Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

14. června 2017 *

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Vrácení bezdůvodně zaplacené DPH — Nárok na odpočet DPH — Podmínky — Zásady rovného zacházení a daňové neutrality — Zásada efektivity — Vnitrostátní právní úprava zavádějící promlčecí lhůtu“

Ve věci C-38/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] ze dne 20. ledna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 25. ledna 2016, v řízení

Compass Contract Services Limited

proti

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. prosince 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Compass Contract Services Limited D. Scoreym, QC, jakož i O. Jarrattem a D. Stephensem, conseils,

— za vládu Spojeného království D. Robertsonem a M. Holtem, jako zmocněnci, ve spolupráci s A. Macnabem, barrister,

— za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 2. března 2017,

vydává tento

* Jednací jazyk: angličtina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu unijních právních zásad rovného zacházení, daňové neutrality a efektivity.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Compass Contract Services Limited (dále jen „Compass“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (dále jen „Commissioners“) ve věci odmítnutí tohoto orgánu vrátit daň z přidané hodnoty (DPH), kterou Compass bezdůvodně zaplatila.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“), který je nadepsán „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, ve znění použitelném na spor ve věci v původním řízení stanovil:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

[…]“

4 Článek 18 šesté směrnice, nadepsaný „Pravidla uplatňování nároku na odpočet daně“, stanovil:

„1. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani:

a) při odpočtu daně podle čl. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3;

b) při odpočtu daně podle čl. 17 odst. 2 písm. b) vlastnit dovozní doklad, v němž je uvedena jako příjemce nebo dovozce a který udává nebo umožňuje výpočet výše splatné daně;

c) při odpočtu daně podle čl. 17 odst. 2 písm. c) splnit náležitosti předepsané jednotlivými členskými státy;

d) je-li žádána, aby zaplatila daň jako zákazník nebo kupující v případech, na které se vztahuje čl. 21 bod 1, splnit náležitosti předepsané jednotlivými členskými státy.

2. Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle odstavce 1.

[…]

3. Členské státy stanoví podmínky a postup, jímž může být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpočtu daně, který neprovedla v souladu s odstavci 1 a 2.

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

[…]“

Právo Spojeného království

5 Článek 25 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994) ve znění použitelném ve věci v původním řízení stanoví:

„[…]

2. Nestanoví-li tento článek jinak, je [osoba povinná k dani] oprávněna na konci každého účetního období si připsat odpočitatelnou částku DPH přípustnou podle článku 26 a poté odpočíst tuto částku od DPH na výstupu, kterou je povinna odvést.

[…]

6. Nelze provést žádný odpočet podle odstavce 2 výše ani vyplacení přeplatku na DPH, pokud není podána žádost v tomto smyslu splňující lhůty a náležitosti předepsané nařízeními nebo na jejich základě, přičemž v případě osoby, která neuskutečnila žádné zdanitelné plnění v průběhu dotčeného zdaňovacího období nebo dříve, musí vyplacení přeplatku na DPH podléhat podmínkám (pokud existují), které považuje Commissioners za vhodné, včetně podmínek týkajících se vrácení daně za zvláštních okolností.“

6 Článek 80 zákona z roku 1994 stanoví:

„Přeplatek nebo částka, která má být vrácena a odpovídá přiznanému nebo zaplacenému přeplatku na DPH

[…]

4. Na žádost podanou podle tohoto článku není Commissioners povinen

a) uznat osobě přeplatek na DPH podle odstavce 1 nebo 1A výše, anebo

b) vrátit osobě částku podle odstavce 1B výše,

pokud je žádost podána více než tři roky po relevantním datu.“

7 Článek 29 Value Added Tax Regulations 1995 (nařízení o dani z přidané hodnoty z roku 1995), ve znění použitelném ve věci v původním řízení, provedlo uvedený článek 25 zákona z roku 1994. Odstavce 1 a 1A tohoto článku 29 znějí následovně:

„1. Nestanoví-li odstavec 1A […] výše jinak a nevydá-li Commissioners povolení nebo obecný či zvláštní pokyn v opačném smyslu, je osoba žádající o odpočet DPH zaplacené na vstupu podle čl. 25 odst. 2 zákona [z roku 1994] povinna tak učinit v daňovém prohlášení, které podá za účetní období, v němž vznikla povinnost k DPH.

