Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 2. března 2017 [1]

Věc C-38/16

Compass Contract Services Limited
proti
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná First-tier Tribunal (Tax Chamber) (senát pro daňové spory Soudu prvního stupně, Spojené království)]

„DPH — Neoprávněně vybraná daň — Podmínky vrácení — Vnitrostátní právní úprava zavádějící promlčecí lhůtu — Rozdíl oproti lhůtě stanovené pro vrácení neoprávněně zamítnutého odpočtu — Zásady rovného zacházení, daňové neutrality a efektivity"

1. Povoluje unijní právo, aby se promlčecí lhůty v případě žádostí o vrácení neoprávněně zaplacené daně z přidané hodnoty (DPH) lišily datem nabytí své účinnosti od lhůt uplatňovaných v případě žádostí o odpočet této daně? Takto lze shrnout podstatu otázky, kterou pokládá britský soud ve sporu, v němž proti sobě stojí společnost Compass Contract Services (UK) Ltd. (dále jen „Compass") a daňové orgány dané země.

2. Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer [2], že zásady efektivity a ochrany legitimního očekávání brání takové vnitrostátní právní úpravě [jako je finanční zákon z roku 1997 (Finance Act 1997)], která se zpětnou účinností zkracuje lhůtu pro podání žádosti o vrácení DPH vybrané v rozporu se směrnicí 77/388/EHS [3] z šesti let na tři roky.

3. Britský zákonodárce poté na základě výše uvedeného rozsudku stanovil, že se toto zkrácení lhůty nepoužije na žádosti o vrácení DPH, jež se týkají účetních období předcházejících datu zavedení této zkrácené lhůty. O něco později bylo totéž ustanovení přijato i v souvislosti s (opožděně podanými) žádostmi o odpočet DPH na vstupu.

4. Správní praxe a následné legislativní zásahy vedly nicméně k tomu, že ve Spojeném království dochází k rozdílnému zacházení, pokud jde o datum, kdy začíná běžet lhůta pro jednu kategorii žádostí (žádosti o vrácení DPH) a pro kategorii druhou (žádosti o odpočet DPH). Předkládající soud se táže Soudního dvora, zda je toto rozdílné zacházení slučitelné se zásadami unijního práva, zvláště pak se zásadou rovnosti.

1 — Původní jazyk: španělština.

2 — Věc C-62/00; dále jen „M&S I", EU:C:2002:435.

3 — Šestá směrnice 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").

I – **Právní rámec**

A – *Unijní právo* Šestá směrnice

5. Článek 17, který je nadepsán „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví toto:

„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.

[…]“

6. Článek 18, který je nadepsán „Pravidla uplatňování nároku na odpočet daně“, stanoví toto:

„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 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.

[…]“

B – *Vnitrostátní právo*

7. Vývoj právních předpisů v této oblasti do přijetí Finance Act 1997 (finanční zákon z roku 1997) byl v rozsudku M&S I popsán následovně [4]:

8. Vnitrostátní právní předpisy nebyly v požadovaném souladu s čl. 11 částí A bodu 1 písm. a) šesté směrnice, a to až do doby, kdy Finance (N.º 2) Act 1992 (druhý finanční zákon z roku 1992) s účinností od 1. srpna 1992 změnil čl. 10 odst. 3 Value Added Tax Act 1983 (zákon o DPH z roku 1983).

9. Od zmíněného okamžiku má výše uvedené ustanovení toto znění:

„Pokud protiplnění za dodání zboží nebo za poskytnutí služeb není zcela či částečně tvořeno peněžitou částkou, předpokládá se, že jeho hodnota odpovídá peněžité částce, která je po přičtení použitelné daně rovnocenná danému protiplnění.“

10. Pokud jde o právní předpisy upravující vrácení neoprávněně zaplacených částek DPH, článek 24 Finance Act 1989 (finanční zákon z roku 1989) zní od 1. ledna 1990 takto:

„1) Odvedla-li osoba povinná k dani Commissioners[5] částku daně z přidané hodnoty, která nebyla dlužná, mají Commissioners povinnost jí tuto částku vrátit.

2) Commissioners jsou povinni vrátit dlužnou částku podle tohoto článku pouze na základě žádosti.

[…]

4) Po uplynutí šesti let od data zaplacení již nelze požadovat vrácení žádné částky na základě tohoto článku, s výhradou použitelnosti ustanovení obsažených v následujícím odstavci.

5) V případě zaplacení částky ve prospěch Commissioners omylem lze požádat o vrácení této částky na základě tohoto článku, a to kdykoli během šesti let od okamžiku, kdy žadatel zjistil omyl nebo kdy tento omyl mohl zjistit, pokud by postupoval s řádnou péčí.

[…]

7) S výjimkou případů uvedených v tomto článku nejsou Commissioners povinni vrátit žádnou částku daně z přidané hodnoty na základě skutečnosti, že v jejich prospěch nevznikl žádný daňový dluh.

[…]“

11. Článek 24 Finance Act 1989 (finanční zákon z roku 1989) byl zrušen a nahrazen článkem 80 Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994), který vstoupil v platnost dne 1. září 1994. Znění příslušných ustanovení článku 80 se v podstatě shoduje se zněním článku 24.

12. Člen britské vlády Paymaster General (hlavní pokladník) oznámil dne 18. července 1996 parlamentu, že vzhledem k tomu, že státní pokladna je ve stále větším měřítku oslabována podáváním žádostí o vrácení neoprávněně zaplacených částek daně, má vláda v úmyslu změnit přijetím Finance Bill 1997 (návrh finančního zákona z roku 1997) promlčecí lhůtu týkající se žádostí o vrácení DPH

4 — Body 8 až 15 tohoto stanoviska představují téměř doslovný přepis bodů 4 až 11 rozsudku M&S I.

