

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

22. února 2018(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 184 a 185 – Oprava odpadu daní zaplacené na vstupu – Změna okolností zohledněných při výpočtu výše odpadu – Pojem „plnění, která zůstala zcela nebo částečně nezaplacena“ – Účinek pravomocného rozhodnutí o povolení vyrovnání“

Ve věci C-396/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vrhovnoho sodišče Republike Slovenije (Nejvyšší soud Republiky Slovinsko) ze dne 5. července 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 15. července 2016, v řízení

T2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v úpadku,

proti

Republika Slovenija,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (zpravodaj), S. Rodin a E. Regan, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za T2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v úpadku, V. Bajukem, odvetnik, a J. Šušnovar, odvetnica,

– za slovinskou vládu B. Jovin Hrastnik, jako zmocněnkyní,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Zebrem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. října 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 184 až 186 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úč. vst.

2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (dále jen „T-2“), společností v úpadku, a Republikou Slovenií (Republika Slovinsko), zastoupenou Ministerstvem za finance (ministerstvo financí), jehož předmětem je zaplacení daně z přidané hodnoty (DPH) ve výši 7 362 080,27 eura požadované za období od 1. do 29. února 2012.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 90 směrnice o DPH stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno [v případě zrušení, vypovězení, odstoupení nebo], je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

4 Článek 184 této směrnice zní následovně:

„Počáteční odpout daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

5 Článek 185 uvedené směrnice stanoví:

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

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

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

6 Článek 186 směrnice o DPH zní následovně:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

Slovinské právo

7 Článek 39 Zakona o davku na dodano vrednost (zákon o dani z přidané hodnoty) (Uradni list RS no 13/11, dále jen „ZDDV-1“) v odstavcích 3 a 4 stanoví:

„3) Osoba povinná k dani může rovněž opravit (snížit) přiznanou DPH, pokud nebyla zaplacena nebo byla zaplacena pouze částečně, na základě pravomocného soudního rozhodnutí, kterým se schvaluje ukončené konkurzní řízení nebo na základě úspěšného ukončení vyrovnání. Stejným způsobem může postupovat i osoba povinná k dani, která obdrží pravomocné soudní rozhodnutí o přerušении exekučního řízení nebo jiný dokument, ze kterého vyplývá, že při ukončení exekučního řízení neobdržela platbu, nebo ji neobdržela v plné výši, jakož i že osoba povinná k dani neobdržela platbu, nebo ji neobdržela v plné výši, protože dlužník byl vymazán ze

soudního rejstříku nebo jiných příslušných rejstříků či dokumentů. Pokud osoba povinná k dani následně obdrží celou nebo částečnou platbu za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u které uplatnila opravu základu daně v souladu s tímto odstavcem, musí zaplatit DPH z obdržené částky.

4) Bez ohledu na předchozí odstavec může osoba povinná k dani opravit (snížit) výši přiznané a nezaplacené DPH u všech uznaných pohledávek, které přihlásila v řízení o vyrovnání nebo v konkurzním řízení.“

8 Článek 68 ZDDV-1, nadepsaný „Oprava odpotů DPH“, stanoví:

„1) Osoba povinná k dani musí provést opravu potateního odpotu, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

2) Osoba povinná k dani musí provést opravu, pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpotu výše odpotu, například v případě zrušení koupě nebo získání slevy.

3) Odchylně od odstavce 2 tohoto článku neprovede osoba povinná k dani opravu potateního odpotu provedeného v případě zničení nebo ztráty, které byly řádně doloženy, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 7 tohoto zákona.“

Spor v povodním řízení a pedbžné otázky

9 Rozhodnutím ze dne 28. listopadu 2011 Okrožno sodišče v Mariboru (Krajský soud v Mariboru, Slovinsko) povolil vyrovnání, podle kterého je T2, slovinská společnost v odvětví elektronických komunikací, povinná zaplatit částku pouze ve výši 44 % svých dluhů ve lhůtě 9 let. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 24. února 2012.

10 Na tomto základě se Davni urad Ljubljana (Finanční ředitelství v Lublani, Slovinsko) domnívalo, že je společnost T2 povinná provést opravu odpotů DPH v souladu s článkem 68 ZDDV-1, a vyzvalo společnost T2 rozhodnutím ze dne 27. května 2013 k zaplacení částky ve výši 7 362 080,27 eura z titulu DPH za období od 1. do 29. února 2012.

