Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 29. februára 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Výnimka stanovená v článku 90 ods. 2 – Základ dane – Zníženie základu dane – Úplné alebo čiastočné nezaplatenie ceny – Prekluzívna lehota na podanie žiadosti o dodatočné zníženie základu dane na účely DPH – Deň, od ktorého začína plynúť prekluzívna lehota – Právo zdaniteľnej osoby na vyplatenie úrokov“

Vo veci C-314/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Върховен административен съд (Najvyšší správny súd, Bulharsko) zo 4. mája 2022 a doručený Súdnemu dvoru 11. mája 2022, ktorý súvisí s konaním:

„Consortium Remi Group“ AD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno – osiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory Z. Csehi (spravodajca), sudcovia M. Ilešič a D. Gratsias,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Stefanova-Kamiševa, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. mája 2023,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

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

– bulharská vláda, v zastúpení: T. Mitova, splnomocnená zástupkyňa,

– Európska komisia, v zastúpení: D. Drambozova a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: bulharčina.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 7. septembra 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

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

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi konzorciom „Consortium Remi Group“ AD na jednej strane a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľ Riaditeľstva pre „opravné prostriedky a prax v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia“ pre mesto Varna, Ústrednej správy Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko) (ďalej len „riaditeľ“), na druhej strane v súvislosti s tým, že riaditeľ odmietol priznať konzorciu Consortium Remi Group úpravu výšky dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú toto konzorcium zaplatilo za pohľadávky nezaplatené dlžníkmi.

Právny rámec

Právo Únie

Akt o pristúpení Bulharskej republiky k Európskej únii

3 Podľa článku 2 aktu o podmienkach pristúpenia Bulharskej republiky a Rumunska a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 203):

„Odo dňa pristúpenia sú ustanovenia pôvodných zmlúv a aktov prijatých inštitúciami a Európskou centrálnou bankou pred pristúpením záväzné pre Bulharsko a Rumunsko a uplatňujú sa v týchto štátoch za podmienok stanovených v týchto zmluvách a v tomto akte.“

Smernica o DPH

4 Článok 63 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

5 Článok 73 tejto smernice stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

6 Článok 90 uvedenej smernice znie:

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

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

7 Podľa článku 185 tej istej smernice:

„1. Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

8 Článok 273 prvý odsek smernice o DPH stanovuje:

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

Bulharské právo

9 Podľa § 115 zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, DV č. 63 zo 4. augusta 2006), s účinnosťou od 1. januára 2007, v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej (ďalej len „ZDDS“):

„1. V prípade zmeny základu dane týkajúceho sa transakcie alebo zrušenia dodania je dodávateľ tovaru povinný vystaviť k tejto faktúre oznámenie.

2. … Oznámenie musí byť vystavené do piatich dní od udalosti uvedenej v odseku 1 a ak sa týka dodania, pre ktoré bola vystavená faktúra s uvedením DPH fakturovanej v prípade platby zálohy, v lehote piatich dní odo dňa vrátenia, započítania alebo iného odplatného vyrovnania sumy stanovenej zálohy, a to pokiaľ ide o sumu, ktorá bola vrátená, započítaná alebo iným odplatným spôsobom vyrovnaná.

3. V prípade zvýšenia základu dane je nutné vystaviť oznámenie o dlhu, v prípade zníženia základu dane alebo zrušenia dodania je nutné vystaviť dobropis.

4. Okrem podstatných náležitostí uvedených v § 114 musí oznámenie k faktúre povinne konkretizovať:

(1) číslo a dátum faktúry, ku ktorej je oznámenie vydané;

(2) dôvod vydania tohto oznámenia.

5. Oznámenie sa vyhotoví najmenej v dvoch vyhotoveniach: jeden pre dodávateľa a jeden pre príjemcu.

…

7. … Oznámenie k faktúre nemusí obsahovať podstatné náležitosti uvedené v § 114 ods. 1 bodoch 12, 14 a 15, okrem prípadov, keď sa týka plnenia s miestom uskutočnenia na území členského štátu, plnenia v rámci Spoločenstva a predaja tovaru na diaľku.“

10 Ustanovenie § 116 ZDDS znie:

„1. Nepovoľuje sa vykonávať opravy a doplnenia na faktúrach a oznámeniach k nim. Nesprávne vystavené alebo opravené dokumenty sa musia zrušiť a je potrebné vystaviť ich nanovo.

2. Vystavené faktúry a oznámenia k nim, na ktorých nie je uvedená DPH, hoci tam mala byť uvedená, sa tiež považujú za nesprávne vystavené dokumenty.

3. Vystavené faktúry a oznámenia k nim, na ktorých nie je uvedená DPH, hoci tam nemala byť uvedená, sa tiež považujú za nesprávne vystavené dokumenty.

4. Ak sa dokumenty, ktoré boli nesprávne vystavené alebo opravené, zohľadnia v účtovných evidenciách dodávateľa alebo príjemcu, na účely ich zrušenia je potrebné vypracovať pre každú zmluvnú stranu zápisnicu, v ktorej sa uvedie:

(1) dôvod zrušenia;

(2) číslo a dátum zrušeného dokumentu;

(3) číslo a dátum vystavenia nového dokumentu;

(4) podpis osôb, ktoré vypracovali zápisnicu pre každú zmluvnú stranu.