1A. Commissioners nemůže povolit ani uložit osobě, aby žádala o odpočet DPH zaplacené na vstupu za takových podmínek, že o odpočet by muselo být žádáno více než tři roky po datu, k němuž musí být podáno daňové prohlášení týkající se účetního období, v němž vznikla povinnost k DPH.“

8 Článek 121 Finance Act 2008 (finanční zákon z roku 2008, dále jen „zákon z roku 2008“) stanoví:

„Starší žádosti o DPH: Dodatečné lhůty

1) Podmínka uložená v čl. 80 odst. 4 [zákona z roku 1994], že žádost upravená v tomto článku musí být podána v průběhu tří let následujících po relevantním datu, se nevztahuje na žádost o částku, která byla přiznána nebo zaplacena za účetní období končící před 4. prosincem 1996, pokud byla tato žádost podána před 1. dubnem 2009.

2) Podmínka uložená v čl. 25 odst. 6 [zákona z roku 1994], že žádost o odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být podána ve lhůtách předepsaných nařízeními nebo na jejich základě, se nevztahuje na žádost o odpočet DPH zaplacené na vstupu, která se stala splatnou v rámci účetního období končícího před 1. květnem 1997 a ve vztahu k níž má žadatel požadované důkazy, pokud byla tato žádost podána před 1. dubnem 2009.

[…]

4) Tento článek nabývá účinnosti dne 19. března 2008.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Compass, společnost poskytující zejména stravovací služby, žádá o vrácení částek DPH, které bezdůvodně zaplatila a které se týkají konkrétně dvou účetních období (čtvrtletí) končících v lednu a dubnu 1997.

10 V roce 1996 oznámilo Spojené království Velké Británie a Severního Irska svůj úmysl změnit právní předpisy v oblasti vracení přeplatků na vybrané DPH a zkrátit promlčecí lhůty týkající se žádostí o taková vrácení ze šesti let na tři roky. Tato změna nabyla účinnosti dne 4. prosince 1996. Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), že zásady efektivity a legitimního očekávání brání těmto vnitrostátním právním předpisům, neboť se zpětnou účinností a bez přechodného období zkracují lhůtu, v níž mohla být podána žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH.

11 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení) Spojené království] uplatňoval tuto judikaturu v oblasti žádostí o odpočet DPH zaplacené na vstupu, jelikož od 1. května 1997 zkrátilo Spojené království rovněž promlčecí lhůtu u takových žádostí ze šesti let na tři roky. Uvedený soud rozhodl ve věci Michael Fleming (t/a Bodycraft) v. Commissioners [(2006) EWCA Civ 70], že vzhledem k tomu, že toto zkrácení promlčecí lhůty bylo uskutečněno bez přechodného období, musí být osobám, jejichž nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu vznikl před 1. květnem 1997, povoleno podat takovou žádost a tato

nová lhůta nesmí být na ně uplatněna. House of Lords ve svém rozsudku Fleming a Condé Nast v. Commissioners [(2008) UKHL 2] ze dne 23. ledna 2008 potvrdil tento rozsudek Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení)].

12 V návaznosti na uvedený rozsudek House of Lords zveřejnil Commissioners komentáře k daňovým zákonům [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], v nichž prohlásil, že žádosti týkající se DPH, které byly podány po uplynutí nové tříleté lhůty, se mohou vztahovat „k přeplatku na vybrané DPH, která byla zaplacena nebo přiznána za účetní období končící před 4. prosincem 1996“, jakož i „k DPH zaplacené na vstupu, u níž vznikl nárok na odpočet v účetních obdobích končících před 1. květnem 1997“. Obě tato data tak odpovídala datu nabytí účinnosti nové promlčecí lhůty zkrácené o tři roky pro podání žádostí o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, a sice 4. prosinci 1996, na straně jedné a pro podání žádostí o odpočet DPH zaplacené na vstupu, a sice 1. květnu 1997, na straně druhé. Tyto žádostí týkající se DPH se napříště označují jako „žádosti Fleming“. Článek 121 zákona z roku 2008 kodifikoval tyto promlčecí lhůty u obou těchto typů žádostí.

