

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

28. února 2018(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Článek 183 – Vrácení nadměrného odpočtu DPH – Vrácení po lhůtě – Částka dlužných úroků z prodlení na základě vnitrostátního práva – Snížení této částky z důvodů nezávislých na vůli osoby povinné k dani – Přípustnost – Neutralita daně – Právní jistota“

Ve věci C-387/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Nejvyšší správní soud, Litva) ze dne 5. července 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 12. července 2016, v řízení

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

proti

**Nidera BV,**

za přítomnosti:

**Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, C. Vajda (zpravodaj), E. Juhász, K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: R. Schiano, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. června 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Nidera BV I. Misiūnasem a V. Vičiusem jakož i I. Pašvenskaitė, jako zmocněnci,
- za litevskou vládu D. Kriaušisem jakož i R. Butvydytė a R. Krasuckaitė, jako zmocněnci,
- za českou vládu M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. října 2017,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Valstybinė mokesčių inspekcija na Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Státní daňová inspekce při Ministerstvu financí Litevské republiky, dále jen „státní daňová inspekce“) a společností Nidera BV, jehož předmětem je výše úroků z prodlení dlužných z důvodu vrácení nadměrného odpůtu daně z přidané hodnoty (DPH) po lhůtě.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 183 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:

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

### Litevské právo

4 Článek 91 odst. 10 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty), ve znění zákona č. IX-751, ze dne 5. března 2002, stanovil, že přeplatek na DPH bude vrácen způsobem a ve lhůtách stanovených v Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zákon Litevské republiky o správě daní).

5 Článek 8 odst. 3 zákona Litevské republiky o správě daní, ve znění zákona č. X-1249, ze dne 3. července 2007 (dále jen „zákon o správě daní“) stanoví:

„Při správě daní dodržují správci daně kritéria přiměřenosti a spravedlnosti.“

6 Článek 87 odst. 5 až 7 a 9 zákona o správě daní stanoví:

„5. Přeplatek na dani vybrané od osoby povinné k dani se jí po úhradě případného daňového nedoplatku na její žádost vrátí. [...]

6. Správce daně může ověřit oprávněnost žádosti o vrácení přeplatku na dani osoby povinné k dani způsobem a ve lhůtách stanovených tímto zákonem. [...]

7. [...] Správce daně vrátí přeplatek na dani osobě povinné k dani následujícím způsobem:

1) přeplatek na dani bude vrácen do 30 dnů od data přijetí písemné žádosti o vrácení přeplatku na dani. V případech, kdy správce daně požaduje, aby osoba povinná k dani předložila dodatečné dokumenty, bude uvedená lhůta v délce 30 dnů počítána ode dne následujícího po dni přijetí těchto dokumentů. [...] Lhůty uvedené v tomto bodě se neuplatní v případech uvedených v bodě 2 tohoto odstavce;

2) v případech, kdy žádost o vrácení přeplatku bude předmětem ověření ze strany správce daně nebo kdy otázky spojené s vrácením přeplatku na dani budou nedílnou součástí daňové kontroly vedené správcem daně vůči osobě povinné k dani, bude přeplatek na dani vrácen do 20 dnů poté, co bude osobě povinné k dani oznámeno rozhodnutí správce daně, ve kterém jsou daň

a (nebo) související částky přepočítány a znovu stanoveny (nebo bude vystaveno osvědčení o tom, že nedošlo k žádnému porušení práva).

[...]

9. Pokud správce daní přeplatek na dani nevrátí ve lhůtu stanovené v odstavci 7 tohoto článku, náleží osobě povinné k dani úroky z prodlení do doby vrácení tohoto přeplatku. Úroková sazba se rovná sazbě úroků z prodlení vybíraných v případě platby daní po lhůtu.“

7 Článek 99 zákona o správě daní stanoví:

„Sazbu úroků z prodlení a způsob jejího výpočtu stanoví ministr financí s přihlédnutím k váženému průměru ročních úrokových sazeb státních dluhopisů emitovaných v předchozím čtvrtletí litevským státem formou aukce. Sazba úroků z prodlení se vypočte tak, že se tato průměrná procentní sazba zvýší o deset procentních bodů.“

### **Spor v povodním řízení a předběžná otázka**

8 V období mezi únorem a květnem 2008 společnost Nidera usazená v Nizozemsku nakoupila v Litvě obiloviny od dodavatelů zemědělských výrobků. Celková částka zaplacené DPH činila podle faktur těchto dodavatelů 11 743 259 litevských litasů (LTL) (přibližně 3,4 milionu eur). Během téhož období společnost Nidera tyto obiloviny vyvezla do těchto zemí, přičemž uplatnila sazbu DPH ve výši 0 % stanovenou v litevské právní úpravě.

