Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 2. marca 2017 [1]

Vec C-38/16

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupňový súd, oddelenie pre daňové spory, Spojené kráľovstvo)]

„DPH — Daň zaplatená bez právneho dôvodu — Podmienky vrátenia — Vnútroštátna právna úprava, ktorá zavádza premlčaciu lehotu — Rozdiel v porovnaní s lehotou stanovenou pre vrátenie odpočtu dane nepriznaného bez právneho dôvodu — Zásady rovnosti zaobchádzania, daňovej neutrality a efektivity"

1. Pripúšťa právo Únie, aby sa premlčacie lehoty vzťahujúce sa na žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej bez právneho dôvodu odlišovali, pokiaľ ide o dátum nadobudnutia ich účinnosti, od premlčacích lehôt, ktoré platia pre žiadosti o odpočítanie tejto dane? To je v podstate otázka, ktorú britský súd položil Súdnemu dvoru v konaní, ktorého účastníkmi sú spoločnosť Compass Contract Services (UK) Ltd. (ďalej len „Compass") a britské daňové orgány.

2. Súdny dvor vo svojom rozsudku z 11. júla 2002, Marks & Spencer, [2] rozhodol, že zásady efektivity a ochrany legitímnej dôvery bránia vnútroštátnej právnej úprave [akou je Finance Act 1997 (zákon o štátnom rozpočte na rok 1997)], ktorou bola lehota na podanie žiadosti o vrátenie DPH vybratej v rozpore so smernicou 77/388/EHS [3] skrátená so spätnou účinnosťou zo šiestich na tri roky.

3. Britský zákonodarca následne vzhľadom na uvedený rozsudok stanovil, že toto skrátenie lehoty sa neuplatní na žiadosti o vrátenie DPH týkajúce sa zdaňovacích období predchádzajúcich dňu zavedenia skrátenej lehoty. To isté ustanovenie bolo neskôr prijaté v súvislosti s (oneskorenými) žiadosťami o odpočítanie DPH na vstupe.

4. Prax správnych orgánov a jednotlivé legislatívne zásahy však spôsobili rozdielne zaobchádzanie v Spojenom kráľovstve, pokiaľ ide o dátum, od ktorého platí lehota na podanie jednej kategórie žiadostí (žiadostí o vrátenie DPH) a druhej kategórie žiadostí (žiadostí o odpočítanie DPH). Vnútroštátny súd sa pýta Súdneho dvora, či je tento rozdiel zlučiteľný so zásadami práva Únie, najmä so zásadou rovnosti.

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — C-62/00 (ďalej len „M&S I", EU:C:2002:435).

3 — Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (ďalej len „šiesta smernica").

I – Právny rámec

A – *Právo Únie* Šiesta smernica

5. Článok 17 s názvom „Vznik a rozsah práva na odpočet“ stanovuje:

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

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba;

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

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

…“

6. Článok 18, ktorý je nazvaný „Pravidlá upravujúce výkon práva na zníženie [odpočítanie – *neoficiálny preklad*] dane“, spresňuje:

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

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

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

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

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

2. Zdaniteľná osoba realizuje odpočet dane tak, že odpočíta z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom období čiastku dane [za dané zdaňovacie obdobie celkovú výšku dane, – *neoficiálny preklad*] na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na zníženie dane a ktoré [na odpočítanie dane, ktorý – *neoficiálny preklad*] sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1.

…

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

4. Kde za dané obdobie oprávnená výška odpočítateľnej sumy prevyšuje sumu zdaniteľného plnenia, členské štáty môžu refundovať alebo prenesenie prebytok do nasledujúceho obdobia podľa podmienok, ktoré si určia [Ak za dané zdaňovacie obdobie oprávnená výška odpočítateľnej sumy prevyšuje sumu splatnej dane, členské štáty môžu rozdiel buď vrátiť, alebo ho preniesť do nasledujúceho obdobia v súlade s podmienkami, ktoré určia – *neoficiálny preklad*].