5. Všetky vyhotovenia zrušených dokumentov si ich vystaviteľ ponechá a zaznamenajú sa do účtovníctva dodávateľa a príjemcu v súlade s vykonávacím nariadením k [tomuto] zákonu.“

11 Ustanovenie § 128 ods. 1 Današno-osiguritelnja procesualen kodex (procesný kódex v oblasti daní a poistného na sociálne zabezpečenie) (DV č. 105 z 29. decembra 2005), účinný od 1. januára 2006, v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „DOPK“), stanovuje:

„Sumy, ktoré boli neoprávnene zaplatené alebo vybrané ako dane, povinné odvody na sociálne zabezpečenie, pokuty a peňažné sankcie uložené orgánmi zodpovednými za príjmy, ako aj sumy, ktoré môže vrátiť [Nacionalnata agencija za prichodite (Národná agentúra pre verejné príjmy)] podľa daňových právnych predpisov alebo právnych predpisov v oblasti sociálneho zabezpečenia, sú

započítané orgánmi zodpovednými za príjmy na účely náhrady splatných verejných pohľadávok, ktoré vybrala Národná agentúra pre verejné príjmy. Započítanie s premlčaným dlhom možno uskutočniť, pokiaľ sa pohľadávka dlžníka stala splatnou predtým, ako došlo k premlčaniu jeho dlhu.“

12 Podľa § 129 DOPK:

„1. Započítanie alebo vrátenie môže vykonať daňová správa z vlastnej iniciatívy alebo na základe písomnej žiadosti dotknutej osoby. Pokiaľ zákon nestanoví inak, žiadosť o započítanie alebo vrátenie sa preskúma, ak sa podá v lehote piatich rokov, ktoré sa počítajú od 1. januára roka nasledujúceho po roku, v ktorom nastala skutočnosť odôvodňujúca vrátenie.

…

3. … Oznámenie o započítaní alebo vrátení sa musí vydať v lehote 30 dní od prijatia žiadosti, ak pred uplynutím tejto lehoty nebolo nariadené žiadne preskúmanie. Aj v prípade započítania alebo vrátenia vrátane situácie, keď bola proti oznámeniu podaná žaloba, môžu byť daňové dlhy alebo dlhy na povinnom poistnom na sociálne zabezpečenie predmetom preskúmania. Ak je oznámenie predmetom žaloby v sporovom konaní, možno vydať dodatočný daňový výmer až do právoplatnosti rozhodnutia súdu.

…

7. Rozhodnutia o započítaní alebo vrátení možno napadnúť žalobou podľa podmienok žaloby proti dodatočnému výmeru dane.“

13 Ustanovenie § 110 zakon za zadalženiata i dogovorite (zákon o záväzkových vzťahoch a zmluvách) (DV č. 275 z 22. novembra 1950), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „ZZD“), stanovuje:

„Uplynutie päťročnej premlčacej lehoty má za následok zánik akejkoľvek pohľadávky, pre ktorú zákon nestanovuje inak.

…“

14 Podľa § 116 ZZD:

„Premlčanie sa preruší:

a) keď dlžník uzná pohľadávku;

b) podaním žaloby, námietky alebo návrhu na zmier; ak sa žalobe, námietke alebo návrhu na zmier nevyhovie, premlčanie sa považuje za neprerušené;

c) prijatím opatrení na nútený výkon rozhodnutia.

…“

15 Ustanovenie § 117 ZZD znie:

„Odo dňa prerušenia premlčacej lehoty začína plynúť nová premlčacia lehota.

Ak bola pohľadávka zistená súdnym rozhodnutím, nová premlčacia lehota je v každom prípade päť rokov.

…“

16 Ustanovenie § 120 ZZD stanovuje:

„Premlčacia lehota sa neuplatní z úradnej moci.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 Consortium Remi Group vykonáva činnosti v oblasti výstavby budov a zariadení. Dňa 16. júna 1995 bolo zaregistrované na účely DPH a 7. marca 2019 bolo vymazané zo zoznamu platiteľov DPH z dôvodu systematického neplnenia si povinností stanovených v ZDDS. Rozsudkom z 18. septembra 2020 Okrăžen săd Varna (Krajský súd Varna, Bulharsko) vyhlásil platobnú neschopnosť konzorcia Consortium Remi Group a bolo začaté konkurzné konanie.

18 V období od roku 2006 do roku 2010 a v roku 2012 Consortium Remi Group zaslalo faktúry piatim spoločnostiam, a to spoločnosti „Promes“ OOD, spoločnosti „Orkid Sofia Hills“ EOOD, spoločnosti „Valentin Stojanov“ EOOD, spoločnosti „Sunshine Coast Investment“ EOOD a spoločnosti „Mosstroj-Varna“ AD (ďalej len „dlžné spoločnosti“). Tieto faktúry uvádzali DPH a za väčšinu zdaňovacích období bola DPH zaplatená. Z dôvodu nezaplatenia týchto faktúr dlžnými spoločnosťami však celková suma pohľadávok konzorcia Consortium Remi Group týkajúcich sa DPH vzťahujúcej sa na uvedené faktúry predstavuje 618 171,16 bulharských levov (BGN) (približne 309 085 eur).

19 Dodatočným daňovým výmerom z 31. januára 2011 boli konzoriu Consortium Remi Group za obdobie od 1. januára 2007 do 31. júla 2010 započítané dlhy podľa ZDDS, ktoré zahŕňali DPH uvedenú na faktúrach zaslaných spoločnosti Sunshine Coast Investment. Consortium Remi Group napadlo tento výmer na súde, ale jeho žaloba bola zamietnutá prvostupňovým súdom, ktorého rozsudok bol potvrdený rozsudkom Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko).

20 Žiadosťou zo 7. februára 2020 podanou na základe § 129 ods. 1 DOPK (ďalej len „žiadosť o započítanie“) Consortium Remi Group požiadalo bulharskú daňovú správu na základe § 128 ods. 1 DOPK o započítanie svojich dlhov súvisiacich s DPH vo výške 618 171,16 BGN spolu s úrokmi z omeškania, ktoré zodpovedajú priznanej a zaplatenej DPH na základe faktúr adresovaných dlžným spoločnostiam. Consortium Remi Group v prílohe svojej žiadosti o započítanie predložilo „zoznam nezaplatených súm dlžníkov“.

