

Vec C-107/10

Enel Marica Iztok 3 AD

proti

Direktor „Obžalovane i upravljenie na izp?lnenie“ NAP

(návrh na za?atie prejudiciálneho konania podaný Administrativen s?d Sofia?grad)

„Návrh na za?atie prejudiciálneho konania – DPH – Smernice 77/388/EHS a 2006/112/ES – Vrátene – Lehota – Úroky – Zapo?ítanie – Zásady da?ovej neutrality a proporcionality – Ochrana legitímnej dôvery“

Abstrakt rozsudku

1. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Odpo?et dane zaplatenej na vstupe – Vrátene nadmerného odpo?tu*

(Smernica Rady 2006/112, zmenená a doplnená smernicou 2006/138, ?lánok 183)

2. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Odpo?et dane zaplatenej na vstupe – Vrátene nadmerného odpo?tu*

(Smernica Rady 2006/112, zmenená a doplnená smernicou 2006/138, ?lánok 183)

3. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Odpo?et dane zaplatenej na vstupe – Vrátene nadmerného odpo?tu*

(Smernica Rady 2006/112, zmenená a doplnená smernicou 2006/138, ?lánok 183)

1. ?lánok 183 smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/138, posudzovaný z h?adiska zásady ochrany legitímnej dôvery, sa má vyklada? v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá retroaktívne upravuje pred?ženie lehoty, v ktorej má by? vrátený nadmerný odpo?et dane z pridanej hodnoty, ak táto právna úprava zbavuje zdanite?nú osobu nároku na úroky z omeškania zo sumy, ktorá jej má by? vrátená, ktorý mala pred nadobudnutím ú?innosti tejto právnej úpravy.

(pozri bod 41, bod 1 výroku)

2. ?lánok 183 smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/138, posudzovaný z h?adiska zásady da?ovej neutrality, sa má vyklada? v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátene nadmerného odpo?tu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vráti?, sa v prípade za?atia konania o da?ovej kontrole predlžuje, pri?om toto pred?ženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo d?a skon?enia tejto kontroly, hoci tento da?ový odpo?et bol už prenesený v priebehu troch zda?ovacích období nasledujúcich po zda?ovacím období, ke? k nemu došlo. Naopak,

skutočnosť, že táto obvyklá lehota je stanovená na 45 dní, nie je v rozpore s uvedeným ustanovením.

(pozri bod 61, bod 2 výroku)

3. Článok 183 smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/138, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby k vráteniu nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty došlo prostredníctvom započítania.

Členské štáty totiž majú určitú voľnosť pri stanovení podmienok vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, ak sa vrátenie uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a zdaniteľná osoba nenesie žiadne finančné riziko.

(pozri body 64, 67, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 12. mája 2011 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Smernice 77/388/EHS a 2006/112/ES – Vrátenie – Lehota – Úroky – Započítanie – Zásady daňovej neutrality a proporcionality – Ochrana legitímnej dôvery“

Vo veci C-107/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд София-град (Bulharsko) z 15. februára 2010 a doručený Súdnemu dvoru 25. februára 2010, ktorý súvisí s konaním:

Enel Marica Iztok 3 AD

proti

Direktor „Обжалване и управление на изпъlnението“ NAP,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a T. von Danwitz (spravodajca),

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. januára 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Enel Marica Iztok 3 AD, v zastúpení: L. Ruessmann, advokát, a S. Jordanova, advokátka,
- direktor „Obžalvane i upravljenje na izp?Inenieto“ NAP, v zastúpení: A. Georgiev a I. Atanasova Kirova, splnomocnení zástupcovia,
- bulharská vláda, v zastúpení: T. Ivanov a E. Petranova, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a S. Petrova, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 18 ods. 4 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20 novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 129, ?alej len „šiesta smernica“), a ?lánku 183 prvého odseku smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006 (Ú. v. EÚ L 384, s. 92, ?alej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Enel Marica Iztok 3 AD (?alej len „Enel“) a direktorom „Obžalvane i upravljenje na izp?Inenieto“ NAP (riaditeľom Riaditeľstva pre napadnuté nos? a správu výkonu ústrednej správy na Národnej agentúre pre príjmy, ?alej len „riaditeľ“), týkajúceho sa rozhodného dátumu, od ktorého vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“), ktorá má byť vrátená.

Právny rámec

Právo Únie

3 ?lánok 18 ods. 2 až 4 šiestej smernice stanovuje:

„2. Da?ovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] realizuje odpo?et dane tak, že odpo?íta z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom období ?iastku dane, na ktorú sa v tomto období vz?ahuje nárok na zníženie dane a ktoré sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1. ?lenské štáty však môžu požadovať, pokiaľ ide o da?ovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], ktorý vykonáva príležitostné plnenia tak, ako je definované v ?lánku 4 (3), aby právo na odpo?et dane realizoval len v ?ase dodávky.

...

4. Kde za dané obdobie oprávnená výška odpo?ítanej sumy prevyšuje sumu zdaniteľného plnenia, ?lenské štáty môžu refundovať alebo prenesenie prebytok do nasledujúceho obdobia podľa podmienok, ktoré si určia [Ak za dané zda?ovacie obdobie výška odpo?ítanej dane prevyšuje výšku splatnej dane, ?lenské štáty môžu rozdiel bu? preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia – *neoficiálny preklad*].