5 — Orgán daňové správy, který je ve Spojeném království příslušný k vybírání DPH.

a dalších nepřímých daní, a to zkrácením na tři roky. Nově zavedená promlčecí lhůta měla být bezprostředně použitelná na žádosti, které již byly ke dni tohoto oznámení vyřizovány, což mělo zabránit tomu, aby navrhovaná legislativní změna ztratila účinnost v důsledku časové prodlevy, která mohla vzniknout do doby, než bude projednávání v parlamentu ukončeno.

13. Dne 4. prosince 1996 schválila Dolní sněmovna návrh rozpočtu předloženého vládou, a to včetně návrhu oznámeného dne 18. července 1996, který byl vložen jako článek 47 do návrhu finančního zákona z roku 1997.

14. Finanční zákon z roku 1997 byl s konečnou platností schválen dne 19. března 1997. Článkem 47 odst. 1 tohoto zákona byl změněn článek 80 Value Added Tax 1994 (zákon o DPH z roku 1994) tak, že došlo ke zrušení odstavce 5 a ke změně odstavce 4, který zní po této změně takto:

„Commissioners nejsou povinni vrátit na základě žádosti podané podle tohoto článku žádnou částku, která jim byla zaplacena více než tři roky před podáním žádosti.“

15. Článek 47 odst. 2 finančního zákona z roku 1997 stanoví toto:

„[…] má se za to, že odstavec 1 vstoupil v platnost dne 18. července 1996; toto ustanovení se použije pro účely jakéhokoliv vrácení daně uskutečněného k uvedenému nebo pozdějšímu datu na všechny žádosti podané podle článku 80 zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1994, včetně žádostí podaných před tímto datem a žádostí týkajících se plateb uskutečněných před tímto datem.“

16. Článek 25 odst. 6 zákona o DPH z roku 1994 stanoví, že odpočet daně na vstupu podle čl. 25 odst. 2 a vyplacení přeplatku na DPH se neprovádějí, s výjimkou nároku uplatněného prostřednictvím žádosti podané příslušným způsobem a v příslušné lhůtě, která bude určena nařízením.

17. Článek 29 odst. 1 A Value Added Tax Regulations 1995 (nařízení o DPH z roku 1995) ve znění platném v době od 1. května 1997 do 31. března 2009[6] stanoví, že daňový orgán není povinen přijmout žádnou žádost o odpočet daně na vstupu, je-li tato žádost podána více než tři roky po datu, kdy mělo být podáno prohlášení týkající se příslušného účetního období.

18. Článek 121 odst. 1 Finance Act 2008 (finanční zákon z roku 2008) stanoví, že požadavek uvedený v čl. 80 odst. 4 zákona o DPH z roku 1994 se nevztahuje na žádost o částku, která byla přiznána nebo zaplacena za předepsané zúčtovací období končící před 4. prosincem 1996, pokud byla tato žádost podána před 1. dubnem 2009.

19. Článek 121 odst. 2 finančního zákona z roku 2008 stanoví, že čl. 25 odst. 6 zákona o DPH z roku 1994 se nevztahuje na žádost o odpočet daně na vstupu, která se stala splatnou v rámci předepsaného zúčtovacího období končícího před 1. květnem 1997, pokud byla tato žádost podána před 1. dubnem 2009.

20. Článek 121 odst. 4 finančního zákona z roku 2008 stanoví, že tento právní předpis nabývá účinnosti dne 19. března 2008.

II – **Skutkové okolnosti**

21. Compass je společnost zajišťující dodávky studených pokrmů, v jejíž prospěch soudy v červnu 2006 uznaly, že některá plnění, za něž tato společnost během předchozích účetních období účtovala a přiznávala DPH, ve skutečnosti této dani nepodléhala.

6 — V tomto období byla podána žádost společnosti Compass o vrácení daně.

22. Britské soudy konkrétně uznaly, že se na tato plnění vztahuje osvobození od daně, které je stanoveno v čl. 28 odst. 2 šesté směrnice. Commissioners proto uznali, že částky DPH, které Compass odvedla, představují přeplatek.

23. V lednu 2008 uplatnila Compass nárok na vrácení přeplatku DPH, který vyúčtovala a přiznala v období od 1. dubna 1973 do 2. února 2002.

24. Commissioners vyhověli nároku na vrácení částek neoprávněně zaplacených v období od 1. dubna 1973 do 31. října 1996, přičemž uvedli, že nároky týkající se zbývajících období jsou promlčené.

25. Compass napadla rozhodnutí Commisioners před First-tier Tribunal (Tax Chamber) (senát pro daňové spory Soudu prvního stupně, Spojené království) a poukázala přitom na rozdílné zacházení s žádostmi o vrácení neoprávněně zaplacené DPH na straně jedné a žádostmi o odpočet této daně na straně druhé.

26. Toto rozdílné zacházení se podle ní projevuje tím, že prvně jmenovaným žádostem může být vyhověno pouze v případě, že se vztahují k účetním obdobím skončeným před 4. prosincem 1996, kdežto lhůta stanovená pro posledně jmenované žádosti trvá až do 1. května 1997.

27. Předmětem původního řízení je tedy pouze vrácení DPH, která byla neoprávněně zaplacena od 1. listopadu 1996 do 30. dubna 1997 (účetní čtvrtletí 04/96 a 01/97).

