

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 14. júna 2017 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu – Právo na odpočítanie DPH – Podmienky – Zásady rovnosti zaobchádzania a dažovej neutrality – Zásada efektivity – Vnútroštátna právna úprava, ktorá zavádza premlčiaciu lehotu“

Vo veci C-38/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre dažové spory), Spojené kráľovstvo] z 20. januára 2016 a doručený Súdnemu dvoru 25. januára 2016, ktorý súvisí s konaním:

Compass Contract Services Limited

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe a C. Lycourgos (spravodajca),

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú žaž konania a po pojednávaní z 8. decembra 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Compass Contract Services Limited, v zastúpení: D. Scorey, QC, O. Jarratt, a D. Stephens, conseils,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: D. Robertson a M. Holt, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci A. Macnab, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany Hornung a M. Wasmeier, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 2. marca 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásad rovnosti zaobchádzania, daňovej neutrality a efektivity, ktoré sú zásadami práva Únie.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Compass Contract Services Limited (ďalej len „Compass“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (ďalej len „Commissioners“), ktorý sa týka odmietnutia Commissioners vrátiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú Compass zaplatila bez právneho dôvodu.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 17 šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; ďalej len „šiesta smernica“), s názvom „Vznik a rozsah práva na odpočet“, v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovoval:

„1. Právo na odpočet dane vzniká v okamihu vyrubenia odpočítateľnej dane [v okamihu, keď sa odpočítateľná daň stane splatnou – *neoficiálny preklad*]

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu [jej] dodal[a] alebo má dodať iný daňovník [iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*]

b) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary,

c) [DPH] splatnú článku 5 [ods. 7 písm.] a) a článku 6 [ods. 3].

...“

4 Článok 18 šiestej smernice, nazvaný „Pravidlá upravujúce výkon práva na zníženie [odpočítanie – *neoficiálny preklad*] dane“, stanovoval:

„1. Aby sa mohlo uplatniť právo na zníženie [odpočítanie – *neoficiálny preklad*] dane[,] daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*]:

a) pri odpočte dane podľa článku 17 [ods. 2 písm.] a) musí mať faktúru vystavenú podľa článku 22 [ods. 3];

b) pri odpočte dane podľa článku 17 [ods. 2 písm.] b) musí mať dovozný dokument, ktorý ho [ju] označuje za príjemcu alebo importéra a uvádza alebo povoľuje výpočet sumy zdaniteľného plnenia;

c) pri odpočítaní dane podľa článku 17 [ods. 2 písm.] c) v súlade s formálnymi náležitosťami [musí spĺňať formálne náležitosti – *neoficiálny preklad*], ktoré požadujú jednotlivé členské štáty;

d) podľa článku 21 [ods. 1], ak má platiť daň ako zákazník alebo kupujúci [odberateľ alebo nadobúdateľ – *neoficiálny preklad*], musí spĺňať formálne požiadavky vyžadované jednotlivými členskými štátmi.

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 [za dané zdačovacie obdobie celkovú výšku dane, – *neoficiálny preklad*] na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na zníženie dane a ktoré [na odpôčítanie dane, ktorý – *neoficiálny preklad*] sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1.

...

3. Členské štáty definujú podmienky a postup, za ktorých môže byť zdaniteľná osoba oprávnená vykonať odpôčet dane, ktorý nerealizovala, uplatňujúc ustanovenia v odseku 1 a 2.

4. Kde za dané obdobie oprávnená výška odpôčítanej sumy prevyšuje sumu zdaniteľného plnenia, členské štáty môžu refundovať alebo prenesenie prebytok do nasledujúceho obdobia podľa podmienok, ktoré si určia [Ak za dané zdačovacie obdobie výška odpôčítanej 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*].

...“

Právo Spojeného kráľovstva

5 § 25 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (čalej len „zákon z roku 1994“) stanovuje:

„...“

2. S výhradou ustanovení tohto paragrafu je [zdaniteľná osoba] oprávnená na konci každého úctovného obdobia pripísať odpôčítateľnú sumu DPH prípustnú podľa § 26 a následne odpôčítať túto sumu od DPH na výstupe, ktorú má zaplatiť.