9 Dne 12. srpna 2008 byla společnost Nidera zaregistrována v Litvě jako osoba povinná k DPH. V přiznání k DPH za období od 12. do 31. srpna 2008 vykázala uvedenou částku zaplacené DPH a požadovala její vrácení.

10 Rozhodnutím ze dne 19. března 2009, kterým byly potvrzeny závěry daňové kontroly, Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Okresní daňová inspekce ve Vilniusu, Litva) odmítla toto vrácení daní z důvodu, že v době dodání dotčených obilovin nebyla společnost Nidera osobou identifikovanou k DPH, takže v souladu s litevským právem neměla nárok na odpouštění zaplacené DPH.

11 Po vyhlášení rozsudku ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompany (C-385/09, EU:C:2010:627), nicméně Mokestinų ginimų komisija aplikuje Lietuvos Respublikos vyriausybės (Výbor pro daňové spory při vládě Litevské republiky) rozhodnutím ze dne 24. listopadu 2010 uznal, že společnost Nidera měla nárok na odpouštění DPH zaplacené na vstupu, a uložil daňovým orgánům vrácení předmětné částky. Dne 22. prosince 2010 Státní daňová inspekce vrátila společnosti Nidera nadměrný odpouštění DPH ve výši 11 743 259 LTL (přibližně 3,4 milionu eur).

12 Společnost Nidera následně požádala o zaplacení úroků z důvodu pozdějšího zamítnutí vrácení nadměrného odpouštění DPH. Dne 11. srpna 2011 jí Okresní daňová inspekce ve Vilniusu vyplatila úroky z tohoto nadměrného odpouštění ve výši 214 902,27 LTL (přibližně 60 000 eur) za období od vyhlášení uvedeného rozsudku do data vrácení uvedeného nadměrného odpouštění. Tato inspekce ale odmítla zaplatit úroky z prodlení za období předcházející uvedenému vyhlášení. Rozhodnutím ze dne 2. října 2013 Státní daňová inspekce zamítla odvolání společnosti Nidera proti tomuto rozhodnutí.

13 Společnost Nidera podala k Vilniaus apygardos teismas administracinis (Krajský správní soud ve Vilniusu, Litva) žalobu znějící na zrušení rozhodnutí Státní daňové inspekce, jakož i na změnu rozhodnutí Okresní daňové inspekce ve Vilniusu, přičemž navrhovala, aby bylo posledně uvedenému orgánu uloženo, aby jí vyplatil částku ve výši 3 864 706,66 LTL (přibližně 1,1 milionu

eur) jako úroky. Tvrdila, že úroky by měly být vypočítány od data zahájení daňové kontroly, tedy od 21. listopadu 2008, do data vrácení nadměrného odpočtu DPH. Uvedený soud žalobce společnosti Nidera žaloval a uložil Okresní daňové inspekci ve Vilniusu, aby jí vyplatila úroky za období od 17. února 2009 do uvedeného data vrácení. Státní daňová inspekce podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k předkládajícímu soudu.

14 Tento soud uvádí, že zejména z rozsudku ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298) vyplývá, že článek 183 směrnice o DPH, posuzovaný z hlediska zásady daňové neutrality, 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, v případě zahájení řízení o daňové kontrole prodlužuje. Předkládající soud má za to, že je tedy vhodné se domnívat, že úroky, které náleží společnosti Nidera, je třeba počítat od uplynutí lhůty stanovené v čl. 87 odst. 7 bodu 1 zákona o správě daní, a nikoli v čl. 87 odst. 7 bodu 2 tohoto zákona, tj. po 30 dnech od data přijetí žádosti o vrácení nadměrného odpočtu daní.

