

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 12. mája 2011 *

Vo veci C-107/10,

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

Enel Marica Iztok 3 AD

proti

Direktor „Obžalovane i upravljenie na izpāljenje“ 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),

* Jazyk konania: bulharčina.

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 izpāljenje“ 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 zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 18 ods. 4 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských 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, ďalej len „šiesta smernica“), a článku 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, ďalej len „smernica o DPH“).

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

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 18 ods. 2 až 4 šiestej smernice stanovuje:

„2. Daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] realizuje odpočet dane tak, že odpočíta z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom období čiastku dane, na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na zníženie dane a ktoré sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1. Členské štáty však môžu požadovať, pokiaľ ide o daňovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], ktorý vykonáva príležitostné plnenia tak, ako je definované v článku 4 (3), aby právo na odpočet dane realizoval len v čase dodávky.

...

4. Kde za dané obdobie oprávnená výška odpočítateľnej sumy prevyšuje sumu zdaniteľného plnenia, členské štáty môžu refundovať alebo prenesenie prebytok do nasledujúceho obdobia podľa podmienok, ktoré si určia [Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej dane, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia – *neoficiálny preklad*].

Členské štáty však môžu odmietnuť vrátenie alebo prenesenie rozdielu, ak ide o za-nebateľnú čiastku.“

4 Podľa článku 183 smernice o DPH:

„Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej 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 odpočtu 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 dni z pridanej hodnoty (Zakon za daňka vǎrchu do-bavenata stojnost, ďalej len „zákón o DPH“) zdaňovacím obdobím je vo všeobecnosti jeden mesiac.
- 7 Článok 92 zákona o DPH v znení účinnom do 18. decembra 2007 stanovoval:

„1. Daň, ktorá sa má vrátiť, sa v súlade s článkom 88 ods. 3 započíta, odpočíta 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 započítanie 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 odpočet 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 započítanie 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 časť zaplatenej dane, ktorá má byť vrátená.“

- 8 Článok 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 nepodmienenej 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 článku 93 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 18. decembra 2007:

„Plynutie lehôt na vrátenie dane podľa článku 92 ods. 1 bodu 4, ako aj článku 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 článku 114 daňového a poisťného procesného poriadku.“

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

11 Článok 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 Článok 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 vyplývajú z rovnakého opravného daňového výmeru. Dňa 13. mája 2008 bola poukázaná na účet spoločnosti Enel zvýšená 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 sad Sofia-grad (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 kapitoly 6 bod 1 tohto aktu uplatňuje *ratione temporis* šiesta smernica.

- 23 Administrativen sãd Sofia-grad 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 nepodmienenej 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 opravného 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 opravného 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 opravného daňového výmeru namiesto ku dňu podania daňového priznania, pričom počas zákonnej lehoty určenej na vrátenie dane štát nedlhuje žiadne úroky a v čase od podania daňového priznania do vydania opravného daňového 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 preplatku 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 autonómie 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 dodržať 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 odpočítať 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 odpočet je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zafažujú 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 stanoviť, aby bol nadmerný odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia, alebo vrátený, Súdny dvor spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať 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 odpočtu 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 predĺženie lehoty, v ktorej treba vrátiť nadmerný odpočet DPH.
- 36 Podľa vnútroštátneho súdu lehota na vrátenie nadmerného odpočtu 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 predĺženie lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu 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 odpočtu DPH vplyv, riaditeľ a bulharská vláda tvrdia, že nárok na úroky z omeškania vznikol až po skončení daňovej kontroly aj pred zmeňnou 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 predĺženie 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 začatia daňovej kontroly, pričom toto predĺženie 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 vniká na tieto úroky nárok na základe článku 183 smernice o DPH, posudzovaného s ohľadom na zásadu daňovej neutrality.