28. Za těchto okolností položil soud, který má vyřešit projednávaný spor, předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

III – **Předběžná otázka**

29. Předběžné otázky, které byly položeny dne 25. ledna 2016, zní takto:

„1) Představuje rozdílné zacházení s tzv. ‚Fleming claims' souvisejícími s daní na výstupu (jež bylo možné uplatnit za období končící před 4. prosincem 1996) a s tzv. ‚Fleming claims' souvisejícími s daní na vstupu (jež bylo možné uplatnit za období končící před 1. květnem 1997 – tj. později než v případě ‚Fleming claims' souvisejícími s daní na výstupu) ve Spojeném království:

a) porušení unijní zásady rovného zacházení nebo

b) porušení unijní zásady daňové neutrality nebo

c) porušení unijní zásady efektivity nebo

d) porušení jakékoli jiné relevantní unijní zásady?

2) Pokud bude odpověď na kteroukoli z otázek 1) a) až d) kladná, jak by mělo být zacházeno s tzv. ‚Fleming claims' v souvislosti s daní na výstupu týkajícími se období od 4. prosince 1996 do 30. dubna 1997?"

IV – **Řízení před Soudním dvorem a postoje účastníků řízení**

30. Řízení se zúčastnily Compass, vláda Spojeného království a Komise, které předložily písemná vyjádření a zúčastnily se jednání konaného dne 8. prosince 2006.

31. Compass se domnívá, že první otázka by měla být zodpovězena kladně. Rozdílné zacházení, na něž upozornila, nelze odůvodnit v souladu se zásadou rovnosti, neboť obě srovnávané situace se týkají vrácení „přeplatku na DPH“. Má za to, že z myšlenky, jíž se řídí vnitrostátní právní předpisy upravující zpětnou účinnost promlčení, vyplývá, že záměrem Commissioners bylo, aby byly tyto předpisy používány na všechny žádosti o vrácení přeplatku na DPH.

32. V souvislosti se zásadou neutrality Compass tvrdí, že je s ní zacházeno méně příznivě než s jejími hypotetickými soutěžiteli, kteří během sporného období uplatňují nárok na odpočet DPH.

33. Pokud jde o druhou otázku, Compass uvádí, že v souladu s rozsudkem ze dne 10. dubna 2008, Mark & Spencer [7] by na ni měl předkládající soud použít stejnou promlčecí lhůtu, jaká platí pro žádosti o odpočet DPH, neboť toto ustanovení je příznivější. Dodává, že opačný postup je v rozporu se zásadou efektivity.

34. Vláda Spojeného království je toho názoru, že s ohledem na položené otázky musí být za jedinou relevantní zásadu považována zásada rovnosti. Tato zásada za okolností projednávaného případu nebrání rozdílnému zacházení, na něž upozornila Compass, neboť postavení Compass nelze srovnat s postavením společnosti „opožděně“ podávající žádost o odpočet DPH. Obě tyto situace jsou podle názoru zmíněné vlády odlišné jak z hlediska skutkových okolností, tak z hlediska právní povahy.

35. Pokud jde o skutkové okolnosti, britská vláda uvádí, že zmíněný rozdíl je důsledkem toho, že jednotlivá omezení (v obou případech na dobu tří let) byla zavedena v různých okamžicích poté, co bylo v rozsudku M&S I [8] konstatováno porušení unijního práva. S cílem napravit toto porušení bylo článkem 121 finančního zákona z roku 2008 zavedeno přechodné období a za referenční data byla vzata první data, v nichž mohlo Spojené království zkrátit s okamžitým účinkem promlčecí lhůty, neboť právě tehdy se uplatnila právní ustanovení týkající se zkrácení promlčecí lhůty z šesti let na tři roky.

36. Pokud jde o právní povahu obou druhů žádostí, vláda Spojeného království uvádí, že nárok na získání částky, která je požadována z důvodu neoprávněného zaplacení DPH, nevychází sám o sobě ze systému DPH ani ze směrnic, které jej upravují, nýbrž z obecného unijního práva. Naproti tomu nárok na odpočet vychází výlučně z výše uvedených směrnic, podle nichž je osoba podléhající dani, která tuto daň zaplatila nebo má zaplatit třetí osobě rovněž této dani podléhající, od níž obdržela určité zboží nebo služby, oprávněna odvedenou DPH odpočíst (nebo získat zpět odpovídající přeplatek). Důkazem právní odlišnosti obou těchto případů je skutečnost, že unijní právo přiznává orgánu daňové správy možnost dovolávat se v prvně jmenovaném případě bezdůvodného obohacení, kdežto v druhém případě nikoli.

37. Kromě toho má vláda Spojeného království za to, že výraz „přeplatek na DPH“, který je používán v rozsudku M&S II, nepředstavuje striktně vzato právní definici, nýbrž spíše vyjadřovací prostředek.

38. Výše uvedená vláda také uvádí, že rozsudek M&S II se netýká vnitrostátních právních předpisů, které byly v roce 2005 změněny a použity na společnost Compass. Po provedení této změny bylo k oběma výše uvedeným druhům žádostí přistupováno stejně a Compass neprokázala, že by bylo nějakému subjektu v témže postavení přiznáno jiné, výhodnější zacházení.

39. Vláda Spojeného království dospěla proto k závěru, že sporná vnitrostátní právní úprava není v rozporu se zásadou efektivity ani se zásadou ochrany legitimního očekávání, neboť neslučitelnost s unijním právem, která byla konstatována ve věci M&S I, byla napravena zavedením přechodného režimu.

7 — Věc C-309/06; dále jen „M&S II“, EU:C:2008:211.

8 — Věc C-62/00, EU:C:2002:435.

40. Komise tvrdí, že takový daňový režim (jako je režim dotčený v projednávané věci) může stanovit rozdílné lhůty, aniž přitom porušuje zásadu neutrality nebo obecné zásady unijního práva. V souvislosti s prvně jmenovanou zásadou Komise uvádí, že porušení této zásady je namístě konstatovat pouze v případě nerovného zacházení s vzájemně soutěžícími hospodářskými subjekty, které existovalo v případě, jímž se zabýval rozsudek M&S II, avšak v projednávaném případě neexistuje.