?lenské štáty však môžu odmietnuť vrátenie alebo prenesenie rozdielu, ak ide o zanedbate?nú

časti.“

4 Podľa článku 183 smernice o DPH:

„Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpôvitanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.“

Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpôtu predstavuje zanedbateľnú sumu.“

5 Článok 252 smernice o DPH stanovuje:

„1. Daňové priznanie k DPH sa musí podať v lehote, ktorú určia členské štáty. Táto lehota nesmie prekročiť dva mesiace od uplynutia každého zdaňovacieho obdobia.“

2. Každý členský štát určí zdaňovacie obdobie v trvaní jedného, dvoch alebo troch mesiacov.“

Členské štáty však môžu určiť rôzne zdaňovacie obdobia za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok.“

Vnútroštátne právo

6 V súlade s článkom 87 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zákon za daňka v rchu dobavenata stojnost, alej len „zákon o DPH“) zdaňovacím obdobím je vo všeobecnosti jeden mesiac.

7 Článok 92 zákona o DPH v znení úinnom do 18. decembra 2007 stanovoval:

„1. Daň, ktorá sa má vrátiť, sa v súlade s článkom 88 ods. 3 zapôíta, odpôíta alebo vráti takto:

(1) Ak existujú akékoľvek splatné a neuhradené daňové dlhy či dlhy v oblasti poistného, ktoré zrazila Národná agentúra pre príjmy a ktoré vznikli do dňa odovzdania daňového priznania, daňový úrad vykoná zapôítanie týchto dlhov a dane, ktorá má byť na základe daňového priznania vrátená. Na prípadný zvyšok sumy sa použije postup upravený v bode 2.

(2) Ak neexistujú žiadne ďalšie splatné a neuhradené dlhy v zmysle bodu 1 alebo ak sú tieto dlhy nižšie ako suma dane, ktorá sa má vrátiť na základe daňového priznania, osoba zapísaná v registri vykoná odpôet vratnej dane alebo zvyšku sumy podľa bodu 1 a daňovej povinnosti, ktorá jej vznikla na základe daňových priznaní podaných v najbližších troch po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

...

(4) Ak po uplynutí lehoty uvedenej v bode 2 bude ešte existovať časť dane, ktorá by mala byť vrátená, vykoná daňový úrad v záujme vyrovnania prípadných splatných a zatiaľ nevyrovnaných daňových dlhov alebo dlhov v oblasti poistného, ktoré Národná agentúra pre príjmy vyberá ako príjmy, jej zapôítanie alebo ju v priebehu 45 dní po podaní najbližšieho daňového priznania vráti.

...

8. Daň podliehajúca vráteniu, k vráteniu ktorej nedošlo či už bezdôvodne alebo pre odpadnutie dôvodu (vrátane zrušenia výmeru) v lehotách stanovených v tomto zákone, bude vrátená spolu so zákonnými úrokmi z omeškania. Bez ohľadu na prerušenie a obnovenie plynutia lehoty pri výkone

daňovej kontroly vznikajú tieto úroky dňom, keď mala byť odvedená daň v súlade s týmto zákonom vrátená, a zanikajú jej konečným vyplatením. Daň, ktorá nebola vrátená preto, lebo zanikol právny dôvod, existuje aj vtedy, ak sa po vykonaní daňovej kontroly ukáže, že suma, ktorá má byť vrátená, je rovnaká alebo nižšia ako čas zaplatenej dane, ktorá má byť vrátená.“

8 §lánok 92 zákona o DPH v znení účinnom od 19. decembra 2007 stanovuje:

„...“

8. Bez ohľadu na ustanovenia ods. 1 bodu 4 a ods. 3 až ods. 6 sa lehota na vrátenie dane – v prípade, ak sa u dotknutého subjektu začala daňová kontrola – zhoduje s lehotou na vydanie rozhodnutia o daňovej kontrole, s výnimkou prípadov, keď dotknutý subjekt poskytol zábezpeku vo forme peňazí, štátnych cenných papierov alebo nepodmienennej a neodvolateľnej bankovej záruky...

...

10. Daň, ktorá sa má vrátiť, avšak v rámci lehoty stanovenej týmto zákonom nedošlo k jej vráteniu či už bezdôvodne alebo pre odpadnutie právneho dôvodu (vrátane zrušenia výmeru), sa vráti spolu so zákonnými úrokmi z omeškania, ktoré nezávisle od prerušenia a obnovenia plynutia lehôt v daňovom konaní vznikajú dňom, keď mala byť daň podľa toho zákona vrátená, a končia sa dňom, keď došlo k jej skutočnému zaplateniu.“

9 Podľa §lánku 93 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 18. decembra 2007:

„Plynutie lehôt na vrátenie dane podľa §lánku 92 ods. 1 bodu 4, ako aj §lánku 92 ods. 3 a ods. 4 sa pozastavuje:

...