13 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v červnu 2006 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení)] rozhodl, že některá plnění uskutečněná společností Compass v rámci přípravy studených pokrmů, za něž Compass vybrala a přiznala DPH, nepodléhala DPH. Tento soud měl za to, že na základě vnitrostátních právních předpisů se v souladu s výjimkou povolenou v čl. 28 odst. 2 šesté směrnice vztahuje na tato plnění nulová sazba DPH.

14 Commissioners tudíž uznal, že Compass zaplatila přeplatek na DPH. V lednu 2008 podala Compass žádosti o vrácení přeplatku na vybrané DPH za období od 1. dubna 1973 do 2. února 2002.

15 Commissioners vrátil DPH, kterou Compass bezdůvodně zaplatila za období od 1. dubna 1973 do 31. října 1996. Naproti tomu zamítl žádosti o vrácení týkající se zbývajících období s odůvodněním, že tyto žádosti jsou promlčené. Měl totiž za to, že tříletá promlčecí lhůta začala běžet 4. prosince 1996, pokud jde o účetní období končící po tomto datu, a v době podání uvedených žádostí již uplynula. Jak uvádí předkládající soud, období, o která se jedná v původním řízení, jsou z tohoto důvodu omezena na dvě účetní období společnosti Compass skončená po 4. prosinci 1996 a před 1. květnem 1997, přičemž tato společnost nezpochybňuje, že promlčecí lhůta právoplatně běžela po posledně uvedeném datu.

16 Compass nato podala proti rozhodnutí, v němž jí Commissioners odmítl vrátit bezdůvodně zaplacenou DPH za obě tato účetní období, žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království]. Na podporu této žaloby tvrdí, že rozdílné zacházení s takovou žádostí o vrácení vybrané DPH, jako je žádost, kterou podala, a se žádostí o odpočet DPH zaplacené na vstupu, je v rozporu se zásadou rovného zacházení. Podle společnosti Compass není totiž odůvodněné, aby osoba povinná k dani mohla podat za tatáž účetní období žádost o odpočet DPH, avšak nikoli žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH. Tvrdí, že časový nesoulad, pokud jde o datum, kdy nabývá účinnosti tříletá promlčecí lhůta, jenž je stanoven právní úpravou Spojeného království, která tak stanoví rozdílné zacházení s těmito dvěma typy žádostí a která je výsledkem náhody spojené se skutečnostmi, jež vedly k přijetí uvedené promlčecí lhůty, není objektivně odůvodněn.

17 Za těchto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vede rozdílné zacházení Spojeného království se žádostmi Fleming týkajícími se vybrané daně (jež mohly být podány za období končící před 4. prosincem 1996) a se žádostmi Fleming týkajícími se odpočitatelné daně (jež mohly být podány za období končící před 1. květnem 1997 – tj. později než v případě žádostí Fleming týkajících se vybrané daně):
   a) k porušení zásady rovného zacházení platné v unijním právu nebo
   b) k porušení zásady daňové neutrality platné v unijním právu anebo
   c) k porušení zásady efektivity platné v unijním právu či

d) k porušení jakékoli jiné relevantní zásady unijního práva?

2) Pokud bude odpověď na první otázku pod písmenem a) až d) kladná, jak má být zacházeno se žádostmi Fleming týkajícími se vybrané daně, které se vztahují k období od 4. prosince 1996 do 30. dubna 1997?“

K předběžným otázkám

K první otázce

18 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda zásady daňové neutrality, rovného zacházení a efektivity brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava, o kterou se jedná v původním řízení a která v rámci zkrácení promlčecí lhůty u žádostí o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH a u žádostí o odpočet DPH zaplacené na vstupu stanoví rozdílná přechodná období tak, že se na žádosti týkající se dvou účetních období tří měsíců vztahují rozdílné promlčecí lhůty podle toho, zda je jejich předmětem vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, nebo odpočet DPH zaplacené na vstupu.