...

6. Odpôčítanie na základe odseku 2 vyššie, ani vyplatenie preplatku na DPH nemožno vykonať, pokiaľ nebola podaná žiadosť v ťase a spôsobom stanovenom nariadeniami alebo na ich základe, pričom sa spresuje, že v prípade osoby, ktorá neuskutočnila žiadne zdaniteľné plnenie počas dotknutého úctovného obdobia alebo v minulosti, musí vyplatenie preplatku na DPH podliehať podmienkam (ak existujú), ktoré Commissioners považujú za vhodné, vrátane podmienok týkajúcich sa vrátenia dane za osobitných okolností.“

6 § 80 zákona z roku 1994 stanovuje:

„Preplatok alebo suma, ktorá sa má vrátiť a zodpovedá priznanému alebo zaplatenému preplatku na DPH

...

4. Commissioners nie sú povinní na základe žiadosti podanej podľa tohto paragrafu

a) pripísať preplatok na DPH osobe na základe odseku 1 alebo 1A vyššie, alebo

b) vrátiť sumu osobe na základe odseku 1B vyššie,

ak žiadosť bola podaná viac ako tri roky po relevantnom dátume.“

7 § 29 Value Added Tax Regulations 1995 (nariadenie o dani z pridanej hodnoty z roku 1995), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, vykonal uvedený § 25 zákona z roku

1994. Odseky 1 a 1A tohto paragrafu 29 znejú takto:

„1. Ak odsek 1A. ... nižšie nestanovuje inak, a ak Commissioners nevydajú všeobecné alebo špeciálne povolenie alebo inštrukcie v opačnom zmysle, osoba požadujúca odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe na základe § 25 ods. 2 zákona [z roku 1994] tak musí spraviť v daňovom priznaní týkajúceho sa úctovného obdobia, v ktorom sa DPH stala splatnou.

1A. Commissioners nemôžu povoliť ani uložiť osobe, aby podala žiadosť o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za takých podmienok, že o odpočítanie by sa muselo požiadať viac než tri roky po dátume, ku ktorému sa musí podať daňové priznanie týkajúce sa úctovného obdobia, v ktorom sa DPH stala splatnou.“

8 § 121 Finance Act 2008 (finančný zákon z roku 2008, ale len „zákon z roku 2008“) stanovuje:

„Staršie žiadosti o DPH: Dodatočné lehoty

1) Požiadavka stanovená v § 80 ods. 4 [zákona z roku 1994], že žiadosť upravená týmto paragrafom sa musí podať do troch rokov nasledujúcich po relevantnom dátume, sa neuplatní na žiadosť, ktorá sa týka sumy zúčtovanej alebo zaplatenej za úctovné obdobie, ktoré sa skončilo pred 4. decembrom 1996, ak bola táto žiadosť podaná pred 1. aprílom 2009.

2) Požiadavka stanovená v § 25 ods. 6 zákona o DPH z roku 1994, že žiadosť o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa musí podať v zase stanovenom nariadeniami alebo na ich základe, sa neuplatní na žiadosť o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktorá sa stala splatnou v úctovnom období, ktoré sa skončilo pred 1. májom 1997, a vo vzťahu ku ktorej mal žiadateľ požadované dôkazy, ak bola táto žiadosť podaná pred 1. aprílom 2009.

...

4) Na tento paragraf sa nahliada tak, že nadobudol účinnosť 19. marca 2008.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Compass, spoločnosť poskytujúca najmä stravovacie služby, žiada o vrátenie súm DPH, ktoré boli zaplatené bez právneho dôvodu a ktoré sa týkajú konkrétne dvoch úctovných období (štyri rokov), ktoré sa skončili v januári a apríli 1997.

10 V roku 1996 Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska oznámilo svoj úmysel zmeniť svoju právnu úpravu v oblasti vrátenia preplatkov na vybranej DPH a skrátiť premlčacia lehotu týkajúcu sa žiadostí o také vrátenie zo šiestich rokov na tri roky. Táto zmena nadobudla účinnosť 4. decembra 1996. Rozsudkom z 11. júla 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU: C:2002:435) Súdny dvor rozhodol, že zásady efektivity a ochrany legitímnej dôvery bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, pretože so spätnou účinnosťou a bez prechodného obdobia skracuje lehotu, v ktorej mohla byť podaná žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu.

