Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 29. februarja 2024*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odstopanje, določeno v členu 90(2) – Davčna osnova – Znižanje davčne osnove – Celotno ali delno neplačilo cene – Prekluzivni rok za zahtevanje naknadnega znižanja davčne osnove za DDV – Datum začetka teka prekluzivnega roka – Pravica davčnega zavezanca, da prejme obresti“

V zadevi C-314/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 4. maja 2022, ki je na Sodišče prispela 11. maja 2022, v postopku

„Consortium Remi Group“ AD

proti

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi Z. Csehi (poročevalec), predsednik senata, M. Ilešič in D. Gratsias, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Stefanova-Kamisheva, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. maja 2023,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite M. Koleva in S. Petkov,

– za bolgarsko vlado T. Mitova, agentka,

– za Evropsko komisijo D. Drambozova in J. Jokubauskaitė, agentki,

* Jezik postopka: bolgarščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 7. septembra 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša zlasti na razlago člena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Consortium Remi Group“ AD in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija) (v nadaljevanju: direktor), ker ta družbi Consortium Remi Group ni odobril popravka zneska plačanega davka na dodano vrednost (DDV), ki se nanaša na terjatve, ki jih dolžniki niso plačali.

Pravni okvir

Pravo Unije

Akt o pristopu Republike Bolgarije k Evropski uniji

3 Člen 2 Akta o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2005, L 157, str. 203) določa:

„Z dnem pristopa so določbe izvirnih pogodb in aktov, ki so jih institucije in Evropska centralna banka sprejele pred pristopom, za Bolgarijo in Romunijo zavezujoče in se v njiju uporabljajo pod pogoji, ki jih določajo omenjene pogodbe in ta akt.“

Direktiva o DDV

4 Člen 63 Direktive o DDV določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

5 Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

6 Člen 90 navedene direktive določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

7 Člen 185 iste direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

8 Člen 273, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Bolgarsko pravo

9 Člen 115 zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006), ki je začel veljati 1. januarja 2007, v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), določa:

„1. Dobavitelj je pri spremembi davčne osnove ali odpovedi dobave, za katero je bil izdan račun, dolžan k računu izdati dobropis oziroma bremepis.

2. […] Dobropis oziroma bremepis je treba izdati v petih dneh po nastopu dogodka iz odstavka 1; če se nanaša na dobavo, za katero je bil izdan račun, v katerem je izkazan DDV, obračunan na predplačilo, pa v petih dneh od datuma vračila, pobota ali druge poravnave predvidenega zneska predplačila za vrnjeni, pobotani ali drugače poravnani znesek.

3. Pri povečanju davčne osnove je treba izdati bremepis, pri zmanjšanju davčne osnove ali preklicu transakcije pa dobropis.

4. Poleg bistvenih elementov iz člena 114 morajo biti na dobropisu oziroma bremepisu k računu obvezno navedeni tudi:

(1) številka in datum računa, za katerega je bil izdan dobropis oziroma bremepis;

(2) razlog za izdajo tega dobropisa oziroma bremepisa.

5. Dobropis oziroma bremepis je treba izdati najmanj v dveh izvodih, od katerih je eden za dobavitelja in eden za prejemnika.

[…]

7. […] Dobropis oziroma bremepis k računu lahko ne vsebuje bistvenih elementov iz člena 114(1), točke 12, 14, in 15, razen če se nanaša na transakcije, ki se opravijo na ozemlju države članice, transakcije znotraj Skupnosti in prodajo blaga na daljavo.“

10 Člen 116 ZDDS določa:

„1. Računov in dobropisov oziroma bremepisov k tem računom ni dovoljeno popravljati ali dopolnjevati. Nepravilno izdane ali popravljene dokumente je treba stornirati in izdati nove dokumente.

2. Za nepravilno izdane dokumente se štejejo tudi izstavljeni računi in dobropisi oziroma bremepisi k tem računom, v katerih ni izkazan DDV, čeprav bi moral biti.

3. Za nepravilno izdane dokumente se štejejo tudi izstavljeni računi in dobropisi oziroma bremepisi k tem računom, v katerih je izkazan DDV, čeprav ne bi smel biti.

4. Kadar so nepravilno izdani ali popravljeni dokumenti prikazani v računovodskih izkazih dobavitelja ali prejemnika, je za njihovo storniranje za vsako stranko treba sestaviti zapisnik, v katerem so navedeni:

(1) razlog za storniranje;

(2) številka in datum dokumenta, ki se stornira;

(3) številka in datum izdaje novega dokumenta;

(4) podpis oseb, ki so sestavile zapisnik vsake stranke.

5. Vse izvode storniranih dokumentov hrani izdajatelj, vknjižijo pa se v računovodske izkaze dobavitelja in prejemnika v skladu z uredbo o izvajanju tega zakona.“

11 Člen 128(1) Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in postopku na področju prispevkov za socialno varnost) (DV št. 105 z dne 29. decembra 2005, ki velja od 1. januarja 2006) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: DOPK), določa:

„Neupravičeno plačane ali pobrane zneske davkov, obveznih prispevkov za socialno varnost, glob in denarnih sankcij, ki jih naložijo službe za javne prihodke, ter zneske, ki jih lahko vrne Natsionalnata agentsia za prihodite (nacionalna agencija za javne prihodke) v skladu z davčno zakonodajo ali zakonodajo o socialni varnosti, pobotajo službe za javne prihodke za vračilo zapadlih javnih dolgov, ki jih je pobrala nacionalna agencija za javne prihodke. Zastarani dolg je mogoče pobotati, če je dolžnikova terjatev zapadla, preden je njegov dolg zastaral.“

12 Člen 129 DOPK določa:

„1. Pobot ali vračilo se lahko opravi na pobudo davčne uprave ali na podlagi pisnega zahtevka zadevne osebe. Zahtevek za pobot ali vračilo se preveri, če je bil podan pred iztekom petih let, računano od 1. januarja leta, ki sledi letu, v katerem je nastal razlog za vračilo, razen če je z zakonom določeno drugače.

