ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

12. května 2011 *

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,

* Jednací jazyk: bulharština.

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 věc 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 daně 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 společností Enel Maritsa Iztok 3 AD (dále jen „Enel“) a direktor „Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto“ NAP (ředitelem ředitelství „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 daně 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 odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle odstavce 1.

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

[...]

4. Jestliže za dané zdaňovací období výše přípustného odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy vrátit daň nebo převést nadměrný odpočet daně do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Členské státy mohou nicméně odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná."

4 Článek 183 směrnice o DPH stanoví:

„Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná."

5 Článek 252 směrnice o DPH stanoví:

„1. Přiznání k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaňovacího období.

2. Zdaňovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.

Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok."

Vnitrostátní právo

6 Podle článku 87 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, dále jen „zákon o DPH“) činí zdaňovací období jeden měsíc.

7 Článek 92 zákona o DPH ve znění platném do 18. prosince 2007 stanovil:

„1) Daň, která musí být vrácena podle čl. 88 třetího pododstavce, se započte, odečte nebo vrátí následujícím způsobem:

1. Jestliže existují jiné splatné a nevyrovnané daňové dluhy a dluhy z příspěvků na sociální pojištění, za jejichž výběr odpovídá Národní agentura pro daňové příjmy a které vznikly přede dnem podání daňového přiznání, započte orgán správy daňových příjmů tyto dluhy proti částce daně k vrácení vykázané v daňovém přiznání; na případnou zbývající částku se použije postup podle bodu 2.

2. Neexistují-li jiné splatné a nevyrovnané dluhy podle bodu 1 nebo jsou-li nižší než částka daně k vrácení vyplývající z daňového přiznání, odečte registrovaná osoba daň, která má být vrácena, nebo zbývající částku podle bodu 1 od splatné daně, uvedené v daňovém přiznání za následující tři po sobě jdoucí zdaňovací období.

[...]

4. Zůstane-li po uplynutí lhůty podle bodu 2 zbytková částka daně k vrácení, započte orgán správy daňových příjmů tuto zbývající částku do jiných splatných a nevyrovnaných daňových dluhů nebo dluhů z příspěvků na sociální pojištění, za jejichž výběr 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 (včetně zrušení výměru), ve lhůtách stanovených tímto zákonem, budou vráceny společně se zákonnými úroky z prodlení, které se vypočítají ode dne, k němuž měly být tyto daně podle tohoto zákona vráceny, až do jejich konečného zaplacení, bez ohledu na stavění a pokračování běhu lhůt v průběhu daňového řízení. O daň, 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, lhůtě stanovené 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 (včetně zrušení výměru), ve lhůtách stanovených tímto zákonem, budou vráceny společně se zákonnými úroky z prodlení, které se vypočítají ode dne, k němuž měly být 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 nejpozději 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 orgánů, 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 původním řízení a předběžné otázky

13 Dne 11. října 2007 podala společnost Enel daňové přiznání, v němž byla uvedena částka 2 273 514,85 BGN, která měla být vrácena bulharským orgánem daňové správy. Tato částka vycházela ze skutečnosti, že výše odpočtů překročila částku DPH splatné za dotčené zdaňovací období a že Enel nemohla tyto odpočty provést v průběhu následných zdaňovacích období. Podle článku 92 prvního pododstavce bodu 4 zákona o DPH, ve znění platném do 18. prosince 2007, uplynula lhůta pro toto vrácení, která činila 45 dnů, dne 26. listopadu 2007, což v souladu s článkem 92 osmým pododstavcem tohoto zákona vedlo k tomu, že od tohoto okamžiku měl uvedený daňový orgán povinnost zaplatit úroky z prodlení.

14 Dne 8. listopadu 2007 však bylo společnosti Enel doručeno rozhodnutí o nařízení daňové kontroly, jejímž účelem bylo zjištění dlužné DPH za období od 1. ledna 2005 do 30. září 2007 a dluhů vyplývajících z jiných daní za roky 2005 a 2006.

15 Výměrem stanovícím odpočet a vrácení daně vystaveným dne 19. prosince 2007 byla na základě daňového přiznání ze dne 11. října 2007 vrácena částka DPH ve výši 1 364 108,91 BGN, která byla převedena na účet společnosti dne 21. prosince 2007.

16 K výsledkům daňové kontroly byla dne 13. března 2008 vydána zpráva o daňové kontrole, proti které podala Enel námitky, jimiž uplatňovala za období od 27. listopadu 2007 do 21. prosince 2007 svůj nárok na úroky z prodlení z již vrácené částky 1 364 108,91 BGN a nárok na úroky z prodlení ze zbývající částky k vrácení, a to od 27. listopadu 2007 do dne skutečného vrácení.

