

V?c C-107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

v.

Direktor „Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto“ NAP

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Administrativen sad Sofia-grad)

„řízení o p?edb?žné otázce – DPH – Sm?rnice 77/388/ES a 2006/112/ES – Vrácení – Lh?ta – Úroky – Zapo?tení – Zásady da?ové neutrality a proporcionality – Ochrana legitimního o?ekávání“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Vrácení nadm?rného odpo?tu dan?*

(Sm?rnice Rady 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 2006/138, ?lánek 183)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Vrácení nadm?rného odpo?tu dan?*

(Sm?rnice Rady 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 2006/138, ?lánek 183)

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Vrácení nadm?rného odpo?tu dan?*

(Sm?rnice Rady 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 2006/138, ?lánek 183)

1. ?lánek 183 sm?rnice Rady 2006/112/ES o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty, ve zn?ní sm?rnice 2006/138, ve spojení se zásadou ochrany legitimního o?ekávání, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která se zp?tnou ú?inností upravuje prodloužení lh?ty, ve které musí dojít k vrácení nadm?rného odpo?tu dan? z p?ídané hodnoty, pokud tato právní úprava zbavuje osobu povinnou k dani nároku na úroky z prodlení z ?ástky, jež mu musí být vrácena, který m?la p?ed vstupem této zm?ny v platnost.

(viz bod 41, výrok 1)

2. Článek 183 směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2006/138, posuzovaný z hlediska zásady daňové neutrality, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že se obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z částky, která musí být vrácena, v případě zahájení řízení o daňové kontrole prodlužuje, přičemž toto prodloužení má za následek, že na uvedené úroky vzniká nárok až po datu skončení této daňové kontroly, přestože byl tento nadměrný odpočet již proveden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpočtu došlo. S uvedeným ustanovením není naopak v rozporu to, že je tato obecná lhůta stanovena na 45 dnů.

(viz bod 61, výrok 2)

3. Článek 183 směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2006/138, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty bylo provedeno prostřednictvím započtení.

Členské státy totiž mají určitý rozhodovací prostor pro stanovení podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, pokud k vrácení částky dojde v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a pokud pro osobu povinnou k dani nevznikne žádné finanční riziko.

(viz body 64, 67, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

12. května 2011(*)

„Řízení o předběžné otázce – DPH – Směrnice 77/388/EHS a 2006/112/ES – Vrácení – Lhůta – Úroky – Započtení – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Ochrana legitimního očekávání“

Ve věci C-107/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Sofia-grad (Bulharsko) ze dne 15. února 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 25. února 2010, v řízení

Enel Maritsa Iztok 3 AD

proti

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. ledna 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Enel Maritsa Iztok 3 AD L. Ruessmannem, avocat, a S. Yordanovou, advokat,
- za direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP A. Georgievem a I. Atanasovou Kirovou, jako zmocněnci,
- za bulharskou vládu T. Ivanovem a E. Petranovou jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllou a S. Petrovou, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 18 odst. 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. L 363, s. 129, dále jen „šestá směrnice“), a článku 183 prvního pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006 (Úř. věst. L 384, s. 92, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Enel Maritsa Iztok 3 AD (dále jen „Enel“) a direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP (reditelem reditelství „Odvolací a exekuční agenda“ při ústřední správě Národní agentury pro daňové příjmy, dále jen „direktor“), ve kterém šlo o rozhodné datum, od něhož vzniká nárok na úroky z prodlení z částky daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která musí být vrácena.

Právní rámec

Právo Unie

3 Článek 18 odstavce 2 až 4 šesté směrnice stanoví:

„2. Osoba povinná k dani provede odpout daní tak, že od celkové výše daní z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daní, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpout, který může být uplatněn podle odstavce 1.

Členské státy mohou nicméně požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují přiležitostná plnění, jak jsou vymezena v čl. 4 odst. 3, byl nárok na odpout uplatněn pouze v

okamžiku dodání.

[...]

4. Jestliže za dané zdaňovací období výše přípustného odpot dan? p?ekro?í výši splatné dan?, mohou ?lenské státy vrátit da? nebo p?evést nadm?rný odpotet dan? do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

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

4 ?lánek 183 sm?rnice o DPH stanoví:

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

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

5 ?lánek 252 sm?rnice o DPH stanoví:

„1. P?iznání k dani se podává ve lh?tu, kterou stanoví ?lenské státy. Tato lh?ta nesmí p?ekro?it dva m?síce od konce každého zdaňovacího období.

2. Zdaňovací období stanoví ?lenské státy jako m?sí?ní, dvoum?sí?ní nebo t?ím?sí?ní.

?lenské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nep?ekro?í jeden rok.“

Vnitrostátní právo

6 Podle ?lánku 87 zákona o dani z p?idané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, dále jen „zákon o DPH“) ?iní zdaňovací období jeden m?síc.

