

Downloaded via the EU tax law app / web

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (?etrtri senat)

z dne 14. junija 2017(*)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Vra?ilo neutemeljeno pla?anega DDV – Pravica do odbitka DDV – Pravila za uveljavljanje – Na?eli enakega obravnavanja in dav?ne nevtralnosti – Na?elo u?inkovitosti – Nacionalna ureditev, ki uvaja zastaralni rok“

V zadevi C?38/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo First?tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodiš?e (dav?ni senat) Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 20. januarja 2016, ki je na Sodiš?e prispela 25. januarja 2016, v postopku

Compass Contract Services Limited

proti

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

SODIŠ?E (?etrtri senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Juhász, C. Vajda, sodnika, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos (poro?evalec), sodnik,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez?Bordona,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. decembra 2016,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Compass Contract Services Limited D. Scorey, QC, O. Jarratt in D. Stephens, svetovalca,
- za vlado Združenega kraljestva D. Robertson in M. Holt, agenta, skupaj z A. Macnabom, barrister,
- za Evropsko komisijo M. Owsiany?Hornung in M. Wasmeier, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 2. marca 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago na?el prava Unije glede enakega obravnavanja, dav?ne nevtralnosti in u?inkovitosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Compass Contract Services Limited (v nadaljevanju: Compass) in Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (v nadaljevanju: Commissioners), ker so ti zavrnilo vračilo davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je družba Compass neutemeljeno plačala.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 17, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki se uporablja za spor o glavni stvari, je določal:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

(b) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago;

(c) [DDV], ki ga je dolžan v skladu s členoma 5(7)(a) in 6(3).

[...]“

4 Člen 18 Šeste direktive, naslovljen „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, je določal:

„1. Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec:

(a) za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3);

(b) za odbitke po členu 17(2)(b) imeti uvozni dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in, na katerem je znesek naveden oziroma omogoča izračun zneska dolgovanega davka;

(c) za odbitke po členu 17(2)(c) izpolnjevati formalnosti, ki jih določijo vsaka država članica;

(d) če je v primerih iz člena 21(1) dolžan plačati davek kot naročnik ali kupec, izpolnjevati formalnosti, ki jih določijo vsaka država članica.

2. Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 1.

[...]

3. Države članice določijo pogoje in postopke, po katerih se lahko davčnemu zavezancu dovoli odbitek, ki ga ni opravil v skladu z določbami odstavkov 1 in 2.

4. Če za dano davčno obdobje znesek dovoljenih odbitkov presega znesek dolgovanega davka,

lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

[...]"

Pravo Združenega kraljestva

5 Člen 25 Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon iz leta 1994), določa:

„[...]

2. Ob upoštevanju določb tega člena, ima lahko [davčni zavezanec] po koncu vsakega obračunskega obdobja dobropis za odbitni DDV, ki je določen s členom 26, nato pa ta znesek odbije od izstopnega DDV, ki se obračuna.

[...]

6. Če ni bil vložen zahtevek v roku in obliki, ki sta določena z uredbami, se ne izvede odbitek na podlagi odstavka 2 niti dobropis DDV, s tem da če oseba ni izvedla nobene obdavčene storitve v zadevnem obračunskem obdobju ali prej, morajo za plačilo dobropisa DDV veljati pogoji (če obstajajo), ki jih Commissioners določijo kot primerne, vključno s pogoji vračila v posebnih okoliščinah.“

6 Člen 80 zakona iz leta 1994 določa:

„Dobropis ali vračilo davka, ki je enak presežku prijavljenega ali plačanega DDV

[...]