11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávne oddelenie), Spojené kráľovstvo] uplatňoval túto judikatúru aj v oblasti žiadostí o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, pretože Spojené kráľovstvo od 1. mája 1997 tiež skrátilo premlčacia lehotu týchto žiadostí zo šiestich rokov na tri roky. Uvedený súd vo veci Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners[(2006) EWCA Civ 70] rozhodol, že z dôvodu, že sa toto skrátenie premlčanej lehoty uskutočnilo bez prechodného obdobia, musí sa osobám, ktorých právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzniklo pred 1. májom 1997, povoliť podať takú

žiadosť a táto nová lehota sa na ne nesmie uplatniť. House of Lords vo svojom rozsudku Fleming a Condé Nast/Commissioners [(2008) UKHL 2] z 23. januára 2008 tento rozsudok Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávne oddelenie)] potvrdil.

12 V nadväznosti na uvedený rozsudok House of Lords uverejnili Commissioners komentáre k správnym predpisom [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], v ktorých vyhlásili, že žiadosti týkajúce sa DPH podané po uplynutí novej lehoty troch rokov sa môžu týkať „preplatku DPH na výstupe, ktorá bola zaplatená alebo priznaná za úctovné obdobia, ktoré sa skončili pred 4. decembrom 1996“, ako aj „DPH zaplatenej na vstupe, ktorej právo na odpočítanie vzniklo v úctovných obdobiach, ktoré sa skončili pred 1. májom 1997“. Tieto dva dátumy tak zodpovedajú dátumu nadobudnutiu účinnosti novej premlčacej lehoty skrátenej o tri roky pre podanie žiadostí o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, konkrétne 4. decembru 1996 na jednej strane a pre podanie žiadostí na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, konkrétne 1. máju 1997 na druhej strane. Tieto žiadosti týkajúce sa DPH sa odvtedy nazývajú „žiadosti Fleming“. § 121 zákona z roku 2008 kodifikoval tieto premlčacie lehoty pre oba tieto typy žiadostí.

13 Z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že v júni 2006 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávne oddelenie)] rozhodol, že niektoré plnenia poskytnuté Compass pri príprave výrobkov studenej kuchyne, za ktoré táto spoločnosť priznala a zaplatila DPH, nepodliehali DPH. Tento súd rozhodol, že na tieto plnenia sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy v súlade s výnimkou povolenou článkom 28 ods. 2 šiestej smernice vzťahuje nulová sadzba DPH.

14 Commissioners preto uznali, že Compass zaplatila preplatok na DPH. V januári 2008 podala Compass žiadosti o vrátenie preplatku na vybranej DPH za obdobie od 1. apríla 1973 do 2. februára 2002.

15 Commissioners vrátili DPH zaplatenú bez právneho dôvodu spoločnosťou Compass za obdobie od 1. apríla 1973 do 31. októbra 1996. Naopak, žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu touto spoločnosťou za zvyšné obdobia zamietli s odôvodnením, že tieto žiadosti sú premlčané. Rozhodli totiž, že premlčacia lehota troch rokov začala plynúť 4. decembra 1996 pre úctovné obdobia, ktoré sa skončili po tomto dátume, a k dátumu podania uvedených žiadostí spoločnosťou Compass už uplynula. Ako to uviedol vnútroštátny súd, obdobia dotknuté v konaní vo veci samej sa obmedzujú z dôvodu tejto skutočnosti na dve úctovné obdobia spoločnosti Compass, ktoré sa skončili po 4. decembri 1996 a pred 1. májom 1997, pričom táto spoločnosť nespochybňuje, že premlčacia lehota po tomto dátume platne plynula.