[…]

3. […] Odločbo o pobotu ali vračilu je treba izdati v 30 dneh od prejema zahtevka, če pred iztekom navedenega roka ni bil odrejen noben nadzor. Tudi v primeru pobota ali vračila – tudi če je zoper odločbo iz prejšnjega stavka vložena pritožba – so davčni dolgovi ali dolgovi iz naslova obveznih prispevkov za socialno varnost lahko predmet nadzora. Če je zoper odločbo vložena tožba, je mogoče odmerno odločbo izdati do pravnomočnosti sodne odločbe.

[…]

7. Zoper odločbo o pobotu ali vračilu se je mogoče pritožiti v skladu s pravili o pritožbah zoper odmerno odločbo.“

13 Člen 110 zakon za zadalzheniyata i dogovorite (zakon o obligacijskih razmerjih in pogodbah) (DV št. 275 z dne 22. novembra 1950) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZZD), določa:

„Iztek petletnega zastaralnega roka povzroči prenehanje vsake terjatve, za katero zakon ne določa drugače.

[…]“

14 Člen 116 ZZD določa:

„Zastaranje se pretrga:

(a) ko dolžnik pripozna terjatev;

(b) z vložitvijo tožbe, ugovora ali predloga za uvedbo spravnega postopka; če tožbi, ugovoru ali predlogu za uvedbo spravnega postopka ni bilo ugodeno, se šteje, da zastaranje ni bilo pretrgano;

(c) s sprejetjem ukrepov izvršbe.

[…]“

15 Člen 117 ZZD določa:

„Od pretrganja zastaranja začne teči nov zastaralni rok.

Če je bila terjatev ugotovljena s sodno odločbo, je dolžina novega zastaralnega roka vsekakor pet let.

[…]“

16 Člen 120 ZZD določa:

„Zastaranje se ne uporablja po uradni dolžnosti.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Družba Consortium Remi Group opravlja dejavnost gradnje stavb in objektov. Za DDV je bila registrirana 16. junija 1995, 7. marca 2019 pa je bila izbrisana iz registra za DDV zaradi sistematičnega neizpolnjevanja obveznosti, določenih z ZDDS. Okrazhen sad Varna (okrožno sodišče v Varni, Bolgarija) je s sodbo z dne 18. septembra 2020 družbo Consortium Remi Group razglasilo za insolventno in začel se je postopek zaradi insolventnosti.

18 Družba Consortium Remi Group je za obdobje med letoma 2006 in 2010 izstavila račune petim družbam, in sicer družbam „Promes“ OOD, „Orkid Sofia Hills“ EOOD, „Valentin Stoyanov“ EOOD, „Sunshine Coast Investment“ EOOD in „Mosstroy-Varna“ AD (v nadaljevanju: družbe dolžnice). Na teh računih je bil naveden DDV in za večino davčnih obdobij je bil ta plačan. Ker pa družbe dolžnice teh računov niso plačale, je skupni znesek terjatev družbe Consortium Remi Group, ki se nanašajo na DDV v zvezi z navedenimi računi, znašal 618.171,16 bolgarskih levov (BGN) (približno 309.085 EUR).

19 Z odločbo o odmeri davka z dne 31. januarja 2011 so bili ugotovljeni dolgovi družbe Consortium Remi Group na podlagi ZDDS za obdobje od 1. januarja 2007 do 31. julija 2010, ki so zajemali DDV, ki je bil izkazan na računih, izdanih družbi Sunshine Coast Investment. Družba Consortium Remi Group je to odločbo izpodbijala pred sodiščem, vendar je prvostopenjsko sodišče njeno tožbo zavrnilo, sodba tega sodišča pa je bila potrjena s sodbo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija).

20 Družba Consortium Remi Group je z zahtevkom z dne 7. februarja 2020, vloženim na podlagi člena 129(1) DOPK (v nadaljevanju: zahtevek za pobot), od bolgarske davčne uprave na podlagi člena 128(1) DOPK zahtevala pobot svojih dolgov v zvezi z DDV z zneskom 618.171,16 BGN, povečanim za zamudne obresti, ki je ustrezal DDV, ki je bil obračunan in plačan na podlagi računov, naslovljenih na družbe dolžnice. Družba Consortium Remi Group je v prilogi k zahtevku za pobot predložila „seznam neporavnanih plačil“.

21 Vendar je bil ta zahtevek zavrnjen, ker naj bi bil vložen po izteku prekluzivnega roka iz člena 129(1) DOPK. Poleg tega se je štelo, da družba Consortium Remi Group ni predložila dokaza o celotnem ali delnem neplačilu terjatev v zvezi z DDV, ki je bil zaračunan družbam dolžnicam.

22 V fazi upravnega izpodbijanja odločbe, s katero je bil navedeni zahtevek zavrnjen, je družba Consortium Remi Group predložila odločbe o uvedbi postopkov zaradi insolventnosti, ki so bile sprejete v razmerju do družb dolžnic, in dokaze, da so stečajni upravitelji družb dolžnic te terjatve priznali in da so bile navedene v registrih priznanih terjatev, vzpostavljenih v okviru teh postopkov zaradi insolventnosti.