5. v prípade začatia daňovej kontroly u dotknutého subjektu až do jej ukončenia v rámci lehoty stanovenej v §lánku 114 daňového a poisťného procesného poriadku.“

10 §lánok 93 ods. 1 bod 5 zákona o DPH bol zrušený s účinnosťou od 19. decembra 2007.

11 §lánok 114 poriadku o daniach a sociálnom poistení stanovuje:

„1. Lehota na vykonanie daňovej kontroly je 3 mesiace a začína plynúť dňom doručenia rozhodnutia o nariadení kontroly.

2. Ak sa lehota podľa odseku 1 ukáže ako nedostatočná, orgán, ktorý nariadil daňovú kontrolu, ju rozhodnutím o predĺžení môže predĺžiť až o jeden mesiac.“

12 §lánok 117 poriadku o daniach a sociálnom poistení stanovuje:

„1. Daňový úrad vyhotoví najneskôr v priebehu 14 dní po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly protokol o daňovej kontrole.

...

5. Subjekt, u ktorého bola daňová kontrola vykonaná, môže v priebehu 14 dní od doručenia protokolu o daňovej kontrole podať orgánom, ktoré daňovú kontrolu vykonali, písomnú námietku a predložiť dôkazy. Ak uvedená lehota nestačí, na žiadosť dotknutého subjektu sa predĺži, najviac však o jeden mesiac.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Dňa 11. októbra 2007 podala spoločnosť Enel daňové priznanie, v ktorom bola uvedená suma 2 273 514,85 BGN, ktorú mal bulharský orgán daňovej správy vrátiť. Táto suma vychádzala zo skutočnosti, že výška odpočtov prekročila výšku DPH splatnej za predmetné zdaňovacie obdobie a že uvedená spoločnosť nemohla tieto odpočty vykonať v priebehu nasledujúcich zdaňovacích období. Podľa článku 92 ods. 1 bodu 4 zákona o DPH, v znení platnom do 18. decembra 2007, lehota na vykonanie tohto vrátenia, teda 45 dní, uplynula 26. novembra 2007, čo podľa článku 92 ods. 8 tohto zákona viedlo k tomu, že od tohto okamihu mal uvedený daňový orgán zaplatiť úroky z omeškania.

14 Dňa 8. novembra 2007 však bolo spoločnosti Enel doručené rozhodnutie o nariadení daňovej kontroly na účely zistenia dlžnej DPH za obdobie od 1. januára 2005 do 30. septembra 2007 a dlhov vyplývajúcich z iných daní za roky 2005 a 2006.

15 Na základe rozhodnutia o zúčtovaní a vrátení sumy z 19. decembra 2007 bola na základe daňového priznania z 11. októbra 2007 uhradená časť DPH vo výške 1 364 108,91 BGN a táto suma bola na účet spoločnosti poukázaná 21. decembra 2007.

16 O výsledkoch daňovej kontroly bol 13. marca 2008 vyhotovený protokol, proti ktorému podala spoločnosť Enel námietku, v ktorej uplatnila svoj nárok na úroky z omeškania za obdobie od 27. novembra 2007 do 21. decembra 2007 zo sumy vo výške 1 364 108,91 BGN, ktorá už bola uhradená, ako aj nárok na zvyšnú sumu, ktorá jej mala byť vrátená za obdobie od 27. novembra 2007 až do dňa skutočného vrátenia.

17 Dňa 29. apríla 2008 bol vydaný opravný daňový výmer. Tento výmer neobsahuje žiadnu zmienku o zaplatení úrokov z omeškania.

18 Výška daní, ktoré mali byť vrátené spoločnosti Enel na základe tohto opravného daňového výmeru, bola započítaná proti daňovým dlhom zvýšeným o úroky z omeškania z rokov 2005 a 2006, ktoré vyplývali z rovnakého opravného daňového výmeru. Dňa 13. mája 2008 bola poukázaná na účet spoločnosti Enel zvyšná suma 179 092,25 BGN bez toho, aby sa prijalo rozhodnutie o dlžných úrokoch z omeškania.

19 Dňa 20. mája 2008 podala spoločnosť Enel proti opravnému daňovému výmeru z 29. apríla 2008 správne odvolanie, v ktorom napadla daňové dlhy zvýšené o úroky z omeškania, započítanie medzi týmito dlhmi a sumami, ktoré jej mali byť vrátené, ako aj implicitné rozhodnutie o odmietnutí priznať úroky z omeškania požadované v námietke z 13. marca 2008.

20 Na základe tohto odvolania vydal riaditeľ 20. októbra 2008 rozhodnutie č. 1518. Na základe tohto rozhodnutia boli priznané úroky z omeškania zo sumy 179 092,25 BGN za obdobie od vydania opravného daňového výmeru 29. apríla 2008 do skutočného vrátenia tejto sumy 13. mája 2008. Vo zvyšnej časti bolo odvolanie považované za nedôvodné.

21 Spoločnosť Enel podala 31. októbra 2008 žalobu na Administrativen съд София град (Správny súd v Sofii), v ktorej žiadala najmä, aby jej boli zaplatené úroky z omeškania zo sumy DPH, ktorá jej mala byť vrátená, a to od 27. novembra 2007 až do skutočného vrátenia celej tejto sumy.