41. Obdobně jako neexistence vzájemně soutěžících hospodářských subjektů vylučuje porušení zásady neutrality, možná přítomnost hospodářských subjektů nacházejících se ve srovnatelném postavení by mohla naznačovat, že byla porušena zásada rovnosti. Komise je však toho názoru, že v projednávané věci jsou porovnávány dvě různé situace, které ve skutečnosti porovnávat nelze: oba dva druhy žádostí jsou z objektivního pohledu zásadně odlišné, neboť se týkají různých úrovní hospodářské činnosti, a proto také podléhají různým právním předpisům. Takovýto závěr vyplývá podle mínění Komise z judikatury zavedené rozsudkem Reemtsma Cigarettenfabrike [9].

42. Komise má za to, že odkaz na zásadu efektivity je irelevantní, neboť i zde platí, že takové žádosti, jako je žádost podaná společností Compass, nelze klást na roveň žádostem o odpočet. Použití zásady rovnosti musí ověřit předkládající soud, přičemž je nutné připomenout, že tato zásada nesmí být vykládána v tom smyslu, že ukládá členskému státu povinnost rozšířit svůj příznivější vnitrostátní režim na všechna řízení zahájená v určité právní oblasti.

V – **Analýza**

A – *Úvodní poznámky. Historický a normativní kontext projednávaného sporu*

43. Jak upozornil předkládající soud [10] a zdůraznila britská vláda [11], pro lepší pochopení rozdílného zacházení se žádostmi o vrácení přeplatku na DPH na straně jedné a žádostmi o odpočet DPH na straně druhé, které zavádí článek 121 finančního zákona z roku 2008, je vhodné poukázat na původ tříleté promlčecí lhůty, jakož i na chronologii soudních řízení, v nichž byla tato lhůta zpochybněna.

44. Z popisu poskytnutého předkládajícím soudem a vládou Spojeného království vyplývá, že článek 121 finančního zákona z roku 2008 je vyústěním celé řady normativních opatření, jež započala již dne 18. července 1996, kdy vláda oznámila svůj úmysl změnit článek 80 zákona o DPH z roku 1994 [12]. Vnitrostátní zákonodárce přijal návrh předložený vládou dne 4. prosince 1996.

45. Commissioners měli zpočátku za to, že nová tříletá lhůta se nepoužije na žádosti o odpočet daně. S účinností od 1. května 1997 došlo nicméně ke změně nařízení o DPH z roku 1995, a sice v tom smyslu, že tato lhůta byla rozšířena i na výše uvedené žádosti.

9 — Rozsudek ze dne 15. března 2007, C-35/05, EU:C:2007:167.

10 — Body 8 až 26 předkládacího rozhodnutí.

11 — Bod 4 vyjádření vlády Spojeného království.

12 — Jak již bylo uvedeno v bodě 12 tohoto stanoviska, důvodem pro předložení návrhu bylo to, že „státní pokladna [byla] ve stále větším měřítku oslabována podáváním žádostí o vrácení neoprávněně zaplacených částek daně“, čemuž mělo zamezit zkrácení lhůty pro vymáhání těchto částek z šesti let na tři roky.

46. S ohledem na rozsudek M&S I [13], v němž bylo prohlášeno, že zkrácení (z šesti let na tři roky) lhůty pro podání žádosti o vrácení neoprávněně zaplacené DPH, které mělo zpětnou účinnost, je v rozporu s unijním právem, rozhodly britské soudy (v tzv. „judikatuře Fleming“) [14] v tom smyslu, že toto zkrácení musí být provedeno v rámci přechodného období a že musí být rozšířeno i na žádosti o odpočet.

47. Na základě této judikatury Commissioners povolili:

— aby bylo vyhověno žádostem podaným v souvislosti s částkami DPH, jež byly neoprávněně zaplaceny v účetních obdobích předcházejících 4. prosinci 1996 (datum, kdy byl změněn článek 80 zákona o DPH z roku 1994, který se původně týkal pouze tohoto druhu žádostí), a

— aby bylo vyhověno rovněž žádostem o odpočet týkajícím se účetních období předcházejících 1. květnu 1997 (datum, kdy bylo změněno nařízení o DPH z roku 1995 ve smyslu rozšíření tříleté lhůty na tento druhý typ žádostí).

48. Poté, co byla výše uvedená správní praxe potvrzena v soudních řízeních, byl takto zavedený postup s konečnou platností zakotven i v právních předpisech, a sice ve finančním zákoně z roku 2008, který stanovil, že má být používán na žádosti podané před 1. dubnem 2009.

49. Předběžné otázky položené předkládajícím soudem spadají do výše popsaného kontextu. Pro případ, že bude první otázka zodpovězena kladně, se předkládající soud prostřednictvím druhé otázky táže, jakým způsobem má být zacházeno se žádostmi o vrácení přeplatku na DPH podanými v období mezi oběma výše uvedenými daty.

B – *První předběžná otázka*

50. Předkládající soud si v podstatě přeje zjistit, zda unijní právo brání vnitrostátnímu opatření, které tím, že upravuje přechodné období použitelné na zkrácené promlčecí lhůty, zavádí rozdílné zacházení se žádostmi o vrácení přeplatku na DPH a se žádostmi o odpočet DPH [15]. Má za to, že tomuto rozdílnému zacházení by mohlo bránit několik zásad unijního práva.

51. Konkrétně se předkládající soud dovolává zásad rovného zacházení, daňové neutrality a efektivity, jakož i „jakékoli jiné relevantní unijní zásady“, přičemž posledně jmenovaným výrazem patrně odkazuje na zásady rovnocennosti [16] a ochrany legitimního očekávání [17].

