

V?c C?588/10

Minister Finansów

v.

Kraft Foods Polska SA

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Naczelny S?d Administracyjny)

„Dan? – DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 90 odst. 1 – Snížení ceny po uskute?n?ní pln?ní – Vnitrostátní právní úprava, která váže snížení základu dan? na podmínku, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb má potvrzení o p?íjetí opravné faktury od p?íjemce zboží nebo služeb – Zásada neutrality DPH – Zásada proporcionality“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Základ dan? – Snížení, je?li zaplacení ceny zrušeno nebo vypov?zeno, je?li cena nezaplacena nebo je?li snížena*

(Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 90 odst. 1)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Základ dan? – Snížení, je?li zaplacení ceny zrušeno nebo vypov?zeno, je?li cena nezaplacena nebo je?li snížena – Vnitrostátní právní úprava, která váže takové snížení na podmínku, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb má potvrzení o p?íjetí opravné faktury od p?íjemce – Porušení zásady da?ové neutrality a zásady proporcionality*

(Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 90 odst. 1 a ?lánek 273)

1. Požadavek, jenž váže snížení základu dan?, který vyplývá z p?vodní faktury, na podmínku, že osoba povinná k dani musí od p?íjemce zboží nebo služeb obdržet potvrzení o p?íjetí opravné faktury, spadá pod pojem podmínky uvedený v ?l. 90 odst. 1 sm?rnice Rady 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty.

(viz bod 42 a výrok)

2. Zásada neutrality dan? z p?ídané hodnoty a zásada proporcionality v zásad? nebrání požadavku, jenž váže snížení základu dan?, který vyplývá z p?vodní faktury, na podmínku, že osoba povinná k dani musí od p?íjemce zboží nebo služeb obdržet potvrzení o p?íjetí opravné faktury. Pokud však vyjde najevo, že je pro osobu povinnou k dani, tj. dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb, nemožné nebo nadm?rn? obtížné získat takové potvrzení o p?íjetí v p?im?né lh?t?, nelze mu upírat možnost, aby ve vztahu k vnitrostátním da?ovým orgán?m prokázal i jinými prost?edky zaprvé, že vynaložil za okolností daného p?ípadu nezbytné úsilí k tomu, aby se ujistil, že p?íjemce zboží nebo služeb obdržel opravnou fakturu a seznámil se s ní, a zadruhé, že dot?ené pln?ní bylo opravdu uskute?n?no v souladu s podmínkami uvedenými na uvedené opravné faktu?e.

V tomto ohledu mohou posloužit kopie opravné faktury a upomínka zaslaná p?íjemci zboží nebo služeb pro ú?ely zaslání potvrzení o p?íjetí, jakož i potvrzení o platbách nebo p?edložení ú?etních

záznam? umožňujících identifikovat ?ástku skute?n? zaplacenou osob? povinné k dani p?íjemcem zboží nebo služeb z titulu p?edm?tného pln?ní.

(viz body 41–42 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

26. ledna 2012 (*)

„Dan? – DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 90 odst. 1 – Snížení ceny po uskute?n?ní pln?ní – Vnitrostátní právní úprava, která váže snížení základu dan? na podmínku, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb má potvrzení o p?ijetí opravné faktury od p?íjemce zboží nebo služeb – Zásada neutrality DPH – Zásada proporcionality“

Ve v?ci C?588/10,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny S?d Administracyjny (Polsko) ze dne 16. září 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 14. prosince 2010, v ?ízení

Minister Finansów

proti

Kraft Foods Polska SA,

SOUDNÍ DV?R (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, p?edseda senátu, U. L?hmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: K. Sztranc-S?awiczek,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 15. listopadu 2011,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Minister Finansów J. Kwa?nickim, právním poradcem,
- za Kraft Foods Polska SA P. ?urowskim, da?ovým poradcem, a A. Smolí?skou-Wi?nioch, advokat,
- za polskou vládu A. Krai?skou a A. Kramarczyk, jakož i M. Szpunarem, jako zmocn?nci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocn?ncem,

– za Evropskou komisi K. Herrmann a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady neutrality daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a zásady proporcionality.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Minister Finansów (polský ministr financí) a Kraft Foods Polska SA (dále jen „KFP“) ve věci individuálního stanoviska zaslaného KFP a konstatujícího s ohledem na vnitrostátní právní úpravu protiprávnost snížení základu daně na základě opravné faktury zaslané smluvnímu partnerovi, jakož i částky dlužné DPH, jestliže ke dni podání přiznání k DPH neobdržela KFP potvrzení o přijetí uvedené opravné faktury od tohoto smluvního partnera.