22 Vnútroštátny súd sa domnieva, že na rozhodnutie o tejto žiadosti je potrebný výklad príslušných ustanovení šiestej smernice alebo smernice o DPH. Podľa neho sa vzhľadom na článok 2 aktu o podmienkach pristúpenia Bulharskej republiky a Rumunska a o úpravách zmlúv,

na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 203), ako aj vzhľadom na prílohu VI kapitulu 6 bod 1 tohto aktu uplatňuje *ratione temporis* šiesta smernica.

23 Administratívny súd Sofia rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Má sa článok 18 ods. 4 [šiestej smernice] a článok 183 prvý odsek [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že za okolností, ktoré sú dané v konaní vo veci samej, im neodporuje:

1. keď na základe zmeny zákona, ktorá bola prijatá s cieľom bojovať proti daňovým únikom, bola lehota na vrátenie [DPH] predĺžená až do dňa, kým nebude vydaný opravný daňový výmer, keďže počas 45 dní od podania daňového priznania sa u dotknutého subjektu začala daňová kontrola, bez toho, aby za uvedené obdobie boli dlžné úroky zo sumy, ktorá má byť vrátená, pokiaľ sú súčasne splnené nasledujúce podmienky:

a) lehota 45 dní stanovená zákonom na vrátenie dane uplynula ešte pred touto zmenou a bez ohľadu na začatie daňovej kontroly začali počas nej plynúť úroky zo sumy, ktorá mala byť vrátená;

b) počas daňovej kontroly sa zistilo, že výška dane, ktorá má byť zo zaplatenej sumy vrátená, je správna;

c) jedinou právnou možnosťou, ktorou môže zdaniteľná osoba dosiahnuť skrátenie uvedenej lehoty, je poskytnutie zábezpeky, a to vo forme peňazí, štátnych cenných papierov alebo nepodmienennej a neodvolateľnej bankovej záruky, ktorá bude stanovená na určitý čas a jej výška sa bude rovnať výške dane, ktorá má byť vrátená;

2. keď je stanovená lehota na vrátenie [DPH] v dĺžke 45 dní odo dňa podania daňového priznania týkajúceho sa tejto dane, ako aj právna možnosť pozastavenia jej plynutia a v dôsledku toho aj predĺženia tejto lehoty nariadením daňovej kontroly, ktorá sa počas tejto lehoty vykoná, pokiaľ zdaňovacie obdobie pre uvedenú daň trvá jeden mesiac;

3. keď k vráteniu [DPH] dôjde na základe opraveného daňového výmeru započítaním sumy, ktorá by mala byť vrátená, a dlhov na tejto dani a ostatných daňových povinností stanovených v tomto výmere a iných pohľadávok štátu za rôzne zdaňovacie obdobia, ako aj úrokov z týchto súm, ktoré vznikli do dňa vydania opraveného daňového výmeru, pokiaľ sa na základe daňovej kontroly zistilo, že poukázaná suma, ktorá má byť vrátená, bola určená v správnej výške a zároveň sú splnené nasledujúce podmienky:

a) počas daňovej kontroly nebola poskytnutá nijaká predbežná záruka na budúce pohľadávky štátu, ktoré by mohli byť zistené počas konania vedúceho k vydaniu opraveného daňového výmeru;

b) započítanie voči pohľadávkam štátu vnútroštátny zákon nestanovuje ako spôsob núteného výkonu rozhodnutia ani ako zabezpečovacie opatrenie;

c) lehoty určené na odvolanie a dobrovoľné zaplatenie započítaných hlavných súm a úrokov ešte neuplynuli, pretože boli stanovené v tom istom opravnom daňovom výmere a časť z nich bola napadnutá v rámci súdneho konania;

4. keď štát v prípade, ak sa zistí, že v daňovom priznaní bola poukázaná správna výška dane, ktorá sa má vrátiť, vykoná jej započítanie s daňovými dlhmi, ktoré boli stanovené v tomto opravnom daňovom výmere, ako aj s úrokmi z týchto dlhov, a to za obdobie pred dňom podania daňového priznania ku dňu vydania opraveného daňového výmeru namiesto ku dňu podania

daťového priznania, pričom počas zákonnej lehoty určenej na vrátenie dane štát nedlhuje žiadne úroky a v prípade od podania daťového priznania do vydania opravného daťového výmeru vyberá úroky zo započítaných daní“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

24 Vzhľadom na to, že prejudiciálne otázky sa týkajú tak šiestej smernice, ako aj smernice o DPH, treba poznamenať, že k relevantným skutkovým okolnostiam sporu v konaní vo veci samej došlo až po 1. januári 2007, teda po dni, keď nadobudla účinnosť smernica o DPH a nahradila šiestu smernicu, ako vyplýva z článkov 411 a 413 smernice o DPH.

25 Podľa článku 411 ods. 2 smernice o DPH sa však odkazy na šiestu smernicu považujú za odkazy na smernicu o DPH. Okolnosť, že bod 6 zoznamu uvedeného v článku 20 Protokolu o podmienkach a spôsobe prijatia Bulharskej republiky a Rumunska do Európskej únie (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 29) odkazuje na šiestu smernicu, nemôže mať za následok, že by sa smernica o DPH od 1. januára 2007 v Bulharsku neuplatňovala.