11 Odvolání společnosti T2 podané proti tomuto rozhodnutí k ministerstvu financí bylo zamítnuto. Její žaloba k Upravnomu sodišču Republike Slovenije (Správní soud Republiky Slovinsko) byla rovněž zamítnuta, a to rozsudkem ze dne 18. listopadu 2014. Tento rozsudek je předmětem opravného prostředku před Vrhovno sodišču Republike Slovenije (Nejvyšší soud Republiky Slovinsko).

12 V tomto rámci společnost T2 napadá opravu odpotů DPH zaplacené na vstupu. Tvrdí, že pravomocné povolení vyrovnání nepředstavuje změnu okolností zohledněných při výpotu výše odpotu ve smyslu článku 68 ZDDV-1, ale zvláštní případ, který tento zákon neupravuje.

13 Podle předkládajícího soudu by dotyčné pravomocné povolení vyrovnání mohlo spadat do působnosti článku 68 ZDDV-1, který provádí články 184 a 185 směrnice o DPH a podle něhož musí osoba povinná k dani provést opravu odpotů, pokud se změní okolnosti zohledněné při výpotu výše těchto odpotů.

14 Uvedený soud v tomto ohledu uvádí, že ?lánek 63 ZDDV-1 stanoví, že osoba povinná k dani má nárok odpo?íst od DPH, kterou je povinna zaplatit orgán?m finan?ní správy, DPH splatnou nebo zaplacenou z po?ízení zboží nebo služeb. Jinými slovy, jelikož kone?né rozhodnutí o povolení vyrovnání ve vztahu k osob? povinné k dani má dopad na její povinnost zaplatit DPH jejímu dodavateli, je toto rozhodnutí rovn?ž ur?ující, pokud jde o povinnosti osoby povinné k dani v??i orgán?m finan?ní správy.

15 P?edkládající soud rovn?ž konstatuje, že ?lánek 39 ZDDV-1, který provádí ?lánek 90 sm?rnice o DPH do slovinského práva, výslovn? stanoví, že povolení vyrovnání, ze kterého t?ží dlužník, oprav?uje prodávajícího opravit DPH, kterou deklaroval.

16 Z p?edkládacího rozhodnutí mimoto vyplývá, že kone?ná povaha rozhodnutí, kterým se povoluje vyrovnání, brání v??itel?m požadovat plné zaplacení jejich pohledávek. Závazky dlužníka jsou naopak zachovány. Jestliže tedy dlužník dobrovoln? zaplatí dluhy v ?ástce p?evyšující ?átku stanovenou vyrovnáním, nemá podle vnitrostátních právních p?edpis? týkajících se bezd?vodného obohacení nárok na jejich vrácení.

17 P?edkládající soud dodává, že pro ú?ely zdan?ní musí být povolení vyrovnání posuzováno na základ? svého ekonomického obsahu. Z tohoto pohledu ?ízení o vyrovnání vede ke snížení pohledávek, a nikoli jen k jejich nezaplacení.

18 P?edkládající soud se však domnívá, že pro použití ?lánku 68 ZDDV-1 je d?ležité, aby porozum?l ustanovením sm?rnice o DPH, která tento ?lánek provádí, konkrétn? ?l. 185 odst. 2 sm?rnice o DPH, podle n?hož se u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, oprava neprovádí, ledaže státy tuto opravu vyžadují.

19 Tento soud se zejména táže, zda skute?nost, že pln?ní z?stalo zcela nebo z?ásti nezaplaceno, musí být považována za „[zm?nu okolností zohledn?ných] p?i výpo?tu výše odpo?t?“ ve smyslu ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH, a zda je t?eba povolení vyrovnání považovat za nezaplacení pln?ní ve smyslu ?l. 185 odst. 2 uvedené sm?rnice.

20 Uvedený soud se zabývá se rovn?ž otázkou míry p?esnosti, která je vyžadována k tomu, aby ustanovení vnitrostátního práva provád?jící sm?rnici o DPH mohla v souladu s ?l. 185 odst. 2 druhým pododstavcem sm?rnice o DPH platn? stanovit výjimku z pravidla, podle n?hož se u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, oprava neprovádí. V tomto ohledu z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že ?lánek 68 ZDDV-1 výslovn? neupravuje p?ípad pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena.