16 Compass preto podala na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory)] žalobu proti tomu, že Commissioners jej odmietli vrátiť DPH zaplatenú bez právneho dôvodu za tieto dve úctovné obdobia. Na podporu svojej žaloby tvrdí, že rozdiel v zaobchádzaní medzi žiadosťou o vrátenie DPH na výstupe, akou je tá, ktorú podala, a žiadosťou o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, je v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania. Podľa Compass nie je totiž odôvodnené, aby zdaniteľná osoba mohla podať za rovnaké úctovné obdobia žiadosť o odpočítanie DPH, avšak nie žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu. Tvrdí, že časový nesúlad, pokiaľ ide o dátum, keď nadobúda účinnosť premlčacia lehota troch rokov stanovená právnou úpravou Spojeného kráľovstva, ktorá tak stanovuje rozdiel v zaobchádzaní s týmito dvoma typmi žiadostí a ktorá je výsledkom náhody spojenej so skutočnosťami, ktoré viedli k prijatiu uvedenej premlčacej lehoty, nie je objektívne odôvodnený.

17 Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vedie rozdielne zaobchádzanie so žiadosťami typu Fleming o daň na výstupe (ktoré bolo možné podať za obdobia, ktoré sa skončili pred 4. decembrom 1996) a žiadosťami typu Fleming o daň na vstupe (ktoré bolo možné podať za obdobia, ktoré sa skončili pred 1. májom 1997 – teda neskôr ako žiadosti typu Fleming o daň na výstupe) zo strany Spojeného kráľovstva k:

- a) porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania práva Únie a/alebo
- b) porušeniu zásady práva daňovej neutrality práva Únie a/alebo
- c) porušeniu zásady efektivity práva Únie a/alebo
- d) porušeniu akejkoľvek inej relevantnej zásady práva Únie?

2. Ak je odpoveď na ktorúkoľvek z písm. a) až d) prvej otázky kladná, ako sa má zaobchádzať so žiadosťami typu Fleming o daň na výstupe, ktoré súvisia s obdobím od 4. decembra 1996 do 30. apríla 1997?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

18 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zásady daňovej neutrality, rovnosti zaobchádzania a efektivity bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je tá v konaní vo veci samej, ktorá v rámci skrátenia premlčacej lehoty pre žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu a pre žiadosti o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe stanovuje rôzne prechodné obdobia tak, že sa na žiadosti týkajúce sa dvoch útovných období troch mesiacov vzťahujú rôzne premlčacie lehoty podľa toho, či je ich predmetom vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu alebo odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

19 Ako vyplýva z vnútroštátneho rozhodnutia, v súlade s § 80 ods. 4 a § 25 ods. 6 zákona z roku 1994, ktorý sa vykonáva § 29 ods. 1A nariadenia z roku 1995 o dani z pridanej hodnoty v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, na ktoré odkazuje § 121 zákona z roku 2008, sa na žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu a žiadosti týkajúce sa odpočítania DPH zaplatenej na vstupe vzťahuje rovnaká premlčacia lehota skrátená o tri roky. Naproti tomu dátum, od ktorého sa má táto lehota uplatniť, ako vyplýva z prechodných období zavedených § 121 zákona z roku 2008, ktorý kodifikoval prax Commissioners, určených na zosúladenie s právom Únie, ako bolo uvedené v bodoch 10 až 12 tohto rozsudku, je pre tieto dva typy žiadostí rozdielny. Podľa § 121 ods. 1 zákona z roku 2008 sa táto premlčacia lehota troch rokov neuplatní na žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, ktorá sa týka sumy zúčtovanej alebo zaplatenej za útočné obdobie, ktoré sa skončilo pred 4. decembrom 1996, ak bola táto žiadosť podaná pred 1. aprílom 2009. Okrem toho odsek 2 tohto § 121 stanovuje, že uvedená premlčacia lehota sa neuplatní na žiadosť o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktorá sa stala splatnou v útočnom období, ktoré sa skončilo pred 1. májom 1997, a vo vzťahu ku ktorej mal žiadateľ požadované dôkazy, ak bola táto žiadosť podaná pred 1. aprílom 2009.