4. Commissioners na podlagi zahtevka, vloženega v skladu s tem členom, niso zavezani

(a) odobriti dobropisa DDV osebi na podlagi odstavka 1 ali 1A zgoraj, ali

(b) vrniti zneska osebi na podlagi odstavka 1B zgoraj

če je bil zahtevek vložen več kot tri leta po upoštevnem datumu.“

7 S členom 29 Value Added Tax Regulations 1995 (uredba o davku na dodano vrednost iz leta 1995) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: uredba iz leta 1995), se je izvajal navedeni člen 25 zakona iz leta 1994. Odstavka 1 in 1A tega člena 29 sta določala:

„1. Ob upoštevanju odstavka 1A. [...] zgoraj, in razen če je obstajalo dovoljenje ali drugačno splošno navodilo, ki ga izdajo Commissioners, mora oseba, ki zahteva odbitek vstopnega DDV na podlagi člena 25(2) zakona [iz leta 1994], to storiti s prijavo, da bo določen za obračunsko obdobje, v katerem je nastala obveznost obračuna DDV.

1A. Commissioners ne smejo dovoliti niti naložiti osebi, da zahteva odbitek vstopnega DDV, če se odbitek zahteva več kot tri leta po datumu, ko je treba prijaviti DDV za obračunsko obdobje, v katerem je nastala obveznost obračuna DDV.“

8 Člen 121 Finance Act 2008 (zakon o financah iz leta 2008, v nadaljevanju: zakon iz leta 2008) določa:

„Prejšnji zahtevki za DDV: Dodatni roki

1. Pogoj, določen v členu 80(4) [zakona o DDV iz leta 1994], v skladu s katerim je treba zahtevek, določen v temu členu, vložiti v treh letih po upoštevnem datumu, se ne uporabi za zahtevek, ki se nanaša na znesek, ki se upošteva ali plača za obračunsko obdobje, ki se je končalo pred 4. decembrom 1996, če je bil zahtevek vložen pred 1. aprilom 2009.
2. Pogoj, določen v členu 25(6) [zakona iz leta 1994], v skladu s katerim je treba zahtevek za odbitek vstopnega DDV vložiti v rokih, ki jih določajo uredbe, se ne uporabi za zahtevek za odbitek vstopnega DDV, za katerega je obveznost obračuna nastala v obračunskem obdobju, končanem pred 1. majem 1997, če je bil zahtevek vložen pred 1. aprilom 2009.

[...]

4. Šteje se, da je ta člen začel veljati 19. marca 2008.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

9 Družba Compass, ki med drugim opravlja storitve priprave in dobave hrane, zahteva vračilo neutemeljeno plačanih zneskov DDV, zlasti za dve obračunski obdobji (četrtletji), ki sta se končali januarja in aprila 1997.

10 Leta 1996 je Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska izdalo obvestilo, da bo spremenilo zakonodajo glede vračila preveč plačane izstopnega DDV in da bo zastaralni rok za zahtevke za ta vračila skrajšalo s šestih let na tri leta. Ta sprememba je začela veljati 4. decembra 1996. S sodbo z dne 11. julija 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), je Sodišče odločilo, da sta načeli uinkovitosti in zaupanja v pravo nasprotovali tej nacionalni zakonodaji, ker je retroaktivno in brez prehodnega obdobja skrajšala rok, v katerem se lahko vložijo zahtevki za vračilo neutemeljeno plačane DDV.

11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek), Združeno kraljestvo) je to sodno prakso uporabilo na področju zahtevkov za odbitek vstopnega DDV, saj je Združeno kraljestvo s 1. majem 1997 s šestih na tri leta skrajšalo tudi zastaralni rok za te zahtevke. V zadevi Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners((2006) EWCA Civ 70) je to sodišče odločilo, da je treba glede na to, da se je skrajšanje tega zastaralnega roka izvedlo brez prehodnega obdobja, osebam, katerih pravica do odbitka vstopnega DDV je nastala pred 1. majem 1997, omogočiti, da vložijo ta zahtevek in zanje ta novi rok ne velja. To sodbo, ki jo je izdalo Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče) (Anglija in Wales) (civilni oddelek)) je 23. januarja 2008 potrdil House of Lords s sodbo Fleming in Condé Nast/Commissioners ((2008) UKHL 2).