…“

B – *Vnútroštátne právo*

7. Vývoj príslušnej právnej úpravy až do prijatia Finance Act 1997 (finančný zákon z roku 1997) bol opísaný v rozsudku M&S I takto: [4]

8. Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice bol správne prebratý do vnútroštátneho práva až vtedy, keď bol prostredníctvom Finance (No 2) Act 1992 (druhý finančný zákon z roku 1992) s účinnosťou od 1. augusta 1992 zmenený článok 10 ods. 3 Value Added Tax Act 1983 (zákon o DPH z roku 1983).

9. Toto ustanovenie má odvtedy toto znenie:

„Ak sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočňuje za protihodnotu, ktorá nie je úplne alebo čiastočne peňažná, za jeho hodnotu sa považuje peňažná suma, ktorá sa po pripočítaní príslušnej dane rovná protihodnote.“

10. Čo sa týka právnej úpravy v oblasti vrátenia súm DPH zaplatených bez právneho dôvodu, článok 24 Finance Act 1989 (finančný zákon z roku 1989) od 1. januára 1990 znie:

„(1) Ak niekto zaplatil Commissioners[5] sumu dane z pridanej hodnoty, na ktorú nemali nárok, Commissioners sú povinní vrátiť mu túto sumu.

(2) Commissioners sú povinní vrátiť sumu podľa tohto článku len na základe príslušnej žiadosti.

…

(4) O vrátenie sumy podľa tohto článku už nemožno požiadať po uplynutí šiestich rokov odo dňa jej zaplatenia, ibaže sa uplatní nasledujúci odsek 5.

(5) Ak bola Commissioners zaplatená určitá suma omylom, o vrátenie tejto sumy podľa tohto článku možno požiadať kedykoľvek pred uplynutím šiestich rokov odo dňa, keď sa žiadateľ o tomto omyle dozvedel alebo sa pri vynaložení náležitej starostlivosti o ňom mohol dozvedieť.

…

(7) S výnimkou prípadov uvedených v tomto článku Commissioners nie sú povinní vrátiť sumu, ktorá im bola zaplatená ako daň z pridanej hodnoty, z dôvodu, že nemali nárok na túto daň.

…“

11. Článok 24 Finance Act 1989 (finančný zákon z roku 1989) bol zrušený a nahradený článkom 80 Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994), ktorý nadobudol účinnosť 1. septembra 1994. Relevantné ustanovenia článku 80 majú prakticky rovnaké znenie ako článok 24.

4 — Body 8 až 15 týchto návrhov takmer doslovne zodpovedajú bodom 4 až 11 rozsudku M&S I.

5 — Daňový orgán zodpovedný za výber DPH v Spojenom kráľovstve.

12. Dňa 18. júla 1996 člen britskej vlády Paymaster General (generálny pokladník) oznámil parlamentu, že vzhľadom na rastúce riziko pre štátnu pokladnicu spôsobené žiadosťami o vrátenie súm, ktoré boli omylom vybraté ako dane, má vláda v úmysle zmeniť prostredníctvom 1997 Finance Bill (návrh finančného zákona z roku 1997) premlčaciu lehotu týkajúcu sa žiadostí o vrátenie DPH a iných nepriamych daní, a to tak, že táto lehota sa skráti na tri roky. Nová premlčacia lehota sa mala okamžite vzťahovať na posudzované žiadosti odo dňa ohlásenia s cieľom zabrániť tomu, aby navrhovaná zmena právnej úpravy stratila účinok v dôsledku uplynutia doby do skončenia parlamentného legislatívneho procesu.

13. Dňa 4. decembra 1996 dolná snemovňa parlamentu schválila návrh rozpočtu predložený vládou, vrátane návrhu ohláseného 18. júla 1996, ktorý bol začlenený do finančného zákona z roku 1997 ako článok 47.