19 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, v souladu s čl. 80 odst. 4 a čl. 25 odst. 6 zákona z roku 1994 provedeným čl. 29 odst. 1A nařízení o dani z přidané hodnoty z roku 1995 ve znění použitelném na spor ve věci v původním řízení, na které odkazuje článek 121 zákona z roku 2008, se na žádosti o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH a na žádosti o odpočet DPH zaplacené na vstupu vztahuje stejná promlčecí lhůta, která byla zkrácena o tři roky. Naproti tomu datum, od kterého je tato lhůta uplatnitelná – které vyplývá z přechodných období zavedených článkem 121 zákona z roku 2008, jenž kodifikoval praxi Commissioners, a určených k zajištění souladu s unijním právem, jak bylo uvedeno v bodech 10 až 12 tohoto rozsudku – je rozdílné u těchto dvou typů žádostí. Tato tříletá promlčecí lhůta se podle čl. 121 odst. 1 zákona z roku 2008 nevztahuje na žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené částky DPH, která byla přiznána nebo zaplacena za účetní období končící před 4. prosincem 1996, pokud byla tato žádost podána před 1. dubnem 2009. Kromě toho odstavec 2 tohoto článku 121 stanoví, že uvedená promlčení lhůta se nevztahuje na žádost o odpočet DPH zaplacené na vstupu, která se stala splatnou v rámci účetního období končícího před 1. květnem 1997, pokud byla tato žádost podána před 1. dubnem 2009.

20 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, kterou podala Compass, byla zamítnuta na základě čl. 121 odst. 1 zákona z roku 2008 a tříleté promlčecí lhůty uplatnitelné na účetní období končící po 4. prosinci 1996, kterou stanoví. Bylo by tomu jinak v případě, že by společnost předložila žádost o odpočet DPH zaplacené na vstupu, jelikož tříletá promlčecí lhůta vztahující se na tento typ žádostí byla uplatnitelná až na účetní období končící po 1. květnu 1997.

21 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že zásada daňové neutrality brání zvláště tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudky ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22, jakož i ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 32).

22 Žádná skutečnost ve spisu, který předkládající soud předal Soudnímu dvoru, přitom neumožňuje mít za to, že se službami poskytnutými společností Compass bylo z pohledu DPH zacházeno jinak než s podobnými plněními konkurujícího hospodářského subjektu.

23 Jak totiž uvádí generální advokát v bodě 54 svého stanoviska, Commissioners uplatnil na všechny žadatele, včetně Compass, stejná pravidla upravující promlčecí lhůty v závislosti na povaze jejich nároků podle toho, zda se týkaly žádosti o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH nebo žádosti o odpočet DPH zaplacené na vstupu.

24 Pokud jde zadruhé o zásadu rovného zacházení, Soudní dvůr rozhodl, že zatímco o porušení zásady daňové neutrality, která je v oblasti DPH vyjádřením zásady rovného zacházení, lze uvažovat pouze mezi konkurenčními hospodářskými subjekty, porušení obecné zásady rovného zacházení se může v daňové oblasti vyznačovat dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci z jiného hlediska (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

25 Podle ustálené judikatury platí, že porušení zásady rovného zacházení z důvodu odlišného zacházení předpokládá, že dotčené situace jsou srovnatelné s ohledem na veškeré prvky, které je charakterizují (rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další, C-127/07, EU:C:2008:728, bod 25). Prvky, jimiž se různé situace odlišují, a srovnatelnost těchto situací musí být určeny a posuzovány zejména ve světle předmětu dotčených ustanovení a jimi sledovaného cíle, přičemž se rozumí, že pro tento účel musí být zohledněny zásady a cíle oblasti, jejíž součástí akt je (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další, C-127/07, EU:C:2008:728, bod 26, jakož i rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 42).