7 ?lánek 92 zákona o DPH ve zn?ní platném do 18. prosince 2007 stanovil:

„1) Da?, která musí být vrácena podle ?l. 88 t?etího pododstavce, se zapote, ode?te nebo vrátí následujícím zp?sobem:

1. Jestliže existují jiné splatné a nevyrovnané da?ové dluhy a dluhy z p?ísp?vk? na sociální pojišt?ní, za jejichž výb?r odpovídá Národní agentura pro da?ové p?íjmy a které vznikly p?ede dnem podání da?ového p?iznání, zapote orgán správy da?ových p?íjm? tyto dluhy proti ?ástce dan? k vrácení vykázané v da?ovém p?iznání; na p?ípadnou zbývající ?ástku se použije postup podle bodu 2.

2. Neexistují-li jiné splatné a nevyrovnané dluhy podle bodu 1 nebo jsou-li nižší než ?ástka dan? k vrácení vyplývající z da?ového p?iznání, ode?te registrovaná osoba da?, která má být vrácena, nebo zbývající ?ástku podle bodu 1 od splatné dan?, uvedené v da?ovém p?iznání za následující t?i po sob? jdoucí zdaňovací období.

[...]

4. Z?stane-li po uplynutí lh?ty podle bodu 2 zbytková ?ástka dan? k vrácení, zapote orgán správy da?ových p?íjm? tuto zbývající ?ástku do jiných splatných a nevyrovnaných da?ových dluh? nebo dluh? z p?ísp?vk? na sociální pojišt?ní, za jejichž výb?r odpovídá Národní agentura

pro daňové příjmy, nebo ji vrátí ve lhůtě 45 dnů od podání posledního daňového přiznání.

[...]

8) Vratné daně, jež nebyly vráceny bez důvodu nebo z důvodu, který odpadl (většinou zrušení výměru), ve lhůtách stanovených tímto zákonem, budou vráceny společně se zákonnými úroky z prodlení, které se vypočítají ode dne, kdy by tyto daně podle tohoto zákona vráceny, až do jejich konečného zaplacení, bez ohledu na stavění a pokračování běhu lhůt v průběhu daňového řízení. O daně, jež nebyla vrácena z důvodu, který odpadl, se jedná také tehdy, když po provedení daňové kontroly ohledně části, která podléhá vrácení, odpovídá zjištěná částka daně, která má být vrácena, částce vykázané daně, nebo je nižší.“

8 Článek 92 zákona o DPH ve znění platném od 19. prosince 2007 stanoví:

„[...]

8) Bez ohledu na ustanovení prvního pododstavce bodu 4 a třetího až šestého pododstavce odpovídá lhůta pro vrácení daní, v případě, že u dotčené osoby byla zahájena daňová kontrola, lhůta stanovená pro vydání opravného výměru, s výjimkou případů, v nichž dotčená osoba poskytla peněžní jistotu, jistotu ve formě státních cenných papírů nebo bezpodmínečné a neodvolatelné bankovní záruky [...]

[...]

10) Vratné daně, jež nebyly vráceny bez důvodu nebo z důvodu, který odpadl (většinou zrušení výměru), ve lhůtách stanovených tímto zákonem, budou vráceny společně se zákonnými úroky z prodlení, které se vypočítají ode dne, kdy by tyto daně podle tohoto zákona vráceny, až do jejich konečného vrácení, bez ohledu na stavění a pokračování běhu lhůt v průběhu daňového řízení.“

9 Článek 93 první pododstavec zákona o DPH, ve znění platném do 18. prosince 2007, stanovil:

„Běh lhůt pro vrácení podle čl. 92 prvního pododstavce bodu 4, jakož i čl. 92 třetího a čtvrtého pododstavce se staví:

[...]

5. v případě zahájení daňové kontroly u dotčené osoby až do jejího ukončení ve lhůtě podle článku 114 zákona o řízení v oblasti daní a sociálního zabezpečení.“

10 Článek 93 první pododstavec bod 5 zákona o DPH byl zrušen s účinností od 19. prosince 2007.

11 Článek 114 zákona o řízení v oblasti daní a sociálního zabezpečení stanoví:

„1) Lhůta pro provedení daňové kontroly činí tři měsíce a začíná běžet ode dne doručení rozhodnutí, kterým byla kontrola nařízena.

2) Jeví-li se lhůta podle prvního pododstavce jako nedostatečná, může být orgánem, který daňovou kontrolu nařídil, prodloužena rozhodnutím o prodloužení až o jeden měsíc.“

12 Článek 117 zákona o řízení v oblasti daní a sociálního zabezpečení stanoví:

„1) Zpráva o daňové kontrole bude orgánem správy daňových příjmů, který kontrolu provádí,

vyhotovena nejpozdeji do 14 dnů po uplynutí lhůty k provedení daňové kontroly.