17 Dne 29. dubna 2008 byl vydán opravný daňový výměr. Tento výměr neobsahuje žádnou zmínku ohledně zaplacení úroků z prodlení.

18 Částka daní, které měly být vráceny společnosti Enel na základě tohoto opravného výměru, byla započtena proti daňovým dluhům zvýšeným o úroky z prodlení z let 2005 a 2006, které vyplývaly ze stejného opravného výměru. Dne 13. května 2008 byla na účet společnosti Enel převedena zbývající částka ve výši 179 092,25 BGN, aniž bylo rozhodnuto o dlužných úrocích z prodlení.

19 Dne 20. května 2008 podala společnost Enel proti opravnému výměru ze dne 29. dubna 2008 správní odvolání, v němž zpochybnila daňové dluhy zvýšené o úroky z prodlení, započtení mezi těmito dluhy a částkami, které jí měly být vráceny, jakož i implicitní rozhodnutí, kterým jí bylo odmítnuto přiznání úroků z prodlení požadovaných v námitkách ze dne 13. března 2008.

20 Na základě tohoto odvolání vydal direktor dne 20. října 2008 rozhodnutí č. 1518. Tímto rozhodnutím byly u částky 179 092,25 BGN přiznány úroky z prodlení za období ode dne vydání opravného výměru dne 29. dubna 2008 do skutečného vrácení této částky dne 13. května 2008. Ve zbývající části bylo odvolání považováno za neopodstatněné.

21 Společnost Enel podala dne 31. října 2008 žalobu k Administrativen sad Sofia-grad (správní soud v Sofii), jíž se domáhala především 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. věst. 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 současně 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, začaly 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, spočívá ve složení peněžní jistoty, jistoty ve formě státních cenných papírů nebo bezpodmínečné a neodvolatelné bankovní záruky na určitou dobu, ve výši vracené 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 daň činí jeden měsíc.

3) došlo k vrácení [DPH] prostřednictvím opravného výměru, a to započtením 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 současně jsou splněny tyto podmínky:

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

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

c) lhůty pro odvolání a dobrovolné zaplacení započtených hlavních částek a úroků neuplynuly, neboť 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 směrnici.

25 Podle čl. 411 odst. 2 směrnice o DPH se přitom odkazy na šestou směrnici 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 směrnici, 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 odpočtu 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 odpočtu, 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 učinit závěr, že uvedené ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahuje žádná kontrola podle práva Unie (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Sb. rozh. s. I-623, bod 15).

29 I když postupy pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu 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 odpočtu DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 30. září 2010, Strabag a další, C-314/09, Sb. rozh. s. I-8769, bod 34).

31 V tomto ohledu je třeba uvést, že z ustálené judikatury vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpočíst 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 odpočet daně 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 uskutečněná 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 odpočet 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 odpočtu 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 odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně 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 Předběžné 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 odpočtu DPH.

36 Podle předkládajícího soudu uplynula lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu 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 odpočtu 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 odpočtu DPH vliv, direktor a bulharská vláda tvrdí, že nárok na úroky z prodlení vznikal až po skončení daňové kontroly i před změnou této právní úpravy, protože lhůta pro vrácení během této kontroly neběžela.

38 K tomuto bodu je nutno uvést, že ačkoli 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 původním řízení počínaje 27. listopadem 2007, Soudnímu dvoru přesto přísluší, aby odpověděl na předběžnou 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 původním 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 odpočtu 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 odpočtu 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 původního řízení, která sice upravuje obecnou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu 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 prodlužuje 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 dotčená ve věci v původním řízení.

44 Nejprve je nutno zmínit, že tato právní úprava výslovně předvídá zaplacení úroků z prodlení z nevráceného nadměrného odpočtu 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 odpočet daně nebo jej převést, pokud je přeplatek zanedbatelný, jež se použije *a fortiori* na úroky, není ve věci v původním řízení sporná.

46 Konečně je nezbytné zdůraznit, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení stanoví vrácení nadměrného odpočtu DPH pouze v případě, že nemohl být započten proti částce daní splatných v průběhu tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k tomuto nadměrnému odpočtu došlo, což znamená, že tato právní úprava kombinuje dva způsoby náhrady nadměrného odpočtu 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 odpočtu 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 odpočet 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 odpočtu DPH jeho převod, nemohl, v rozporu se zásadami připomenutými v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku, tento nadměrný odpočet vrátit, jestliže ve zdaňovacím období, v němž byl převeden, nepostačuje částka splatné daně k tomu, aby bylo možné uvedený nadměrný odpočet započíst.