- 45 Ďalej 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 predmetnom veci samej, stanovuje vrátenie nadmerného odpočtu DPH len v prípade, že nemohol byť odpočítaný od daní splatných v priebehu troch zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom k tomuto nadmernému odpočtu došlo, čo znamená, že táto právna úprava kombinuje dva spôsoby náhrady nadmerného odpočtu DPH upravenej v článku 183 prvom odseku smernice o DPH, a to vrátenie a prenesenie.
- 47 Čo sa týka po prvé takejto kombinácie prenesenia a vrátenia nadmerného odpočtu DPH, treba poznamenať, že vnútroštátny súd ani účastníci konania, ktorí predložili Súdnemu dvoru pripomienky, správne nespochybnili možnosť, že by členský štát stanovil, že tento nadmerný odpočet bude nahradený prenesením a potom vrátením. Článok 183 smernice o DPH totiž nemožno vykladať v tom zmysle, že vrátenie a prenesenie sa vzájomne vylučujú. Inak by členský štát, ktorý zvolil ako spôsob náhrady nadmerného odpočtu DPH jeho prenesenie, nemohol, v rozpore so zásadami pripomenutými v bodoch 29 až 33 tohto rozsudku, tento nadmerný odpočet vrátiť, ak v zdaňovacom období, v ktorom bol prenesený, nestačí suma splatnej dane na to, aby bolo možné uvedený nadmerný odpočet započítať.
- 48 Pokiaľ ide po druhé o prenesenie nadmerného odpočtu DPH do troch zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom k tomuto nadmernému odpočtu došlo, treba konštatovať, že podľa článku 183 prvého odseku smernice o DPH môžu členské štáty určite nechať preniesť nadmerný odpočet do „nasledujúceho obdobia“.

- 49 Z tohto znenia však nemožno odvodiť, že také prenesenie, o aké ide vo veci samej, je s týmto ustanovením nezlučiteľné. V tejto súvislosti treba zohľadniť skutočnosť, ktorú pripomenula bulharská vláda, že táto právna úprava stanovila zdaňovacie obdobie, ktoré môže predstavovať podľa článku 252 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH jeden mesiac až jeden rok, na jeden mesiac. Za týchto podmienok nemá prenesenie do troch zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom k predmetnému nadmernému odpočtu 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 voľnosti priznanej členským štátom, pokiaľ ide o stanovenie podmienok náhrady nadmerného odpočtu DPH.
- 50 Po tretie treba zdôrazniť, že k vráteniu uvedeného nadmerného odpočtu 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 článkom 183 smernice o DPH, a že povinnosť platiť úroky z omeškania z nevrátenej sumy vzniká po uplynutí tejto lehoty. V prípade, že daňové orgány začnú daňovú kontrolu, však vzniká na tieto úroky nárok až odo dňa, keď bolo toto konanie skončené.
- 51 Pokiaľ ide o takú právnu úpravu, ktorá podmieňuje povinnosť bulharského daňového orgánu zaplatiť úroky ukončením konania o daňovej kontrole, treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora je výpočet úrokov dlžných zo strany štátu, ktorý ako okamih, od ktorého plynie lehota, neprevzal deň, keď by mal byť nadmerný odpočet DPH obvykle nahradený podľa smernice o DPH, v zásade v rozpore s požiadavkami článku 183 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Molenheide a i., už citovaný, body 63 a 64).
- 52 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že predpokladom riadneho fungovania spoločného systému DPH je správne vyberanie dane. Každý členský štát musí prijať

všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške, a v tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň (rozsudok z 29. júla 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21).

- 53 Z toho vyplýva, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie neprekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly (pozri analogicky rozsudok Sosnowska, už citovaný, bod 27). Keďže však zdaniteľná osoba dočasne nemôže disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, je postihnutá hospodárskym znevýhodnením, ktoré by malo byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality.
- 54 Vzhľadom na to, že právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, kombinuje ako spôsoby nahradenia nadmerného odpočtu DPH prenesenie a vrátenie, treba po štvrté posúdiť, 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 dovedy, kým sa skončí konanie o daňovej kontrole, hoci nadmerný odpočet bol už prenesený počas troch zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, keď došlo k tomuto nadmernému odpočtu.
- 55 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenúť, že uplatnenie právnej úpravy dotknutej vo veci samej vedie nielen k tomu, že zdaniteľná osoba nemôže počas značného obdobia, a to približne ôsmich mesiacov, disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu DPH, ale tiež zbavuje zdaniteľnú osobu nároku na úroky, ktorý jej obvykle vzniká na základe tejto právnej úpravy.