[...]

5) Osoba, u které se daňová kontrola provádí, může ve lhůtě 14 dnů od doručení zprávy o daňové kontrole u orgánu, které daňovou kontrolu provedly, podat písemné námitky a předložit důkazy. Jestliže je tato lhůta nedostatečná, prodlouží se na návrh dotčené osoby, avšak nejvýše o jeden měsíc.“

Spor v pŕvodním řízení a pŕedbŕžné otázky

13 Dne 11. řijna 2007 podala spoleŕnost Enel daňové pŕiznání, v němž byla uvedena řástka 2 273 514,85 BGN, která měla být vrácena bulharským orgánem daňové správy. Tato řástka vycházela ze skuteŕnosti, že výše odpoŕtŕ pŕekrořila řástku DPH splatné za dotčené zdaŕovací období a že Enel nemohla tyto odpoŕty provést v pŕbŕhu následných zdaŕovacích období. Podle řlátku 92 prvního pododstavce bodu 4 zákona o DPH, ve znění platném do 18. prosince 2007, uplynula lhůta pro toto vrácení, která řinila 45 dnů, dne 26. listopadu 2007, což v souladu s řlátkem 92 osmým pododstavcem tohoto zákona vedlo k tomu, že od tohoto okamžiku měla uvedený daňový orgán povinnost zaplatit úroky z prodlení.

14 Dne 8. listopadu 2007 však bylo spoleŕnosti Enel doručeno rozhodnutí o nařízení daňové kontroly, jejímž úřelem bylo zjšťŕní dlužné DPH za období od 1. ledna 2005 do 30. zářří 2007 a dluhŕ vyplývající z jiných daní za roky 2005 a 2006.

15 Výmŕrem stanovícím odpoŕet a vrácení danŕ vystaveným dne 19. prosince 2007 byla na základŕ daňového pŕiznání ze dne 11. řijna 2007 vrácena řástka DPH ve výři 1 364 108,91 BGN, která byla pŕevedena na úřet spoleŕnosti dne 21. prosince 2007.

16 K výsledkŕm daňové kontroly byla dne 13. bŕezna 2008 vydána zpráva o daňové kontrole, proti které podala Enel námitky, jimiž uplatňovala za období od 27. listopadu 2007 do 21. prosince 2007 svŕj nárok na úroky z prodlení z již vrácené řástky 1 364 108,91 BGN a nárok na úroky z prodlení ze zbŕvající řástky k vrácení, a to od 27. listopadu 2007 do dne skuteŕného vrácení.

17 Dne 29. dubna 2008 byl vydán opravný daňový výmŕr. Tento výmŕr neobsahuje řádnou zmínku ohledň zaplacení úrokŕ z prodlení.

18 řástka daní, které měly být vráceny spoleŕnosti Enel na základŕ tohoto opravného výmŕru, byla zapoŕtena proti daňovým dluhŕm zŕyšŕným o úroky z prodlení z let 2005 a 2006, které vyplývaly ze stejného opravného výmŕru. Dne 13. kvŕtna 2008 byla na úřet spoleŕnosti Enel pŕevedena zbŕvající řástka ve výři 179 092,25 BGN, aniž bylo rozhodnuto o dlužných úrocích z prodlení.

19 Dne 20. kvŕtna 2008 podala spoleŕnost Enel proti opravnému výmŕru ze dne 29. dubna 2008 správní odvolání, v němž zpochybnila daňové dluhy zŕyšŕné o úroky z prodlení, zapoŕtení mezi tŕmito dluhy a řástkami, které jí měly být vráceny, jakož i implicitní rozhodnutí, kterým jí bylo odmítnuto pŕiznání úrokŕ z prodlení poŕadovaných v námitkách ze dne 13. bŕezna 2008.

20 Na základŕ tohoto odvolání vydal direktor dne 20. řijna 2008 rozhodnutí ř. 1518. Tímto rozhodnutím byly u řástky 179 092,25 BGN pŕiznány úroky z prodlení za období ode dne vydání opravného výmŕru dne 29. dubna 2008 do skuteŕného vrácení této řástky dne 13. kvŕtna 2008. Ve zbŕvající řásti bylo odvolání považováno za neopodstatňné.

21 Spoleŕnost Enel podala dne 31. řijna 2008 řalobu k Administrativen sad Sofia-grad (správní soud v Sofii), říž se domáhala pŕedevřím toho, aby jí byly vyplaceny úroky z prodlení u

částky DPH, která měla být vrácena, a to od 27. listopadu 2007 až do dne skutečného vrácení celé této částky.