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Článek 1 odst. 2 směrnice o DPH stanoví, že „[s]polečný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna“.

4 Podle článku 73 této směrnice při „dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění“.

5 Článek 79 uvedené směrnice stanoví:

„Základ daně nezahrnuje tyto položky:

- a) snížení ceny v podobě slevy za platbu předem;
- b) slevy a rabaty poskytnuté pořizovateli nebo příjemci, které obdrží v okamžiku uskutečnění plnění;
- c) částky, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele nebo od příjemce na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet, o kterých účtuje jako o průběžných položkách.

Osoba povinná k dani musí prokázat skutečnou výši výdajů podle prvního pododstavce písm. c) a nesmí si odpočítat daň, která byla u těchto plnění uplatněna.“

6 V souladu s čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH „[j]e-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy“.

7 ?lánek 273 této sm?rnice stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

8 ?lánek 183 sm?rnice o DPH zní:

„Pokud za dané zda?ovací období výše odpo?tu dan? p?ekro?í výši splatné dan?, mohou ?lenské státy bu? p?evést nadm?rný odpo?et dan? do následujícího období, nebo vrátit da? v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

?lenské státy však mohou odmítnout vrácení nadm?rného odpo?tu dan? nebo jeho p?evedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.“

Vnitrostátní právní úprava

9 ?lánek 29 odst. 4a až 4c zákona ze dne 11. b?ezna 2004 o dani ze zboží a služeb (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. ? 54, položka 535, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„4a. Osoba povinná k dani m?že ve stanovených p?ípadech snížit základ dan? oproti základu, který je stanoven na vystavené faktu?e, za podmínky, že má p?ed uplynutím lh?ty pro podání p?iznání k DPH za zda?ovací období, ve kterém p?íjemce zboží nebo služby obdržel [opravnou] fakturu, potvrzení o p?íjetí této faktury uvedeným p?íjemcem. Pokud p?íjemce zboží nebo služby obdržel fakturu po uplynutí lh?ty pro podání da?ového p?iznání za p?íslušné zda?ovací období, má osoba povinná k dani právo [opravnou] fakturu uplatnit ve zda?ovacím období, ve kterém potvrzení o p?íjetí od p?íjemce obdržel.

4b. Podmínka, že osoba povinná k dani musí obdržet od p?íjemce zboží nebo služby potvrzení o p?íjetí faktury, se neuplatní:

1) v p?ípad? vývozu zboží, dodání zboží v rámci Spole?enství nebo dodání zboží, jejichž místo zdan?ní se nachází v cizin?;

2) ve vztahu k p?íjemc?m, kterým jsou prodávány elektrická nebo tepelná energie, p?ívod plynu, telekomunika?ní nebo radiokomunika?ní služby nebo služby uvedené v bodech 138 a 153 v p?íloze 3 tohoto zákona.

4c. Ustanovení odst. 4a se v p?ípad?, kdy je ve faktu?e zjišt?na chyba ve výši dan? a je provedena oprava faktury, použije i na fakturu, ve které je vykázána vyšší než dlužná ?ástka dan?.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

10 KFP vykonává činnost v oblasti výroby a distribuce potravin. V rámci prodeje svých produktů mnoha smluvním partnerům vystavuje značný počet faktur a opravných faktur, přičemž důvody pro vystavení opravných faktur jsou především přiznání slev, vrácení produktů a chyby.

11 Stává se pravidelně, že KFP obdrží od příjemce potvrzení o přijetí opravných faktur se značným zpožděním, nebo je dokonce neobdrží vůbec. Obdržení takových potvrzení o přijetí vyžaduje často zasílání upomínek a výměnu korespondence a dále implikuje povinnost zavést příběžnou kontrolu doručených potvrzení o přijetí.

12 Jelikož KFP měla za to, že je na základě opravné faktury oprávněna snížit základ daně a výši dlužné DPH v přiznání k DPH za období, ve kterém byla uvedená faktura vystavena, třebaže ke dni podání tohoto daňového přiznání dosud neobdržela potvrzení o přijetí uvedené opravné faktury, zaslala Minister Finansów žádost o potvrzení jejího výkladu článku 29 zákona o DPH.