12 Po tej sodbi, ki jo je izdal House of Lords, so Commissioners objavili upravno doktrino (Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)), s katero so določili, da se zahtevki za DDV, ki so bili vloženi po poteku novega triletnega roka, lahko nanašajo na „presežek izstopnega DDV, ki je bil plačan ali prijavljen za obračunsko obdobje, ki so se končala pred 4. decembrom 1996“ in na „vstopni DDV, katerega pravica do odbitka je nastala med obračunskimi obdobji, končanimi pred 1. majem 1997“. Ta datuma sta tako ustrezala začetku veljavnosti novega zastaralnega roka, ki je bil skrajšan za tri leta, za vložitev, prvič, zahtevkov za vračilo neutemeljeno plačane DDV, ki je bil 4. december 1996, in drugič, za vložitev zahtevkov za odbitek vstopnega DDV, ki je bil 1. maj 1997. Ti zahtevki za DDV so takrat dobili ime „zahtevki Fleming“. Člen 121 zakona iz leta 2008 je uzakonil zastaralne roke za ti dve vrsti zahtevkov.

13 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je junija 2006 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek)) odločilo, da nekatere storitve, ki jih je izvedla družba Compass pri pripravi hladnih jedi, za katere je družba Compass plačevala in prijavljala DDV, niso obdavčljive z DDV. To sodišče je menilo, da je bila za te storitve določena ničelna stopnja DDV na podlagi nacionalne zakonodaje, v skladu z odstopanjem, ki ga dovoljuje člen 28(2) Šeste direktive.

14 Commissioners so zato priznali, da je družba Compass plačala presežek DDV. Januarja 2008 je družba Compass vložila zahtevke za vračilo presežka izstopnega DDV za obdobja med 1. aprilom 1973 in 2. februarjem 2002.

15 Commissioners so vrnili DDV, ki ga je družba Compass neutemeljeno plačala za obdobja med 1. aprilom 1973 in 31. oktobrom 1996. Zavrnilo pa so zahtevke za vračilo neutemeljeno plačanega DDV za preostala obdobja, ker naj bi ti zahtevki zastarali. Menili so namreč, da je zastaralni rok treh let začel teči 4. decembra 1996 za obračunska obdobja, ki so se končala po tem datumu, in je na datum vložitve teh zahtevkov potekel. Kot je torej navedlo predložitveno sodišče, se zadevna obdobja v postopku v glavni stvari zato omejujejo na dve obračunski obdobji družbe Compass, ki sta se končali med 4. decembrom 1996 in 1. majem 1997, saj ta družba ni izpodbijala tega, da je zastaranje veljavno teklo po tem zadnjem datumu.

16 Družba Compass je nato vložila tožbo pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (davni senat) Združeno kraljestvo), s katero je nasprotovala temu, da so Commissioners zavrnilo vračilo neutemeljeno plačanega DDV za ti dve obračunski obdobji. V utemeljitev te tožbe trdi, da je različno obravnavanje zahtevka za vračilo izstopnega DDV, kot ga je vložila sama, in zahtevka za odbitek vstopnega DDV, v nasprotju z načelom enakega obravnavanja. Družba Compass namreč meni, da ni utemeljeno, da davni zavezanec za enaki obračunski obdobji lahko vloži zahtevek za odbitek DDV, ne pa zahtevka za vračilo neutemeljeno plačanega DDV. Časovno neskladje, ki ga določa ureditev Združenega kraljestva glede datuma, ko začne veljati zastaralni rok treh let, ki tako določa različno obravnavanje med tema dvema vrstama zahtevkov in ki naj bi bil naključno povezan s predhodnimi dejstvi, na podlagi katerih je bil sprejet ta zastaralni rok, ni objektivno utemeljeno.