22 Předkládající soud má za to, že k rozhodnutí o této žádosti je nezbytný výklad rozhodných ustanovení šesté směrnice nebo směrnice o DPH. Podle jeho názoru se vzhledem k článku 2 aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunska a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. v. st. 2005, L 157, s. 203), jakož i vzhledem k příloze VI, kapitole 6 bodu 1 tohoto aktu použije z hlediska časové působnosti šestá směrnice.

23 Administrativen sad Sofia-grad se tedy rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„Mají být čl. 18 odst. 4 [šesté směrnice] a článek 183 první pododstavec [směrnice o DPH] vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za okolností ve věci v původním řízení:

1) na základě změny právních předpisů, jejichž cílem je potírání daňových úniků, byla prodloužena lhůta k vrácení [DPH] až do dne vydání opravného výměru z důvodu, že u osoby povinné k dani byla ve lhůtě 45 dnů po podání daňového přiznání zahájena daňová kontrola, aniž za toto období vzniká nárok na úroky z nevrácené částky, přestože jsou souasně splněny tyto podmínky:

a) před touto změnou uplynula zákonem stanovená lhůta v délce 45 dnů k vrácení daně a bez ohledu na skutečnost, že byla zahájena daňová kontrola, zařely běžet úroky z částky, která měla být vrácena;

b) při daňové kontrole byla potvrzena správnost částky daně k vrácení vykázané v daňovém přiznání;

c) jediná právní možnost, kterou osoba povinná k dani má pro zkrácení této lhůty, spoívá ve složení peněžní jistoty, jistoty ve formě státních cenných papírů nebo bezpodmínečné a neodvolatelné bankovní záruky na určitou dobu, ve výši vrácené částky.

2) byla stanovena lhůta pro vrácení [DPH] v délce 45 dnů ode dne podání daňového přiznání pro tuto daň, jakož i právní možnost stavění jejího běhu a poté jejího prodloužení nařízením daňové kontroly během této lhůty, přičemž zdaňovací období pro uvedenou daňiní jeden měsíc.

3) došlo k vrácení [DPH] prostřednictvím opravného výměru, a to započetím částky, která musí být vrácena, proti dluhům souvisejícím s uvedenou daní a jinými daněmi zjištěnými v uvedeném opravném výměru, a proti dalším státním pohledávkám za různá zdaňovací období, jakož i proti úrokům z těchto částek až do dne vydání opravného výměru, pokud při daňové kontrole byla potvrzena správnost částky daně k vrácení uvedené v daňovém přiznání, a souasně jsou splněny tyto podmínky:

a) v případě daňové kontroly nebyla uložena žádná předběžná zajišťovací opatření zajišťující budoucí pohledávky státu, které by mohly být zjištěny v případě řízení, v němž byl vydán opravný výměr;

b) započetí pohledávek státu není ve vnitrostátním právu upraveno jako prostředek nuceného výkonu rozhodnutí ani jako zajišťovací opatření;

c) lhůty pro odvolání a dobrovolné zaplacení započetých hlavních částek a úroků neuplynuly, nebo byly stanoveny stejným výměrem vydaným na základě daňové kontroly a část z nich byla také napadena u soudu.

4) v případě, že byla daňovou kontrolou potvrzena správnost částky daně k vrácení vykázané v daňovém přiznání, provedl stát započtení proti daňovým dluhům stanoveným opravným výměrem za období přede dnem podání dotyčného daňového přiznání, jakož i proti úrokům z těchto dluhů, ke dni vydání uvedeného opravného výměru namísto ke dni uvedeného daňového přiznání, přičemž stát není povinen hradit úroky během zákonem stanovené lhůty pro vrácení dlužných částek a mezi dnem podání daňového přiznání a dnem vydání opravného výměru uplatňuje úroky ze započtených daní.“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

24 Vzhledem k tomu, že se předběžné otázky týkají jak ustanovení šesté směrnice, tak i směrnice o DPH, je třeba poznamenat, že relevantní skutkové okolnosti sporu v původním řízení nastaly až po 1. lednu 2007, tedy po dni, kdy, jak vyplývá z článků 411 a 413 směrnice o DPH, vstoupila tato směrnice v platnost a nahradila šestou směrnicí.

25 Podle čl. 411 odst. 2 směrnice o DPH se přitom odkazy na šestou směrnicí považují za odkazy na směrnici o DPH. Okolnost, že bod 6 seznamu uvedeného v článku 20 Protokolu o podmínkách a pravidlech přijetí Bulharské republiky a Rumunska do Evropské unie (Úř. věst. 2005, L 157, s. 29) odkazuje na šestou směrnicí, nemůže mít za následek, že by se směrnice o DPH nepoužila od 1. ledna 2007 na Bulharsko.