23 Odločba o zavrnitvi zahtevka za pobot je bila v celoti potrjena z odločbo direktorja z dne 22. maja 2020.

24 Družba Consortium Remi Group je pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni, Bolgarija) vložila tožbo zoper odločbo o zavrnitvi zahtevka za pobot, potrjeno s strani direktorja, ki jo je to sodišče zavrnilo. Zoper to sodbo je vložila kasacijsko pritožbo pri Varhoven

administrativen sad (vrhovno upravno sodišče), ki je predložitveno sodišče, pri čemer je trdila, da bi bilo treba v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV znižati davčno osnovo za DDV v primerih, v katerih davčni zavezanec po dobavi blaga ali opravilu storitev ni prejel celotnega ali dela plačila, ter da ima navedena določba neposredni učinek in jo je treba torej uporabiti, če so nacionalne določbe z njo v nasprotju.

25 Predložitveno sodišče navaja, da bolgarsko pravo ne vsebuje določb, ki bi omogočale znižanje davčne osnove za DDV v primeru neplačila, saj člen 115 ZDDS tak popravek določa le v primeru odpovedi dobave.

26 Predložitveno sodišče ob sklicevanju na razlogovanje Sodišča v sodbah z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točke od 21 do 27), in z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, točki 62 in 65), meni, da možnosti vračila DDV v primeru neplačila cene, kot trdi družba Consortium Remi Group, ni mogoče popolnoma izključiti, in to ne glede na odstopanje iz člena 90(2) Direktive o DDV. Tako naj bi bilo zlasti, če davčni zavezanec dokaže, da za obveznost plačila računa, ki jo ima naslovnik tega računa, ob upoštevanju okoliščin obstaja tveganje, da ne bo izpolnjena.

27 Po mnenju predložitvenega sodišča odstopanje iz člena 90(2) te direktive v okviru posebne ureditve v Bolgariji ni bilo upoštevano niti v zvezi z načinom, na katerega se davčna osnova popravi, kadar obstaja možnost, da obveznost plačila terjatve iz naslova DDV ne bo izpolnjena, niti v zvezi s pogoji, pod katerimi se lahko zahteva vračilo plačanega DDV.

28 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali v primeru uveljavitve odstopanja v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV načelo nevtralnosti in člen 90 te direktive nasprotujeta nacionalni določbi, kot je člen 129(1), drugi stavek, [DOPK], ki – kadar prejemnik dobave blaga ali storitve v celoti ali delno ne plača računa – določa prekluzivni rok za vložitev zahtevka za pobot ali vračilo davka, ki ga je davčni zavezanec obračunal za to dobavo blaga ali opravljanje storitev?

2. Ali je ne glede na odgovor na prvo vprašanje v okoliščinah postopka v glavni stvari nujni pogoj za priznanje pravice do znižanja davčne osnove na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV, da davčni zavezanec, ker prejemnik računa v celoti ali delno ni plačal cene dobave blaga ali storitve, popravi DDV, izkazan na računu, ki ga je izdal, preden vloži zahtevek za vračilo?

3. Odvisno od odgovorov na prvi dve vprašanji: kako je treba razlagati člen 90(1) Direktive o DDV pri določitvi datuma, na katerega nastane razlog za znižanje davčne osnove, kadar cena v celoti ali delno ni bila plačana, zaradi odstopanja od člena 90(1) pa ni nacionalne ureditve?

4. Kako je treba uporabiti preudarke iz sodb z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točke od 21 do 27), in z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točki 62 in 65), če bolgarsko pravo ne vsebuje nobenih posebnih pogojev za uporabo odstopanja v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV?

5. Ali načelo nevtralnosti in člen 90 Direktive o DDV nasprotujeta praksi davčne uprave in praksi na področju socialne varnosti, v skladu s katero se v primeru neplačila obračunani davek ne sme popraviti, preden prejemnik blaga ali storitve, če je davčni zavezanec, za namene popravka svojega začetnega odbitka ni seznanjen s preklicem davka?

6. Ali je člen 90(1) Direktive [o DDV] dopustno razlagati tako, da možna pravica do znižanja davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila utemeljuje pravico do vračila DDV, ki ga je plačal dobavitelj, skupaj z zamudnimi obrestmi, in če je odgovor pritrdilen, od katerega dne?“

Pristojnost Sodišča

29 V skladu z ustaljeno sodno prakso je Sodišče pristojno za razlago prava Unije le takrat, kadar se ta razlaga nanaša na uporabo tega prava v novi državi članici od datuma njenega pristopa k Evropski uniji (sodba z dne 17. decembra 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, točka 16 in navedena sodna praksa).

30 Iz tega med drugim izhaja, da Sodišče ni pristojno za razlago direktiv Unije o DDV, če se je zadevni davek pobiral v obdobju pred pristopom zadevne države članice k Uniji (sodba z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 31).

31 Ker je namreč obveznost popravka neločljivo povezana z obveznostjo obračuna vstopnega DDV, ki je dolgovan oziroma je bil plačan, in pravico do odbitka, ki izhaja iz tega, pojav okoliščin po pristopu države članice k Uniji, ki načeloma to obveznost lahko upravičijo, Sodišču ne omogoča razlage Direktive o DDV, če je bilo blago dobavljeno oziroma so bile zadevne storitve opravljene pred tem pristopom (sodba z dne 27. junija 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, točka 31).