15 Předkládající soud má však pochybnosti o pravomoci vnitrostátních orgánů, včetně soudních orgánů, snížit dlužné úroky a v této souvislosti poukazuje na zvláštní okolnosti věci v původním řízení. Konkrétně si tento soud klade otázku, zda disponuje posuzovací pravomocí ohledně oprávněnosti a spravedlnosti částky dlužných úroků s přihlédnutím zejména ke vztahu této částky k částce nadměrného odpočtu daní, u něhož nedošlo k vrácení, období, po které nebyl nadměrný odpočet daní vrácen, a dále, proč nedošlo k vrácení – v projednávaném případě zákaz stanovený vnitrostátním právem, aby osoby neidentifikované k DPH prováděly odpočet DPH zaplacené na vstupu – jakož i skutečným ztrátám vzniklým osobě povinné k dani.

16 Podle předkládajícího soudu může rozsudek ze dne 24. října 2013, Rafinaria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 25) naznačovat, že se částka dlužných úroků nemůže snížit z důvodů okolností nesouvisejících s jednáním samotné osoby povinné k dani. Pokud jde o úroky, jejichž cílem je vyrovnat ztráty vzniklé této osobě z důvodu nedostupnosti předmetných finančních prostředků, tento soud se nicméně domnívá, že dlouhá doba nedostupnosti těchto prostředků může vést k částce úroků, jež je nepřiměřená skutečným vzniklým ztrátám, a že kritéria přiměřenosti a spravedlnosti, kterými se řídí jak daňová správa podle čl. 8 odst. 3 zákona o správě daní, tak vnitrostátní soud, mohou mít za následek snížení této částky.

17 S ohledem na cíle vrácení DPH, zejména cíl nevystavit osobu povinnou k dani žádnému finančnímu riziku, předkládající soud nicméně uvádí, že se negativní finanční důsledky vyplývající z nedostupnosti finančních prostředků mohou projevit až po jejich vrácení. Proto svázání výše dlužných úroků se ztrátami skutečnými vzniklými osobě povinné k dani, s cílem snížit výši těchto úroků, nevylučuje všechna finanční rizika a znevýhodňuje osobu povinnou k dani, neboť ta musí prokázat ztráty, které jí vznikly.

18 Za těchto podmínek se Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 183 [směrnice o DPH] ve spojení se zásadou daňové neutrality vykládán v tom smyslu, že brání snížení úroků obvykle vyplatitelných na základě vnitrostátního práva z poplatku na (nadměrného odpočtu) DPH, u něhož nedošlo k vrácení (zaplacení) v příslušné lhůtě, pokud toto snížení zohledňuje jiné okolnosti než ty, které vycházejí z jednání samotné osoby povinné k dani, jako je například vztah mezi úroky a výší poplatku, u něhož nedošlo k vrácení v příslušné lhůtě, období, po které nebyl poplatek vrácen, a dále, proč nedošlo k vrácení, jakož i skutečné ztráty vzniklé osobě povinné k dani?“

## K p?edb?žné otázce

19 Úvodem je třeba poznamenat, že z odvodní žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyplývá, že po vyhlášení rozsudku ze dne 12. kv?tna 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298), p?edkládající soud rozhodl, že pro účely sporu, který mu byl p?edložen, je třeba úroky z prodlení dlužné společnosti Nidera z ?ástky vráceného nadm?rného odp?tu DPH vypo?ítat od uplynutí lh?ty stanovené v ?l. 87 odst. 7 bodu 1 zákona o správ? daní, což společnost Nidera a litevská vláda potvrdily na jednání. Tento soud se tedy Soudního dvoru netáže na datum splatnosti úrok? z prodlení, ale pouze na možnost snížit výši t?chto úrok?.

20 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánek 183 sm?rnice o DPH ve spojení se zásadou da?ové neutrality vykládán v tom smyslu, že brání snížení ?ástky úrok? obvykle vyplatitelných na základ? vnitrostátního práva z nadm?rného odp?tu DPH, u n?hož nedošlo k vrácení v p?íslušné lh?t?, pokud k takovému snížení dojde z d?vod? okolností nezávislých na v?li osoby povinné k dani, jako je například výše ?ástky t?chto úrok? ve vztahu k ?ástce nadm?rného odp?tu DPH, období, po které nebyl nadm?rný odp?et dan? vrácen, a d?vody, pro? nedošlo k vrácení, jakož i skutečné ztráty vzniklé osob? povinné k dani.