17 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (davni senat)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali to, da Združeno kraljestvo različno obravnava zahtevke Fleming za izstopni davek (ki jih je bilo mogoče vložiti za obdobja, končana pred 4. decembrom 1996) in zahtevke Fleming za vstopni davek (ki jih je bilo mogoče vložiti za obdobja, končana pred 1. majem 1997, torej pozneje kot zahtevke Fleming za izstopni davek), povzroči:

- (a) kršitev načela prava Unije o enakem obravnavanju in/ali
- (b) kršitev načela prava Unije o davni nevtralnosti in/ali
- (c) kršitev načela prava Unije o učinkovitosti prava Unije in/ali
- (d) kršitev katerega koli drugega upoštevnega načela prava Unije?

2. Če je odgovor na katero od točk od (a) do (d) prvega vprašanja pritrdilen, kako bi bilo treba obravnavati zahtevke Fleming za izstopni DDV, ki se nanašajo na obdobje od 4. decembra 1996 do 30. aprila 1997?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

18 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali načela davčne nevtralnosti, enakega obravnavanja in učinkovitosti nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki v okviru skrajšanja zastaralnega roka, prvič, zahtevkov za vračilo neutemeljeno plačanega DDV, in drugič, zahtevkov za odbitek vstopnega DDV, določa različni prehodni obdobja tako, da za zahteve za obe trimesečni obračunski obdobji veljata različna zastaralna roka glede na to, ali je njun namen vračilo neutemeljeno plačanega DDV ali pa odbitek vstopnega DDV.

19 Kot to izhaja iz predložitvene odločbe, v skladu s členom 80(4) in členom 25(6) zakona iz leta 1994, ki ga izvaja člen 29(1A) uredbe o davku na dodano vrednost iz leta 1995, v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, na katera napotuje člen 121 zakona iz leta 2008, za zahteve za vračilo neutemeljeno plačanega DDV in za zahteve za odbitek vstopnega DDV velja isti, za tri leta skrajšan zastaralni rok. Datum, od katerega se ta rok začne uporabljati, kot izhaja iz prehodnih obdobj, ki jih določa člen 121 zakona iz leta 2008, ki je uzakonil prakso ravnanja Commissioners, ki sta obdobji, namenjeni uskladitvi s pravom Unije, kot je bilo to navedeno v točkah od 10 do 12 te sodbe, pa se za ti dve vrsti zahtevkov razlikuje. Na eni strani člen 121(1) zakona iz leta 2008 določa, da se ta triletni zastaralni rok ne uporablja za zahteve za vračilo neutemeljeno plačanega DDV, ki se nanaša na znesek, ki se upošteva ali plača za obračunsko leto, ki se je končalo pred 4. decembrom 1996, če je bil zahtevek vložen pred 1. aprilom 2009. Na drugi strani odstavek 2 tega člena 121 določa, da se ta zastaralni rok ne uporablja za zahteve za odbitek vstopnega DDV, ki je zapadel za obračunsko obdobje, ki se je končalo pred 1. majem 1997, če je bil ta zahtevek vložen pred 1. aprilom 2009.

20 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je bil zahtevek za vračilo neutemeljeno plačanega DDV, ki ga je vložila družba Compass, zavržen na podlagi člena 121(1) zakona iz leta 2008 in na podlagi triletnega zastaralnega roka, ki se uporablja za obračunska obdobja, ki so se končala po 4. decembru 1996, ki ga določa. Drugače pa naj bi bilo, če bi neka družba vložila zahtevek za odbitek vstopnega DDV, saj naj bi se triletni zastaralni rok, ki velja za to vrsto zahtevka, uporabil le za obračunska obdobja, ki so se končala po 1. maju 1997.

21 Prvič, v zvezi s tem je treba spomniti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje predvsem temu, da bi se podobno blago ali podobne storitve, ki so si torej konkurenčni, z vidika DDV obravnavali različno (sodba z dne 3. maja 2001, Komisija/Francija, C-481/98, EU:C:2001:237, točka 22, in sodba z dne 10. novembra 2011, The Rank Group, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 32).

22 Na podlagi nobenega od elementov iz spisa, ki ga je predložitveno sodišče predložilo Sodišču, pa ni mogoče šteti, da se s stališča DDV storitve, ki jih je opravila družba Compass, obravnavajo drugače kot podobne storitve konkurenčnega gospodarskega subjekta.