14. Finančný zákon z roku 1997 bol definitívne schválený 19. marca 1997. Článkom 47 ods. 1 tohto zákona bol zmenený článok 80 Value Added Tax 1994 (zákon o DPH z roku 1994), pričom jeho odsek 5 bol zrušený a jeho odsek 4 bol zmenený a od tejto zmeny stanovuje:

„Commissioners nie sú povinní vrátiť na základe žiadosti podanej podľa tohto článku akúkoľvek sumu, ktorá im bola zaplatená pred viac ako troma rokmi pred podaním žiadosti.“

15. Článok 47 ods. 2 finančného zákona z roku 1997 stanovuje:

„… odsek 1 nadobudol účinnosť 18. júla 1996 ako ustanovenie, ktoré sa na účely akéhokoľvek vrátenia uskutočneného k tomuto dátumu alebo neskôr uplatní na všetky žiadosti podané podľa článku 80 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994, vrátane žiadostí podaných pred týmto dátumom a žiadostí týkajúcich sa platieb uskutočnených pred týmto dátumom“.

16. Podľa článku 25 ods. 6 zákona o DPH z roku 1994 odpočítanie dane na vstupe podľa článku 25 ods. 2 tohto zákona nemožno vykonať ani vrátiť preplatok na DPH, pokiaľ nebola podaná žiadosť v čase a spôsobom stanovenom nariadením.

17. Článok 29 ods. 1 A Value Added Tax Regulations 1995 (nariadenie o DPH z roku 1995) v znení platnom od 1. mája 1997 do 31. marca 2009[6] stanovuje, že správca dane nesmie vyhovieť žiadosti o odpočítanie dane na vstupe, ak sa táto žiadosť podá po viac ako troch rokoch po dátume, v ktorom malo byť podané daňové priznanie za dané účtovné obdobie.

18. Podľa článku 121 ods. 1 Finance Act 2008 (finančný zákon z roku 2008) sa požiadavka uvedená v článku 80 ods. 4 zákona o DPH z roku 1994 neuplatní na žiadosť podanú pred 1. aprílom 2009, ktorá sa týka sumy zúčtovanej alebo zaplatenej za účtovné obdobie, ktoré sa skončilo pred 4. decembrom 1996.

19. V súlade s článkom 121 ods. 2 finančného zákona z roku 2008 sa článok 25 ods. 6 zákona o DPH z roku 1994 neuplatní na žiadosti o odpočítanie dane na vstupe, ktorá sa stala splatnou v účtovnom období, ktoré sa skončilo pred 1. májom 1997, ak sa tieto žiadosti podajú pred 1. aprílom 2009.

20. Podľa článku 121 ods. 4 finančného zákona z roku 2008 toto ustanovenie nadobudlo účinnosť 19. marca 2008.

6 — V tomto období bola podaná žiadosť spoločnosti Compass o vrátenie dane.

II – Skutkový stav

21. Compass je spoločnosť, ktorá dodáva výrobky studenej kuchyne, v prípade ktorej súdy v júni 2006 rozhodli, že určité plnenia, za ktoré táto spoločnosť priznala a zaúčtovala DPH počas predchádzajúcich zdaňovacích období, boli v skutočnosti oslobodené od tejto dane.

22. Britské súdy konkrétne konštatovali, že na uvedené plnenia sa vzťahovalo oslobodenie od dane zodpovedajúce článku 28 ods. 2 šiestej smernice. Commissioners v dôsledku toho uznali, že spoločnosti Compass vznikol preplatok na DPH.

23. V januári 2008 požiadala Compass o vrátenie preplatku na DPH, ktorý priznala a zaplatila v období od 1. apríla 1973 do 2. februára 2002.

24. Commissioners súhlasili s vrátením súm, ktoré boli bez právneho dôvodu zaplatené od 1. apríla 1973 do 31. októbra 1996, pričom tvrdili, že právo na vrátenie zvyšných súm je premlčané.