26 Je tedy třeba posoudit, zda z hlediska promlčecích lhůt upravených v článku 121 zákona z roku 2008 je situace takového hospodářského subjektu, jako je Compass, který má v úmyslu dosáhnout vrácení DPH bezdůvodně zaplacené daňovým orgánům, srovnatelná se situací jiného hospodářského subjektu, který žádá tytéž orgány o odpočet DPH zaplacené na vstupu.

27 Compass má v tomto ohledu za to, že situace hospodářského subjektu, který žádá o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, je srovnatelná se situací hospodářského subjektu, který žádá o odpočet DPH zaplacené na vstupu zejména z toho důvodu, že – jak vyplývá z rozsudku ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211) – oba tyto subjekty mají u daňových orgánů přeplatek na DPH. Spojené království a Evropská komise naproti tomu tvrdí, že tyto situace nejsou srovnatelné vzhledem k odlišné právní povaze nároků, na kterých jsou založeny oba typy žádostí.

28 Za účelem ověření, zda jsou uvedené situace srovnatelné, či nikoli, je na jedné straně třeba určit prvky, kterými se vyznačuje taková žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, jako je žádost společnosti Compass. V tomto ohledu je třeba připomenout, že šestá směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo opravu bezdůvodně naúčtované částky DPH výstavcem faktury. Za těchto podmínek je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za nichž lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdůvodně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, body 48 a 49, jakož i rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 25).

29 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je následkem a doplňkem práv, které jsou jednotlivcům přiznána ustanoveními unijního práva, jak byla vyložena Soudním dvorem (viz zejména rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgo 199/82, EU:C:1983:318, bod 12; ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 84, jakož i ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 24). Členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem (viz zejména rozsudky ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 20, jakož i ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 24).

30 Žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH lze podřadit pod nárok na vydání bezdůvodného obohacení, jehož účelem je podle ustálené judikatury napravit důsledky rozporu daně s unijním právem, a sice tím, že se odstraní hospodářská zátěž, která hospodářskému subjektu takto bezdůvodně vznikla a kterou tento subjekt v konečném důsledku skutečně nesl (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. října 2011, Danfoss a Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, bod 23).

31 Je tudíž třeba uvést, že prvkem, který charakterizuje takový nárok na vrácení a v němž tkví jeho původ, je skutečnost, že osoba povinná k dani bezdůvodně zaplatila daňovým orgánům částku DPH v rozporu s unijním právem. Právě skutečnost, že tato DPH byla zaplacena bezdůvodně, je základem práva na vydání bezdůvodného obohacení a v souladu podmínkami stanovenými při dodržení zásad rovnosti a efektivity vnitrostátním právem každého členského státu zajišťuje, že hospodářská zátěž vyplývající pro tuto osobu povinnou k dani z tohoto zaplacení bude odstraněna.

32 Pokud jde na druhé straně o určení prvků, které charakterizují žádost o odpočet DPH zaplacené na vstupu, je třeba uvést, že zatímco nárok na vrácení bezdůvodně zaplacené DPH vyplývá z obecných zásad unijního práva, jak uvedl generální advokát v bodě 59 svého stanoviska a jak vyplývá z bodů 29 a 30 tohoto rozsudku, je nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu upravený v článcích 17 a násl. šesté směrnice.

33 Soudní dvůr již rozhodl, že nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Nárok na odpočet DPH je tedy nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (viz zejména rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26, jakož i ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, body 30 a 31).

34 Účelem režimu odpočtů je zcela zbavit osobu povinnou k dani zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jejích ekonomických činností.

Společný systém DPH zajišťuje tudíž neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19; ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 48, jakož i ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 43).

35 Soudní dvůr tak již judikoval, že uplatnění nároku na odpočet DPH je omezeno pouze na splatné daně a nemůže být rozšířeno na DPH, která byla bezdůvodně vyúčtována a zaplacena daňovému orgánu (rozsudky ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, body 23 a 27, jakož i ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 47).

36 Platí tudíž, že na rozdíl od prvku charakterizujícího nárok na vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, je nárok na odpočet DPH, který je nárokem vlastním mechanismu DPH zavedenému společným systémem DPH, založen na existenci splatné daně.