21 Je třeba p?ipomenout, že i když ?lánek 183 sm?rnice o DPH nestanoví ani povinnost zaplatit úroky z p?eplatku na DPH v d?sledku nadm?rného odp?tu, který musí být vrácen, ani den, od kterého na tyto úroky vzniká nárok, tato okolnost neumož?uje sama o sob? u?init záv?r, že tento ?lánek musí být vykládán v tom smyslu, že se na podmínky stanovené ?lenskými státy pro vrácení nadm?rného odp?tu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (rozsudky ze dne 12. kv?tna 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, body 27 a 28, jakož i ze dne 6. ?ervence 2017, Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, bod 18).

22 I když postupy pro uplatnění nároku na vrácení nadm?rného odp?tu DPH upraveného v ?lánku 183 sm?rnice o DPH patří v zásad? do procesní autonomie ?lenských stát?, nic to nem?ní na tom, že tato autonomie je ohrani?ena zásadami rovnocennosti a efektivity (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. kv?tna 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, bod 29; ze dne 19. ?ervence 2012, Littlewoods Retail a další, C?591/10, EU:C:2012:478, bod 27, jakož i ze dne 24. ?íjna 2013, Rafin?ria Steaua Rom?n?, C?431/12, EU:C:2013:686, bod 20).

23 Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že ?lenské státy musí p?i úprav? postup? pro uplatnění nároku na vrácení nadm?rného odp?tu DPH dodržovat n?která zvláštní pravidla vyplývající z ?lánku 183 sm?rnice o DPH vykládaného s ohledem na kontext a obecné zásady relevantní pro oblast DPH (rozsudky ze dne 24. ?íjna 2013, Rafin?ria Steaua Rom?n?, C?31/12, EU:C:2013:686, bod 21, a ze dne 6. ?ervence 2017, Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, bod 19).

24 I když tedy mají ?lenské státy ur?itou volnost p?i stanovení podmínek pro vrácení nadm?rného odp?tu DPH, nesmí tyto podmínky narušit zásadu da?ové neutrality tím, že na jejich základ? bude osoba povinná k dani zcela nebo ?áste?n? zatížena touto daní. Tyto podmínky musejí osob? povinné k dani p?edevším umožnit za adekvátních podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vzniklé z tohoto nadm?rného odp?tu DPH, z ?ehož vyplývá, že vrácení dan? musí být uskute?no v p?im?ené lh?t? a že zvolený zp?sob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném p?ípad? obnášet jakékoli finanční riziko (rozsudky ze dne 12. kv?tna 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, bod 33, a ze dne 6. ?ervence 2017, Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, bod 20).

25 Pokud tedy dojde k vrácení nadm?rného odp?tu DPH osob? povinné k dani po uplynutí

přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobou povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžními částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Při neexistenci unijní právní úpravy v oblasti DPH přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých musí být úroky z prodlení uhrazeny, zejména sazbu a způsob výpočtu těchto úroků, avšak při dodržení zásady daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, body 33, 53 a 54; ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 27, jakož i ze dne 24. října 2013, Rafinaria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, body 22 a 23).

26 Pokud jde o spor ve věci v původním řízení, předkládající soud uvádí, že v souladu s čl. 87 odst. 9 zákona o správě daní se úroková sazba v případě vrácení nadměrného odpobu DPH po lhůtě osobou povinné k dani rovná sazbě úroků z prodlení vybíraných od osob povinných k dani v případě platby daně po lhůtě. Podle článku 99 tohoto zákona se tato sazba určí navýšením váženého průměru ročních úrokových sazeb státních dluhopisů emitovaných v předchozím čtvrtletí Litevskou republikou o deset procentních bodů.

27 Předkládající soud má za to, že pokud má značné prodlení s vrácením nadměrného odpobu DPH za následek dlouhodobou nedostupnost finančních prostředků, může takový výpočet vést k částce vyrovnávacího úroku, která je nepřiměřená ztrátám skutečně vzniklým osobou povinné k dani. Poznámává, že za těchto okolností kritéria přiměřenosti a spravedlnosti umožňují jak daňové správě podle čl. 8 odst. 3 zákona o správě daní, tak vnitrostátnímu soudu snížit tuto částku z důvodů uvedených v předložené otázce, které nesouvisí s jednáním osoby povinné k dani. Z odpovědi litevské vlády na otázku, kterou položil Soudní dvůr na jednání, však vyplývá, že k takovému snížení vnitrostátní soudy nikdy nepokročily.