20 Z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, ktorú podala Compass, bola zamietnutá na základe § 121 ods. 1 zákona z roku 2008 a premlčacej lehoty troch rokov, ktorú stanovuje, uplatniteľnej na útočné obdobia, ktoré sa skončili po 4. decembri 1996. Inak by to bolo v prípade, ak by spoločnosť predložila žiadosť o odpočítanie

DPH zaplatenej na vstupe, pretože preml?acia lehota troch rokov vz?ahujúca sa na tento typ žiadostí bola uplatnite?ná až na ú?tovné obdobia, ktoré sa skon?ili po 1. máji 1997.

21 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenú?, že pod?a ustálenej judikatúry bráni zásada da?ovej neutrality predovšetkým tomu, aby sa s dodávaním tovarov alebo s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na ú?ely DPH rozdielne (rozsudky z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko, C?481/98, EU:C:2001:237, bod 22, ako aj z 10. novembra 2011, The Rank Group, C?259/10 a C?260/10, EU:C:2011:719, bod 32).

22 Avšak žiadna skuto?nos? v spise, ktorý vnútroštátny súd poskytol Súdnemu dvoru, neumož?uje domnieva? sa, že so službami poskytnutými spoločnosťou Compass sa z poh?adu DPH zaobchádzalo inak, než s podobnými plneniami konkurujúceho hospodárskeho subjektu.

23 Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 54 svojich návrhov, Commissioners uplatnili na všetkých žiadateľov, vrátane Compass, pravidlá upravujúce preml?acie lehoty v závislosti od povahy ich nárokov pod?a toho, či sa týkali žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu alebo žiadosti o odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe.

24 Pokiaľ ide po druhé o zásadu rovnosti zaobchádzania, Súdny dvor rozhodol, že zatiaľ čo o porušenie zásady da?ovej neutrality, ktorá je v oblasti DPH vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania, môže ís? len medzi konkurujúcimi si hospodárskymi subjektmi, porušenie všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania sa môže prejavovať ďalšími formami diskriminácie týkajúcej sa hospodárskych subjektov, ktoré si nie sú nevyhnutne konkurentmi, ale nachádzajú sa v porovnateľnej situácii z iných h?adísk (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

25 Pod?a ustálenej judikatúry je predpokladom porušenia zásady rovnosti zaobchádzania z dôvodu rozdielneho zaobchádzania to, že uvedené situácie sú porovnateľné vzhľadom na všetky okolnosti, ktoré ich charakterizujú (rozsudok zo 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a i., C?127/07, EU:C:2008:728, bod 25). Okolnosti, ktoré charakterizujú rozdielne situácie, a tým ich porovnateľný charakter, treba určiť a posúdiť najmä s prihliadnutím na predmet a cieľ sledovaný dotknutými ustanoveniami, pričom treba zohľadniť zásady a ciele oblasti, do ktorej patrí predmetný akt (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a i., C?127/07, EU:C:2008:728, bod 26, ako aj rozsudok zo 7. marca 2017, RPO, C?390/15, EU:C:2017:174, bod 42).

26 Treba tak preskúmať, či je z h?adiska preml?acích lehôt upravených v článku 121 zákona z roku 2008 situácia takého hospodárskeho subjektu, ako je Compass, ktorý má v úmysle dosiahnuť vrátenie DPH zaplatenej da?ovým orgánom bez právneho dôvodu, porovnateľná so situáciou iného hospodárskeho subjektu, ktorý žiada tie isté orgány o odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe.

27 V tejto súvislosti sa Compass domnieva, že situácia hospodárskeho subjektu, ktorý žiada o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, je porovnateľná so situáciou hospodárskeho subjektu, ktorý žiada o odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe predovšetkým z toho dôvodu, že, ako vyplýva z rozsudku z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211), oba tieto subjekty majú na da?ových orgánoch preplatok na DPH. Spojené krá?ovstvo a Európska komisia naopak tvrdia, že tieto situácie nie sú porovnateľné s prihliadnutím na odlišnú právnu povahu nárokov, na ktorých sú založené oba typy žiadostí.