26 Preto je na posúdenie prejudiciálnych otázok, ktoré sa týkajú iba výpočtu úrokov z omeškania z výšky nadmerného odpočtu DPH, ktorý sa má vrátiť, relevantný len výklad smernice o DPH, v tomto prípade jej článku 183.

27 Je pravda, že toto ustanovenie nestanovuje, ako odvodzuje bulharská vláda z jeho znenia, ani povinnosť zaplatiť úroky z nadmerného odpočtu DPH, ktorý sa má vrátiť, ani deň, od ktorého na tieto úroky vzniká nárok.

28 Treba však pripomenúť, že táto okolnosť sama osebe neumožňuje prijať záver, že uvedené ustanovenie musí byť vykladané v tom zmysle, že na výkon práva na vrátenie preplátky DPH sa nevzťahuje žiadna kontrola podľa práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Zb. s. I-623, bod 15).

29 Aj keď postupy na uplatnenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH upraveného v článku 183 smernice o DPH v zásade patria do procesnej autonómie členských štátov, nič to nemení na skutočnosti, že táto autonómia je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity (pozri v tomto zmysle rozsudok Alstom Power Hydro, už citovaný, bod 17). Podľa ustálenej judikatúry navyše platí, že členské štáty musia pri vykonávaní právnej úpravy Únie dodržiavať zásadu ochrany legitímnej dôvery (pozri rozsudok z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 44 a citovanú judikatúru).

30 Na druhej strane treba posúdiť, v akom rozsahu článok 183 smernice o DPH, vykladaný z hľadiska kontextu a všeobecných zásad upravujúcich oblasť DPH, obsahuje osobitné pravidlá, ktoré musia členské štáty dodržiavať pri úprave postupov na uplatnenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH (pozri analogicky rozsudok z 30. septembra 2010, Strabag a i., C-314/09, Zb. s. I-8769, bod 34).

31 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpôítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C?286/94, C?340/95, C?401/95 a C?47/96, Zb. s. I?7281, bod 47; z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko, C?78/00, Zb. s. I?8195, bod 28, ako aj z 10. júla 2008, Sosnowska, C?25/07, Zb. s. I?5129, bod 14).

32 Ako Súdny dvor opakovane pripomenul, z uvedeného vyplýva, že právo na odpôet je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Zb. s. I?1883, bod 18; z 18. decembra 2007, Cedilac, C?368/06, Zb. s. I?12327, bod 31, ako aj Sosnowska, už citovaný, bod 15).

33 Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 smernice o DPH stanoví, aby bol nadmerný odpôet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia, alebo vrátený, Súdny dvor spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpôtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpôtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko (pozri rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, body 32 až 34, a Sosnowska, už citovaný, bod 17).

34 Prejudiciálne otázky preto treba preskúmať s ohľadom na úvodné poznámky.

O prvej otázke

35 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 183 smernice o DPH, posudzovaný z hľadiska zásady ochrany legitímnej dôvery, vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje s retroaktívnym účinkom predženie lehoty, v ktorej treba vrátiť nadmerný odpôet DPH.

36 Podľa vnútroštátneho súdu lehota na vrátenie nadmerného odpôtu DPH vo veci samej uplynula 26. novembra 2007. Tento súd uvádza, že podľa právnych predpisov účinných do 18. decembra 2007 vznikol nárok na úroky z omeškania z nevrátenej sumy od 26. novembra 2007, a to bez ohľadu na skutočnosť, že 8. novembra 2007 sa začala daňová kontrola. Uvedený súd však uvádza, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá nadobudla účinnosť 19. decembra 2007, mala daňová kontrola za následok predženie lehoty na vrátenie nadmerného odpôtu DPH a v dôsledku toho aj posunutie okamihu, od ktorého vzniká nárok na úroky z omeškania, až do prijatia protokolu o kontrole, ktorý bol v predmetnej veci vydaný až 13. marca 2008.

37 Pokiaľ ide o výklad vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá bola účinná do 18. decembra 2007, poskytnutý vnútroštátnym súdom, podľa ktorého nárok na úroky z omeškania vo veci samej vznikol 27. novembra 2007, lebo daňová kontrola nemala na uplynutie lehoty na vrátenie nadmerného odpôtu DPH vplyv, riaditeľ a bulharská vláda tvrdia, že nárok na úroky z omeškania vznikol až po skončení daňovej kontroly aj pred zmenou tejto právnej úpravy, lebo lehota na vrátenie počas tejto kontroly neplynula.

38 K tomuto bodu treba uviesť, že len vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, či na základe

vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá bola účinná do 18. decembra 2007, vznikol nárok na úroky z omeškania vo veci samej od 27. novembra 2007, a Súdnemu dvoru naopak prináleží odpovedať na prejudiciálnu otázku, vychádzajúc pri tom z výkladu vnútroštátnej právnej úpravy vykonaného vnútroštátnym súdom a poskytnúť mu všetky informácie k výkladu v rámci práva Únie, ktoré mu môžu umožniť posúdiť súlad tejto právnej úpravy s článkom 183 smernice o DPH a so zásadou ochrany legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Zb. s. I-1129, body 25 a 26, ako aj z 10. septembra 2009, Plantanol, C-201/08, Zb. s. I-8343, bod 45).