21 Táto žiadosť však bola zamietnutá z dôvodu, že bola podaná po uplynutí prekluzívnej lehoty stanovenej v § 129 ods. 1 DOPK. Okrem toho bolo konštatované, že Consortium Remi Group nepredložilo dôkaz o úplnom alebo čiastočnom nezaplatení pohľadávok týkajúcich sa DPH fakturovanej dlžným spoločnostiam.

22 V štádiu správneho konania, v ktorom bolo napadnuté rozhodnutie, ktorým bola zamietnutá uvedená žiadosť, Consortium Remi Group predložilo rozhodnutia o začatí konkurzného konania prijaté vo vzťahu k dlžným spoločnostiam, ako aj dôkazy preukazujúce, že tieto pohľadávky boli uznané správcami konkurznej podstaty dlžných spoločností a že sa nachádzali v registroch prípustných pohľadávok zriadených v rámci týchto konkurzných konaní.

23 Rozhodnutie o zamietnutí žiadosti o započítanie bolo v celom rozsahu potvrdené rozhodnutím prijatým riaditeľom 22. mája 2020.

24 Consortium Remi Group podalo na Administrativen săd Varna (Správny súd Varna, Bulharsko) žalobu proti rozhodnutiu o zamietnutí žiadosti o započítanie, potvrdenému riaditeľom, ktorú tento súd zamietol. Proti tomuto rozsudku podalo kasačný opravný prostriedok na Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, s tvrdením, že v súlade s článkom 90 ods. 1 smernice o DPH by mal byť základ dane na účely DPH znížený v prípadoch, keď zdaniteľnej osobe nebola poskytnutá celá protihodnota alebo jej časť po dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb, že uvedené ustanovenie má priamy účinok, a malo by sa teda uplatniť, keďže vnútroštátne ustanovenia sú s ním v rozpore.

25 Vnútroštátny súd uvádza, že bulharské právo neobsahuje ustanovenia, ktoré by umožňovali zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia, keďže § 115 ZDDS stanovuje takúto opravu len v prípade zrušenia dodania.

26 S odvolaním sa na odôvodnenie Súdneho dvora v rozsudkoch z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, body 21 až 27), ako aj z 3. júla 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, body 62 a 65), sa vnútroštátny súd domnieva, ako tvrdí Consortium Remi Group, že možnosť vrátiť DPH v prípade nezaplatenia ceny nemožno úplne vylúčiť, a to bez ohľadu na odchýlku stanovenú v článku 90 ods. 2 smernice o DPH. Tak je to najmä v prípade, ak zdaniteľná osoba preukáže, že vzhľadom na okolnosti hrozí, že nebude splnená povinnosť príjemcu faktúry zaplatiť faktúru.

27 Podľa vnútroštátneho súdu odchýlka stanovená v článku 90 ods. 2 tejto smernice nebola zohľadnená v rámci osobitnej právnej úpravy v Bulharsku, a to ani pokiaľ ide o spôsob úpravy základu dane v prípade, že nie je možné splniť si povinnosť zaplatiť pohľadávku týkajúcu sa DPH, ani pokiaľ ide o podmienky, za ktorých možno požadovať vrátenie zaplatenej DPH.

28 Za týchto podmienok Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. V prípade, že členský štát využil právo uplatniť odchýlku podľa článku 90 ods. 2 smernice o DPH, bránia zásada daňovej neutrality a článok 90 tejto smernice vnútroštátnemu právnemu ustanoveniu, akým je § 129 ods. 1 druhá veta [DOPK], ktorý stanovuje prekluzívnu lehotu na podanie žiadosti o započítanie alebo vrátenie dane účtovanej zdaniteľnou osobou za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia účtovanej sumy zo strany príjemcu tovaru alebo služby?

2. Je nezávisle od odpovede na prvú otázku za okolností konania vo veci samej nevyhnutným predpokladom pre priznanie práva na zníženie základu dane podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH skutočnosť, že zdaniteľná osoba predtým, ako podá žiadosť o vrátenie dane, opraví ňou vystavenú faktúru, čo sa týka uvedenej DPH, z dôvodu úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny tovaru alebo služby zo strany príjemcu faktúry?

3. V závislosti od odpovedí na prvé dve otázky, ako sa má vykladať článok 90 ods. 1 [smernice o DPH] pri určovaní okamihu, ku ktorému vzniká dôvod na zníženie základu dane, v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny a neexistencie vnútroštátnej právnej úpravy v danej oblasti odchýlky z dôvodu odchýlky z článku 90 ods. 1?

4. Ako sa majú uplatňovať dôvody uvedené v rozsudkoch z 23. novembra 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, body 21 až 27), [ako aj] z 3. júla 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, body 62 a 65), s prihliadnutím na skutočnosť, že bulharské právo neobsahuje nijaké osobitné podmienky na uplatnenie odchýlky podľa článku 90 ods. 2 smernice o DPH?

5. Bránia zásada daňovej neutrality a článok 90 smernice o [DPH] daňovej praxi a praxi vo veciach sociálneho zabezpečenia, podľa ktorej v prípade nezaplatenia ceny tovaru alebo služby úprava účtovanej dane nie je prípustná skôr, než bude odberateľ tovaru alebo príjemca služby, pokiaľ je zdaniteľnou osobou, upovedomený o zrušení dane, aby sa upravilo odpočítanie dane, ktoré pôvodne vykonal?

6. Možno sa na základe výkladu článku 90 ods. 1 [smernice o DPH] domnievať, že možné právo na zníženie základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny tovaru alebo služby zakladá právo na vrátenie DPH zaplatenej dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služieb s úrokmi z omeškania, a od ktorého okamihu?“

O právomoci Súdneho dvora

29 Podľa ustálenej judikatúry má Súdny dvor právomoc vykladať právo Únie, pokiaľ ide o jeho uplatnenie v novom členskom štáte, len odo dňa pristúpenia tohto členského štátu k Európskej únii (rozsudok zo 17. decembra 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 16 a citovaná judikatúra).