21 Za t?chto podmínek se Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Nejvyšší soud Republiky Slovinsko) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Musí být snížení závazk? na základ? pravomocného povolení vyrovnání, jež je dáno v p?vodním ?ízení, považováno za zm?nu okolností zohledn?ných p?i výpo?tu výše odpo?tu DPH na vstupu ve smyslu ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH, nebo naopak za jinou situaci, ve které byl odpo?et vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok, ve smyslu ?lánku 184 sm?rnice o DPH?

2) Musí být snížení závazk? na základ? pravomocného povolení vyrovnání, jež je dáno v p?vodním ?ízení, považováno za (?áte?né) nezaplacení pln?ní ve smyslu ?l. 185 odst. 2 prvního pododstavce sm?rnice o DPH?

3) Musí ?lenský stát s ohledem na požadavky jasnosti a jistoty v právních vztazích, které

ukládá unijní zákonodárce, a s ohledem na ?lánek 186 sm?rnice o DPH, pro ú?ely vyžadování opravy odpo?tu dan? v p?ípad? úplného nebo ?áste?ného nezaplacení pln?ní, jak umož?uje ?l. 185 odst. 2 druhý pododstavec této sm?rnice, upravit výslovn? ve vnitrostátních právních p?edpisech p?ípady nezaplacení pln?ní, p?ípadn? mezi n? zahrnout pravomocné povolení vyrovnání (pokud spadá pod pojem ,nezaplacené pln?ní)?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že snížení závazk? dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, p?edstavuje zm?nu okolností zohledn?ných p?i výpo?tu výše odpo?tu ve smyslu tohoto ustanovení.

23 Je t?eba p?ipomenout, že ?lásky 184 až 186 sm?rnice o DPH stanoví podmínky, za kterých mohou orgány finan?ní správy vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpo?tu dan?. Mechanismus opravy stanovený uvedenými ?lásky sm?rnice je totiž nedílnou sou?ástí režimu odpo?tu DPH stanoveného sm?rnici o DPH (rozsudek ze dne 13. b?ezna 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, body 48 a 50).

24 Zásada neutrality DPH z?stává zachována, jelikož režim odpo?tu zavedený hlavou X sm?rnice o DPH umož?uje mezi?lásk?m distribu?ního ?et?zce ode?íst z vlastního základu dan? ?ástku DPH, kterou zaplatili svým dodavatel?m z p?íslušného pln?ní, a tak odvést orgán?m finan?ní správy ?ást DPH, která odpovídá rozdílu mezi cenou, za kterou dodali zboží svým kupujícím, a cenou, kterou zaplatili svým dodavatel?m (*per analogiam* rozsudky ze dne 24. ?íjna 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, bod 33, ze dne 15. ?íjna 2002, Komise v. N?mecko, C?427/98, EU:C:2002:581, bod 42, a ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, bod 36).

25 Pokud jde o povinnost opravy odpo?tu DPH provedeného ve vztahu k dani zaplacené na vstupu, ?lánek 184 sm?rnice o DPH stanoví, že po?áte?ní odpo?et dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok.

26 Podle ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH platí, že se taková oprava provádí, zejména pokud se po podání p?iznání k DPH zm?ní okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše daného odpo?tu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, bod 51).

27 Vykládáme-li ?lánek 184 a ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH spole?n?, výše opravy, kterou je t?eba provést, pokud se jeví, že došlo ke zm?n? okolností zohledn?ných p?vodn? p?i výpo?tu výše odpo?tu, musí být ur?ena tak, aby výše kone?ného odpo?tu odpovídala odpo?tu, na který by m?la osoba povinná k dani nárok, pokud by byla tato zm?na zohledn?na již na po?átku (rozsudek ze dne 16. ?ervna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

28 V projednávaném p?ípad? je nesporné, že pravomocné povolení vyrovnání snížilo závazky kupujícího, a sice spole?nosti T?2, v?i jejím dodavatel?m.

29 Takové povolení tak snížilo ?ástky, které spole?nost T?2 zaplatila svým dodavatel?m za DPH, a v d?sledku toho v souladu se zásadami p?ipomenutými v bod? 24 tohoto rozsudku zm?nilo okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpo?tu.

30 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že snížení závazk? dlužníka, jež vyplývá z

pravomocného povolení vyrovnání, představuje změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpochtu ve smyslu tohoto ustanovení.

K druhé otázce

31 Druhou otázkou se předkládající soud táže, zda čl. 185 odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že snížení závazku dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, představuje případ plnění, které zůstalo zcela nebo zčásti nezaplaceno a u něhož se oprava poátečního odpochtu danu neprovádí, ve smyslu čl. 185 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH.