39 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa judikatúry Súdneho dvora je možné a v zásade v súlade so zásadou ochrany legitímnej dôvery, aby sa nová právna úprava uplatnila na budúce účinky situácií, ktoré vznikli za pôsobnosti predchádzajúcej právnej úpravy (rozsudok z 29. júna 1999, Butterfly Music, C-60/98, Zb. s. I-3939, bod 25 a citovaná judikatúra). Zásada ochrany legitímnej dôvery však bráni tomu, aby zmena vnútroštátnej právnej úpravy retroaktívne zbavila zdaniteľnú osobu nároku, ktorý jej vznikol na základe predchádzajúcej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 45).

40 Z toho vyplýva, že v takej situácii, akou je situácia v spore vo veci samej, zásada ochrany legitímnej dôvery bráni tomu, aby zmena vnútroštátnej právnej úpravy retroaktívne zbavila zdaniteľnú osobu nároku, ktorý mala pred uvedenou zmenou a na základe ktorého mala získať úroky z omeškania z výšky nadmerného odpočtu DPH, ktorá mala byť vrátená (pozri v tomto zmysle rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 46).

41 Vzhľadom na uvedené treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 183 smernice o DPH, posudzovaný z hľadiska zásady ochrany legitímnej dôvery, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá retroaktívne upravuje predženie lehoty, v ktorej má byť vrátený nadmerný odpočet DPH, ak táto právna úprava zbavuje zdaniteľnú osobu nároku na úroky z omeškania zo sumy, ktorá jej má byť vrátená, ktorý mala pred nadobudnutím účinnosti tejto právnej úpravy.

O druhej otázke

42 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 183 smernice o DPH, posudzovaný z hľadiska zásady daňovej neutrality, vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, aká je predmetom konania vo veci samej, ktorá síce upravuje všeobecnú lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v dĺžke 45 dní, po ktorej uplynutí vzniká povinnosť platiť úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vrátiť, ale ktorá stanovuje, že táto lehota sa predlžuje v prípade zaťaženia daňovej kontroly, pričom toto predženie spôsobuje, že nárok na uvedené úroky vzniká až po skončení tejto daňovej kontroly.

43 Aby bolo možné odpovedať na túto otázku, treba pripomenúť osobitosti vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá je predmetom veci samej.

44 Najprv treba uviesť, že táto právna úprava výslovne stanovuje zaplatenie úrokov z omeškania z nevráteného nadmerného odpočtu DPH. Súdny dvor teda musí odpovedať iba na otázku, od ktorého okamihu vzniká na tieto úroky nárok na základe článku 183 smernice o DPH, posudzovaného s ohľadom na zásadu daňovej neutrality.

45 Alej treba konštatovať, že možnosť, ktorú ponúka článok 183 druhý odsek smernice o DPH, a to odmietnuť vrátiť nadmerný odpočet dane alebo ho previesť, ak ide o zanedbateľnú sumu, ktorý sa *a fortiori* uplatňuje na úroky, nie je vo veci samej sporná.

46 Napokon treba zdôrazniť, že vnútroštátna právna úprava, ktorá je predmetom veci samej,

stanovuje vrátenie nadmerného odpo?tu DPH len v prípade, že nemohol by? odpo?ítaný od daní splatných v priebehu troch zda?ovacích období nasledujúcich po zda?ovacom období, v ktorom k tomuto nadmernému odpo?tu došlo, čo znamená, že táto právna úprava kombinuje dva spôsoby náhrady nadmerného odpo?tu DPH upravenej v ?lánku 183 prvom odseku smernice o DPH, a to vrátenie a prenesenie.

47 ?o sa týka po prvé takejto kombinácie prenesenia a vrátenia nadmerného odpo?tu DPH, treba poznamena?, že vnútroštátny súd ani ú?astníci konania, ktorí predložili Súdnemu dvoru pripomienky, správne nespochybnili možnos?, že by ?lenský štát stanovil, že tento nadmerný odpo?et bude nahradený prenesením a potom vrátením. ?lánok 183 smernice o DPH totiž nemožno vyklada? v tom zmysle, že vrátenie a prenesenie sa vzájomne vylučujú. Inak by ?lenský štát, ktorý zvolil ako spôsob náhrady nadmerného odpo?tu DPH jeho prenesenie, nemohol, v rozpore so zásadami pripomenutými v bodoch 29 až 33 tohto rozsudku, tento nadmerný odpo?et vráti?, ak v zda?ovacom období, v ktorom bol prenesený, nesta?í suma splatnej dane na to, aby bolo možné uvedený nadmerný odpo?et zapo?íta?.

48 Pokia? ide po druhé o prenesenie nadmerného odpo?tu DPH do troch zda?ovacích období nasledujúcich po zda?ovacom období, v ktorom k tomuto nadmernému odpo?tu došlo, treba konštatova?, že podľa ?lánku 183 prvého odseku smernice o DPH môžu ?lenské štáty ur?ite necha? prenies? nadmerný odpo?et do „nasledujúceho obdobia“.