26 Proto je pro posouzení předběžných otázek, které se týkají pouze výpočtu úroků z prodlení z částky nadměrného odpotů DPH, která má být vrácena, relevantní pouze výklad ustanovení směrnice o DPH a v daném případě jejího článku 183.

27 Toto ustanovení sice nestanoví, jak vyvozuje bulharská vláda z jeho znění, ani povinnost zaplatit úroky z přeplatku na DPH v důsledku nadměrného odpotů, který musí být vrácen, ani den, od kterého na tyto úroky vzniká nárok.

28 Je třeba nicméně připomenout, že tato okolnost neumožňuje sama o sobě učit závěr, že uvedené ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpotů DPH nevztahuje žádná kontrola podle práva Unie (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 15).

29 I když postupy pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpotů DPH upraveného v článku 183 směrnice o DPH náleží v zásadě do procesní autonomie členských států, nic to nemění na tom, že tato autonomie je vymezena zásadami rovnocennosti a efektivity (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Alstom Power Hydro, bod 17). Podle ustálené judikatury navíc platí, že členské státy musí při provádění právní úpravy Unie dodržovat zásadu ochrany legitimního očekávání (viz rozsudek ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 44 a citovaná judikatura).

30 Na druhé straně je nutno posoudit, v jakém rozsahu článek 183 směrnice o DPH, vykládaný z hlediska kontextu a obecných zásad relevantních pro oblast DPH, obsahuje specifická pravidla, která musí být členskými státy dodržována při úpravě postupů pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpotů DPH (viz obdobný rozsudek ze dne 30. září 2010, Strabag a další, C-314/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 34).

31 V tomto ohledu je třeba uvést, že z ustálené judikatury vyplývá, že nárok osob povinných k

dani odpovísta od DPH, kterou jsou povinny odvést, tu DPH, která již zatížila zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného právními předpisy Unie (viz zejména rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 47; ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, Recueil, s. I-8195, bod 28, jakož i ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 14).

32 Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že z toho vyplývá, že nárok na odpot daní je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečňovaná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 18. prosince 2007, Cedilac, C-368/06, Sb. rozh. s. I-12327, bod 31, jakož i výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 15).

33 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 i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpotu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Takové podmínky musejí osobě povinné k dani především umožnit za vhodných podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpotu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daní musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Itálie, body 32 až 34, a Sosnowska, bod 17).

34 Předevšímní otázky je proto třeba posoudit s ohledem na tyto úvodní poznámky.

K první otázce

35 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 183 směrnice o DPH ve spojení se zásadou ochrany legitimního očekávání musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která se zpětnou účinností upravuje prodloužení lhůty, ve které musí dojít k vrácení nadměrného odpotu DPH.

36 Podle předkládajícího soudu uplynula lhůta pro vrácení nadměrného odpotu DPH ve věci v původním řízení dne 26. listopadu 2007. Tento soud uvádí, že podle právních předpisů, které platily do 18. prosince 2007, vznikl nárok na úroky z prodlení z nevrácené částky od 26. listopadu 2007, a to nezávisle na skutečnosti, že dne 8. listopadu 2007 byla zahájena daňová kontrola. Uvedený soud však poznamenává, že podle vnitrostátní právní úpravy, která nabyla účinnosti dne 19. prosince 2007, měla daňová kontrola za následek prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpotu DPH a v důsledku toho i okamžiku, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení, až do přijetí zprávy o kontrole, která byla v projednávaném případě vydána až 13. března 2008.

37 Pokud jde o výklad vnitrostátní právní úpravy, která byla v platnosti do 18. prosince 2007, poskytnutý předkládajícím soudem, podle kterého nárok na úroky z prodlení ve věci v původním řízení vznikl od 27. listopadu 2007 z toho důvodu, že daňová kontrola neměla na uplynutí lhůty pro vrácení nadměrného odpotu DPH vliv, direktor a bulharská vláda tvrdí, že nárok na úroky z prodlení vznikl až po skončení daňové kontroly i před změnou této právní úpravy, protože lhůta pro vrácení během této kontroly nebyla.

38 K tomuto bodu je nutno uvést, že aťkoli je pouze na předkládajícím soudu, aby určil, zda na základě vnitrostátní právní úpravy, která byla v platnosti do 18. prosince 2007, vznikl nárok na

úroky z prodlení ve věci v povodním řízení počinaje 27. listopadem 2007, Soudnímu dvoru přesto přísluší, aby odpověděl na předložnou otázku a vycházel při tom z výkladu vnitrostátní právní úpravy, provedeného předkládajícím soudem, a poskytl mu veškeré informace k výkladu v rámci práva Unie, které předkládajícímu soudu mohou umožnit posoudit soulad této právní úpravy s článkem 183 směrnice o DPH a zásadou ochrany legitimního očekávání (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, body 25 a 26, jakož i ze dne 10. září 2009, Plantanol, C-201/08, Sb. rozh. s. I-8343, bod 45).