37 Z výše uvedeného vyplývá, že zatímco účelem nároku na vrácení bezdůvodně zaplacené DPH je napravit stav vzniklý v důsledku porušení unijního práva tím, že se osobě, která má tento nárok, umožní odstranit bezdůvodně nesenou hospodářskou zátěž, vyplývá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu ze samotného uplatňování společného systému DPH za účelem, aby splatnou nebo zaplacenou DPH nenesla osoba povinná k dani v rámci svých ekonomických činností podléhajících DPH, čímž je zajištěno odstranění daňové zátěže u těchto činností.

38 Jak uvedl generální advokát v bodě 60 svého stanoviska, takový rozdíl v povaze dotčených nároků a cílů, které sledují, odůvodňuje, že mohou existovat právní režimy vlastní oběma těmto nárokům, zejména pokud jde o jejich obsah, jakož i podmínky uplatňování, jako je například promlčecí lhůta u žalob určených k vymáhání uvedených nároků a zvláště datum, od kterého je taková lhůta uplatnitelná.

39 Skutečnost, že lze mít za to – jak uvádí společnost Compass ve svém písemném vyjádření – že jak osoba, která má nárok na vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, tak osoba, která má nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, mají přeplatek na DPH u daňových orgánů, nemůže sama o sobě vést k závěru, že jejich situace je srovnatelná pro účely uplatňování zásady rovného zacházení v daňové oblasti vzhledem k základním rozdílům jak v cílech sledovaných právními režimy vlastními těmto nárokům, tak v prvcích, které je charakterizují. S ohledem na tyto rozdíly nejsou vnitrostátní daňové orgány povinny zacházet s osobami, které mají uvedené nároky, stejným způsobem, pokud jde o režim promlčecích lhůt vztahujících se k žádostem týkajícím se těchto nároků, ani zejména stanovit totožné datum pro uplatňování nové promlčecí lhůty.

40 Dále co se týče rozsudku ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), kterého se dovolává Compass ve svém písemném vyjádření – jak bylo připomenuto v bodě 27 tohoto rozsudku – je třeba uvést, že Soudní dvůr uvedl v bodě 50 tohoto rozsudku, že obecná zásada rovného zacházení má být uplatňována v situaci, kdy všechny hospodářské subjekty mají přeplatek na DPH, usilují o jeho vrácení u daňových orgánů a jejich žádosti o vrácení daně jsou vyřizovány rozdílným způsobem. Výklad unijního práva, který provedl Soudní dvůr v tomto rozsudku, se však týkal situace, v níž hospodářské subjekty usilovaly o vrácení DPH, kterou bezdůvodně zaplatily daňovým orgánům a jejich žádosti o vrácení daně byly vyřizovány rozdílným způsobem. Vzhledem k rozdílům mezi skutkovým stavem, o který se jedná v uvedeném rozsudku, a skutkovým stavem v původním řízení nemůže výklad Soudního dvora provedený v uvedeném rozsudku zpochybnit výklad, že nárok na vrácení bezdůvodně zaplacené DPH a nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu mají rozdílnou povahu.

41 Z toho vyplývá, že vzhledem k přechodným obdobím v oblasti promlčecích lhůt upraveným v článku 121 zákona z roku 2008 a zavedeným – jak vyplývá z bodu 19 tohoto rozsudku – k zajištění účinnosti nároku na vrácení a souladu s unijním právem, není situace takového hospodářského subjektu, jako je Compass, jenž usiluje o vrácení DPH, kterou bezdůvodně zaplatil vnitrostátním daňovým orgánům, srovnatelná se situací jiného hospodářského subjektu, který žádá o odpočet DPH, kterou zaplatil těmto orgánům na vstupu. Zásada rovnosti tudíž nebrání tomu, aby bylo s oběma situacemi zacházeno rozdílně, pokud jde o lhůty vyplývající z těchto přechodných období.