32 Pokud jde o výklad čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že při výkladu ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jíž je součástí (rozsudek ze dne 26. října 2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, bod 32).

33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení a odstoupení, případy, kdy je cena zcela nebo zčásti nezaplacena, nebo případy snížení ceny po uskutečnění plnění, ukládá členským státům povinnost snížit základ danu, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění (rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22).

34 Takovou situaci rovněž zahrnuje, jak vyplývá z bodů 23 až 29 tohoto rozsudku, článek 185 směrnice o DPH, který se použije zejména v případě snížení závazku kupujícího vůči jeho dodavateli.

35 Zatímco článek 90 této směrnice upravuje právo dodavatele snížit základ danu, pokud po uzavření transakce neobdrží protiplnění, které mu mělo být poskytnuto, nebo obdrží pouze jeho část, článek 185 této směrnice se týká opravy poátečního odpochtu provedeného druhou stranou této transakce. Tyto dva články tedy představují dvě strany téže ekonomické operace a měly by být vykládány soudržně.

36 Soudní dvůr již rozhodl, že nezaplacení kupní ceny ve smyslu článku 90 směrnice o DPH nemá za následek obnovení povodního stavu mezi smluvními stranami. Pokud totiž dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Vzhledem k tomu, že ale nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní normotvůrce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny vznikne nárok na přiměřené snížení základu danu za podmíněk, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné (rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 29).

37 Tato možnost odchylky, která je striktně omezena na případy celkového nebo částečného nezaplacení, vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotyčném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné (rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 17).

38 Uplatnění možnosti takové odchylky musí být odvodně, tak aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí o DPH (rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 18).

39 Z výše uvedeného vyplývá, že nezaplacení ceny se vyznačuje nejistotou, která je způsobena tím, že nezaplacení není definitivní (rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingtan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 30).

40 I když je správné, aby členské státy měly možnost bojovat proti této nejistotě, nemůže taková možnost odchylky zacházet nad rámec uvedené nejistoty, zejména pak do té míry, že by se týkala toho, zda je možné neprovést snížení základu daně v případě nezaplacení (rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22).

41 S ohledem na úvahy uvedené v bodech 32 až 35 tohoto rozsudku se takový výklad pojmu „[nezaplacení]“ ve smyslu článku 90 směrnice o DPH vztahuje také na pojem „plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena“ ve smyslu čl. 185 odst. 2 uvedené směrnice.

42 Za účelem zjištění, zda se spor, který mu byl předložen, týká takového plnění, které zůstalo zcela nebo zčásti nezaplaceno, předkládajícímu soudu přísluší, aby na základě kritérií stanovených v bodech 36 až 40 tohoto rozsudku zejména posoudil, zda po pravomocném povolení vyrovnání má kupující podle platného vnitrostátního práva nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a zda prodávající nebo dodavatel nadále disponují pohledávkou, jejíž zaplacení se mohou domáhat před soudem. Pokud by naopak tento soud konstatoval, že povinnosti dlužníka byly sníženy tak, že odpovídající část pohledávek dodavatel vzhledem k tomu se stala definitivně nedobytnou, pak by odchylky stanovené v čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH, pokud jde o plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, nebylo možné použít.

43 Co se týče kritérií, která mají být použita pro posouzení definitivní povahy pohledávky, je třeba mimo jiné připomenout, že zohlednění hospodářské a obchodní reality představuje základní kritérium pro použití společného systému DPH (rozsudky ze dne 7. října 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 39, jakož i ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42).

44 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že rozhodnutí o povolení vyrovnání, o které se jedná ve věci v původním řízení, brání větitelům požadovat úplné zaplacení jejich pohledávek, a z ekonomického hlediska toto rozhodnutí vede ke snížení závazků dlužníka vzhledem k větitelům, a nikoli pouze k nezaplacení. Z toho důvodu snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, patří nepředstavuje případ plnění, které zůstalo zcela nebo zčásti nezaplaceno, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

45 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 185 odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, nepředstavuje případ plnění, které zůstalo zcela nebo zčásti nezaplaceno a u něhož se oprava poškození odpotů daně neprovádí, pokud je toto snížení definitivní, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K třetí otázce

46 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 185 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že za účelem provedení možnosti stanovené v tomto ustanovení musí členský stát s ohledem na požadavky jasnosti a jistoty v právních vztazích výslovně stanovit povinnost opravy odpotů v případě plnění, která zůstala

zcela nebo zčásti nezaplacena.