28 Na ú?ely preskúmania, či sú uvedené situácie porovnateľné alebo nie, treba určiť okolnosti, ktoré charakterizujú takú žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, ako je žiadosť spoločnosti Compass. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že šiesta smernica

neupravuje žiadne ustanovenie týkajúce sa vyrovnania zo strany vyhotoviteľa faktúry v súvislosti s DPH fakturovanou bez právneho dôvodu. Za týchto podmienok v zásade prináleží členským štátom, aby stanovili podmienky, za ktorých možno vyrovnáť DPH fakturovanú bez právneho dôvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, body 48 a 49, ako aj z 11. apríla 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 25).

29 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora platí, že právo na vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré vyplývajú jednotlivcom z ustanovení práva Únie, ako ich vyložil Súdny dvor (pozri najmä rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, bod 12; z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 84, ako aj z 19. júla 2012, Littlewoods Retail a i., C-591/10, EU:C:2012:478, bod 24). Členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Únie (pozri najmä rozsudky zo 14. januára 1997, Comateb a i., C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 20, ako aj z 19. júla 2012, Littlewoods Retail a i., C-591/10, EU:C:2012:478, bod 24).

30 Žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu je súčasťou nároku na vymáhanie plnenia poskytnutého bez právneho dôvodu, ktorého účelom je podľa ustálenej judikatúry napravenie dôsledkov nezlučiteľnosti dane s právom Únie, a síce tak, že odstráni hospodárske zaťaženie, ktoré v konečnom dôsledku bolo neoprávnene uložené hospodárskemu subjektu a ktoré tento subjekt skutočne znášal (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. októbra 2011, Danfoss a Sauer/Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, bod 23).

31 Treba preto uviesť, že okolnosť, ktorá charakterizuje taký nárok na vrátenie a v ktorej spočíva jeho pôvod, je skutočnosť, že zdaniteľná osoba zaplatila daňovým orgánom sumu DPH bez právneho dôvodu v rozpore s právom Únie. Práve skutočnosť, že táto DPH bola zaplatená bez právneho dôvodu, je základom práva na vydanie plnenia a v súlade s podmienkami stanovenými pri dodržaní zásad rovnosti a efektivity vnútroštátnym právom každého členského štátu zabezpečuje, že sa odstráni hospodárske zaťaženie vyplývajúce pre túto zdaniteľnú osobu z tohto zaplatenia.

32 Pokiaľ ide jednak o určenie okolností, ktoré charakterizujú žiadosť o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, treba uviesť, že zatiaľ čo nárok na vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu vyplýva zo všeobecných zásad práva Únie, ako uviedol generálny advokát v bode 59 svojich návrhov a ako vyplýva z bodov 29 a 30 tohto rozsudku, je nárok na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe upravený v článku 17 a nasl. šiestej smernice.

33 Súdny dvor už rozhodol, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Právo na odpočítanie DPH je tak neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (pozri najmä rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26, ako aj rozsudok z 22. júna 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, body 30 a 31).

34 Systém odpočítaní má za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich cieľe alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, C-368/83, EU:C:1985:74, bod 19; zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 48, ako aj z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 43).

35 Súdny dvor tak už rozhodol, že výkon práva na odpočítanie dane je obmedzený len na splatné dane, a nemôže sa rozšíriť na DPH, ktorá bola bezdôvodne fakturovaná a zaplatená daňovému orgánu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, body 23 a 27, ako aj z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15 PPU, EU:C:2017:302, bod 47).

36 Preto platí, že na rozdiel od okolností charakterizujúcej právo na vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, je právo na odpočítanie DPH, ktoré je právom vlastným mechanizmu DPH zavedenému spoločným systémom DPH, založené na existencii splatnej dane.

37 Z vyššie uvedeného vyplýva, že zatiaľ čo účelom práva na vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu je napraviť stav vzniknutý v dôsledku porušenia práva Únie tým, že sa osobe, ktorá má toto právo, umožní odstrániť hospodárske zaťaženie, ktoré nesie bez právneho dôvodu, právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vyplýva zo samotného uplatňovania spoločného systému DPH na účely, aby splatnú alebo zaplatenú DPH neznášala zdaniteľná osoba v rámci svojich ekonomických činností podliehajúcich DPH, čím sa zabezpečí odstránenie daňového zaťaženia týchto činností.