32 V obravnavanem primeru se spor o glavni stvari nanaša na davčno obdobje za DDV od leta 2006 do leta 2010 in leta 2012. Zato Sodišče ni pristojno za odločanje o vprašanjih za predhodno odločanje v delu, v katerem se ta nanašajo na dobave blaga ali opravljanje storitev iz leta 2006, do katerih je prišlo pred pristopom Republike Bolgarije k Uniji 1. januarja 2007.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo, tretje in četrto vprašanje

33 Najprej je treba opozoriti, da lahko Sodišče presodi, da je za koristen odgovor predložitvenemu sodišču treba upoštevati določbe prava Unije, na katere se nacionalno sodišče v besedilu svojih vprašanj ni sklicevalo, tako da zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe izlušči elemente prava Unije, ki jih je ob upoštevanju predmeta spora treba razložiti (sodba z dne 2. marca 2023, Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, točka 22 in navedena sodna praksa).

34 Čeprav se je v obravnavanem primeru predložitveno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje sklicevalo le na načelo davčne nevtralnosti, ta element ne preprečuje upoštevanja drugih splošnih načel prava Unije, ki so lahko upoštevna za odgovor na ta vprašanja.

35 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče s prvim, tretjim in četrtim vprašanjem za predhodno odločanje, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba – ob upoštevanju odstopanja iz člena 90(2) Direktive o DDV – člen 90(1) te direktive v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, sorazmernosti in učinkovitosti razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa prekluzivni rok za vložitev zahtevka za vračilo DDV zaradi znižanja davčne osnove za

DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila računa, ki ga izda davčni zavezanec, in če je odgovor nikalen, od katerega datuma mora tak rok začeti teči, če v zvezi s tem ni posebnih nacionalnih določb.

36 Opozoriti je treba, da člen 90(1) Direktive o DDV določa, da se pri preklicu naročila, zavrnitvi oziroma celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice. Na podlagi te določbe morajo države članice znižati davčno osnovo za DDV in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Navedena določba je izraz temeljnega načela Direktive o DDV, v skladu s katerim davčno osnovo tvori dejansko prejeto plačilo in katerega korelat je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki bi bil višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, točki 24 in 25).

37 Člen 90(2) Direktive o DDV pa določa, da lahko države članice v primeru celotnega ali delnega neplačila odstopijo od obveznosti znižanja davčne osnove za DDV, določene v členu 90(1) te direktive.

38 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da je treba nacionalno določbo, v kateri pri naštevanju položajev, v katerih se davčna osnova zniža, niso navedena neplačila cene transakcije, obravnavati kot rezultat tega, da je država članica uporabila možnost odstopanja, ki ji je bila priznana v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV (sodba z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 60 in navedena sodna praksa).

39 V obravnavanem primeru je tako iz predložitvene odločbe kot iz ustnih stališč bolgarske vlade razvidno, da nacionalna zakonodaja s tem, da so v členu 115(1) ZDDS našteti položaji, v katerih se davčna osnova popravi, ne določa nobenega popravka v primeru neplačila cene transakcije, ki je predmet DDV.

40 Zato je treba v zvezi z obdobjem iz postopka v glavni stvari za Republiko Bolgarijo šteti, da je uporabila možnost odstopanja od obveznosti znižanja davčne osnove v primeru neplačila, tako da se davčni zavezanec ne more sklicevati na tako pravico (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 61).

41 Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ta možnost odstopanja, ki je strogo omejena na primere celotnega ali delnega neplačila, temelji na ideji, da je morda neplačilo protidajatve v nekaterih okoliščinah in zaradi obstoječega pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti ali le začasno (sodba z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, točka 27 in navedena sodna praksa).

42 Iz tega sledi, da mora biti izvrševanje take možnosti odstopanja utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih sprejmejo države članice za njeno izvajanje, ne izničijo cilja davčne harmonizacije, ki se uresničuje z Direktivo o DDV, in da se v okviru take možnosti tem državam ne more dovoliti, da v primeru neplačila preprosto izključijo znižanje davčne osnove za DDV (sodba z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, točka 28 in navedena sodna praksa).

43 Priznanje možnosti državam članicam, da v primeru dokončnega neplačila izključijo vsakršno znižanje davčne osnove za DDV, bi bilo v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, iz katerega zlasti izhaja, da je treba podjetnika kot pobiralca davka za državo v celoti razbremeniti davka, ki ga je

dolžan ali ga je plačal v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, ki so same predmet DDV (sodba z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, točka 31 in navedena sodna praksa).

44 V tem okviru je treba opozoriti, da na eni strani člen 90(1) Direktive o DDV izpolnjuje pogoje za neposredni učinek (sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točka 51 in navedena sodna praksa) in da je na drugi strani možnost odstopanja iz drugega odstavka tega člena namenjena le temu, da se državam članicam omogoči boj proti negotovosti, povezani z izterjavo dolgovanih zneskov, in ne ureja vprašanja, ali je mogoče, da se v primeru dokončnega neplačila davčna osnova za DDV ne zniža (sodba z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točka 24 in navedena sodna praksa).

45 Poleg tega, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 41 in 56 sklepnih predlogov, se člen 90(1) Direktive o DDV lahko neposredno uporablja, kadar država članica, kot v obravnavanem primeru, ne dovoli nobenega znižanja davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila, ne da bi upoštevala stopnjo negotovosti glede dokončnosti tega neplačila.

46 V zvezi s časovno omejitvijo pravice do znižanja davčne osnove iz člena 90 te direktive je treba, na prvem mestu, navesti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je možnost vložitve zahtevka za vračilo DDV brez takšne omejitve v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (glej v tem smislu sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, točka 23 in navedena sodna praksa).