48 Pokud jde zadruhé o převod nadměrného odpočtu DPH do tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k tomuto nadměrnému odpočtu došlo, je nutno konstatovat, že podle článku 183 prvního pododstavce směrnice o DPH mohou členské státy zajisté nechat nadměrný odpočet 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 zdaňovací období, které může v souladu s článkem 252 druhým a třetím pododstavcem směrnice o DPH činit jeden měsíc až jeden rok, na jeden měsíc. Za těchto podmínek nemá převod do tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k dotčenému nadměrnému odpočtu 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 členským státům pro stanovení podmínek nahrazení nadměrného odpočtu DPH.

50 Zatřetí je nutno zdůraznit, že vrácení uvedeného nadměrného odpočtu 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 nepřevzal den, kdy by měl být nadměrný odpočet 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 vypočíst a vybrat splatnou daň (rozsudek ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, bod 21).

53 Z toho vyplývá, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.

54 Vzhledem k tomu, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení kombinuje jakožto způsoby nahrazení nadměrného odpočtu DPH převod a vrácení, je nutno začtvrté posoudit, zda je se zásadami připomenutými v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku slučitelné odložit datum, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení, až do doby, než bude skončeno řízení o daňové kontrole, ačkoli nadměrný odpočet byl již převeden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpočtu došlo.

55 V této souvislosti je nutno v první řadě připomenout, že použití právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení má za následek nejen to, že osoba povinná k dani bude během značné doby, a to přibližně osmi měsíců, zbavena finančních prostředků, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, ale také, že osoba povinná k dani bude vyloučena z nároku na úroky, který jí obvykle vzniká na základě této právní úpravy.

56 Dále je třeba uvést, že uvedená právní úprava ponechává daňovým orgánům možnost zahájit daňovou kontrolu kdykoli, dokonce i k datu, které se blíží uskutečnění vrácení nadměrného odpočtu DPH, čímž umožňuje značné prodloužení lhůty pro jeho uskutečnění, a zároveň odložit datum, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení z nevrácené částky.

57 Osoba povinná k dani je tedy nejen vystavena finančním nevýhodám, ale rovněž nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu DPH, což pro ni představuje další zátěž.

58 Za těchto podmínek je zjevné, že podmínky stanovené ve vnitrostátní právní úpravě dotčené ve věci v původním řízení neumožňují v rozporu se zásadami připomenutými v bodě 33 tohoto rozsudku osobě povinné k dani dosáhnout za vhodných podmínek uspokojení celé pohledávky vyplývající z nadměrného odpočtu DPH bez jakéhokoli finančního rizika.

59 Je však třeba ještě odpovědět na dotaz předkládajícího soudu, který se pro účely posouzení vnitrostátní úpravy dotčené ve věci v původním řízení týkal dopadu možnosti poskytnuté osobě povinné k dani zkrátit lhůtu pro vrácení poskytnutím peněžní jistoty.

60 V této souvislosti je nutno připomenout, že možnost poskytnutí takové jistoty nemůže mít za následek to, že datum, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení z nevrácené částky nadměrného odpočtu DPH, může být platně odloženo až do doby, než bude skončeno řízení o daňové kontrole. Jak totiž rozhodl Soudní dvůr v bodě 32 výše uvedeného rozsudku Sosnowska, povinnost poskytnout takovou jistotu k tomu, aby bylo možné využít obecně uplatňované lhůty, má ve skutečnosti za následek pouze nahrazení finanční zátěže, spojené s vázaností finančních prostředků odpovídajících

částce nadměrného odpočtu DPH během doby trvání tohoto řízení o kontrole, zátěží spojenou s vázaností částky jistoty.

61 Vzhledem k výše uvedenému je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že článek 183 směrnice o DPH, 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 DPH, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z částky, 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 odpočet již převeden 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.

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 odpočtu DPH bylo provedeno prostřednictvím započtení.

63 V této souvislosti je nutno uvést, že započtením dochází k celkovému či částečnému 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 odpočtu 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 odpočtu DPH došlo prostřednictvím započtení, 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 účinného soudního přezkumu své tvrzení k pohledávce státu použité k započtení.

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 odpočtu DPH bylo provedeno prostřednictvím započtení.

K nákladům řízení

68 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (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 zpětnou účinností upravuje prodloužení lhůty, ve které musí dojít k vrácení nadměrného odpočtu 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 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 převeden 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.**

3) **Článek 183 směrnice 2006/112, 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.**

Podpisy.