49 Z tohto znenia však nemožno odvodi?, že také prenesenie, o aké ide vo veci samej, je s týmto ustanovením nezlu?iteľné. V tejto súvislosti treba zoh?adni? skuto?nos?, ktorú pripomenula bulharská vláda, že táto právna úprava stanovila zda?ovacie obdobie, ktoré môže predstavova? podľa ?lánku 252 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH jeden mesiac až jeden rok, na jeden mesiac. Za týchto podmienok nemá prenesenie do troch zda?ovacích období nasledujúcich po zda?ovacom období, v ktorom k predmetnému nadmernému odpo?tu došlo, samo osebe vplyv na zásady pripomenuté v bodoch 29 až 33 tohto rozsudku. Prenesenie, ktoré znamená, že k náhrade dôjde v priebehu troch mesiacov, sa totiž pohybuje v rámci vo?nosti priznanej ?lenským štátom, pokia? ide o stanovenie podmienok náhrady nadmerného odpo?tu DPH.

50 Po tretie treba zdôrazni?, že k vráteniu uvedeného nadmerného odpo?tu podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, bežne dochádza v lehote 45 dní, čo je lehota, ktorá je sama osebe v súlade s ?lánkom 183 smernice o DPH, a že povinnos? plati? úroky z omeškania z nevrátenej sumy vzniká po uplynutí tejto lehoty. V prípade, že da?ové orgány za?nú da?ovú kontrolu, však vzniká na tieto úroky nárok až odo d?a, keď bolo toto konanie skon?ené.

51 Pokia? ide o takú právnu úpravu, ktorá podmie?uje povinnos? bulharského da?ového orgánu zaplati? úroky ukon?ením konania o da?ovej kontrole, treba pripomenú?, že podľa judikatúry Súdneho dvora je výpo?et úrokov dlžných zo strany štátu, ktorý ako okamih, od ktorého plynie lehota, neprevzal de?, keď by mal by? nadmerný odpo?et DPH obvykle nahradený podľa smernice o DPH, v zásade v rozpore s požiadavkami ?lánku 183 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Molenheide a i., už citovaný, body 63 a 64).

52 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazni?, že predpokladom riadneho fungovania spoločného systému DPH je správne vyberanie dane. Každý ?lenský štát musí prija? všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpe?il, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške, a v tejto súvislosti sú ?lenské štáty povinné overova? da?ové priznania zdanite?ných osôb, ich ú?tovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypo?íta? a vybra? dlžnú da? (rozsudok z 29. júla 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, Zb. s. I?7639, bod 21).

53 Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpo?tu DPH môže byť v zásade pred?žená na ú?ely vykonania da?ovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považova? túto lehotu za neprimeranú, ak toto pred?ženie neprekra?uje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto da?ovej kontroly (pozri analogicky rozsudok Sosnowska, už citovaný, bod 27). Ke?že však zdanite?ná osoba do?asne nemôže disponova? finan?nými prostriedkami vo výške nadmerného odpo?tu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaru?ené dodržanie zásady da?ovej neutrality.

54 Vzh?adom na to, že právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, kombinuje ako spôsoby nahradenia nadmerného odpo?tu DPH prenesenie a vrátenie, treba po štvrté posúdi?, či je v súlade so zásadami pripomenutými v bodoch 29 až 33 tohto rozsudku posunutie dátumu, od ktorého vzniká nárok na úroky z omeškania, až dotedy, kým sa skončí konanie o da?ovej kontrole, hoci nadmerný odpo?et bol už prenesený počas troch zda?ovacích období nasledujúcich po zda?ovacím období, keď došlo k tomuto nadmernému odpo?tu.

55 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenú?, že uplatnenie právnej úpravy dotknutej vo veci samej vedie nielen k tomu, že zdanite?ná osoba nemôže počas zna?ného obdobia, a to približne ôsmich mesiacov, disponova? finan?nými prostriedkami vo výške nadmerného odpo?tu DPH, ale tiež zbavuje zdanite?nú osobu nároku na úroky, ktorý jej obvykle vzniká na základe tejto právnej úpravy.

56 Ďalej treba uvies?, že uvedená právna úprava ponecháva da?ovým orgánom možnosť za?a? da?ovú kontrolu kedykoľvek, dokonca aj tesne pred uplynutím lehoty na vrátenie nadmerného odpo?tu DPH, čím umož?uje zna?né pred?ženie lehoty na toto vrátenie, a zároveň odloženie dátumu, od ktorého vzniká nárok na úroky z omeškania z nevrátenej sumy.

57 Zdanite?ná osoba je teda nielen vystavená finan?ným nevýhodám, ale navyše nemôže predvída? dátum, od ktorého môže disponova? finan?nými prostriedkami vo výške sumy nadmerného odpo?tu DPH, čo pre ňu predstavuje ďalšiu záťaž.