28 Co se týče zaprvé snížení z důvodu vysoké částky úroků obvykle vyplatitelných na základě pravidel vnitrostátního práva vzhledem k částce nadměrného odpobu DPH, jak uvedl generální advokát v bodě 35 svého stanoviska, tato částka úroků je pouze náhradou za ztrátu přijmů vyplývající z doby, po kterou nebyla jistina vrácena. Z toho vyplývá, že snížení uvedené částky, které je výlučně odvodněno výší této částky ve vztahu k částce jistiny, která má být vrácena, by pro osobu povinnou k dani znamenalo riziko, že by úhrada úroků z prodlení nepokrývala celou dobu, po kterou zásada daňové neutrality vyžaduje, jak plyne z judikatury citované v bodech 24 a 25 tohoto rozsudku, aby nemožnost disponovat dotčenými peněžními částkami byla nahrazena zaplacením úroků z prodlení.

29 Zadruhé, co se týče délky období, po které nebyla jistina vrácena, z předcházejícího bodu vyplývá, že tato délka nemůže sama o sobě odvodnit snížení úroků z prodlení, jelikož jejich částka je právem určena k tomu, aby nahradila finanční ztráty, které osobou povinné k dani vznikly během tohoto období. Navíc možnost snížit částku dlužných úroků z důvodu délky období, po které nebyla jistina vrácena, by mohlo mít za následek to, že by daňové orgány nebyly motivovány k vrácení nadměrného odpobu DPH co nejdříve, což by rovněž mohlo představovat finanční riziko pro osobu povinnou k dani v rozporu se zásadou daňové neutrality.

30 Kromě toho je třeba zdůraznit, že ani odmítnutí daňové správy vrátit nadměrný odpot DPH požadovaný společností Nidera před vyhlášením rozsudku ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), nemůže odvodnit snížení výše úroků z prodlení. Je totiž třeba připomenout, že výklad pravidla unijního práva, který Soudní dvůr podává při výkonu pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto pravidla tak, jak musí být nebo jak mělo být chápáno a používáno od data jeho vstupu v platnost (rozsudky ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, bod 16, jakož i ze dne 14. dubna 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, bod 53 a citovaná judikatura).

31 Navíc z pohledu osoby povinné k dani neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného rozpočtu protiprávně vyloučily a následně byly po vydání rozhodnutí Soudního dvora zrušeny (*per analogiam* viz rozsudek ze dne 24. října 2013, Rafinaria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, bod 25).

32 Zatímco, pokud jde o možnost vnitrostátního soudu snížit částku úroků obvykle vyplatitelných na základě pravidel vnitrostátního práva, aby se tím zohlednily ztráty, jež skutečně vznikly osobě povinné k dani konkrétně v důsledku toho, že nemohla během období, po které nebyla požadovaná částka nadměrného odpotu DPH vrácena, s touto částkou disponovat, taková možnost znamená, že by osobě povinné k dani přislušelo prokázat finanční ztráty, které jí skutečně vznikly v důsledku tohoto zamezení disponovat s peněžními prostředky.

33 Litevská vláda nicméně tvrdí zaprvé, že úroková sazba stanovená v článku 99 zákona o správě daní má nejen vyrovnat ztráty vzniklé osobě povinné k dani, ale zahrnuje rovněž trestní prvek se sankčním účinkem tím, že se roční úroková sazba státních dluhopisů zvýší o deset procentních bodů. Zdůrazňuje, že v souladu s čl. 87 odst. 9 téhož zákona odpovídá sazba úroků, které mají být vyplaceny osobě povinné k dani v případě, že nadměrný odpot DPH nebude vrácen v předepsané lhůtě, sazbě úroků z prodlení vybíraných od osob povinných k dani v případě platby daní po lhůtě.

34 Zadruhé sazba stanovená v uvedeném článku 99 se použije pouze na období od data rozhodnutí daňového či případně soudního orgánu o tom, že je žádost o vrácení opodstatněná, pokud jde o plné vrácení nadměrného odpotu DPH osobě povinné k dani. Litevská vláda z toho vyvozuje, že uplatnění této sazby na období předcházející uvedenému rozhodnutí by vedlo k nadměrné kompenzaci ztrát, které vznikly osobě povinné k dani z důvodu nedostupnosti prostředků, jež měly být vráceny, což by jí neodvodněně zvýhodnilo.