23 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 54 sklepnih predlogov, so namreč Commissioners za vse vlagatelje zahtevkov, vključno z družbo Compass, uporabili pravila o zastaralnih rokih glede na to, ali je šlo za zahtevek za vračilo neutemeljeno plačanega DDV ali za zahtevek za odbitek vstopnega DDV.

24 Drugič, Sodišče je glede načela enakega obravnavanja odločilo, da čeprav se neupoštevanje načela davčne nevtralnosti, ki na področju DDV odraža načelo enakega obravnavanja, lahko predvidi le med konkurenčnimi gospodarskimi udeleženci, pa se načelo kršitve splošnega načela enakega obravnavanja lahko na davčnem področju izkaže z drugimi

vrstami diskriminacije, ki vpliva na gospodarske udeležence, ki niso nujno konkurenti, ampak so v drugih pogledih primerljivi (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, to?ka 49).

25 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je s kršitvijo na?ela enakega obravnavanja zaradi razli?nega obravnavanja predpostavljeno, da so zadevni položaji primerljivi glede na vse njihove zna?ilnosti (sodba z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique in Lorraine in drugi, C?127/07, EU:C:2008:728, to?ka 25). Zna?ilnosti razli?nih položajev in tako njihovo primerljivost je treba zlasti utemeljiti in presojati ob upoštevanju predmeta in namena zadevnih dolo?b, pri ?emer je treba upoštevati na?ela in cilje podro?ja, iz katerega izhaja zadevni akt (glej, v tem smislu sodbi z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique in Lorraine in drugi, C?127/07, EU:C:2008:728, to?ka 26, in z dne 7. marca 2017, RPO, C?390/15, EU:C:2017:174, to?ka 42).

26 Tako je treba preu?iti, ali je glede na zastaralne roke, ki so bili dolo?eni v ?lenu 121 zakona iz leta 2008, položaj gospodarskega subjekta, kot je družba Compass, ki zahteva vra?ilo DDV, ki ga je neutemeljeno pla?ala dav?nim organom, primerljiv s položajem gospodarskega subjekta, ki zahteva odbitek vstopnega DDV, ki je bil pla?an tem istim organom.

27 V zvezi s tem družba Compass meni, da je položaj gospodarskega subjekta, ki zahteva vra?ilo neutemeljeno pla?anega DDV, primerljiv s položajem gospodarskega subjekta, ki zahteva odbitek vstopnega DDV, ker, kot naj bi izhajalo iz sodbe z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211), sta ta dva gospodarska subjekta imetnika dobropisa DDV, katerega pla?ilo zahtevata od dav?nih organov. Združeno kraljestvo in Evropska komisija pa trdita, da ta položaja nista primerljiva, upoštevajo? druga?no pravno naravo pravic, na katerih temeljita obe vrsti zahtevkov.

28 Za preveritev, ali sta ta položaja primerljiva ali ne, je treba na eni strani dolo?iti zna?ilnosti zahtevka za vra?ilo neutemeljeno pla?anega DDV, kot je zahtevak družbe Compass. V zvezi s tem je treba opozoriti, da Šesta direktiva ne vsebuje nobene dolo?be o tem, da izdajatelj ra?una popravi DDV, ki je bil neutemeljeno zara?unan. V teh okoliš?inah je na?eloma naloga držav ?lanic, da dolo?ijo pogoje, pod katerimi se lahko popravi DDV, ki je bil neutemeljeno zara?unan (glej v tem smislu sodbi z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel, C?454/98, EU:C:2000:469, to?ki 48 in 49, in z dne 11. aprila 2013, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, to?ka 25).