25. Compass napadla rozhodnutie Commisioners na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (daňový senát) (Spojené kráľovstvo)], pričom namietala rozdielne zaobchádzanie so žiadosťami o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu na jednej strane a žiadosťami o odpočítanie tejto dane na druhej strane.

26. Toto rozdielne zaobchádzanie podľa jej názoru spočíva v tom, že žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu môžu uspieť len vtedy, ak sa týkajú zdaňovacích období, ktoré sa skončili pred 4. decembrom 1996, zatiaľ čo lehota týkajúca sa žiadostí o odpočítanie DPH trvá až do 1. mája 1997.

27. Predmetom sporu vo veci samej je teda vrátenie DPH, ktorá bola bez právneho dôvodu zaplatená od 1. novembra 1996 do 30. apríla 1997 (zdaňovacie obdobia od štvrtého štvrťroka 1996 do prvého štvrťroka 1997).

28. Za týchto okolností súd, ktorý prejednáva tento spor, podal návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore.

III – Prejudiciálne otázky

29. Dňa 25. januára 2016 boli Súdnemu dvoru položené prejudiciálne otázky v tomto znení:

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

   a) porušeniu zásady práva Európskej únie týkajúcej sa rovnosti zaobchádzania a/alebo

   b) porušeniu zásady práva Európskej únie týkajúcej sa daňovej neutrality a/alebo

   c) porušeniu zásady práva Európskej únie týkajúcej sa efektivity a/alebo

   d) porušeniu ktorejkoľvek inej relevantnej zásady práva Európskej únie?

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

IV – Konanie na Súdnom dvore a stanoviská účastníkov konania

30. Na konaní sa zúčastnili Compass, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia, ktoré predložili písomné pripomienky a zúčastnili sa na pojednávaní konanom 8. decembra 2006.

31. Podľa názoru spoločnosti Compass treba na prvú otázku odpovedať kladne. Namietané rozdielne zaobchádzanie nemožno odôvodniť vzhľadom na zásadu rovnosti, lebo obe porovnávané situácie sa týkajú vrátenia „preplatku na DPH“. Podľa jej názoru prístup, z ktorého vychádzajú vnútroštátne predpisy týkajúce sa retroaktívneho premlčania, svedčí o tom, že Commissioners chceli uplatniť toto premlčanie na všetky žiadosti o vrátenie preplatkov na DPH.

32. V súvislosti so zásadou neutrality Compass tvrdí, že sa s ňou zaobchádza menej priaznivo ako s jej hypotetickými konkurentmi, ktorí majú právo na odpočítanie DPH počas sporného obdobia.

33. Pokiaľ ide o druhú otázku, Compass tvrdí, že v súlade s rozsudkom z 10. apríla 2008, Mark & Spencer,[7] by na ňu mal vnútroštátny súd uplatniť rovnakú premlčaciu lehotu, aká platí pre žiadosti o odpočítanie DPH, keďže ide o priaznivejšie ustanovenie. Dodáva, že ak by to vnútroštátny súd neurobil, došlo by k porušeniu zásady efektivity.

34. Podľa vlády Spojeného kráľovstva je s ohľadom na položené otázky jedinou relevantnou zásadou zásada rovnosti. Za okolností posudzovaného prípadu tejto zásade neodporuje rozdielnemu zaobchádzaniu, ktoré namieta Compass, keďže jej situácia nie je porovnateľná so situáciou toho, kto podá „oneskorenú“ žiadosť o odpočítanie DPH. Tieto dve situácie sú podľa názoru uvedenej vlády odlišné, a to tak vzhľadom na skutkové okolnosti, ako aj vzhľadom na ich právnu povahu.