13 V individuálním stanovisku ze dne 10. dubna 2009 Minister Finansów konstatoval, že z doslovného výkladu čl. 29 odst. 4a uvedeného zákona vyplývá, že snížení výše DPH dlužné prodávajícím je vázáno na podmínku, že prodávající obdrží od příjemce potvrzení o přijetí opravné faktury a že je zcela nerozhodné, že KFP může mít praktické obtíže se získáním tohoto potvrzení o přijetí.

14 Po odvolání ve správním řízení, kterému nebylo vyhověno, podala KFP žalobu k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (správní soud ve Varšavě), u něhož se dovolávala porušení zaprvé čl. 29 odst. 4a a 4c zákona o DPH ve spojení s články 73 a 79 směrnice o DPH, které vyplývá z porušení zásady neutrality DPH, zadruhé zásady proporcionality, zatřetí zásady přednosti práva Unie a čtvrté procesních pravidel z důvodu zejména odmítnutí použít judikaturu Soudního dvora.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie měl na jedné straně za to, že čl. 29 odst. 4a zákona o DPH ukládá povinnost osobě povinné k dani, jež má v úmyslu snížit si daňový základ, získat důkaz o tom, že opravná faktura byla doručena příjemci zboží nebo služeb.

16 Na druhé straně měl tento soud za to, že uvedený čl. 29 odst. 4a je v rozporu s právem Unie, jelikož články 73 až 92 směrnice o DPH povinnost získat potvrzení o přijetí opravné faktury nestanoví a protože je zavedení takové povinnosti vnitrostátním zákonodárcem v rozporu se zásadami neutrality DPH a proporcionality. Toto ustanovení vnitrostátního práva má totiž podle názoru uvedeného soudu za následek nezohlednění skutečného sníženého základu daně a stanoví formální požadavky, které překračují rámec toho, co je nezbytné ke kontrole případných zneužití.

17 Minister Finansów podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu. Podle jeho názoru se vnitrostátní zákonodárce tím, že vyžaduje potvrzení o přijetí opravné faktury, omezil na využití možnosti, kterou mu přiznává směrnice o DPH, a to zvolit si formy a způsob uplatnění práva na snížení základu daně. Tento požadavek má za cíl zajistit správnost vyúčtování a neporušuje ani zásadu neutrality DPH, ani zásadu proporcionality.

18 Za těchto okolností se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru k rozhodnutí následující předběžnou otázku:

„Může taková podmínka, jako je podmínka uvedená v čl. 29 odst. 4a [zákona o DPH], která právo na snížení základu daně, který je stanoven na fakturu, váže na podmínku, že osoba povinná k dani musí získat před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjemce zboží nebo služeb obdržel [opravnou] fakturu, od příjemce zboží nebo služeb potvrzení o přijetí uvedené faktury, spadat pod pojem podmínky uvedený v čl. 90 odst. 1 směrnice

[o DPH], který stanoví, že je-li cena snížena po uskutečnění plnění, sníží se základ daně přiměřeně za podmínek stanovených členskými státy, a neporušuje tato podmínka zásadu neutrality DPH, jakož i zásadu proporcionality“

K předběžné otázce

19 Podstatou položené otázky předkládajícího soudu je, zda požadavek spočívající v tom, že snížení základu daně, který vyplývá z povodní faktury, je vázáno na podmínku, že osoba povinná k dani musí mít od příjemce zboží nebo služeb potvrzení o přijetí opravné faktury, spadá pod pojem podmínky uvedený v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH a zda zásady neutrality DPH a proporcionality brání takovému požadavku.

20 Co se týče otázky, zda požadavek dotčený v povodním řízení spadá pod pojem podmínky uvedený v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, je třeba připomenout, že z čl. 1 odst. 2 a článku 73 směrnice o DPH vyplývá, že společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k jejich ceně a že základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby.

21 Konkrétně v případě snížení ceny po uskutečnění plnění čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že „základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy“.

22 Mimoto podle článku 273 uvedené směrnice mohou členské státy uložit povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic a že tato možnost není využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3 téže směrnice.