47 Poleg tega je Sodišče v zvezi z ureditvijo odbitka DDV, za katero je poudarilo, da se mora razlagati v skladu s členom 90 Direktive o DDV (glej v zvezi s tem sodbo z dne 22. februarja 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, točka 35), presodilo, da se prekluzivni rok, katerega iztek povzroči sankcioniranje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega DDV, z izgubo pravice do odbitka DDV, ne more šteti za nezdružljiv z ureditvijo, določeno z Direktivo o DDV, če po eni strani ta rok velja enako za podobne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na notranjem pravu, in tiste, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali pretirano otežuje uveljavljanja pravice do odbitka DDV (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 37 in navedena sodna praksa).

48 Zato v zvezi z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, s katero je določen prekluzivni rok, po izteku katerega je zahtevek za vračilo davka nedopusten, zadostuje navesti, kot je to storila generalna pravobranilka v točki 44 sklepnih predlogov, da člen 90(1) Direktive o DDV taki časovni omejitvi pravice do znižanja davčne osnove ne nasprotuje.

49 Na drugem mestu, čeprav obstoja prekluzivnega roka, katerega iztek povzroči, da upniku ni več dovoljeno zahtevati znižanje davčne osnove za DDV v zvezi z nekaterimi terjatvami, samega po sebi ni mogoče šteti za nezdružljivega z Direktivo o DDV, se datum, od katerega ta rok začne teči, določi v skladu z nacionalnim pravom, pri čemer morata biti spoštovani načeli enakovrednosti in učinkovitosti (glej v tem smislu sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, točka 23 in navedena sodna praksa).

50 Kar zadeva, natančneje, načelo učinkovitosti, je iz sodne prakse Sodišča mogoče sklepati, da se na prekluzivni rok, ki bi začel teči z dnem izdaje prvotnih računov in bi se za nekatere transakcije iztekel pred vložitvijo zahtevka za pobot, ne bi bilo mogoče veljavno sklicevati zoper uveljavljanje

pravice do znižanja DDV, če davčni zavezanec ni ravnal neskrbno in če ni bilo zlorabe ali tajnega dogovora (glej v tem smislu sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, točka 25 in navedena sodna praksa).

51 V zvezi s tem je treba ugotoviti, kot je tudi generalna pravobranilka navedla v točki 50 sklepnih predlogov, da mora biti – ob upoštevanju načela nevtralnosti DDV, iz katerega izhaja, da je podjetnik, ki zagotavlja vnaprejšnje financiranje DDV s tem, da ga pobere za račun države, v celoti razbremenjen tega davka v okviru svojih ekonomskih dejavnosti, ki so predmet DDV – začetek teka prekluzivnega roka za uveljavljanje pravice do znižanja davčne osnove na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV dovolj povezan z datumom, od katerega lahko davčni zavezanec, ki ravna skrbno, to pravico uporabi.

52 Poleg tega ob neobstoju nacionalnih določb v zvezi s podrobnimi pravili za uveljavljanje pravice do znižanja davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila, kot je to v sporu o glavni stvari, načeli sorazmernosti in pravne varnosti zahtevata, da mora biti mogoče, da davčni zavezanec z razumno verjetnostjo ugotovi začetek teka prekluzivnega roka.

53 V zvezi s tem je treba navesti, da bi bilo mogoče negotovost v zvezi z dokončnostjo neplačila upoštevati tudi z odobritvijo znižanja davčne osnove za DDV, kadar se upnik pred koncem postopka zaradi insolventnosti ali postopka likvidacije, ki poteka glede njegovega dolžnika, sklicuje na razumno verjetnost, da dolg ne bo poplačan, saj ostaja možnost, da se ta davčna osnova, če bo plačilo vseeno izvršeno, ponovno zviša. Tako bi morali nacionalni organi ob upoštevanju načela sorazmernosti in pod nadzorom sodišča določiti dokaze o tem, da plačilo verjetno še dolgo ne bo opravljeno, ki bi jih moral predložiti upnik, glede na posebnosti nacionalnega prava, ki se uporabi. Takšen način izvajanja bi bil ravno tako učinkovit za uresničitev zastavljenega cilja, hkrati pa bi bil manj omejujoč za upnika, ki zagotavlja vnaprejšnje financiranje DDV s tem, da ga pobere za račun države (sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točka 48 in navedena sodna praksa).

54 Ta ugotovitev velja *a fortiori* v okviru postopka zaradi insolventnosti ali postopka likvidacije, v katerih do gotovosti glede dokončne neizterljivosti terjatve načeloma pride šele po daljšem obdobju. S takim rokom so lahko vsekakor podjetniki, za katere velja zakonodaja, s katero so določeni taki postopki, kadar so soočeni z neplačilom računa, z vidika likvidnosti v slabšem položaju od svojih konkurentov v drugih državah članicah, zaradi česar bi bil lahko očitno izničen cilj davčne harmonizacije, ki se uresničuje z Direktivo o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točka 50 in navedena sodna praksa).

55 Čeprav so bile v obravnavanem primeru dobave blaga in storitve iz postopka v glavni stvari opravljene v letih od 2007 do 2010 in leta 2012, je družba Consortium Remi Group zahtevek za vračilo zaradi zmanjšanja davčne osnove za DDV vložila šele leta 2020. Tako iz listin v spisu, ki je na voljo Sodišču, kot tudi iz odgovorov strank iz postopka v glavni stvari na vprašanja, postavljena na obravnavi, pa je razvidno, da sta bili izmed družb dolžnic prvi dve izbrisani iz sodnega registra pred datumom vložitve tega zahtevka, in sicer leta 2012 oziroma leta 2017, da je bila tretja iz tega registra izbrisana med postopkom v glavni stvari ter, nazadnje, da sta zadnji dve v postopkih zaradi insolventnosti, ki sta bila proti njima začeta pred vložitvijo navedenega zahtevka.