39 V této souvislosti je třeba poznamenat, že podle judikatury Soudního dvora je možné a v zásadě v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání, aby se nová právní úprava použila na budoucí účinky situací vzniklých v době působnosti dřívější právní úpravy (rozsudek ze dne 29. června 1999, Butterfly Music, C-60/98, Recueil, s. I-3939, bod 25 a citovaná judikatura). Zásada ochrany legitimního očekávání však brání tomu, aby změna vnitrostátní právní úpravy zbavila osobu povinnou k dani se zpětnou účinností nároku, který nabyla na základě dřívější právní úpravy (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 45).

40 Z toho vyplývá, že v takové situaci, jako je situace ve sporu v povodním řízení, brání zásada ochrany legitimního očekávání tomu, aby změna vnitrostátní právní úpravy zbavila osobu povinnou k dani se zpětnou účinností nároku, který měla před uvedenou změnou a na základě něhož měla získat úroky z prodlení z částky nadměrného odpotů DPH, která měla být vrácena (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 46).

41 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 183 směrnice o DPH ve spojení se zásadou ochrany legitimního očekávání musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která se zpětnou účinností upravuje prodloužení lhůty, ve které musí dojít k vrácení nadměrného odpotů DPH, pokud tato právní úprava zbavuje osobu povinnou k dani nároku na úroky z prodlení z částky, jež mu musí být vrácena, který měla před vstupem této změny v platnost.

Ke druhé otázce

42 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 183 směrnice o DPH, posuzovaný z hlediska zásady daňové neutrality, vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která je předmětem povodního řízení, která sice upravuje obecnou lhůtu pro vrácení nadměrného odpotů DPH v délce 45 dnů, po jejímž uplynutí vzniká povinnost hradit úroky z prodlení z částky, jež musí být vrácena, avšak stanoví, že se tato lhůta prodloužuje v případě zahájení daňové kontroly, přičemž toto prodloužení má za následek, že na uvedené úroky vzniká nárok až po skončení této daňové kontroly.

43 K odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout zvláštnosti vnitrostátní právní úpravy, která je dotčena ve věci v povodním řízení.

44 Nejprve je nutno zmínit, že tato právní úprava výslovně předvídá zaplacení úroků z prodlení z nevráceného nadměrného odpotů DPH. Soudní dvůr se tedy musí vyslovit pouze k otázce, od kterého okamžiku na tyto úroky vzniká nárok na základě článku 183 směrnice o DPH posuzovaného z hlediska zásady daňové neutrality.

45 Dále je třeba rovněž konstatovat, že možnost, kterou přiznává článek 183 druhý pododstavec směrnice o DPH, a to odmítnutí vrátit nadměrný odpotet daně nebo jej převést, pokud je nepřijatelný, jež se použije *a fortiori* na úroky, není ve věci v povodním řízení sporná.

46 Konečně je nezbytné zdůraznit, že vnitrostátní právní úprava dotčena ve věci v povodním

řízení stanoví vrácení nadměrného odpotu DPH pouze v případě, že nemohl být započet proti částce daní splatných v průběhu tří zdařovacích období následujících po zdařovacím období, ve kterém k tomuto nadměrnému odpotu došlo, což znamená, že tato právní úprava kombinuje dva způsoby náhrady nadměrného odpotu DPH upravené v článku 183 prvním pododstavci směrnice o DPH, a to vrácení a převod.

47 Co se týče v první řadě takové kombinace převodu a vrácení nadměrného odpotu DPH, je třeba poznamenat, že předkládající soud ani účastníci řízení, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, správně nezpochybnili možnost, že by členský stát stanovil, že tento nadměrný odpotet bude nahrazen převodem a poté vrácením. Článek 183 směrnice o DPH totiž nelze vykládat v tom smyslu, že se vrácení a převod vzájemně vylučují. Jinak by členský stát, který zvolil jako způsob náhrady nadměrného odpotu DPH jeho převod, nemohl, v rozporu se zásadami připomenutými v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku, tento nadměrný odpotet vrátit, jestliže ve zdařovacím období, v němž byl převeden, nepostačuje částka splatné daně k tomu, aby bylo možné uvedený nadměrný odpotet započíst.

48 Pokud jde zadruhé o převod nadměrného odpotu DPH do tří zdařovacích období následujících po zdařovacím období, ve kterém k tomuto nadměrnému odpotu došlo, je nutno konstatovat, že podle článku 183 prvního pododstavce směrnice o DPH mohou členské státy zajisté nechat nadměrný odpotet převést do „následujícího období“.