29 Iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je pravica pridobiti povra?ilo dajatev, zara?unanih v neki državi ?lanici v nasprotju s pravom Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih posameznikom zagotavljajo predpisi Unije, kakor jih razlaga Sodiš?e (glej med drugim sodbe z dne 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, to?ka 12; z dne 8. marca 2001, Metallgesellschaft in drugi, C?397/98 in C?410/98, EU:C:2001:134, to?ka 84, in z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C?591/10, EU:C:2012:478, to?ka 24). Država ?lanica je torej na?eloma dolžna vrniti dajatve, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Unije (glej med drugim sodbi z dne 14. januarja 1997, Comateb in drugi, od C?192/95 do C?218/95, EU:C:1997:12, to?ka 20, in z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C?591/10, EU:C:2012:478, to?ka 24).

30 Z zahtevkom za vra?ilo neutemeljeno pla?anega DDV, ki izhaja iz pravice do vra?ila neupravi?eno pla?anega zneska, se skušajo odpraviti posledice nezdržljivosti dajatve s pravom Unije, tako da se nevtralizira ekonomsko breme, ki je bilo neupravi?eno naloženo udeležencu na trgu, ki ga je ne nazadnje tudi dejansko nosil (glej v tem smislu sodbo z dne 20. oktobra 2011, Danfoss in Sauer?Danfoss, C?94/10, EU:C:2011:674, to?ka 23).

31 Zato je treba navesti, da je zna?ilnost te pravice do vra?ila, iz katere izvira, obstoj neupravi?eno pla?anega zneska, ki ga je dav?ni zavezanec v nasprotju s pravom Unije pla?al

dav?nim organom na podlagi DDV. Prav to, da je bil ta DDV neupravi?eno pla?an, kar je podlaga za pravico do vra?ila in kar v skladu s pogoji, ki jih dolo?i nacionalno pravo vsake dr?žave ?lanice ob upoštevanju na?el enakosti in u?inkovitosti, zagotavlja, da se ekonomsko breme, ki izhaja iz tega pla?ila, glede tega dav?nega zavezanca nevtralizira.

32 Na drugi strani je treba glede dolo?itve zna?ilnosti zahtevka za odbitek vstopnega DDV navesti, da pravica do vra?ila neutemeljeno pla?anega DDV izhaja iz splošnih na?el prava Unije, kot je generalni pravobranilec navedel v to?ki 59 sklepnih predlogov in kot izhaja iz to?k 29 in 30 te sodbe, in da je pravica do odbitka vstopnega DDV dolo?ena v ?lenu 17 in naslednjih ?este direktive.

33 Sodiš?e je že odlo?ilo, da pravica dav?nih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo pla?ati, odbijejo vstopni DDV, ki je bil pla?an za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno na?elo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije. Pravica do odbitka DDV je trden sestavni del mehanizma DDV in na?eloma ne more biti omejena (glej med drugim sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, to?ki 25 in 26, in z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, to?ki 30 in 31).

34 Namen sistema odbitkov je dav?nemu zavezancu v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV pri vseh njegovih gospodarskih dejavnostih. Skupni sistem DDV zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z dav?nim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, ?e so navedene dejavnosti na?eloma predmet DDV (sodbe z dne 14. februarja 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, to?ka 19; z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling, C?439/04 in C?440/04, EU:C:2006:446, to?ka 48, in z dne 26. aprila 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, to?ka 43).

35 Tako je Sodiš?e že odlo?ilo, da je izvrševanje pravice do odbitka DDV omejeno samo na dolgovane davke in je ni mogo?e razširiti na DDV, ki je bil pomotoma zara?unan in pla?an dav?nemu organu (sodbi z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, to?ki 23 in 27, in z dne 26. aprila 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, to?ka 47).

36 Druga?e torej kot zna?ilnost pravice do vra?ila neutemeljeno pla?anega DDV pravica do odbitka DDV, ki je pravica, ki je tesno povezana z mehanizmom DDV, ki ga vzpostavlja skupni sistem DDV, temelji na obstoju dolgovanega davka.