52. Stejně jako britská vláda [18] se však domnívám, že spor v původním řízení je zaměřen (což by podle mého názoru měla odrážet i odpověď na předběžnou otázku) především na rozdíl mezi režimy, jež jsou uplatněny na obě výše uvedené žádosti, tj. na případné porušení zásady rovnosti. Ostatní zásady, jichž se dovolává předkládající soud, mají podle mého mínění v projednávaném případě jen okrajový význam.

13 — Věc C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Z vysvětlení poskytnutého předkládajícím soudem, které je uvedeno v bodě 4 předkládacího rozhodnutí, vyplývá, že pojem „Fleming claim“ vychází z rozsudku House of Lords vydaného ve věci Fleming v. HMRC. Výrazem „Fleming claim v souvislosti s daní na výstupu“ je označována žádost podaná na základě článku 80 zákona o DPH z roku 1994 v souvislosti s částkou, která byla přiznána nebo zaplacena jako daň na výstupu, ale nebyla ve skutečnosti splatná za předepsané zúčtovací období končící před 4. prosincem 1996. Pojem „Fleming claim v souvislosti s daní na vstupu“ se týká žádosti o odpočet daně na vstupu, pokud právo na odpočet daně vzniklo během zúčtovacího období končícího před 1. květnem 1997.

15 — Jak již bylo uvedeno výše, pro oba tyto druhy žádostí byla sice zavedena stejná promlčecí lhůta, avšak u každého z nich začíná tato lhůta jiného dne.

16 — Písemné vyjádření Komise, body 34 až 36.

17 — Písemné vyjádření Spojeného království, body 28 až 34.

18 — Písemné vyjádření Spojeného království, bod 8.

53. Zásada neutrality, která má ve společném systému DPH klíčové postavení [19], brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami – u nichž se právě s ohledem na tuto podobnost předpokládá vzájemná konkurence [20] – zacházeno z pohledu této daně rozdílně [21]. Sdílím postoj Komise [22] i vlády Spojeného království [23], které zdůrazňují, že takováto situace v projednávané věci nenastala.

54. Nebylo konkrétně prokázáno, že by Commissioners zacházeli se službami, jež poskytuje Compass, jiným způsobem než s podobnými službami poskytovanými jejími soutěžiteli. Na všechny tyto soutěžitele včetně Compass byly stejným způsobem použity právní předpisy, jimiž jsou upraveny lhůty, a to podle povahy jejich žádostí (bez ohledu na to, zda se jedná o žádosti o vrácení daně nebo o žádosti o odpočet).

55. Zásada daňové neutrality není však ničím jiným než vyjádřením zásady rovného zacházení v oblasti DPH [24]. Posledně jmenovaná zásada platí nejen mezi konkurenčními hospodářskými subjekty, nýbrž i mezi hospodářskými subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci v jiných vztazích [25], což znamená, že se musíme vrátit k analýze zásady rovnosti.

56. Je tudíž třeba určit:

— zda je postavení osoby, která se, tak jako to činí Compass, domáhá vrácení přeplatku na DPH, srovnatelné s postavením osoby, která není nutně jejím soutěžitelem, avšak požaduje odpočet této daně; a

— zda je pro případ, že by byly obě tyto žádosti rovnocenné, odůvodněno rozdílné zacházení, když právní předpisy stanoví pro podání obou těchto žádostí promlčecí lhůtu, která je sice stejně dlouhá, avšak u každé z těchto žádostí začíná jiného dne.

1. K odlišné povaze nároku na vrácení daně a nároku na odpočet DPH

57. Vláda Spojeného království a Komise tvrdí, že z pojmového hlediska není žádost o vrácení přeplatku na DPH srovnatelná se žádostí o odpočet této daně. Mám za to, že mají pravdu, a dokonce ani Compass ve skutečnosti nepopírá, že mezi oběma těmito žádostmi existují rozdíly, které jsou natolik zjevné, že nemohou být zpochybněny [26].

58. Nárok na odpočet DPH je hlavní zásadou společného systému DPH zavedeného Unií. Soudní dvůr prohlásil, že cílem systému odpočtu je „zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností“. Tímto způsobem lze zaručit „úplnou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH“ [27].

19 — Rozsudek ze dne 19. prosince 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 59).

20 — Rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, body 33 a 34).

21 — V tomto smyslu rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko (C-41/09, EU:C:2011:108, bod 66).

22 — Písemné vyjádření Komise, bod 20.

23 — Písemné vyjádření Spojeného království, body 25 až 27.

24 — Rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 48).

25 — Věc M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

26 — Během jednání Compass připustila, že se jedná o dvě různé žádosti, přestože jsou podle jejího názoru téhož druhu.

27 — Viz mimo jiné rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 27 a citovaná judikatura).

59. Naproti tomu účelem nároku na vrácení přeplatku na DPH – který na rozdíl od výše uvedeného nároku nevychází ze směrnic o DPH, nýbrž z obecného unijního práva [28] – „je napravit důsledky rozporu daně s unijním právem, a sice tím, že se odstraní hospodářská zátěž, která hospodářskému subjektu takto bez řádného důvodu vznikla a kterou tento subjekt v konečném důsledku skutečně nesl“ [29].

60. S ohledem na tyto zásadní rozdíly je logické, že oba tyto nároky musí podléhat zvláštním právním režimům odrážejícím odlišnost, která mezi nimi existuje. Oba tyto nároky mohou být tedy upraveny takovým způsobem, aby se lišily svým obsahem i podmínkami svého uplatnění, s ohledem na účel, za nímž byly právním řádem zavedeny.