35. Pokiaľ ide o okolnosti, britská vláda tvrdí, že predmetný rozdiel vyplýva z toho, že príslušné (v oboch prípadoch trojročné) lehoty boli zavedené v okamihoch, ktoré sú tiež rozdielne, po konštatovaní porušenia práva Únie v rozsudku M&S I[8]. S cieľom napraviť toto porušenie bolo článkom 121 finančného zákona z roku 2008 zavedené prechodné obdobie, pričom za referenčné termíny sa považovali prvé termíny, od ktorých mohlo Spojené kráľovstvo s okamžitou účinnosťou skrátiť premlčacie lehoty, lebo v týchto termínoch sa uplatňovali ustanovenia týkajúce sa skrátenia premlčacej lehoty zo šiestich na tri roky.

36. Čo sa týka právnej povahy týchto dvoch typov žiadostí, vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že nárok na získanie sumy požadovanej z titulu DPH zaplatenej bez právneho dôvodu prirodzene nevyplýva zo systému DPH ani zo smerníc, ktoré sú jeho súčasťou, ale zo všeobecných predpisov Únie. Naproti tomu, nárok na odpočítanie dane je založený výlučne na týchto smerniciach, podľa ktorých zdaniteľná osoba, ktorá zaplatila alebo musí zaplatiť daň tretej osobe, ktorá je tiež zdaniteľnou osobou, od ktorej dostala určitý tovar alebo určité služby, je oprávnená odpočítať zaplatenú DPH (alebo získať zápočet v príslušnej výške). Dôkazom právneho rozdielu, ktorý existuje medzi týmito dvoma prípadmi, je podľa uvedenej vlády to, že právo Únie priznáva správcovi dane možnosť namietať bezdôvodné obohatenie v prvom, no nie v druhom uvedenom prípade.

37. Vláda Spojeného kráľovstva sa tiež domnieva, že slovné spojenie „sú veriteľmi z hľadiska zaplatenej DPH“, použité v rozsudku M&S II, jednoznačne nezodpovedá právnej definícii, ale je to skôr výrazový prostriedok.

7 — C-309/06 (ďalej len „M&S II“, EU:C:2008:211).

8 — C-62/00, EU:C:2002:435.

38. Uvedená vláda navyše poukazuje na to, že rozsudok M&S II sa nevzťahuje na vnútroštátne predpisy zmenené v roku 2005, ktoré boli uplatnené na spoločnosť Compass. Od tejto zmeny sa so žiadosťami oboch typov zaobchádza rovnako, pričom Compass nepreukázala, že s niekým v jej situácii sa zaobchádzalo inak a priaznivejšie.

39. Vláda Spojeného kráľovstva napokon uvádza, že sporná vnútroštátna právna úprava neodporuje zásade efektivity ani zásade legitímnej dôvery, keďže zavedením prechodných pravidiel bola odstránená nezlučiteľnosť s právom Únie konštatovaná vo veci M&S I.

40. Komisia tvrdí, že daňový režim (o aký ide v tejto veci) môže stanovovať rôzne lehoty bez toho, aby došlo k porušeniu zásady neutrality alebo všeobecných zásad práva Únie. V súvislosti so zásadou neutrality Komisia uvádza, že jej porušenie by bolo možné konštatovať len v prípade rozdielneho zaobchádzania s konkurujúcimi si subjektmi, k čomu došlo v prípade posudzovanom v rozsudku M&S II, ale nie v prejednávanom prípade.

41. Tak ako neexistencia konkurujúcich si subjektov vylučuje porušenie zásady neutrality, prípadná existencia subjektov, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, môže naznačovať porušenie zásady rovnosti. Podľa Komisie však v tejto veci stoja proti sebe dve neporovnateľné situácie: medzi týmito dvoma typmi žiadostí existuje objektívny vecný rozdiel, keďže sa týkajú rôznych úrovní ekonomickej činnosti a tiež sa na ne vzťahujú rôzne predpisy. Komisia zastáva názor, že to vyplýva z judikatúry stanovenej vo veci Reemtsma Cigarettenfabriken [9].