56 Zato mora predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za odločanje o dejanskem stanju, ugotoviti, od katerega datuma bi lahko družba Consortium Remi Group, ne da bi ravnala neskrbno, v primeru celotnega ali delnega neplačila uveljavljala pravico do znižanja davčne osnove, zlasti kar zadeva morebitno neizterljivost njenih terjatev.

57 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo, tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90 Direktive o DDV v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, sorazmernosti in učinkovitosti razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, ki določa prekluzivni rok za vložitev zahtevka za vračilo DDV zaradi znižanja davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila, katerega iztek povzroči sankcioniranje premalo skrbnega davčnega zavezanca, če ta rok začne teči šele na datum, ko je lahko ta davčni zavezanec, ne da bi ravnal neskrbno, uveljavljal svojo pravico do znižanja. Če ni nacionalnih določb o podrobnih pravilih za uveljavljanje te pravice, mora biti mogoče, da davčni zavezanec z razumno verjetnostjo ugotovi začetek teka takega prekluzivnega roka.

Drugo in peto vprašanje za predhodno odločanje

58 Ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točki 33 te sodbe, je treba razumeti, da predložitveno sodišče z drugim in petim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da ob neobstoju posebnih nacionalnih določb nasprotujeta zahtevi davčne uprave, s katero se znižanje davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila računa, ki ga izda davčni zavezanec, pogojuje s tem, da zadnjenavedeni predhodno popravi prvotni račun, in s tem, da ta svojega dolžnika, če gre za davčnega zavezanca, predhodno obvesti, da namerava razveljaviti DDV.

59 Najprej je treba v zvezi s pogojem, da mora biti za znižanje davčne osnove za DDV podana okoliščina, da je davčni zavezanec popravil prvotno izdane račune, navesti, da v nasprotju s trditvijo direktorja in Evropske komisije tak pogoj ne izhaja iz člena 203 Direktive o DDV.

60 V skladu s sodno prakso Sodišča se namreč ta določba uporablja le, kadar je bil DDV napačno zaračunan, in zato ne zajema položajev, v katerih je davek, izkazan na računu, pravilen (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (Končnim potrošnikom napačno zaračunan DDV), C-378/21, EU:C:2022:968, točki 21 in 23).

61 Tako zahteva po popravku prvotnega računa kot tudi zahteva, s katero se za ustrezno zmanjšanje davčne osnove davčnega zavezanca v primeru neplačila določi pogoj, da zadnjenavedeni svojega dolžnika, če je ta davčni zavezanec, predhodno obvesti, da namerava razveljaviti del ali celotni DDV, pa izhajata hkrati iz člena 90(1) in člena 273 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 24, in z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 35).

62 V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko v skladu s členom 273 Direktive o DDV države članice določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, med drugim pod pogojem, da se ta možnost ne uporablja za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov poleg tistih obveznosti, ki so določene v poglavju 3 navedene direktive.

63 Glede na to, da člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV zunaj v njiju začrtanih meja ne določata niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, je s tema določbama državam članicam podeljeno polje proste presoje, zlasti v zvezi s formalnostmi, ki jih morajo pri davčnih organih izpolniti davčni zavezanci, da bi se jim davčna osnova zmanjšala (sodba z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točka 35 in navedena sodna praksa).

64 Vendar lahko ukrepi, ki jih države članice lahko sprejmejo na podlagi člena 273 Direktive o DDV, načeloma odstopajo od spoštovanja pravil o davčni osnovi za DDV le v mejah, nujno potrebnih za dosego tega specifičnega cilja. Na cilje in načela Direktive o DDV morajo namreč vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije na tem področju (sodba z dne 6. oktobra 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, točka 60 in navedena sodna praksa).

65 Poleg tega lahko navedeno načelo nevtralnosti DDV in načelo sorazmernosti, če vračilo DDV postane nemogoče ali pretirano oteženo glede na pogoje, pod katerimi se lahko uveljavljajo zahteve za vračilo davka, zahtevata, da države članice določijo instrumente in postopkovna pravila, ki so potrebna, da se davčnemu zavezancu omogoči, da uveljavlja vračilo davka, ki je bil neupravičeno zaračunan (glej v tem smislu sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 29 in navedena sodna praksa).

66 Zato morajo biti formalnosti, ki jih morajo davčni zavezanci izpolniti za uveljavljanje znižanja davčne osnove za DDV pred davčnimi organi, omejene na tiste, ki omogočajo dokazovanje, da plačilo po sklenitvi transakcije deloma ali v celoti dokončno ne bo prejeto. V zvezi s tem morajo nacionalna sodišča preveriti, ali to velja za formalnosti, ki jih zahteva zadevna država članica (glej v tem smislu sodbo z dne 6. oktobra 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, točka 61 in navedena sodna praksa).

67 V zvezi s tem je Sodišče večkrat razsodilo, da se z zahtevo, da je znižanje davčne osnove, kakršna izhaja iz prvotnega računa, pogojeno s tem, da ima davčni zavezanec potrdilo o prejetju popravka računa, ki mu ga je izročil pridobitelj blaga ali storitev, načeloma lahko prispeva tako k pravilnemu pobiranju DDV in preprečevanju utaj kot tudi k odpravi nevarnosti izgube davčnih prihodkov in zato uresničujejo legitimni cilji iz člena 90(1) in člena 273 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točki 32 in 33).

68 Kot je razvidno iz sodne prakse Sodišča, ta ugotovitev velja tudi za zahtevo, s katero je za znižanje davčne osnove določen pogoj, da davčni zavezanec svojega dolžnika, če je ta davčni zavezanec, predhodno obvesti, da namerava razveljaviti del ali celotni DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točki 35 in 36).