23 Vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH neuvádí nad meze jimi stanovené podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, je nutno konstatovat, že tato ustanovení přiznávají členským státům prostor pro uvážení, zejména co se týče formalit, které musejí osoby povinné k dani splňovat vůči daňovým orgánům uvedených států, aby mohly v případě snížení ceny po uskutečnění plnění přiměřeně snížit základ daně.

24 V projednávané věci je nesporné, že v případě snížení ceny po uskutečnění plnění váže polská právní úprava dotčená v povodním řízení přiměřené snížení základu daně na podmínku, že osoba povinná k dani obdrží od příjemce zboží nebo služeb potvrzení o přijetí opravné faktury a že cílem tohoto požadavku je zajistit správný výběr DPH a předcházet daňovým únikům, jak to tvrdila zejména polská vláda.

25 Takový požadavek spadá pod pojem podmínky uvedený v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH a zároveň pod pojem povinnosti uvedený v článku 273 této směrnice.

26 Co se týče otázky, zda takovému požadavku brání zásady neutrality DPH a proporcionality, je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani, pokaždé když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění (viz rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, Recueil, s. I-3801, bod 16).

27 Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat

částku DPH převyšující daň, která byla osobě povinné k dani zaplacená (v tomto smyslu viz rozsudek Goldsmiths, výše citovaný, bod 15).

28 Z judikatury rovněž vyplývá, že opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, se mohou v zásadě odchýlit od dodržení základu DPH jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musejí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v dané oblasti (v tomto smyslu viz rozsudky Goldsmiths, výše citovaný, bod 21; ze dne 18. června 2009, Stadeco, C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 39 a citovanou judikaturu, jakož i ze dne 27. ledna 2011, Vandoorne, C-489/09, Sb. rozh. s. I-225, bod 27).

29 Pokud je vrácení DPH, v závislosti na podmínkách, za kterých lze uplatnit žádost o vrácení daně, nemožné či nepřiměřené náročné, mohou proto uvedené zásady vyžadovat, aby členské státy upravily nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby osobě povinné k dani bylo umožněno získat zpět bezdůvodně uatovanou daň (rozsudek Stadeco, výše citovaný, bod 40 a citovaná judikatura).

30 Kromě toho, pokud jde o možnost, upravenou v článku 183 směrnice o DPH, stanovit, aby byl nadměrný odpot DPH převeden do následujícího zdaňovacího období nebo byl vrácen, Soudní dvůr upřesnil, že podmínky stanovené v tomto ohledu členskými státy nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní (rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maarsko, C-274/10, Sb. rozh. s. I-7289, bod 45).

31 Soudní dvůr zdůraznil, že takové podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpotu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě (rozsudek Komise v. Maarsko, výše citovaný, bod 45).

32 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že skutečnost, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb obdrží od příjemce zboží nebo služeb potvrzení o přijetí opravné faktury, může prokázat, že je příjemce zboží nebo služeb informován o tom, že jeho případný nárok na odpot DPH se musí vypočítat na základě uvedené opravné faktury.

33 Dotčený požadavek může v zásadě přispět jak k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, tak k vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů. Z toho plyne, že Polská republika může právem tvrdit, že tento požadavek sleduje legitimní cíle uvedené v čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH.

34 Polská republika před Soudním dvorem uvedla, že požadavek dotčený v předvodním řízení se jednak použije jen na vnitrostátní plnění, jednak není vázán na žádnou podmínku splnění formálních náležitostí, a tudíž může být splněn jakýmkoliv vhodným způsobem. Tento požadavek lze považovat za požadavek, který v zásadě není nadměrně omezující pro osoby povinné k dani, tj. dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb.

35 KFP nicméně na jednání tvrdila, že v praxi daňový orgán akceptuje jen jednu specifickou formu potvrzení o přijetí, a sice kopii opravné faktury opatřenou razítkem příjemce zboží nebo služeb.

36 Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, jaké formy potvrzení o přijetí daňový orgán akceptuje pro prokázání dodržení požadavku dotčeného v původním řízení.

37 Mimoto vzhledem k tomu, že skutečnost, že dodavatel zboží a poskytovatel služeb obdržel dotčené potvrzení o přijetí, umožňuje tomuto vypočítat dlužnou DPH na základě částek uvedených na opravné faktuře nebo získat v celém rozsahu zpět přeplatek na DPH, kterou odvedl daňovému orgánu, nezpochybňuje tento požadavek v zásadě neutralitu DPH.