42. Komisia napokon uvádza, že zmienka o zásade efektivity je neopodstatnená, lebo žiadosť, akú podala Compass, opäť nemožno prirovnať k žiadosti o odpočítanie dane. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, prináleží vnútroštátnemu súdu overiť jej uplatnenie, pričom treba pripomenúť, že podľa judikatúry ju nemožno vykladať v tom zmysle, že ukladá členskému štátu povinnosť rozšíriť svoje priaznivejšie vnútroštátne predpisy na všetky žaloby podané v určitej právnej oblasti.

V – Analýza

A – *Úvodné úvahy. Historický a právny kontext sporného prípadu*

43. Ako poznamenáva vnútroštátny súd [10] a ako zdôrazňuje britská vláda [11], na pochopenie rozdielneho zaobchádzania, ktoré vyplýva z článku 121 finančného zákona z roku 2008, pokiaľ ide o žiadosti o vrátenie preplatku na DPH na jednej strane a žiadosti o odpočítanie DPH na druhej strane, je potrebné zohľadniť historický vývoj trojročnej premlčacej lehoty, ako aj chronológiu súdnych konaní, v ktorých bola spochybnená.

44. Podľa opisu, ktorý uviedli vnútroštátny súd a vláda Spojeného kráľovstva, je článok 121 finančného zákona z roku 2008 završením legislatívneho procesu, ktorý sa začal tým, že vláda Spojeného kráľovstva 18. júla 1996 ohlásila, že má v úmysle novelizovať článok 80 zákona o DPH z roku 1994. [12] Vnútroštátny zákonodarca schválil vládny návrh 4. decembra 1996.

45. Commissioners sa pôvodne domnievali, že nová trojročná lehota sa nevzťahuje na žiadosti o odpočítanie dane. S účinnosťou od 1. mája 1997 však bolo nariadenie o DPH z roku 1995 novelizované tak, aby sa táto lehota vzťahovala aj na uvedené žiadosti.

9 — Rozsudok z 15. marca 2007 (C-35/05, EU:C:2007:167).

10 — Body 8 až 26 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

11 — Bod 4 písomných pripomienok vlády Spojeného kráľovstva.

12 — Ako už bolo uvedené v bode 12 týchto návrhov, tento návrh bol predložený vzhľadom na „rastúce riziko pre štátnu pokladnicu spôsobené žiadosťami o vrátenie súm, ktoré boli omylom vybraté ako dane“, pričom britská vláda sa pokúsila minimalizovať toto riziko tým, že skrátila lehotu na uplatnenie nároku na uvedené sumy zo šiestich na tri roky.

46. Vzhľadom na rozsudok M&S I [13], v ktorom sa konštatovalo, že skrátenie lehoty na podanie žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu (zo šiestich na tri roky) so spätnou účinnosťou odporuje právu Únie, britské súdy rozhodli (takzvaná „judikatúra Fleming“) [14], že uvedené skrátenie sa má uplatňovať až po prechodnom období a že sa má vzťahovať aj na žiadosti o odpočítanie dane.

47. V nadväznosti na túto judikatúru Commissioners rozhodli, že

— sa vyhovie žiadostiam týkajúcim sa DPH zaplatenej bez právneho dôvodu v zdaňovacích obdobiach pred 4. decembrom 1996 (čo je dátum novelizácie článku 80 zákona o DPH z roku 1994, ktorá sa pôvodne vzťahovala len na tento typ žiadostí) a

— vyhovie sa aj žiadostiam o odpočítanie dane týkajúcim sa zdaňovacích období pred 1. májom 1997 (čo je dátum novelizácie nariadenia o DPH z roku 1995, podľa ktorej trojročná lehota začala platiť aj pre tento druhý typ žiadostí).

48. Po tom, čo túto prax správnych orgánov odobrili súdy, finančný zákon z roku 2008 nakoniec poskytol právnu oporu dosiahnutému riešeniu, pričom stanovoval, že sa má uplatniť na žiadosti podané pred 1. aprílom 2009.