35 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že argumenty litevské vlády vycházejí z výkladu litevské právní úpravy, který se liší od výkladu provedeného předkládajícím soudem. Z předkládacího rozhodnutí totiž nevyplývá, že by úroky z prodlení dotčené v předvodním řízení měly sankční povahu. Navíc, jak bylo uvedeno v bodě 19 tohoto rozsudku, předkládající soud rozhodl, že datum, od kterého tyto úroky běžící, musí být určeno podle čl. 87 odst. 7 bodu 1 zákona o správě daní, který stanoví lhůtu v délce 30 dnů počítanou ode dne přijetí žádosti o vrácení daní, a nikoliv ode dne rozhodnutí o této žádosti. Je přitom pouze na předkládajícím soudu, aby provedl výklad vnitrostátní právní úpravy, a Soudnímu dvoru přisluší, aby odpověděl na předložnou otázku a vycházel při tom z výkladu uvedené právní úpravy, provedeného předkládajícím soudem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 38).

36 V každém případě jsou členské státy v rámci svobody stanovit podmínky pro vrácení nadměrného odpotu DPH, připomenuté v bodě 23 tohoto rozsudku, oprávněny za účelem

zajištění náhrady stanovit prostřednictvím pravidel, jež jsou pro daňovou správu snadno použitelná o kontrolovatelná, paušální úroky z prodlení. Jak uvedl generální advokát v bodě 33 svého stanoviska, i když v některých zvláštních případech částka kompenzačních úroků překračuje skutečnou škodu, která osobě povinné k dani vznikla, jedná se pouze o důsledek systému odškodnění v paušální výši, které z povahy věci odráží ztrátu, která může osobě povinné k dani podle posouzení vnitrostátního zákonodárce vzniknout, a nikoli ztrátu, která jí skutečně vznikla. Odškodnění v podobě úroků může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta.

37 Pokud však taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, stanoví výplatu takových paušálních úroků z prodlení, nemůže současně stanovit možnost vyloučit výplatu takových úroků z prodlení a omezit se na odškodnění skutečných ztrát na základě kritérií přiměřenosti a spravedlnosti, jak tvrdí litevská vláda. Taková vnitrostátní právní úprava by totiž znemožnila osobě povinné k dani předvídat okolnosti, za kterých může očekávat výplatu paušálních úroků z prodlení, a v důsledku toho přizpůsobit svou činnost v souladu s takovou výplatou. Je zjevné, že taková právní neumožňuje v rozporu se zásadou daňové neutrality osobě povinné k dani dosáhnout za vhodných podmínek uspokojení celé pohledávky vzniklé z nadměrného odpotu DPH bez jakéhokoli finančního rizika (*per analogiam* viz rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, body 57 a 58).

38 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že člunek 183 směrnice o DPH musí být ve spojení se zásadou daňové neutrality vykládán v tom smyslu, že brání snížení částky úroků obvykle vyplatitelných na základě vnitrostátního práva z nadměrného odpotu DPH, u něhož nedošlo k vrácení v příslušné lhůtě, pokud k takovému snížení dojde z důvodů okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani, jako je například výše částky těchto úroků ve vztahu k částce nadměrného odpotu DPH, období, po které nebyl nadměrný odpotet daně vrácen, a důvody, prož nedošlo k vrácení, jakož i skutečné ztráty vzniklé osobě povinné k dani.

## **K nákladům řízení**

39 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

**Člunek 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být ve spojení se zásadou daňové neutrality vykládán v tom smyslu, že brání snížení částky úroků obvykle vyplatitelných na základě vnitrostátního práva z nadměrného odpotu daně z přidané hodnoty, u něhož nedošlo k vrácení v příslušné lhůtě, pokud k takovému snížení dojde z důvodů okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani, jako je například výše částky těchto úroků ve vztahu k částce nadměrného odpotu daně z přidané, období, po které nebyl nadměrný odpotet daně vrácen, a důvody, prož nedošlo k vrácení, jakož i skutečné ztráty vzniklé osobě povinné k dani.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: litevština.