47 Pokud jde o povinnost opravy odpot DPH provedeného ve vztahu k dani zaplacené na vstupu, ?lánek 184 sm?rnice o DPH stanoví, že po?áte?ní odpotet dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok. Podle ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH platí, že se taková oprava provede, zejména pokud se po podání p?iznání k DPH zm?ní okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše uvedeného odpot.

48 Odchyln? od pravidla uvedeného v ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH však odstavec 2 tohoto ?lánku v prvním pododstavci stanoví, že se oprava neprovádí u pln?ní, která z?stala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani p?i zni?ení, ztrát? ?i krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy nebo potvrzeny, ani p?i použití prost?edk? na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzork?. Podle druhého pododstavce uvedeného odstavce 2 mohou však ?lenské státy vyžadovat opravu u pln?ní, která z?stala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

49 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že ?l. 68 odst. 3 ZDDV-1, který provádí ?l. 185 odst. 2 sm?rnice o DPH do slovinského práva, nestanoví výslovn? povinnost opravy u krádeží a u pln?ní, která z?stala zcela nebo zčásti nezaplacena, ale spokojuje se s tím, že tyto p?ípady nezahrnuje do seznamu odchylek od povinnosti opravy.

50 Soudní dv?r v tomto ohledu uvedl, že ?lenské státy si mohou, pokud využívají možnosti p?iznané sm?rnicí o DPH, zvolit normativní techniku, kterou považují za nejvhodn?jší (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. ?ervna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C?102/08, EU:C:2009:345, bod 56, a ze dne 4. ?íjna 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, bod 33). Mohou se nap?íklad omezit na to, že p?evezmou do vnitrostátní právní úpravy formulaci použitou v této sm?rnici nebo výraz, který je jí rovnocenný, nebo uvedou taxativní vý?et situací, v nichž se odchyln? od ?l. 185 odst. 1 uvedené sm?rnice po?áte?ní odpotet dan? neopraví.

51 Na skute?nost, že v takovém vý?tu chybí pln?ní, která z?stala zcela nebo zčásti nezaplacena, je t?eba pohlížet jako na výsledek rozhodnutí ?lenského státu využít možnosti odchýlit se, která mu byla p?iznána v ?l. 185 odst. 2 druhém pododstavci sm?rnice o DPH (*per analogiam* viz rozsudek ze dne 15. kv?tna 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, bod 24).

52 Pokud jde o pochybnosti p?edkládajícího soud o spln?ní požadavku jasnosti a jistoty v právních vztazích, je t?eba p?ipomenout, že zásada právní jistoty, jejímž logickým d?sledkem je zásada ochrany legitimního o?ekávání, vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a p?esná a aby jejich použití bylo pro právní subjekty p?edvídatelné (rozsudek ze dne 9. ?íjna 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, bod 28).

53 V tomto ohledu, jak vyplývá z p?edcházejících bod? tohoto rozsudku, se doty?ná vnitrostátní právní úprava nejeví tak, že brání osobám povinným k dani p?esn? zjistit rozsah povinností, které jim ukládá, a neumož?uje jim jednozna?n? znát jejich práva a povinnosti a u?init odpovídající opat?ení.

54 S ohledem na p?edcházející úvahy je t?eba na t?etí otázku odpov?d?t tak, že ?l. 185 odst. 2 druhý pododstavec sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že za ú?elem provedení možnosti stanovené v tomto ustanovení nemusí ?lenský stát výslovn? stanovit povinnost opravy odpot v p?ípad? pln?ní, která z?stala zcela nebo zčásti nezaplacena.

K náklad?m ?ízení

55 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, 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 (první senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 185 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, představuje změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpochtu ve smyslu tohoto ustanovení.
- 2) Článek 185 odst. 2 první pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, nepředstavuje případ plnění, které zůstalo zcela nebo zčásti nezaplaceno a u něhož se oprava poátečního odpochtu daně neprovádí, pokud je toto snížení definitivní, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 3) Článek 185 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že za účelem provedení možnosti stanovené v tomto ustanovení nemusí členský stát výslovně stanovit povinnost opravy odpochtu v případě plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena.

Podpisy.

* Jednací jazyk: slovinština.