30 Z toho najmä vyplýva, že Súdny dvor nemá právomoc vykladať smernice Únie týkajúce sa DPH, pokiaľ obdobie výberu daní, o ktoré ide vo veci samej, predchádza pristúpeniu dotknutého členského štátu k Únii (rozsudok z 3. júla 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 31).

31 Vzhľadom na to, že povinnosť vykonať úpravu je neoddeliteľne spojená so vznikom daňovej povinnosti na účely DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe a s právom na odpočítanie dane, ktoré z toho vyplýva, skutočnosť, že po pristúpení členského štátu k Únii nastali okolnosti, ktoré v zásade môžu viesť k tejto povinnosti, neumožňuje Súdnemu dvoru vykladať smernicu o DPH, pokiaľ k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb došlo pred týmto pristúpením (rozsudok z 27. júna 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, bod 31).

32 V prejednávanej veci sa spor vo veci samej týka zdaňovacieho obdobia DPH od roku 2006 do roku 2010 a obdobia súvisiaceho s rokom 2012. Súdny dvor preto nemá právomoc rozhodnúť o prejudiciálnych otázkach v rozsahu, v akom sa týkajú dodaní tovarov alebo poskytnutí služieb, ku ktorým došlo v roku 2006, teda pred pristúpením Bulharskej republiky k Únii 1. januára 2007.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej, tretej a štvrtej otázke

33 Na úvod je potrebné uviesť, že Súdny dvor môže v záujme poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu zohľadniť ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd vo svojich otázkach neodvolal, a to najmä tak, že z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyberie tie prvky práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad vzhľadom na predmet sporu (rozsudok z 2. marca 2023, Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, bod 22 a citovaná judikatúra).

34 Hoci v prejednávanej veci vnútroštátny súd v znení svojich prejudiciálnych otázok odkázal len na zásadu daňovej neutrality, táto skutočnosť nebráni zohľadneniu iných všeobecných zásad práva Únie, ktoré môžu byť relevantné na účely odpovede na tieto otázky.

35 Preto treba konštatovať, že svojou prvou, treťou a štvrtou prejudiciálnou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či vzhľadom na odchýlku stanovenú v článku 90 ods. 2 smernice o DPH sa má článok 90 ods. 1 tejto smernice v spojení so zásadami daňovej neutrality, proporcionality a efektivity vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje prekluzívnu lehotu na podanie žiadosti o vrátenie DPH vyplývajúce zo zníženia základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry vystavenej zdaniteľnou osobou, a v prípade zápornej odpovede, od ktorého dňa má táto lehota začať plynúť, ak v tejto súvislosti neexistujú osobitné vnútroštátne právne predpisy.

36 Treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi. Toto ustanovenie ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď jej po ukončení činnosti nebola zaplatená celá protihodnota alebo jej časť. Uvedené ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej je základom dane skutočne získaná protihodnota a ktorej dôsledok spočíva v tom, že daňová správa nemôže vyberať na účely DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (rozsudok z 11. novembra 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, body 24 a 25).

37 Pokiaľ ide o článok 90 ods. 2 smernice o DPH, tento stanovuje, že v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia protihodnoty sa členské štáty môžu odchýliť od povinnosti znížiť základ dane na účely DPH stanovenej v článku 90 ods. 1 tejto smernice.

38 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa znižuje základ dane, neuvádza prípad spočívajúci v nezaplatení ceny plnenia, treba chápať ako výsledok uplatnenia možnosti odchýlky členským štátom, ktorá mu bola priznaná článkom 90 ods. 2 smernice o DPH (rozsudok z 3. júla 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 60 a citovaná judikatúra).

39 V prejednávanej veci tak z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z ústnych pripomienok bulharskej vlády vyplýva, že vnútroštátna právna úprava tým, že v § 115 ods. 1 ZDDS v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej vymenúva situácie, v ktorých je základ dane opravený, nestanovuje nijakú opravu v prípade nezaplatenia ceny plnenia podliehajúceho DPH.

40 Preto, pokiaľ ide o obdobie dotknuté vo veci samej, treba vychádzať z toho, že Bulharská republika využila svoju možnosť odchýliť sa od povinnosti znížiť základ dane v prípade nezaplatenia, takže zdaniteľná osoba sa nemôže dovolávať takéhoto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 61).

41 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa však táto možnosť odchýlky, ktorá sa striktne obmedzuje na prípad úplného alebo čiastočného nezaplatenia, zakladá na myšlienke, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie existujúcej v dotknutom členskom štáte ťažké overiť alebo môže byť len dočasným stavom (rozsudok z 11. novembra 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, bod 27 a citovaná judikatúra).

42 Z toho vyplýva, že uplatnenie takejto možnosti odchýlky musí byť odôvodnené, aby opatrenia prijaté členskými štátmi na jej vykonanie neohrozili cieľ daňovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica o DPH, a aby takáto možnosť neumožňovala členským štátom len jednoducho vylúčiť zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia (rozsudok z 11. novembra 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, bod 28 a citovaná judikatúra).

43 Pripustiť totiž možnosť, že členské štáty by mohli vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane na účely DPH, by odporovalo zásade neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikateľ ako výberca dane na účet štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich ekonomických činností, ktoré samotné podliehajú DPH (rozsudok z 11. novembra 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, bod 31 a citovaná judikatúra).