- 56 Ďalej treba uviesť, že uvedená právna úprava ponecháva daňovým orgánom možnosť začať daňovú kontrolu kedykoľvek, dokonca aj tesne pred uplynutím lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, čím umožňuje značné predĺženie lehoty na toto vrátenie, a zároveň odloženie dátumu, od ktorého vzniká nárok na úroky z omeškania z nevrátenej sumy.
- 57 Zdaniteľná osoba je teda nielen vystavená finančným nevýhodám, ale navyše nemôže predvídať dátum, od ktorého môže disponovať finančnými prostriedkami vo výške sumy nadmerného odpočtu DPH, čo pre ňu predstavuje ďalšiu záťaž.
- 58 Za týchto podmienok je zjavné, že podmienky stanovené vo vnútroštátnej právnej úprave dotknutej vo veci samej neumožňujú zdaniteľnej osobe v rozpore so zásadami pripomenutými v bode 33 tohto rozsudku získať za primeraných podmienok celú pohľadávku vyplývajúcu z nadmerného odpočtu DPH bez akéhokoľvek finančného rizika.
- 59 Je však potrebné ešte odpovedať na otázku vnútroštátneho súdu, ktorá sa na účely posúdenia vnútroštátnej úpravy dotknutej vo veci samej týkala dosahu možnosti poskytnutej zdaniteľnej osobe skrátiť lehotu na vrátenie poskytnutím peňažnej zábezpeky.
- 60 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že možnosť poskytnúť takúto zábezpeku nemôže mať za následok, že nárok na úroky z omeškania z výšky nadmerného odpočtu DPH, ktorý sa má vrátiť, môže byť platne odložený až dovtedy, kým bude skončená daňová kontrola. Ako Súdny dvor rozhodol v bode 32 už citovaného rozsudku Sosnowska, v skutočnosti cieľom požiadavky poskytnúť uvedenú zábezpeku na účely uplatnenia obvyklej lehoty je len nahradiť finančné zaťaženie spojené s viazaním finančných

prostriedkov zodpovedajúcich nadmernému odpočtu DPH na obdobie tejto daňovej kontroly zaťažením spojeným s viazaním sumy zábezpeky.

- 61 Vzhľadom na uvedené treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 183 smernice o DPH, 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 odpočtu DPH, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vrátiť, sa v prípade začatia konania o daňovej kontrole predlžuje, pričom toto predĺženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly, hoci tento daňový odpočet 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 odpoveď 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 odpočtu DPH došlo prostredníctvom započítania.
- 63 V tejto súvislosti treba uviesť, že započítanie vedie k celkovému alebo čiastočnému vyrovnaniu dvoch vzájomných povinností, čo členskému štátu umožňuje splniť svoju povinnosť vrátenia.

- 64 Podľa judikatúry pripomenutej v bode 33 tohto rozsudku majú členské štáty určitú voľnosť pri stanovení podmienok vrátenia nadmerného odpočtu 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 odpočtu 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 účinné 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 odpočtu DPH došlo prostredníctvom započítania.

O trovách

- 68 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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:

1. 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 odpočet 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.
2. 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 odpočtu dane z pridanej hodnoty, po ktorej uplynutí vzniká nárok na úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vrátiť, sa v prípade začatia konania o daňovej kontrole predlžuje, pričom toto predĺženie má za následok, že nárok na uvedené úroky vzniká až odo dňa skončenia tejto kontroly, hoci tento daňový odpočet 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.
3. Článok 183 smernice 2006/112, 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.

Podpisy