69 Zato zahtevi, da je znižanje davčne osnove pogojeno s tem, da davčni zavezanec zaradi celotnega ali delnega neplačila popravi prvotni račun, in da ta davčni zavezanec svojega dolžnika predhodno obvesti, da namerava razveljaviti davek, tako da je ta obveščen za namene popravka začetnega odbitka, kot sta zahtevi iz postopka v glavni stvari, načeloma ne posegata v nevtralnost DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 37, in z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 39).

70 Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali se za taki zahtevi v obravnavanem primeru ne izkaže, da sta pretirano obremenjujoči za davčnega zavezanca, ki je dobavitelj blaga ali storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 41).

71 Iz elementov spisa, ki ga ima na voljo Sodišče in ki so bili potrjeni na obravnavi, pa je na eni strani razvidno, da bolgarska ureditev v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz spora o glavni stvari, v primeru neplačila ni določala zahtev za popravek prvotnega računa in obvestitev dolžnika o razveljavitvi davka.

72 Na drugi strani je bila glede na iste elemente informacij družba Consortium Remi Group 7. marca 2019 izbrisana iz registra za DDV, tako da ta davčna zavezanka ob vložitvi zahtevka za pobot iz postopka v glavni stvari ni več imela možnosti, da bi izdala popravke računov. Direktor je namreč v zvezi s tem pojasnil, ne da bi mu kdo glede tega ugovarjal, da v skladu nacionalnimi določbami, ki so upoštevne *ratione temporis*, popravka DDV ni bilo mogoče izvesti, če je bil davčni zavezanec iz navedenega registra izbrisan.

73 Zato je treba ugotoviti, da je, ker je popravek računa v praksi bolgarske davčne uprave pogoj *sine qua non* za znižanje davčne osnove, v nevtralnost DDV poseženo, kadar davčni zavezanec ne more izvesti popravka takega računa ali mu je ta popravek pretirano težko izvesti (glej v tem smislu sodbo z dne 6. oktobra 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, točka 63).

74 Zato v primeru, kakršen je ta v sporu o glavni stvari, v katerem davčni zavezanec ne more izdati popravljenega dokumenta v zvezi z računi, katerih znesek ni bil plačan, načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti zahtevata, da mu zadevna država članica omogoči, da pred nacionalnimi davčnimi organi drugače dokaže neplačilo teh računov, ki je podlaga za njegovo pravico do znižanja davčne osnove (glej v tem smislu sodbo z dne 6. oktobra 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, točka 65).

75 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da to, da se za pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV ob neobstoju upoštevnih nacionalnih določb določi pogoj, da je moral biti prvotni račun popravljen, presega to, kar je nujno za uresničitev cilja, ki mu sledi člen 273 Direktive o DDV in ki je odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, če tega pogoja ni več mogoče izpolniti.

76 To velja še toliko bolj za obveznost obvestitve naslovnika tega računa o tem, da namerava njegov izdajatelj razveljaviti DDV, kot je obveznost, na katero se nanaša peto vprašanje in za katero je iz samega besedila tega vprašanja in drugih ugotovitev, navedenih v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, razvidno, da pomeni nujni pogoj, ki je s prakso bolgarske davčne uprave določen za popravek zaračunanega DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila.

77 Ob tem je treba ugotoviti, da je bila v obravnavanem primeru družba Consortium Remi Group izbrisana iz registra za DDV zaradi sistematičnega neizpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz ZDDS, in da se je njen zahtevek za pobot nanašal na neplačilo računov, izdanih več let pred njenim izbrisom. Zato mora predložitveno sodišče preveriti, ali tega, da davčni zavezanec ni mogel izdati popravkov računov, ni mogoče pripisati temu davčnemu zavezancu.

78 Glede na navedene preudarke je treba na drugo in peto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da ob neobstoju posebnih nacionalnih določb nasprotujeta zahtevi davčne uprave, s katero se znižanje davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila računa, ki ga izda davčni zavezanec, pogojuje s tem, da zadnjenavedeni predhodno popravi prvotni račun, in s tem, da ta svojega dolžnika predhodno obvesti, da namerava razveljaviti DDV, kadar ta davčni zavezanec takega popravka ne more izvesti pravočasno, pri čemer mu ni mogoče pripisati odgovornosti za to nemožnost.

Šesto vprašanje

79 Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem sprašuje, ali je treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da morebitna pravica do znižanja davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila računa, ki ga je izdal davčni zavezanec, ustvarja pravico do vračila DDV, ki ga je ta davčni zavezanec plačal, skupaj z zamudnimi obrestmi, in če je odgovor pritrdilen, od kdaj se je na tako pravico mogoče sklicevati.

80 V zvezi s tem – kot je bilo opozorjeno v točki 42 te sodbe – skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost DDV in je namenjen temu, da je podjetnik v celoti razbremenjen dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh svojih ekonomskih dejavnosti. Iz sodne prakse Sodišča, navedene v točki 63 te sodbe, prav tako izhaja, da čeprav imajo države članice polje proste presoje pri določanju pogojev iz člena 90 Direktive o DDV, ti pogoji ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti tako, da bi se davčnemu zavezancu v celoti ali delno naložilo breme DDV.

81 Natančneje, navedeni pogoji morajo davčnemu zavezancu omogočiti, da pod ustreznimi pogoji uveljavlja vračilo celotne terjatve, ki je posledica znižanja davčne osnove za DDV, kar pomeni, da se vračilo izvede v razumnem roku z gotovinskim plačilom ali na enakovreden način in da izbrani način vračila davčnemu zavezancu nikakor ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2021, technoRent International in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točka 38).