58 Za týchto podmienok je zjavné, že podmienky stanovené vo vnútroštátnej právnej úprave dotknutej vo veci samej neumož?ujú zdanite?nej osobe v rozpore so zásadami pripomenutými v bode 33 tohto rozsudku získa? za primeraných podmienok celú poh?adávkou vyplývajúcu z nadmerného odpo?tu DPH bez akéhoko?vek finan?ného rizika.

59 Je však potrebné ešte odpoveda? na otázku vnútroštátneho súdu, ktorá sa na ú?ely posúdenia vnútroštátnej úpravy dotknutej vo veci samej týkala dosahu možnosti poskytnutej zdanite?nej osobe skráti? lehotu na vrátenie poskytnutím pe?ažnej zábezpeky.

60 V tejto súvislosti treba pripomenú?, že možnosť poskytnú? takúto zábezpeku nemôže mať za následok, že nárok na úroky z omeškania z výšky nadmerného odpo?tu DPH, ktorý sa má vráti?, môže byť platne odložený až dotedy, kým bude skončená da?ová kontrola. Ako Súdny dvor rozhodol v bode 32 už citovaného rozsudku Sosnowska, v skutočnosti cie?om požiadavky poskytnú? uvedenú zábezpeku na ú?ely uplatnenia obvyklej lehoty je len nahradi? finan?né za?aženie spojené s viazaním finan?ných prostriedkov zodpovedajúcich nadmernému odpo?tu DPH na obdobie tejto da?ovej kontroly za?ažením spojeným s viazaním sumy zábezpeky.

61 Vzh?adom na uvedené treba na druhú otázku odpoveda? tak, že článok 183 smernice o DPH, posudzovaný z h?adiska zásady da?ovej neutrality, sa má vyklada? v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie nadmerného odpo?tu DPH, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vráti?, sa v prípade za?atia konania o da?ovej kontrole predlžuje, pričom toto pred?ženie má za

následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly, hoci tento daňový odpoveť bol už prenesený v priebehu troch zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, keď k nemu došlo. Naopak, skutočnosť, že táto obvyklá lehota je stanovená na 45 dní, nie je v rozpore s uvedeným ustanovením.

O tretej a štvrtej otázke

62 Vzhľadom na odpoveť na druhú otázku treba tretiu a štvrtú otázku, ktoré je vhodné posudzovať spoločne, chápať v tom zmysle, že sa v podstate týkajú toho, či sa má článok 183 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby k vráteniu nadmerného odpoveťtu DPH došlo prostredníctvom započítania.

63 V tejto súvislosti treba uviesť, že započítanie vedie k celkovému alebo čiastočnému vyrovnaniu dvoch vzájomných povinností, čo členskému štátu umožní splniť svoju povinnosť vrátenia.

64 Podľa judikatúry pripomenutej v bode 33 tohto rozsudku majú členské štáty určitú voľnosť pri stanovení podmienok vrátenia nadmerného odpoveťtu DPH, ak sa vrátenie uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a zdaniteľná osoba nenesie žiadne finančné riziko.

65 Vzhľadom na tieto zásady neexistuje dôvod, ktorý by vo všeobecnosti bránil tomu, aby k vráteniu nadmerného odpoveťtu DPH došlo prostredníctvom započítania, lebo tento spôsob vedie k okamžitému uspokojeniu pohľadávky zdaniteľnej osoby bez toho, aby bola táto osoba vystavená finančnému riziku.

66 Táto analýza sa uplatňuje aj v prípade, keď zdaniteľná osoba pohľadávku dotknutého členského štátu spochybňuje, za predpokladu, ako tvrdí Európska komisia, že táto osoba nie je zbavená práva na ústné súdne preskúmanie, aby mohla uviesť svoj postoj k pohľadávke štátu použitej na účely započítania.

67 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na tretiu a štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 183 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby k vráteniu nadmerného odpoveťtu DPH došlo prostredníctvom započítania.

O trovách

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

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

- Článok 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006, posudzovaný z hľadiska zásady ochrany legitímnej dôvery, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá retroaktívne upravuje predĺženie lehoty, v ktorej má byť vrátený nadmerný odpoveť dane z pridanej hodnoty, ak táto právna úprava zbavuje zdaniteľnú osobu nároku na úroky z omeškania zo sumy, ktorá jej má byť vrátená, ktorý mala pred nadobudnutím účinnosti tejto právnej úpravy.**
- Článok 183 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/138, posudzovaný z hľadiska zásady daňovej neutrality, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že všeobecná lehota na vrátenie**

nadmerného odpo?tu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vráti?, sa v prípade za?atia konania o da?ovej kontrole predlžuje, pri?om toto predženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo d?a skon?enia tejto kontroly, hoci tento da?ový odpo?et bol už prenesený v priebehu troch zda?ovacích období nasledujúcich po zda?ovacím období, ke? k nemu došlo. Naopak, skuto?nos?, že táto obvyklá lehota je stanovená na 45 dní, nie je v rozpore s uvedeným ustanovením.

3. ?lánok 183 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/138, sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni tomu, aby k vráteniu nadmerného odpo?tu dane z pridanej hodnoty došlo prostredníctvom zapo?ítania.

Podpisy

* Jazyk konania: bulhar?ina.