61. Týmiž rozdíly lze vysvětlit například okolnost, že unijní právo za určitých okolností nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení neprávem vybraných daní za podmínek, které by vedly k bezdůvodnému obohacení oprávněných osob [30], což je kritérium, které nelze použít na odpočet DPH.

62. Vzhledem k tomu, že za současného stavu unijního práva neexistují v tomto ohledu harmonizované právní předpisy, je věcí jednotlivých členských států, aby upravily podmínky pro podávání žádostí o vrácení daně, přičemž tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity [31]. Naopak v oblasti DPH stanoví šestá směrnice v článku 20 podmínky, za kterých lze provést opravu odpočtů daně na vstupu u příjemce dodávky zboží nebo služeb [32].

63. Z výše uvedených rozdílů tedy vyplývá, že postavení, jež zaujímají držitelé obou těchto nároků, nejsou srovnatelná, takže na ně nelze přenášet požadavky vyplývající ze zásady rovnosti. Členské státy jsou oprávněny zavést zvláštní pravidla (kromě jiných oblastí také v oblasti lhůt pro podávání žádostí a v oblasti promlčení nároku, který lze uplatnit) pro účely vrácení přeplatku na DPH, která se mohou lišit od pravidel použitelných na odpočet DPH na vstupu. Je třeba znovu zopakovat, že unijní právo nestanoví, že by se obě tyto skupiny vnitrostátních pravidel měly shodovat.

64. Je nicméně pravda, že ačkoli jsou obě výše uvedená postavení specifická a jedinečná, vycházejí ze společného jmenovatele: v obou případech se týkají nároků, jež opravňují své držitele k tomu, aby vymáhali uskutečnění jejich obsahu na témže povinném, jímž je orgán daňové správy.

65. Compass upozorňuje na to, že tato okolnost by mohla představovat podklad pro srovnání, a používá přitom výraz „přeplatek na DPH“, který se objevuje v rozsudku M&S II [33]. Vláda Spojeného království [34] tvrdí, že tento výraz není vhodný, neboť jej Soudní dvůr podle jejího mínění nepoužil ve smyslu právní definice, nýbrž pouze jako praktický vyjadřovací prostředek, jímž hodlal popsat buď postavení osob uplatňujících nárok na vrácení přeplatku na DPH, nebo postavení osob uplatňujících odpočet DPH [35], nikdy však s cílem porovnat postavení těchto osob.

28 — Tato skutečnost je připomenuta v rozsudku ze dne 16. května 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, bod 22): „nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem“.

29 — Tamtéž, bod 24.

30 — Věc M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 41).

31 — Znamená to, že podmínky stanovené pro podávání těchto žádostí nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva, a že v praxi neznemožňují výkon práv přiznaných právním řádem Společenství. Viz mimo jiné rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 37).

32 — Rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 38).

33 — Věc C-309/06, EU:C:2008:211, bod 50.

34 — Písemné vyjádření, body 18 a 19.

35 — Za tímto účelem se britská vláda dovolává mimo jiné rozsudku ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267).

66. Mám za to, že Spojené království správně poukazuje na souvislosti, v nichž by měl být vykládán smysl a rozsah pojmu „přeplatek na DPH“. I v těchto souvislostech však existují oprávněné důvody k předpokladu, že osoba uplatňující nárok na vrácení přeplatku na DPH i osoba uplatňující nárok na odpočet DPH na vstupu mají společné to, že se domáhají „přeplatku“ (tj. peněžité částky, kterou je věřitel oprávněn vymáhat a získat od dlužníka). Postavení věřitele, jež obě tyto osoby zaujímají ve vztahu ke státní pokladně, představuje prvek umožňující vzájemně porovnat postavení těchto osob, a právě na základě tohoto prvku může být ve světle zásady rovnosti posouzeno konkrétní zacházení, které těmto osobám přiznávají vnitrostátní právní předpisy.

67. Při vymáhání obou těchto „přeplatků“ je totiž nutné vycházet z podmínek, jež jsou dány příslušným normativním režimem. Orgán daňové správy plní svou povinnost s přihlédnutím k tomu, co pro něj v souvislosti s jednotlivými uplatněnými nároky vyplývá z daňového systému. Znamená to, že musí být splněny podmínky pro uplatnění nároku, jež vyplývají z pravidel upřesňujících daný normativní kontext. Není přitom nutné, aby byla tato pravidla shodná pro všechny uplatněné nároky, ba právě naopak je možné, aby byla odlišná, a to právě proto, že jejich předmětem jsou různé druhy nároků.

68. Odhlédneme-li nyní od podmínek konkrétně vyplývajících z obsahu jednotlivých uplatňovaných nároků, klíčovou otázkou je, zda je orgán daňové správy oprávněn k tomu, aby zaváděl dočasné podmínky, které se pro uplatnění jednotlivých nároků liší. Jinými slovy, mohou být rozdíly mezi nárokem na vrácení přeplatku na DPH, na straně jedné, a nárokem na odpočet DPH, na straně druhé, důvodem k tomu, aby pro uplatnění těchto nároků platily různé lhůty?

2. K odůvodnění rozdílného zacházení s oběma nároky, pokud jde o začátek promlčecí lhůty stanovené pro jejich uplatnění

69. Problém, na který poukázal předkládající soud, vyvstal v souvislosti s normativním opatřením, jehož cílem bylo zavést pro oba sporné nároky stejné zacházení: záměrem bylo rozšířit zkrácenou lhůtu, kterou vnitrostátní zákonodárce zprvu zavedl pouze pro žádosti o vrácení přeplatku na DPH, i na žádosti o odpočet.

70. Jak jsem již uvedl výše, navrhované časové sjednocení obou druhů žádostí spočívalo v tom, že zkrácení lhůty (z šesti let na tři roky), které bylo zavedeno v prosinci 1996 pro žádosti o vrácení přeplatku na DPH, mělo být od května 1997 použito i na žádosti o odpočet [36].