37 Iz zgoraj navedenega izhaja, da ?eprev se s pravico do vra?ila neutemeljeno pla?anega DDV želi popraviti položaj, v katerem je bila kršena pravica Unije, s tem da imetniku te pravice omogo?i, da nevtralizira neupravi?eno naloženo ekonomsko breme, pravica do odbitka vstopnega DDV izhaja iz same uporabe skupnega sistema DDV, da se dolgovan ali pla?an DDV ne naloži dav?nemu zavezancu v okviru njegovih gospodarskih dejavnosti, za katere se pla?a DDV, in se tako zagotavlja nevtralnost glede dav?nega bremena teh dejavnosti.

38 Kot je generalni pravobranilec navedel v to?ki 60 sklepnih predlogov, taka razlika glede narave zadevnih pravic in ciljev, ki jim sledijo, utemeljuje, da lahko obstajajo pravne ureditve za vsako od teh pravic, zlasti glede njune vsebine in njunih pogojev izvajanja, kot je zastaralni rok tožb za uveljavljanje teh pravic in natan?neje datum, od katerega se ta rok lahko uporablja.

39 Zato dejstvo, da je mogo?e trditi, kot družba Compass navaja v pisnem stališ?u, da imata imetnik pravice do vra?ila neutemeljeno pla?anega DDV in imetnik pravice do odbitka vstopnega DDV oba pravico do vra?ila DDV od dav?nih organov, samo po sebi ne bi smelo pomeniti tega, da bi bilo mogo?e njun položaj primerjati za uporabo na?ela enakega obravnavanja na dav?nem podro?ju, upoštevajo? temeljne razlike glede ciljev pravnih ureditev teh pravic in glede njihovih

značilnosti. Glede na te razlike nacionalnim davčnim organom imetnikov teh pravic ni treba obravnavati enako glede ureditve zastaralnih rokov za zahteve v zvezi s temi pravicami niti jim zlasti ni treba določiti istega datuma za uporabo novega zastaralnega roka.

40 Poleg tega je treba glede sodbe z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), ki jo v pisnem stališču navaja družba Compass, kot je bilo navedeno v točki 27 te sodbe, navesti, da je Sodišče v točki 50 te sodbe res navedlo, da se splošno načelo enakega obravnavanja uporablja, kadar vsi gospodarski subjekti, ki imajo pravico do vračila DDV, od davčnih organov zahtevajo vračilo tega DDV in menijo, da se je njihova zahteva obravnavala drugače. Vendar se je razlaga prava Unije, ki jo je Sodišče podalo v tej sodbi, nanašala na položaj, v katerem so vsi gospodarski subjekti zahtevali vračilo DDV, ki so ga neutemeljeno plačali davčnim organom, in so se njihovi zahtevki za vračilo obravnavali različno. Tako glede na razlike med zadevnim dejanskim stanjem te sodbe in dejanskim stanjem v postopku v glavni stvari, razlage, ki jo je podalo Sodišče v tej sodbi, ne more izpodbiti razlaga, da se pravica do vračila neutemeljeno plačanega DDV in pravica do odbitka vstopnega DDV razlikujeta.

41 Iz zgoraj navedenega izhaja, da glede prehodnih obdobj na področju zastaranja, ki so določena v členu 121 zakona iz leta 2008, ki so – kot to izhaja iz točke 19 te sodbe – vzpostavljena za zagotovitev učinkovitosti pravice do vračila in za usklajitev s pravom Unije, položaj gospodarskega subjekta, kot je družba Compass, ki zahteva vračilo DDV, ki ga je neutemeljeno plačala nacionalnim davčnim organom, ni primerljiv s položajem drugega gospodarskega subjekta, ki zahteva odbitek vstopnega DDV, ki ga je plačal istim organom. Načelo enakosti torej ne nasprotuje temu, da se ta dva položaja glede rokov, ki izhajajo iz teh prehodnih obdobj, obravnavata drugače.