49 Z tohoto znění však nelze vyvodit, že takový převod, jaký je předmětem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, je s tímto ustanovením neslučitelný. V této souvislosti je nutno zohlednit skutečnost, kterou připomněla bulharská vláda, že tato právní úprava stanovila zdařovací období, které může v souladu s článkem 252 druhým a třetím pododstavcem směrnice o DPH trvat jeden měsíc až jeden rok, na jeden měsíc. Za těchto podmínek nemá převod do tří zdařovacích období následujících po zdařovacím období, ve kterém k dotčenému nadměrnému odpotu došlo, sám o sobě vliv na zásady připomenuté v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku. Takový převod, který znamená, že k náhradě dojde v průběhu tří měsíců, se totiž pohybuje v rámci rozhodovacího prostoru přiznaného členskými státy pro stanovení podmínek nahrazení nadměrného odpotu DPH.

50 Zatím je nutno zdůraznit, že vrácení uvedeného nadměrného odpotu se podle vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení obvykle uskutečňuje ve lhůtě 45 dnů, což je lhůta, která je sama o sobě v souladu s článkem 183 směrnice o DPH, a že povinnost hradit úroky z prodlení z nevrácené částky vzniká po uplynutí této lhůty. V případě, že daňové orgány zahájí daňovou kontrolu, vzniká na tyto úroky nicméně nárok až ode dne, kdy bylo toto řízení skončeno.

51 Ohledně takové právní úpravy, která podmiňuje povinnost bulharského daňového orgánu zaplatit úroky ukončením řízení o daňové kontrole, je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora je výpočet úroků dlužných ze strany státu, který jako počátek běhu lhůty nepočítal den, kdy by měl být nadměrný odpotet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH, v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Molenheide a další, body 63 a 64).

52 V této souvislosti je nutno poznamenat, že běžné fungování společného systému DPH předpokládá správný výběr daně. Každý členský stát je totiž povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a v tomto ohledu mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a další relevantní dokumenty a vypočítat a vybrat splatnou daň (rozsudek ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 21).

53 Z toho vyplývá, že lhůta pro vrácení nadměrného odpobtu DPH mže být v zásad? prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nep?im?nou, za p?edpokladu, že prodloužení nep?ekra?uje meze toho, co je nezbytné k ?ádnému provedení této daové kontroly (viz obdobn? výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemže doasn? disponovat finan?ními prost?edky, které odpovídají ?ástce nadměrného odpobtu DPH, nese hospodá?ské znevýhodn?ní, které mže být vykompenzováno zaplacením úrok?, ?ímž je zaru?eno dodržení zásady daové neutrality.

54 Vzhledem k tomu, že právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení kombinuje jakožto zp?soby nahrazení nadměrného odpobtu DPH p?evod a vrácení, je nutno za?tvrté posoudit, zda je se zásadami p?ipomenutými v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku slu?itelné odložit datum, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení, až do doby, než bude skon?eno ?ízení o daové kontrole, a?koli nadměrný odpobet byl již p?eveden b?hem t?í zda?ovacích období následujících po zda?ovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpobtu došlo.

55 V této souvislosti je nutno v první ?ad? p?ipomenout, že použití právní úpravy dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení má za následek nejen to, že osoba povinná k dani bude b?hem zna?né doby, a to p?ibližn? osmi m?síc?, zbavena finan?ních prost?edk?, které odpovídají ?ástce nadměrného odpobtu DPH, ale také, že osoba povinná k dani bude vylou?ena z nároku na úroky, který jí obvykle vzniká na základ? této právní úpravy.

56 Dále je t?eba uvést, že uvedená právní úprava ponechává daovým orgán?m možnost zahájit daovou kontrolu kdykoli, dokonce i k datu, které se blíží uskute?n?ní vrácení nadměrného odpobtu DPH, ?ímž umož?uje zna?né prodloužení lh?ty pro jeho uskute?n?ní, a zároveň odložit datum, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení z nevrácené ?ástky.

57 Osoba povinná k dani je tedy nejen vystavena finan?ním nevýhodám, ale rovnž nemá možnost p?edvídat datum, od kterého mže disponovat finan?ními prost?edky odpovídajícími ?ástce nadměrného odpobtu DPH, což pro ni p?edstavuje další zát?ž.

58 Za t?chto podmínek je zjevné, že podmínky stanovené ve vnitrostátní právní úprav? dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení neumož?ují v rozporu se zásadami p?ipomenutými v bod? 33 tohoto rozsudku osob? povinné k dani dosáhnout za vhodných podmínek uspokojení celé pohledávky vyplývající z nadměrného odpobtu DPH bez jakéhokoli finan?ního rizika.