44 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na jednej strane článok 90 ods. 1 smernice o DPH spĺňa podmienky na to, aby mal priamy účinok [rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 51 a citovaná judikatúra], a na druhej strane má uvedená možnosť odchýlky za cieľ iba umožniť členským štátom bojovať s neistotou spojenou s vymáhaním dlžných súm a nerieši otázku, či zníženie základu dane na účely DPH možno nevykonať v prípade konečného nezaplatenia (rozsudok z 11. júna 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 24 a citovaná judikatúra).

45 Navyše, ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 41 a 56 svojich návrhov, článok 90 ods. 1 smernice o DPH môže byť priamo uplatniteľný, ak členský štát, ako je to v prejednávanej veci, nepovolí žiadne zníženie základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia, pričom nezohľadní stupeň neistoty, pokiaľ ide o konečnú povahu tohto nezaplatenia.

46 Pokiaľ ide o časové obmedzenie práva na zníženie základu dane uvedené v článku 90 tejto smernice, treba v prvom rade uviesť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že možnosť podať žiadosť o vrátenie DPH bez takéhoto obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nemohla byť donekonečna spochybňovaná (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 23 a citovanú judikatúru).

47 Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ ide o systém odpočítania DPH, o ktorom zdôraznil, že sa má vykladať v súlade s článkom 90 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. februára 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35), že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k sankcionovaniu daňového subjektu, ktorý nie je dostatočne starostlivý a ktorý nepožiadal o odpočítanie DPH na vstupe, tým že stratí právo na odpočítanie dane, teda nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH, jednak pokiaľ sa táto lehota uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na

vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie), a jednak pokiaľ v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie DPH (zásada efektivity) (rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 37 a citovaná judikatúra).

48 Preto pokiaľ ide o vnútroštátnu právnu úpravu dotknutú vo veci samej, ktorá stanovuje prekluzívnu lehotu, po uplynutí ktorej je žiadosť o vrátenie dane neprípustná, stačí uviesť, ako uviedla generálna advokátka v bode 44 svojich návrhov, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH nebráni takémuto časovému obmedzeniu práva na zníženie základu dane.

49 V druhom rade, hoci existenciu prekluzívnej lehoty, ktorej uplynutie má za následok, že veriteľ už nemôže požiadať o zníženie základu dane na účely DPH vzťahujúcej sa na určité pohľadávky, nemožno samu osebe považovať za nezlučiteľnú so smernicou o DPH, určenie dňa, od ktorého táto lehota začína plynúť, patrí do pôsobnosti vnútroštátneho práva pod podmienkou dodržania zásad ekvivalencie a efektivity (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 23 a citovanú judikatúru).

50 Pokiaľ ide konkrétne o zásadu efektivity, z judikatúry Súdneho dvora možno vyvodiť, že prekluzívnu lehotu, ktorá začala plynúť odo dňa vystavenia pôvodných faktúr a v prípade niektorých plnení uplynula pred podaním žiadosti o započítanie, nemôže byť platne použitá proti uplatneniu práva na zníženie DPH, ak zdaniteľná osoba nekonala s nedostatočnou náležitou starostlivosťou, a ani nedošlo k zneužitiu alebo kolúznej dohode (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 25 a citovanú judikatúru).

51 V tejto súvislosti treba konštatovať, ako uviedla aj generálna advokátka v bode 50 svojich návrhov, že vzhľadom na zásadu neutrality DPH, z ktorej vyplýva, že podnikateľ, ktorý zabezpečuje predfinancovanie DPH tým, že ju vyberá na účet štátu, je úplne zbavený bremena tejto dane v rámci svojich ekonomických činností podliehajúcich DPH, začiatok plynutia prekluzívnej lehoty na uplatnenie práva na zníženie základu dane podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH má mať dostatočnú súvislosť s dňom, od ktorého môže zdaniteľná osoba konajúca s náležitou starostlivosťou uplatniť toto právo.

52 Navyše v prípade neexistencie vnútroštátnych ustanovení týkajúcich sa spôsobov výkonu práva na zníženie základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia, ako je to v spore vo veci samej, zásady proporcionality a právnej istoty vyžadujú, aby začiatok plynutia prekluzívnej lehoty bol zdaniteľnou osobou identifikovateľný s primeranou pravdepodobnosťou.

53 Treba konštatovať, že neistota spojená s konečnou povahou nezaplatenia by mohla byť zohľadnená tak, že sa prizná zníženie základu dane na účely DPH, ak veriteľ pred skončením konania o platobnej neschopnosti a konkurzného konania dostatočne jasne preukáže, že tento dlh nebude pravdepodobne zaplatený, s tým, že ak by k zaplateniu napriek tomu došlo, uvedený základ dane bude zhodnotený smerom nahor. Vnútroštátnym orgánom teda prislúcha, aby v súlade so zásadou proporcionality a pod súdnym dohľadom určili dôkazy pravdepodobného dlhšieho trvania nezaplatenia, ktoré má predložiť veriteľ v závislosti od osobitostí uplatniteľného vnútroštátneho práva. Takýto postup by bol efektívny na dosiahnutie sledovaného cieľa, pričom by bol zároveň menej obmedzujúci pre veriteľa, ktorý zabezpečuje predfinancovanie DPH, ktorú vyberá na účet štátu [rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 48 a citovaná judikatúra].

54 Toto konštatovanie platí o to viac v kontexte konania o platobnej neschopnosti a konkurzného konania, v ktorých možno istotu o definitívnej nevymožiteľnosti pohľadávky nadobudnúť až v zásade po uplynutí dlhého obdobia. Takáto lehota je v každom prípade lehotou, ktorá podnikateľov podliehajúcich právnej úprave stanovujúcej takéto konania a konfrontovaných s nezaplatenou faktúrou núti v porovnaní s ich konkurentmi z iných členských štátov znášať finančnú nevýhodu, ktorá zjavne môže ohroziť cieľ daňovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica o DPH [pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 50 a citovanú judikatúru].