82 Če pa – kadar do vračila, ki je posledica znižanja davčne osnove za DDV, ne bi prišlo v razumnem roku – davčni zavezanec ne bi imel pravice do zamudnih obresti, bi to negativno vplivalo na njegov položaj, kar bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2021, technoRent International in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točki 39 in 41).

83 Iz tega sledi, da čeprav člen 90 Direktive o DDV ne določa obveznosti plačila obresti na vračilo DDV, ki je posledica znižanja davčne osnove za DDV, niti ne določa, od kdaj so te obresti dolgovane, načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV zahteva, da se finančne izgube, nastale zaradi vračila presežka DDV, opravljenega po razumnem roku, nadomestijo s plačilom zamudnih obresti (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2021, technoRent International in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točki 40 in 41).

84 V takem položaju je namreč davčni zavezanec upravičen do presežka DDV, ki mu ga je treba vrniti, ki pa mu lahko zaradi nerazpoložljivosti zadevnih denarnih zneskov ustvari finančno izgubo. Če pa, kadar davčna uprava tega presežka ne vrne v razumnem roku, davčni zavezanec ne bi imel pravice do zamudnih obresti, bi to negativno vplivalo na njegov položaj, kar bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti (sodba z dne 12. maja 2021, technoRent International in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točka 42).

85 Kar zadeva, natančneje, pogoje za določitev obresti na vračilo, ki je posledica zmanjšanja davčne osnove za DDV, ti spadajo v procesno avtonomijo držav članic, ki je omejena z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti (glej po analogiji sodbo z dne 13. oktobra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, točka 45).

86 Zato mora predložitveno sodišče ob upoštevanju teh načel in vseh posebnosti spora, o katerem odloča, ugotoviti, ali je bilo treba v obravnavanem primeru izvesti vračilo, ki je posledica znižanja davčne osnove za DDV, in če ugotovi, da do tega vračila ni prišlo v razumnem roku, od kdaj se zamudne obresti prištejejo k znesku tega vračila (glej v tem smislu sklep z dne 5. oktobra 2023, ZSE Elektrárne, C-151/23, EU:C:2023:751, točka 28).

87 V obravnavanem primeru, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 99, 100 in 102 sklepnih predlogov, je mogoče ob neobstoju podrobnih pravil nacionalnega prava obresti, ki spadajo k pravici do vračila zaradi znižanja davčne osnove za DDV, izračunati le od datuma, na katerega je po mnenju davčnega zavezanca neplačilo zadevne terjatve dokončno v smislu člena 90 Direktive o DDV in na katerega ta uveljavlja svojo pravico do znižanja davčne osnove za DDV v okviru obračuna za davčno obdobje, ki je takrat v teku, ker je pred tem datumom pravna podlaga za plačilo DDV člen 63 te direktive.

88 Glede na navedeno je treba na šesto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) Direktive o DDV v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da morebitna pravica do znižanja davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila računa, ki ga je izdal davčni zavezanec, ustvarja pravico do vračila DDV, ki ga je ta davčni zavezanec plačal, skupaj z zamudnimi obrestmi, in da je ob neobstoju podrobnih pravil za določitev obresti, ki so morebiti dolgovane v okviru ureditve države članice, izhodišče za izračun teh obresti datum, na katerega davčni zavezanec uveljavi svojo pravico do navedenega znižanja v okviru obračuna za davčno obdobje, ki je takrat v teku.

Stroški

89 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

1. **Člen 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načeli davčne nevtralnosti, sorazmernosti in učinkovitosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, ki določa prekluzivni rok za vložitev zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost (DDV) zaradi znižanja davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila, katerega iztek povzroči sankcioniranje premalo skrbnega davčnega zavezanca, če ta rok začne teči šele na datum, ko je lahko ta davčni zavezanec, ne da bi ravnal neskrbno, uveljavljal svojo pravico do znižanja. Če ni nacionalnih določb o podrobnih pravilih za uveljavljanje te pravice, mora biti mogoče, da davčni zavezanec z razumno verjetnostjo ugotovi začetek teka takega prekluzivnega roka.**

2. **Člen 90(1) in člen 273 Direktive 2006/112 v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da ob neobstoju posebnih nacionalnih določb nasprotujeta zahtevi davčne uprave, s katero se znižanje davčne osnove za davek na dodano vrednost (DDV) v primeru celotnega ali delnega neplačila računa, ki ga izda davčni zavezanec, pogojuje s tem, da zadnjenavedeni predhodno popravi prvotni račun, in**

s tem, da ta svojega dolžnika predhodno obvesti, da namerava razveljaviti DDV, kadar ta davčni zavezanec takega popravka ne more izvesti pravočasno, pri čemer mu ni mogoče pripisati odgovornosti za to nemožnost.

3. **Člen 90(1) Direktive 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da morebitna pravica do znižanja davčne osnove za davek na dodano vrednost (DDV) v primeru celotnega ali delnega neplačila računa, ki ga je izdal davčni zavezanec, ustvarja pravico do vračila DDV, ki ga je ta davčni zavezanec plačal, skupaj z zamudnimi obrestmi, in da je ob neobstoju podrobnih pravil za določitev obresti, ki so morebiti dolgovane v okviru ureditve države članice, izhodišče za izračun teh obresti datum, na katerega davčni zavezanec uveljavi svojo pravico do navedenega znižanja v okviru obračuna za davčno obdobje, ki je takrat v teku.**

Podpisi