59 Je však t?eba ješt? odpov?d?t na dotaz p?edkládajícího soudu, který se pro ú?ely posouzení vnitrostátní úpravy dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení týkal dopadu možnosti poskytnuté osob? povinné k dani zkrátit lhůtu pro vrácení poskytnutím pen?žní jistoty.

60 V této souvislosti je nutno p?ipomenout, že možnost poskytnutí takové jistoty nemže mít za následek to, že datum, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení z nevrácené ?ástky nadměrného odpobtu DPH, mže být platn? odloženo až do doby, než bude skon?eno ?ízení o daové kontrole. Jak totiž rozhodl Soudní dv?r v bod? 32 výše uvedeného rozsudku Sosnowska, povinnost poskytnout takovou jistotu k tomu, aby bylo možné využít obecn? uplat?ované lh?ty, má ve skute?nosti za následek pouze nahrazení finan?ní zát?že, spojené s vázaností finan?ních prost?edk? odpovídajících ?ástce nadměrného odpobtu DPH b?hem doby trvání tohoto ?ízení o kontrole, zát?ží spojenou s vázaností ?ástky jistoty.

61 Vzhledem k výše uvedenému je na druhou otázku t?eba odpov?d?t tak, že ?lánek 183 sm?rnice o DPH, posuzovaný z hlediska zásady daové neutrality, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví, že se obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpobtu DPH, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z ?ástky, která

musí být vrácena, prodlužuje v případě zahájení řízení o daňové kontrole prodlužuje, přičemž toto prodloužení má za následek, že nárok na uvedené úroky vzniká až po datu skončení této daňové kontroly, přestože byl tento nadměrný odpot již proveden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpotu došlo. S uvedeným ustanovením není naopak v rozporu to, že je tato obecná lhůta stanovena na 45 dnů.

Ke třetí a čtvrté otázce

62 Vzhledem k odpovědi na druhou otázku je třeba třetí a čtvrtou otázku, které musí být posouzeny společně, chápat v tom smyslu, že jejich podstatou je to, zda článek 183 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vrácení nadměrného odpotu DPH bylo provedeno prostědnictvím zapotění.

63 V této souvislosti je nutno uvést, že zapotěním dochází k celkovému přístěnému vypořádání dvou recipročních povinností, což členskému státu umožňuje splnit povinnost refundace.

64 Podle judikatury připomenuté v bodě 33 tohoto rozsudku mají členské státy určitý rozhodovací prostor pro stanovení podmínek pro vrácení nadměrného odpotu DPH, pokud k vrácení částky dojde v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a pokud pro osobu povinnou k dani nevznikne žádné finanční riziko.

65 Vzhledem k těmto zásadám neexistuje důvod, který by obecně bránil tomu, aby k vrácení nadměrného odpotu DPH došlo prostědnictvím zapotění, jelikož tento způsob vede k okamžitému uspokojení pohledávky osoby povinné k dani, aniž této osobě vzniká finanční riziko.

66 Tato analýza se uplatní i v případě, kdy je pohledávka dotyčného členského státu osobou povinnou k dani zpochybněna, za předpokladu, jak to tvrdí Evropská komise, že tato osoba není zbavena možnosti uplatnit v rámci ústinného soudního přezkumu své tvrzení k pohledávce státu použité k zapotění.

67 Vzhledem k výše uvedenému je na třetí a čtvrtou otázku třeba odpovědět tak, že článek 183 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby vrácení nadměrného odpotu DPH bylo provedeno prostědnictvím zapotění.

K nákladem řízení

68 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (třetí senát) rozhodl takto:

1) **článek 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006, ve spojení se zásadou ochrany legitimního očekávání, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která se způsobem ústinností upravuje prodloužení lhůty, ve které musí dojít k vrácení nadměrného odpotu daně z přidané hodnoty, pokud tato právní úprava zbavuje osobu povinnou k dani nároku na úroky z prodlení z částky, jež mu musí být vrácena, který měla před vstupem této změny v platnost.**

2) **článek 183 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2006/138, posuzovaný z hlediska zásady daňové neutrality, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že se obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpotu daně z přidané hodnoty, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z částky, která musí být**

vrácena, v případě zahájení řízení o daňové kontrole prodlužuje, přičemž toto prodloužení má za následek, že na uvedené úroky vzniká nárok až po datu skončení této daňové kontroly, přestože byl tento nadměrný odpot již proveden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpotu došlo. S uvedeným ustanovením není naopak v rozporu to, že je tato obecná lhůta stanovena na 45 dnů.

3) Článek 183 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2006/138, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby vrácení nadměrného odpotu daně z přidané hodnoty bylo provedeno prostřednictvím zapotění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.