38 Ako uviedol generálny advokát v bode 60 svojich návrhov, taký rozdiel v povahe dotknutých práv a sledovaných cieľov odôvodňuje, že môžu existovať právne režimy vlastné obom týmto právam, predovšetkým pokiaľ ide o ich obsah, ako aj podmienky uplatňovania, ako je napríklad premlčacia lehota žalôb určených na vymáhanie uvedených práv a osobitne dátum, od ktorého je taká lehota uplatniteľná.

39 Skutočnosť, že sa možno domnieva, ako uvádza spoločnosť Compass vo svojich písomných pripomienkach, že ako osoba, ktorá má nárok na vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, tak osoba, ktorá má nárok na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, majú preplatok na DPH na daňových orgánoch, nemôže sama osobe viesť k záveru, že ich situácia je porovnateľná na účely uplatňovania zásady rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti s prihliadnutím na základné rozdiely ako v cieľoch sledovaných právnymi režimami vlastnými týmto nárokom, tak v okolnostiach, ktoré ich charakterizujú. S prihliadnutím na tieto rozdiely nie sú vnútroštátne daňové orgány povinné zaobchádzať s osobami, ktoré majú uvedené nároky, rovnakým spôsobom, pokiaľ ide o režim premlčacích lehôt vzťahujúcich sa k žiadostiam týkajúcim sa týchto práv, ani predovšetkým stanoví rovnaký dátum pre uplatňovanie novej premlčacej lehoty.

40 Navyše, pokiaľ ide o rozsudok z 10. apríla, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), ktorého sa dovoľáva Compass vo svojich písomných pripomienkach, ako sa pripomenulo v bode 27 tohto rozsudku, treba uviesť, že je pravda, že Súdny dvor v bode 50 tohto rozsudku uviedol, že všeobecná zásada rovnosti zaobchádzania má byť uplatňovaná v situácii, keď všetky hospodárske subjekty majú preplatok na DPH, snažia sa o jeho vrátenie od daňových orgánov a ich žiadosti o vrátenie dane sú vybavované rozdielnym spôsobom. Výklad práva Únie, ktorý podal Súdny dvor v tomto rozsudku, sa však týkal situácie, v ktorej sa hospodárske subjekty snažili o vrátenie DPH, ktorú zaplatili daňovým orgánom bez právneho dôvodu a s ich žiadosťami o

vrátenie dane sa zaobchádzalo rozdielnym spôsobom. S prihliadnutím na rozdiely medzi skutkovými okolnosťami v tomto rozsudku a skutkovými okolnosťami v spore vo veci samej nemôže výklad podaný Súdny dvorom v uvedenom rozsudku spochybniť výklad, podľa ktorého majú právo na vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu a právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe rozdielnu povahu.

41 Z vyššie uvedeného vyplýva, že pokiaľ ide o prechodné obdobia v oblasti premlčacích lehôt upravených v § 121 zákona z roku 2008 a zavedených, ako vyplýva z bodu 19 tohto rozsudku, na zabezpečenie účinnosti práva na vrátenie a súladu s právom Únie, nie je situácia takého hospodárskeho subjektu, ako je Compass, ktorý sa snaží o vrátenie DPH, ktorú zaplatil vnútroštátnym daňovým orgánom bez právneho dôvodu, porovnateľná so situáciou iného hospodárskeho subjektu, ktorý žiada o vrátenie DPH, ktorú zaplatil týmto orgánom na vstupe. Zásada rovnosti preto nebráni tomu, aby sa s týmito dvoma situáciami zaobchádzalo rozdielne, pokiaľ ide o lehoty vyplývajúce z týchto prechodných období.