71. Vláda Spojeného království otevřeně přiznává, že záměrem bylo přiznat oběma druhům žádostí stejné zacházení. Ve svém vyjádření souhlasí s tím, že změna článku 29 nařízení o DPH z roku 1995, která nabyla účinnosti od 1. května 1997, měla „odstranit náhodně vzniklý nesoulad“ spočívající v rozdílném zacházení s žádostmi o vrácení daně a s žádostmi o odpočet a „zaručit, že všechny [tyto žádosti] budou podléhat stejné lhůtě tří let“ [37].

72. Veden snahou zabránit porušení unijního práva, na něž upozornil Soudní dvůr ve věci M&S I [38], rozhodl vnitrostátní zákonodárce v tom smyslu, že nová tříletá lhůta pro podání žádosti nebude uplatněna se zpětnou účinností, nýbrž začne běžet od okamžiku nabytí její účinnosti, který však byl u každého z obou druhů žádostí jiný. Až na tento jediný rozdíl je s oběma druhy žádostí zacházeno stejně, což ostatně odpovídá i záměru vnitrostátního zákonodárce.

36 — Omezení zpětné účinnosti zkrácení lhůty pro jednotlivé druhy nároků mohlo být uplatněno pouze za předpokladu, že byla žádost u každého z těchto nároků podána před týmž datem, pro oba tyto nároky společným (dne 1. dubna 2009).

37 — Písemné vyjádření Spojeného království, bod 4 písm. b).

38 — Věc C-62/00, EU:C:2002:435.

73. Rozdíl, který je předmětem původního řízení, vznikl tedy v důsledku vývoje, jímž prošla legislativní opatření, jejichž cílem bylo zajistit rovnocennost režimů upravujících oba druhy žádostí. Jednalo se o rozdíl vycházející z objektivní skutečnosti, a sice z rozdílu v datech, kdy lhůta pro podání žádosti nabyla u jednotlivých druhů nároků účinnosti.

74. Zastávám názor, že přijaté opatření se neodchyluje od svého původně stanoveného cíle, neboť lhůta je každopádně pro oba druhy žádostí tříletá a liší se pouze datem, od kterého má začít běžet. Znovu zdůrazňuji, že zavedením tohoto opatření chtěl britský zákonodárce docílit toho, aby nová lhůta striktně platila počínaje datem účinnosti, a zabránit přitom tomu, aby byly zpětným použitím jakkoli dotčeny žádosti, které až dosud podléhaly šestileté lhůtě. Vzhledem k tomu, že u každého z obou druhů žádostí nabyla tato změna účinnosti jiného dne, se jeví jako rozumné, aby byla hranice zpětné účinnosti nově zavedené lhůty (tří let) stanovena tehdy, kdy měla ještě platit dosavadní lhůta (šesti let).

75. Řešení, jež zvolil vnitrostátní zákonodárce, bránilo tomu, aby byla zpětná účinnost změněné promlčecí lhůty uplatňována *in peius*, což bylo nezbytné, jelikož Soudní dvůr prohlásil v rozsudku M&S I [39], že v opačném případě by bylo porušeno unijní právo. Vzhledem k tomu, že tříletá lhůta nabyla účinnosti v různých dnech, z hlediska zásady rovnosti odpovídal zákaz zpětné účinnosti rozdílnému zacházení s oběma druhy žádostí, a to vzhledem k rozdílným okamžikům, v nichž mohla být u každého z těchto nároků uplatněna nová lhůta, aniž došlo ke zpětné účinnosti.

76. Bez ohledu na to, k jakému účelu byla tedy daná změna určena a do jaké míry se podařilo [40] dosáhnout jejího cíle, tj. vyrovnání režimu promlčecích lhůt, je pravda, že došlo k časovému nesouladu při vyřizování žádostí o vrácení DPH a žádostí o odpočet téže daně, a to v rozmezí pouhých několika měsíců (od prosince 1996 do května 1997).

77. Vzhledem k tomu, že předmětem projednávané věci je žádost o vrácení přeplatku na DPH, který zaplatila Compass, mám za to, že časový nesoulad mezi režimem promlčení pro tento druh žádostí a pro žádosti o odpočet DPH na vstupu, který vznikl v důsledku změn ve vnitrostátním legislativním postupu, nemůže být z pohledu unijního práva nijak zpochybněn, neboť:

— zaprvé, jak jsem již uvedl výše, unijní právo neobsahuje žádnou jednotnou ani harmonizovanou právní úpravu, která by měla přednost před vnitrostátními právními ustanoveními upravujícími uplatnění nároku na vrácení neoprávněně zaplacené DPH, přičemž je nutné pouze to, aby posledně jmenovaná ustanovení byla v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity [41], což nebylo v projednávaném případě zpochybněno, a

— zadruhé ani šestá směrnice, ani žádná jiná ustanovení použitelná na společný systém DPH neukládají povinnost zajistit, aby bylo s žádostmi o vrácení této daně (v případech, kdy byla tato daň zaplacena omylem nebo kdy obecně nebyla dlužná) zacházeno stejně jako s žádostmi o odpočet DPH na vstupu.

78. Zastávám proto názor, že existence dvou různých okamžiků, v nichž začíná běžet tříletá lhůta pro každý ze zmíněných druhů žádostí, nevyvolává žádný problém neslučitelnosti s unijním právem. Není sice pochyb o tom, že britské orgány mohly použití nového časového režimu na konkrétní žádosti vyřešit jinak, avšak způsob, jakým bylo se zpětnou účinností upraveno promlčení nároků na vrácení neoprávněně zaplacené DPH, není v rozporu s unijním právem, což platí i o skutečnosti, že se tato úprava liší od úpravy zavedené pro žádosti o odpočet.