49. Vnútroštátny súd sformuloval svoje prejudiciálne otázky v tomto kontexte. Pre prípad, ak by bola odpoveď na prvú otázku kladná, sa tento súd druhou otázkou pýta, ako sa majú posúdiť žiadosti o vrátenie preplatku na DPH, ktoré boli podané v období medzi dvoma uvedenými dátumami.

B – *Prvá prejudiciálna otázka*

50. Vnútroštátny súd chce v podstate vedieť, či právu Únie odporuje vnútroštátne opatrenie, ktoré tým, že upravuje prechodné obdobie uplatniteľné na skrátené premlčacie lehoty, zavádza rozdielne zaobchádzanie so žiadosťami o vrátenie preplatku na DPH a so žiadosťami o odpočítanie DPH. [15] Podľa jeho názoru by toto rozdielne zaobchádzanie mohlo byť v rozpore s viacerými zásadami práva Únie.

51. Vnútroštátny súd konkrétne poukazuje na zásady rovnosti zaobchádzania, daňovej neutrality a efektivity, ako aj na „ktor[ú]koľvek in[ú] relevantn[ú] zásad[u] práva Európskej únie“, čo je formulácia, ktorá by prípadne umožnila zohľadniť zásady ekvivalencie [16] a ochrany legitímnej dôvery [17].

52. Súhlasím však s britskou vládou [18] v tom, že spor vo veci samej je zameraný (a domnievam sa, že takto by mala byť zameraná aj odpoveď na prejudiciálne otázky) na rozdiel v režime, ktorý sa vzťahuje na prvú a druhú kategóriu žiadostí, teda na prípadné porušenie zásady rovnosti. Domnievam sa, že ostatné zásady spomenuté vnútroštátnym súdom majú v tomto prípade len nepriamy význam.

13 — C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Podľa vysvetlenia, ktoré poskytol vnútroštátny súd v bode 4 návrhu na začatie prejudiciálneho konania, slovné spojenie „žiadosť typu Fleming“ pochádza z rozsudku House of Lords (Snemovňa lordov) vo veci Fleming v. HMRC. „Žiadosť typu Fleming o daň na výstupe“ je žiadosť podľa článku 80 zákona o DPH z roku 1994 týkajúca sa sumy, ktorá bola priznaná alebo zaplatená ako daň na výstupe, ktorá v skutočnosti nebola splatná v súvislosti s účtovným obdobím, ktoré sa skončilo pred 4. decembrom 1996. Slovné spojenie „žiadosť typu Fleming o daň na vstupe“ označuje žiadosť o odpočítanie dane na vstupe v prípade, ak právo na odpočítanie dane vzniklo počas účtovného obdobia, ktoré sa skončilo pred 1. májom 1997.

15 — Ako už bolo uvedené, hoci pre oba typy žiadostí bola stanovená rovnaká premlčacia lehota, táto lehota sa má v prípade každého typu žiadostí uplatňovať od iného dátumu.

16 — Písomné pripomienky Komisie, body 34 až 36.

17 — Písomné pripomienky Spojeného kráľovstva, body 28 až 34.

18 — Písomné pripomienky Spojeného kráľovstva, bod 8.

53. Zásada neutrality, ktorá je základnou zásadou spoločného systému DPH [19], zakazuje, aby sa s podobnými tovarmi alebo službami – v prípade ktorých sa práve z dôvodu tejto podobnosti predpokladá, že si navzájom konkurujú [20] – zaobchádzalo odlišne z hľadiska tejto dane [21]. Súhlasím však s názorom Komisie [22] a vlády Spojeného kráľovstva [23], ktoré poukazujú na to, že v tejto veci takáto situácia nenastlala.

54. Konkrétne nebolo preukázané, že Commissioners zaobchádzali s plneniami spoločnosti Compass inak ako s podobnými plneniami jej konkurentov. Na všetky tieto subjekty, vrátane spoločnosti Compass, boli rovnako uplatnené predpisy upravujúce lehoty v závislosti od povahy ich žiadostí (či už išlo o žiadosti o vrátenie dane, alebo o žiadosti o odpočítanie dane).