42 Pokiaľ ide po tretie o preskúmanie prvej otázky týkajúcej sa zásady efektivity, treba pripomenúť, že Súdny dvor uznal zlučiteľnosť stanovenia primeraných lehôt na podanie žalôb pod hrozbou premlčania s právom Únie v záujme právnej istoty, ktorá chráni tak dotknutú osobu, ako aj dotknutý správny orgán. Tieto lehoty totiž nie sú takej povahy, aby viedli k praktickej nemožnosti alebo k neprimeranému sťaženiu výkonu práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie, aj keď ich uplynutie, ako vyplýva z ich podstaty, spôsobuje úplné alebo čiastočné zamietnutie podanej žaloby (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. júla 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, bod 48, ako aj z 8. septembra 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 36). V tejto súvislosti sa vnútroštátna trojročná prekluzívna lehota javí ako primeraná (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, bod 35, ako aj z 15. apríla 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, bod 28).

43 Navyše Súdny dvor už v bode 38 svojho rozsudku z 11. júla 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU: C:2002:435) rozhodol, že zásada efektivity nebráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava skrátila lehotu, počas ktorej sa možno domáhať vrátenia súm vybraných v rozpore s právom Únie, nielen za podmienky, že nová stanovená lehota je primeraná, ale aj za podmienky, že táto nová právna úprava obsahuje prechodný režim, ktorý dáva osobám k dispozícii dostatočnú lehotu na to, aby po jej prijatí mohli podať návrhy na vrátenie, ktoré by boli oprávnené predložiť podľa pôvodnej právnej úpravy.

44 Treba preto konštatovať, ako to uvádza Spojené kráľovstvo vo svojich písomných pripomienkach, že ustanovenie, akým je § 121 zákona z roku 2008, ktoré stanovuje prechodné obdobia pre uplatňovanie skrátených premlčacích lehôt pre žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu a pre žiadosti o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, spĺňa podmienky, ktoré stanovil Súdny dvor v rozsudku z 11. júla 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Okolnosť, že prechodné obdobia týkajúce sa dátumu, od ktorého sú nové skrátené premlčacie lehoty uplatniteľné, sú odlišné podľa toho, ktorých z premlčacích lehôt, ktoré sa uplatnia na tieto dva typy žiadostí, sa týkajú, nemôže mať žiadny vplyv na taký záver, pretože uplatňovaním uvedených lehôt nie je znemožnené alebo nadmerne sťažené vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, ani odpočítanie DPH na vstupe. Vzhľadom na to, že v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, sa skrátenie premlčacej lehoty u oboch typov dotknutých žiadostí uplatní od 4. decembra 1996, pokiaľ ide o žiadostí uvedené ako prvé, a od 1. mája 1997, pokiaľ ide o ďalšie žiadostí, ako sa pripomenulo v bode 12 tohto rozsudku, umožnilo také skrátenie, ktoré nemá spätnú účinnosť z dôvodu prechodných období, takým jednotlivcom, ako je Compass, aby mali k dispozícii skutočne lehotu troch rokov na predloženie svojich žiadostí za neskoršie obdobie, do 4. decembra 1996 pri prvých a do 1. mája 1997 pri druhých. Treba preto konštatovať, že

lehoty, o ktoré ide v konaní vo veci samej, sú primerané, takže zásada efektivity nebráni takej právnej úprave.

46 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prvú otázku treba odpovedať tak, že zásady daňovej neutrality, rovnosti zaobchádzania a efektivity nebránia takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je tá v konaní vo veci samej, ktorá v rámci skrátenia premlčacej lehoty pre žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu a pre žiadosti o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe stanovuje rôzne prechodné obdobia tak, že na žiadosti týkajúce sa dvoch útovných období troch mesiacov sa vzahujú rôzne premlčacie lehoty podľa toho, či je ich predmetom vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu alebo odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

O druhej otázke

47 S prihliadnutím na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú položenú otázku.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzahu 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Zásady daňovej neutrality, rovnosti zaobchádzania a efektivity nebránia takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je tá v konaní vo veci samej, ktorá v rámci skrátenia premlčacej lehoty pre žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej bez právneho dôvodu a pre žiadosti o odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe stanovuje rôzne prechodné obdobia tak, že na žiadosti týkajúce sa dvoch útovných období troch mesiacov sa vzahujú rôzne premlčacie lehoty podľa toho, či je ich predmetom vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej bez právneho dôvodu alebo odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.