39 — Věc C-62/00, EU:C:2002:435.

40 — Je otázkou, zda nebylo proveditelné, aby byl zjištěný časový rozdíl napraven pozdějším legislativním zásahem, který by na základě výsledků, k němuž dospěly předchozí právní předpisy, uvedl zmíněný rozdíl do souladu se snahou zajistit rovnost obou těchto žádostí, a to ve všech ohledech (včetně zahájení promlčecí lhůty).

41 — Viz bod 62 a poznámka pod čarou 31 tohoto stanoviska.

79. Navrhuji proto, aby byla první předběžná otázka zodpovězena v tom smyslu, že unijní právo nebrání takovému vnitrostátnímu opatření, jako je opatření dotčené v původním řízení, které zavádí přechodné období pro zavedení zkrácených promlčecích lhůt použitelných jak na žádosti o vrácení přeplatku na DPH, tak na žádosti o odpočet DPH na vstupu, přičemž stanoví, že pro posledně jmenované žádosti začíná tato nová promlčecí lhůta běžet od pozdějšího data, než je datum, kdy tato lhůta začíná běžet pro prvně jmenované žádosti.

C – *Druhá předběžná otázka*

80. Druhá předběžná otázka byla položena pouze podpůrně pro případ, že bude první otázka zodpovězena kladně, tj. pro případ, že bude potvrzeno, že rozdílné zacházení, které je ve Spojeném království přiznáno oběma druhům žádostí, porušuje unijní právo. Vzhledem k tomu, že jsem navrhl opačnou odpověď, mám za to, že není nutné, aby se Soudní dvůr touto druhou otázkou zabýval. V každém případě však uvedu v této souvislosti několik poznámek.

81. Předkládající soud si v podstatě přeje zjistit, jakým způsobem by mělo být zacházeno s žádostmi o vrácení přeplatku na DPH týkajícími se referenčního období (od 4. prosince 1996 do 30. dubna 1997), tj. období mezi daty, v nichž začala běžet tříletá promlčecí lhůta pro jednotlivé druhy žádostí (žádostí o vrácení nebo o odpočet DPH).

82. Jak připomněl Soudní dvůr ve věci M&S II[42], „je věcí vnitrostátního právního řádu každého členského státu, aby v případě neexistence právní úpravy Společenství určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních žalob, jimiž má být zaručena plná ochrana práv, která jednotlivcům vyplývají z práva Společenství“.

83. Je tedy věcí předkládajícího soudu, aby vyvodil možné následky z případného porušení zásady rovného zacházení, kterou by konstatoval Soudní dvůr, přičemž se musí řídit vodítky, jež mu Soudní dvůr poskytl ohledně konkrétních požadavků či zásad unijního práva, které musí být při splnění této povinnosti dodrženy[43].

84. Předkládající soud je zejména povinen „nepoužít jakékoli diskriminační vnitrostátní ustanovení, aniž je předtím povinen žádat o jeho zrušení zákonodárce či na toto zrušení musel čekat, a na příslušníky znevýhodněné skupiny uplatnit stejný režim, jaký platí pro příslušníky zvýhodněné skupiny“[44].

85. Aniž jsou dotčena ostatní pravidla vyplývající z daného vnitrostátního právního řádu, musí soud v zásadě nařídit, aby za účelem nápravy porušení zásady rovného zacházení získal znevýhodněný hospodářský subjekt přeplatek DPH, ledaže by vnitrostátní právní řád stanovil jiné možnosti nápravy tohoto porušení.

86. Mám tudíž za to, že je nepřípustné, aby byla konstatovaná nerovnost řešena tak, že by se na žádosti o odpočet uplatnila lhůta, která je stanovena pro žádosti o vrácení daně, tj. tak, že by se datum, které bylo původně určeno pro prvně jmenované žádosti (30. dubna 1997), posunulo směrem dopředu, takže by pro tyto žádosti platilo datum, které bylo stanoveno pro posledně jmenované žádosti (4. prosince 1996). Tímto způsobem by sice bylo odstraněno rozdílné zacházení s oběma žádostmi, avšak s tím důsledkem, že by se na žádosti o odpočet uplatnila se zpětnou účinností lhůta, která pro ně měla být účinná až 1. května 1997. Takovýto postup by byl v rozporu s judikaturou obsaženou v rozsudku M&S I[45].

42 — Věc C-309/06, EU:C:2008:211, bod 59.

43 — Rozsudek M&S II, věc C-309/06, EU:C:2008:211, bod 61.

44 — M&S II, věc C-309/06, EU:C:2008:211, bod 63.

45 — Věc C-62/00, EU:C:2002:435.

VI – **Závěry**

87. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou First-tier Tribunal (Tax Chamber) (senát pro daňové spory Soudu prvního stupně, Spojené království) odpověděl takto:

„1) Unijní právo nebrání vnitrostátnímu opatření, které zavádí přechodné období pro zavedení zkrácených promlčecích lhůt použitelných jak na žádosti o vrácení přeplatku na DPH, tak na žádosti o odpočet DPH, přičemž stanoví, že pro posledně jmenované žádosti začíná tato nová promlčecí lhůta běžet od pozdějšího data, než je datum, kdy tato lhůta začíná běžet pro prvně jmenované žádosti.

2) Podpůrně a pro případ, že by Soudní dvůr zodpověděl první otázku kladně, je předkládající soud povinen vyvodit možné následky vyplývající z porušení zásady rovnosti, a to na základě ustanovení příslušného vnitrostátního práva upravujících časovou účinnost, a to tak, aby jím nařízené prostředky nápravy nebyly v rozporu s unijním právem.“