38 Jelikož je však obdržení potvrzení o přijetí ve vnitrostátním právu podmínkou *sine qua* pro výpočet dlužné DPH na základě částek uvedených na opravné faktuře nebo pro získání zpět přeplatku na DPH, je nutno konstatovat, že s ohledem na připomenutou judikaturu v bodech 29 až 31 tohoto rozsudku je neutralita DPH narušena, pokud je pro dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb nemožné nebo nadměrně obtížné obdržet takové potvrzení o přijetí v primárně lhůtě.

39 V tomto ohledu KFP upřesnila, aniž jí bylo v tomto bodě oponováno, že polské právo nestanoví pro příjemce zboží nebo služeb žádnou právní závaznou povinnost potvrdit přijetí opravné faktury, ověření čehož je na předkládajícím soudu.

40 Jestliže se získání zpět v primárně lhůtě dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služeb přeplatku na DPH odvedené daňovému orgánu na základě původní faktury stane nemožným nebo nadměrně obtížným z důvodu podmínky dotčené v původním řízení, vyžadují zásady neutrality DPH a proporcionality, aby dotyčný členský stát umožnil osobě povinné k dani jinými prostředky u vnitrostátních daňových orgánů prokázat zaprvé, že vynaložil za okolností daného případu úsilí nezbytné k zajištění, že příjemce zboží nebo služeb obdržel opravnou fakturu a že se s ní obeznámil, a zadruhé, že dotčené plnění bylo skutečně vykonáno v souladu s podmínkami uvedenými ve zmíněné opravné faktuře.

41 V tomto ohledu mohou posloužit kopie opravné faktury a upozínka zaslaná příjemci zboží nebo služeb pro účely zaslání potvrzení o přijetí, jakož i – jak to na jednání uplatnila KFP, aniž jí bylo v tomto bodě oponováno – potvrzení o platbách nebo předložení účetních záznamů umožňujících identifikovat částku skutečně zaplacenou osobě povinné k dani příjemcem zboží nebo služeb z titulu předmetného plnění.

42 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že:

– požadavek, jenž váže snížení základu daně, který vyplývá z původní faktury, na podmínku, že osoba povinná k dani musí od příjemce zboží nebo služeb obdržet potvrzení o přijetí opravné faktury, spadá pod pojem podmínky uvedený v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH;

– zásada neutrality DPH a zásada proporcionality v zásadě takovému požadavku nebrání. Pokud však vyjde najevo, že je pro osobu povinnou k dani, tj. dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb, nemožné nebo nadměrně obtížné získat takové potvrzení o přijetí v primárně lhůtě, nelze mu upírat možnost, aby ve vztahu k vnitrostátním daňovým orgánům prokázal i jinými prostředky zaprvé, že vynaložil za okolností daného případu nezbytné úsilí k tomu, aby se ujistil, že příjemce zboží nebo služeb obdržel opravnou fakturu a seznámil se s ní, a zadruhé, že dotčené plnění bylo opravdu uskutečнено v souladu s podmínkami uvedenými na uvedené opravné faktuře.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu

incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Požadavek, jenž váže snížení základu daně, který vyplývá z původní faktury, na podmínku, že osoba povinná k dani musí od příjemce zboží nebo služeb obdržet potvrzení o přijetí opravné faktury, spadá pod pojem podmínky uvedený v čl. 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Zásada neutrality daně z přidané hodnoty a zásada proporcionality v zásadě takovému požadavku nebrání. Pokud však vyjde najevo, že je pro osobu povinnou k dani, tj. dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb, nemožné nebo nadměrně obtížné získat takové potvrzení o přijetí v přiměřené lhůtě, nelze mu upírat možnost, aby ve vztahu k vnitrostátním daňovým orgánům prokázal i jinými prostředky zaprvé, že vynaložil za okolností daného případu nezbytné úsilí k tomu, aby se ujistil, že příjemce zboží nebo služeb obdržel opravnou fakturu a seznámil se s ní, a zadruhé, že dotčené plnění bylo opravdu uskutečнено v souladu s podmínkami uvedenými na uvedené opravné faktuře.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.