55 Hoci sa v prejednávanej veci dodania tovaru a poskytnutia služieb, o ktoré ide vo veci samej, uskutočnili v rokoch 2007 až 2010 a v roku 2012, Consortium Remi Group podalo žiadosť o vrátenie vyplývajúce zo zníženia základu dane na účely DPH až v roku 2020. Tak z písomností v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, ako aj z odpovedí účastníkov konania vo veci samej na otázky položené na pojednávaní vyplýva, že spomedzi dlžných spoločností boli prvé dve spoločnosti vymazané z obchodného registra pred dátumom podania tejto žiadosti, a to v roku 2012 a roku 2017, tretia bola vymazaná z tohto registra počas konania, o ktoré ide vo veci samej, a napokon posledné dve sú predmetom konkurzných konaní začatých pred podaním uvedenej žiadosti.

56 V dôsledku toho prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý jediný má právomoc rozhodovať o skutkových okolnostiach, aby určil deň, od ktorého Consortium Remi Group mohlo bez toho, aby nekonalo s nedostatočnou náležitou starostlivosťou, uplatniť svoje právo na zníženie základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia, najmä vzhľadom na prípadnú nevymožiteľnosť svojich pohľadávok.

57 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú, tretiu a štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 90 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality, proporcionality a efektivity sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje prekluzívnu lehotu na podanie žiadosti o vrátenie DPH vyplývajúce zo zníženia základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia, ktorej uplynutie má za následok sankcionovanie zdaniteľnej osoby, ktorá nie je dostatočne starostlivá, pod podmienkou, že táto lehota začína plynúť až odo dňa, keď táto zdaniteľná osoba mohla bez toho, aby nekonala s nedostatočnou náležitou starostlivosťou uplatniť svoje právo na zníženie základu dane. V prípade neexistencie vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa spôsobov výkonu tohto práva musí byť začiatok plynutia takejto prekluzívnej lehoty zdaniteľnou osobou identifikovateľný s primeranou pravdepodobnosťou.

O druhej a piatej otázke

58 Vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 33 tohto rozsudku treba rozumieť, že svojou druhou a piatou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality a proporcionality vykladať v tom zmysle, že v prípade neexistencie osobitných vnútroštátnych predpisov bránia požiadavke daňovej správy podmieňujúcej zníženie základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry vystavenej zdaniteľnou osobou tým, že táto osoba vopred opraví pôvodnú faktúru, a tým, že vopred oznámi svojmu dlžníkovi svoj zámer zrušiť DPH, pokiaľ ide o zdaniteľnú osobu.

59 Na úvod, pokiaľ ide o podmienku, ktorá podmieňuje zníženie základu dane na účely DPH tým, aby zdaniteľná osoba opravila pôvodne vystavené faktúry, treba uviesť, že na rozdiel od tvrdenia, ktoré uvádzajú riaditeľ a Európska komisia, takáto podmienka nevyplýva z článku 203 smernice o DPH.

60 Podľa judikatúry Súdneho dvora sa totiž toto ustanovenie uplatní len vtedy, ak bola DPH fakturovaná nesprávne, a teda sa nevzťahuje na situácie, v ktorých je daň uvedená na faktúre správna [pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968, body 21 a 23].

61 Naproti tomu tak požiadavka opravy pôvodnej faktúry, ako aj faktúry, ktorá viaže primerané zníženie základu dane na podmienku, že zdaniteľná osoba v prípade nezaplatenia vopred oznámi svojmu dlžníkovi, ak je zdaniteľnou osobou, svoj úmysel uplatniť čiastočné alebo úplné zrušenie DPH, patrí pod článok 90 ods. 1 a zároveň pod článok 273 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 24, ako aj zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 35).

62 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v súlade s článkom 273 smernice o DPH členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že sa táto možnosť neuplatní na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 uvedenej smernice.

63 Keďže ustanovenia článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH mimo nimi stanoveného rámca nespresňujú podmienky, ani povinnosti, ktoré môžu stanoviť členské štáty, tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy, najmä pokiaľ ide o náležitosti, ktoré majú zdaniteľné osoby splniť voči daňovým orgánom, aby mohlo dôjsť k zníženiu základu dane (rozsudok z 11. júna 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 35 a citovaná judikatúra).

64 Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať na základe článku 273 smernice o DPH, sa však v zásade môžu odchýliť od pravidiel týkajúcich sa základu dane na účely DPH iba v rozsahu striktne nevyhnutnom na dosiahnutie tohto osobitného cieľa. Tieto opatrenia totiž musia mať čo najmenší dosah na ciele a zásady smernice o DPH, čiže ich nemožno používať takým spôsobom, ktorý by spochybňoval neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnymi predpismi Únie v danej oblasti (rozsudok zo 6. októbra 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, bod 60 a citovaná judikatúra).

65 Okrem toho, ak sa vrátenie DPH stane nemožným alebo nadmerne ťažkým v závislosti od podmienok, za ktorých možno podať žiadosti o vrátenie dane, uvedená zásada neutrality DPH, ako aj zásada proporcionality môžu vyžadovať, aby členské štáty stanovili nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mohla zdaniteľná osoba získať späť daň fakturovanú bez právneho dôvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 29 a citovanú judikatúru).

66 Je preto nevyhnutné, aby sa náležitosti, ktoré má zdaniteľná osoba splniť na to, aby sa pred daňovými orgánmi mohla domáhať práva na zníženie základu dane na účely DPH, obmedzovali len na tie, ktoré umožňujú preukázať, že po uzavretí transakcie celá protihodnota alebo jej časť v konečnom dôsledku nebude získaná. V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnym súdom, aby pri náležitostiach vyžadovaných dotknutým členským štátom preverili, či ide o taký prípad (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, bod 61 a citovanú judikatúru).