42 Tretjič, glede preužitve prvega vprašanja glede načela učinkovitosti je treba spomniti, da je Sodišče priznalo, da je s pravom Unije združljiva določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti zavezanca in zadevnega organa. Taki roki namreč dejansko ne onemogočajo ali pretirano otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije, čeprav že po definiciji iztek teh rokov povzroči popolno ali delno zavrnitev vložene tožbe (glej v tem smislu sodbi z dne 17. julija 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, točka 48, in z dne 8. septembra 2011, Q-Beef in Bosschaert, C-89/10 in C-96/10, EU:C:2011:555, točka 36). V zvezi s tem je nacionalni triletni prekluzivni rok razumen (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, točka 35, in z dne 15. aprila 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, točka 28.)

43 Poleg tega je Sodišče v točki 38 sodbe z dne 11. julija 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), odločilo, da načelo učinkovitosti ne nasprotuje temu, da nacionalna zakonodaja skrajša rok, v katerem je mogoče vložiti zahtevek za povračilo zneskov, plačanih v nasprotju s pravom Unije, ne le če je na novo določen rok razumen, ampak tudi, če ta nova zakonodaja vsebuje prehodno ureditev, ki posameznikom po njenem sprejetju omogoča dovolj dolg rok za vložitev zahtevkov za vračilo, ki so jih imeli pravico vložiti na podlagi prejšnje zakonodaje.

44 Ugotoviti pa je potrebno, kot navaja Združeno kraljestvo v pisnem stališču, da določba, kot je člen 121 zakona iz leta 2008, ki določa prehodna obdobja za uporabo skrajšanih zastaralnih rokov za vračilo neutemeljeno plačanega DDV in zahtevkov za odbitek vstopnega DDV, upošteva pogoje, ki jih je Sodišče določilo v sodbi z dne 11. julija 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Okoliščina, da sta prehodni obdobji glede datuma, od katerega se uporabljajo novi zastaralni roki, drugačni glede na to, ali se nanašata na prvi ali drugi rok, ki se uporabljata za ti dve vrsti zahtevka, ne more vplivati na to ugotovitev, če ti roki pri izvajanju ne onemogočijo ali pretirano otežijo vračilo neutemeljeno plačanega DDV in odbitka vstopnega DDV. Ker se v

položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, skrajšanje zastaralnega roka za ti dve vrsti zadevnih zahtevkov uporablja od 4. decembra 1996 za prve in od 1. maja 1997 za druge, kot je to navedeno v točki 12 te sodbe, je tako skrajšanje, ki zaradi prehodnega obdobja ni imelo retroaktivnega učinka, zainteresiranim strankam, kot je družba Compass, omogočilo, da svoje zahteve za poznejša obdobja, in sicer za prve po 4. decembru 1996 in za druge po 1. maju 1997, vložijo v dejanskem roku treh let. Zato je treba ugotoviti, da so roki v postopku v glavni stvari razumni, tako da načelo učinkovitosti ne nasprotuje tej ureditvi.

46 Iz zgoraj navedenih ugotovitev izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da načela davčne nevtralnosti, enakega obravnavanja in učinkovitosti ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki v okviru skrajšanja zastaralnega roka za, prvič, zahteve za vračilo neutemeljeno plačanega DDV, in drugič, za zahteve za odbitek vstopnega DDV, določa različni prehodni obdobja, tako da za zahteve za obe trimesečni obračunski obdobji veljata različna zastaralna roka glede na to, ali je njihov namen vračilo neutemeljeno plačanega DDV ali pa odbitek vstopnega DDV.

Drugo vprašanje

47 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na drugo ni treba odgovoriti.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Načela davčne nevtralnosti, enakega obravnavanja in učinkovitosti ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki v okviru skrajšanja zastaralnega roka za, prvič, zahteve za vračilo neutemeljeno plačanega davka na dodano vrednost, in drugič, za zahteve za odbitek vstopnega davka na dodano vrednost, določa različni prehodni obdobja, tako da za zahteve za obe trimesečni obračunski obdobji veljata različna zastaralna roka glede na to, ali je njihov namen vračilo neutemeljeno plačanega davka na dodano vrednost ali pa odbitek vstopnega davka na dodano vrednost.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.