42 Pokud jde zatřetí o posouzení první otázky z hlediska zásady efektivity, je třeba připomenout, že Soudní dvůr uznal slučitelnost stanovení přiměřených pevných promlčecích lhůt pro podání žaloby s právem Unie, v zájmu právní jistoty, která chrání jak daňového poplatníka, tak dotčený správní orgán. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných právním řádem Unie, i když uplynutí těchto lhůt již z podstaty věci vede k úplnému nebo částečnému odmítnutí podané žaloby (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. července 1997, Haahr Petrolleum, C-90/94, EU:C:1997:368, bod 48, jakož i ze dne 8. září 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 36). V tomto ohledu se jeví tříletá vnitrostátní promlčecí lhůta jako přiměřená (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, bod 35, jakož i ze dne 15. dubna 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, bod 28.)

43 Soudní dvůr již kromě toho v bodě 38 svého rozsudku ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), rozhodl, že zásada efektivity nebrání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy zkrátily lhůtu, v níž se lze domáhat vrácení částek zaplacených v rozporu s unijním právem nejen za podmínky, že nově stanovená lhůta je přiměřená, nýbrž i za podmínky, že tyto nové právní předpisy

obsahují přechodný režim umožňující jednotlivcům mít k dispozici dostatečnou lhůtu po jejich přijetí k tomu, aby mohli podat žádosti o vrácení, které byli oprávněni podat podle starších právních předpisů.

44 Je přitom třeba konstatovat – jak uvádí Spojené království ve svém písemném vyjádření – že takové ustanovení, jako je článek 121 zákona z roku 2008, které stanoví přechodná období pro uplatňování zkrácených promlčecích lhůt u žádostí o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH a u žádostí o odpočet DPH zaplacené na vstupu, splňuje podmínky, které stanovil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Okolnost, že přechodná období týkající se data, od kterého jsou nové zkrácené promlčecí lhůty uplatnitelné, jsou odlišná podle toho, které z promlčecích lhůt, jež se uplatní na tyto dva typy žádostí, se týkají, nemůže mít žádný vliv na takový závěr, jelikož uplatňováním uvedených lhůt nejsou znemožněny nebo nadměrně ztíženy vrácení bezdůvodně zaplacené DPH ani odpočet DPH na vstupu. Vzhledem k tomu, že v situaci, o jakou se jedná v původním řízení, se zkrácení promlčecí lhůty u obou typů dotčených žádostí uplatní od 4. prosince 1996, pokud jde o prvně uvedené žádosti, a od 1. května 1997, pokud jde o žádosti uvedené na druhém místě – jak bylo připomenuto v bodě 12 tohoto rozsudku – umožnilo takové zkrácení, které nemá zpětnou účinnost z důvodu přechodných období, takovým jednotlivcům, jako je Compass, aby měli k dispozici skutečně tříletou lhůtu k předložení svých žádostí za období následující po 4. prosinci 1996 u prvních a po 1. květnu 1997 u druhých žádostí. Je tudíž třeba konstatovat, že lhůty, o které se jedná v původním řízení, jsou přiměřené, takže zásada efektivity nebrání takové právní úpravě.

46 Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že zásady daňové neutrality, rovného zacházení a efektivity nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava, o kterou se jedná v původním řízení a která v rámci zkrácení promlčecí lhůty u žádostí o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH a u žádostí o odpočet DPH zaplacené na vstupu stanoví různá přechodná období tak, že se na žádosti týkající se dvou účetních období tří měsíců vztahují rozdílné promlčecí lhůty podle toho, zda je jejich předmětem vrácení bezdůvodně zaplacené DPH, nebo odpočet DPH zaplacené na vstupu.

K druhé otázce

47 S ohledem na odpověď podanou na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

48 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:

Zásady daňové neutrality, rovného zacházení a efektivity nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava, o kterou se jedná v původním řízení a která v rámci zkrácení promlčecí lhůty u žádostí o vrácení bezdůvodně zaplacené daně z přidané hodnoty a u žádostí o odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu stanoví různá přechodná období tak, že se na žádosti týkající se dvou účetních období tří měsíců vztahují rozdílné promlčecí lhůty podle toho, zda je jejich předmětem vrácení bezdůvodně zaplacené daně z přidané hodnoty, nebo odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu.

Podpisy.