67 V tejto súvislosti Súdny dvor opakovane rozhodol, že požiadavka spočívajúca v podmienení zníženia základu dane, ako vyplýva z pôvodnej faktúry, tým, že zdaniteľná osoba musí mať od príjemcu tovaru alebo služieb potvrdenie o doručení opravnej faktúry, môže v zásade prispieť tak k zabezpečeniu riadneho výberu DPH a k predchádzaniu daňovým podvodom, ako aj k odstráneniu rizika straty daňových príjmov, a teda sleduje legitímne ciele uvedené v článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, body 32 a 33).

68 Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, toto konštatovanie platí aj pre požiadavku, podľa ktorej zníženie základu dane podlieha predchádzajúcemu oznámeniu zdaniteľnej osoby jej dlžníkovi, ak je zdaniteľnou osobou, o jej zámere zrušiť časť alebo celú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, body 35 a 36).

69 V dôsledku toho požiadavky spočívajúce v podmienení zníženia základu dane opravou pôvodnej faktúry zdaniteľnou osobou z dôvodu úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry a tým, že táto zdaniteľná osoba vopred oznámila svojmu dlžníkovi svoj zámer zrušiť daň, aby bol tento dlžník informovaný na účely úpravy pôvodne uplatneného odpočítania dane, o aké ide vo veci samej, v zásade nespochybňujú neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 37, ako aj zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 39).

70 Nič to však nemení na tom, že vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či sa takéto požiadavky v prejednávanej veci nezdajú byť nadmerne obmedzujúce pre zdaniteľnú osobu, ktorá je dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 41).

71 Zo skutočností uvedených v spise, ktorým disponuje Súdny dvor, ktoré boli potvrdené na pojednávaní, však na jednej strane vyplýva, že bulharská právna úprava v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej nestanovovala požiadavky opravy pôvodnej faktúry a informovania dlžníka o zrušení dane v prípade nezaplatenia.

72 Na druhej strane podľa tých istých informácií bolo Consortium Remi Group vymazané zo zoznamu platiteľov DPH 7. marca 2019, takže ku dňu podania žiadosti o započítanie, o ktorú ide vo veci samej, už táto zdaniteľná osoba nemala možnosť vystaviť opravné faktúry. Riaditeľ totiž v tejto súvislosti spresnil, proti čomu sa nenamietalo, že podľa vnútroštátnych ustanovení relevantných *ratione temporis* nebolo možné vykonať opravu DPH, ak bola zdaniteľná osoba vymazaná z uvedeného registra.

73 Treba preto konštatovať, že keďže oprava faktúry je v praxi bulharskej daňovej správy podmienkou s*ine qua non* na dosiahnutie zníženia základu dane, neutralita DPH je narušená, ak je pre zdaniteľnú osobu nemožné alebo nadmerne ťažké vykonať opravu takejto faktúry (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, bod 63).

74 V dôsledku toho v prípade, o aký ide v spore vo veci samej, keď zdaniteľná osoba nemôže vystaviť opravný dokument vo vzťahu k faktúram, ktorých výška nebola zaplatená, zásady neutrality DPH a proporcionality vyžadujú, aby jej dotknutý členský štát umožnil iným spôsobom preukázať vnútroštátnym daňovým orgánom nezaplatenie týchto faktúr, ktoré je základom jej práva na zníženie základu dane (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, bod 65).

75 Za týchto podmienok treba konštatovať, že podmienenie práva na zníženie základu dane na účely DPH v prípade neexistencie relevantných vnútroštátnych ustanovení tým, aby pôvodná faktúra bola opravená, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa sledovaného článkom 273 smernice o DPH, ktorý spočíva v zabránení nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ak túto podmienku nie je možné splniť.

76 To isté platí o to viac, pokiaľ ide o povinnosť informovať príjemcu tejto faktúry o zámere vystaviteľa tejto faktúry zrušiť DPH, o akú ide v piatej otázke, z ktorej samotného znenia, ako aj z ďalších konštatovaní uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že predstavuje nevyhnutnú podmienku stanovenú praxou bulharskej daňovej správy na opravu fakturovanej DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia.

77 Vzhľadom na to treba poznamenať, že v prejednávanej veci bolo Consortium Remi Group vymazané zo zoznamu platiteľov DPH z dôvodu systematického neplnenia si povinností vyplývajúcich zo zákona o ZDDS a že jeho žiadosť o započítanie sa týkala nezaplatenia faktúr vystavených niekoľko rokov pred jeho výmazom. Vnútroštátnemu súdu preto prináleží overiť, či zdaniteľnej osobe nemožno pripísať nemožnosť vystaviť opravné faktúry.

78 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú a piatu otázku odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že v prípade neexistencie osobitných vnútroštátnych predpisov bránia požiadavke daňovej správy podmieňujúcej zníženie základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry vystavenej zdaniteľnou osobou tým, že táto osoba má vopred opraviť pôvodnú faktúru, a tým, že má vopred oznámiť svojmu dlžníkovi svoj zámer zrušiť DPH, keďže táto zdaniteľná osoba nemôže vykonať takúto opravu v dostatočnom časovom predstihu bez toho, aby jej to bolo možné pripísať.

O šiestej otázke

79 Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 90 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že prípadné právo na zníženie základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry vystavenej zdaniteľnou osobou zakladá právo na vrátenie DPH, ktorú táto osoba zaplatila, zvýšenej o úroky z omeškania, a v prípade kladnej odpovede, od ktorého dňa možno takéto právo uplatniť.

80 V tejto súvislosti, ako bolo pripomenuté v bode 42 tohto rozsudku, spoločný systém DPH zaručuje jej neutralitu a jeho cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Z judikatúry citovanej v bode 63 tohto rozsudku tiež vyplýva, že hoci členské štáty disponujú mierou voľnej úvahy pri stanovení podmienok uvedených v článku 90 smernice o DPH, tieto podmienky nemôžu porušovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať DPH v celom rozsahu alebo sčasti.

81 Konkrétne, uvedené podmienky majú najmä umožniť zdaniteľnej osobe, aby jej bola za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca zo zníženia základu dane na účely DPH, čo znamená, že sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom, pričom takýto prijatý postup v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, bod 38).

82 Ak by v prípade, že nedôjde k vráteniu zo zníženia základu dane na účely DPH v primeranej lehote, zdaniteľná osoba nemala právo na úroky z omeškania, malo by to negatívny vplyv na jej situáciu v rozpore so zásadou daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, body 39 a 41).

83 Z toho vyplýva, že hoci článok 90 smernice o DPH nestanovuje povinnosť zaplatiť úroky z vrátenia DPH vyplývajúce zo zníženia základu dane na účely DPH ani nespresňuje deň, od ktorého sú takéto úroky splatné, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby finančné straty vzniknuté v dôsledku vrátenia nadmerného odpočtu DPH vykonaného po uplynutí primeranej lehoty boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, body 40 a 41).

84 V takejto situácii má totiž zdaniteľná osoba nárok na nadmerný odpočet DPH, ktorý jej musí byť vrátený, ale ktorý jej môže spôsobiť finančné straty z dôvodu, že predmetné peňažné sumy nie sú k dispozícii. Ak by daňová správa nevrátila tento nadmerný odpočet v primeranej lehote, zdaniteľná osoba by pritom nemala nárok na úroky z omeškania, čo by malo negatívny vplyv na jej situáciu, čím by bola porušená zásada daňovej neutrality (rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, bod 42).

85 Pokiaľ ide konkrétne o spôsoby uplatnenia úrokov z vrátenia, ktoré vyplývajú zo zníženia základu dane na účely DPH, tieto patria do procesnej autonómie členských štátov, ktorá je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity (pozri analogicky rozsudok z 13. októbra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, bod 45).

86 Vnútroštátnemu súdu preto prináleží, aby vzhľadom na tieto zásady, ako aj na všetky osobitosti sporu, ktorý prejednáva, určil, či v prejednávanej veci treba uskutočniť vrátenie vyplývajúce zo zníženia základu dane na účely DPH, a pokiaľ konštatuje, že k tomuto vráteniu nedošlo v primeranej lehote, musí určiť okamih, od ktorého sa k sume tohto vrátenia pripočítavajú úroky z omeškania (pozri v tomto zmysle uznesenie z 5. októbra 2023, ZSE Elektrárne, C-151/23, EU:C:2023:751, bod 28).

87 V prejednávanej veci, ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 99, 100 a 102 svojich návrhov, pri neexistencii presných podmienok stanovených vnútroštátnym právom možno úroky z práva na vrátenie dane z dôvodu zníženia základu dane na účely DPH vypočítať až odo dňa, keď zdaniteľná osoba dospeje k záveru, že nezaplatenie predmetnej pohľadávky má konečnú povahu, v zmysle článku 90 smernice o DPH a uplatní si svoje právo na zníženie základu dane na účely DPH v rámci daňového priznania týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia, ktoré vtedy prebieha, keďže pred týmto dňom tvorí právny základ platby DPH článok 63 tejto smernice.

88 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na šiestu otázku odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH v spojení so zásadou daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že prípadné právo na zníženie základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry vystavenej zdaniteľnou osobou zakladá právo na vrátenie DPH, ktorú táto osoba zaplatila, zvýšenej o úroky z omeškania, a že v prípade neexistencie pravidiel na uplatnenie prípadne splatných úrokov v právnej úprave členského štátu predstavuje deň, od ktorého si zdaniteľná osoba uplatňuje svoje právo na uvedené zníženie v rámci daňového priznania za vtedy prebiehajúce zdaňovacie obdobie, východiskový bod pre výpočet týchto úrokov.

O trovách

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

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

1. **Článok 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, proporcionality a efektivity sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje prekluzívnu lehotu na podanie žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) vyplývajúce zo zníženia základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry, ktorej uplynutie má za následok sankcionovanie zdaniteľnej osoby, ktorá nie je dostatočne starostlivá, pod podmienkou, že táto lehota začína plynúť až odo dňa, keď táto zdaniteľná osoba mohla bez toho, aby nekonala s nedostatočnou náležitou starostlivosťou uplatniť svoje právo na zníženie základu dane. V prípade neexistencie vnútroštátnych predpisov týkajúcich sa spôsobov výkonu tohto práva musí byť začiatok plynutia takejto prekluzívnej lehoty zdaniteľnou osobou identifikovateľný s primeranou pravdepodobnosťou.**

2. **Článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že v prípade neexistencie osobitných vnútroštátnych predpisov bránia požiadavke daňovej správy podmieňujúcej zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry vystavenej zdaniteľnou osobou tým, že táto osoba má vopred opraviť pôvodnú faktúru, a tým, že má vopred oznámiť svojmu dlžníkovi svoj zámer zrušiť DPH, keďže táto zdaniteľná osoba nemôže vykonať takúto opravu v dostatočnom časovom predstihu bez toho, aby jej to bolo možné pripísať.**

3. **Článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 v spojení so zásadou daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že prípadné právo na zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia faktúry vystavenej zdaniteľnou osobou zakladá právo na vrátenie DPH, ktorú táto osoba zaplatila, zvýšenej o úroky z omeškania, a že v prípade neexistencie pravidiel na uplatnenie prípadne splatných úrokov v právnej úprave členského štátu predstavuje deň, od ktorého si zdaniteľná osoba uplatňuje svoje právo na uvedené zníženie v rámci daňového priznania za vtedy prebiehajúce zdaňovacie obdobie, východiskový bod pre výpočet týchto úrokov.**

Podpisy