55. Zásada daňovej neutrality je však len vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH. [24] Táto posledná uvedená zásada sa neuplatňuje len medzi konkurujúcimi si hospodárskymi subjektmi, ale aj medzi tými hospodárskymi subjektmi, ktoré nie sú nevyhnutne konkurentmi, ale nachádzajú sa v porovnateľnej situácii z iných hľadísk [25], a preto treba vykonať analýzu z hľadiska zásady rovnosti.

56. V konečnom dôsledku treba určiť, či

— situáciu toho, kto – tak ako Compass – žiada o vrátenie preplatku na DPH, možno prirovnať k situácii toho, kto – bez toho, aby nevyhnutne bol konkurentom uvedeného subjektu – žiada o odpočítanie tejto dane, a

— v prípade, ak sú oba tieto nároky rovnocenné, je odôvodnené rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ zákon stanovuje na uplatnenie každého z nich premlčaciu lehotu, ktorá je síce rovnaká, no začína plynúť v rôznych okamihoch.

1. O odlišnej povahe práv na vrátenie a odpočítanie DPH

57. Vláda Spojeného kráľovstva a Komisia tvrdia, že z pojmového hľadiska žiadosť o vrátenie preplatku na DPH nie je porovnateľná so žiadosťou o odpočítanie tejto dane. Domnievam sa, že majú pravdu, a v skutočnosti ani Compass nepopiera, že medzi týmito žiadosťami existujú rozdiely, pričom tieto rozdiely sú také zjavné, že ich sotva možno spochybniť. [26]

58. Právo na odpočítanie DPH je základnou zásadou spoločného systému DPH zavedeného Úniou. Súdny dvor konštatoval, že režim odpočtov „má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností“. Tým je zaručená „neutralit[a], pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH“. [27]

19 — Rozsudok z 19. decembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 59).

20 — Rozsudok z 10. novembra 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, body 33 a 34).

21 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko (C-41/09, EU:C:2011:108, bod 66).

22 — Písomné pripomienky Komisie, bod 20.

23 — Písomné pripomienky Spojeného kráľovstva, body 25 až 27.

24 — Rozsudok z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 48).

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

26 — Na pojednávaní Compass uznala, že ide o žiadosti rôznej povahy, hoci podľa jej názoru sú to žiadosti rovnakého druhu.

27 — Pozri napríklad rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 27 a citovanú judikatúru).

59. Účelom práva na vrátenie preplatku na DPH – ktoré, na rozdiel od práva na odpočítanie DPH, nie je založené na smerniciach týkajúcich sa DPH, ale na všeobecných predpisoch Únie [28] – „je napravenie dôsledkov nezlučiteľnosti dane s právom Únie, a síce tak, že odstráni hospodárske zaťaženie, ktoré v konečnom dôsledku bolo neoprávnene uložené hospodárskemu subjektu a ktoré tento subjekt skutočne znášal“. [29]

60. Je logické, že uvedené zásadné rozdiely majú za následok, že každé z týchto dvoch práv má vlastný právny režim, ktorý vyjadruje ich rozdielnosť. Každé z nich teda môže byť upravené tak, aby ich obsah, ako aj podmienky ich uplatnenia boli odlišné, v závislosti od účelu, na ktorý boli zavedené právnym poriadkom.

61. Tá istá rozdielnosť vysvetľuje napríklad skutočnosť, že právu Únie za určitých podmienok neodporuje skutočnosť, aby vnútroštátny právny poriadok zamietol vrátenie daní, ktoré boli nesprávne zaplatené, za podmienok, ktoré by viedli k bezdôvodnému obohateniu oprávnených osôb [30], pričom toto kritérium sa nevzťahuje na odpočítanie DPH.

62. Za súčasného stavu práva Únie vzhľadom na neexistenciu harmonizovaných predpisov v tejto oblasti prináleží každému členskému štátu upraviť podmienky, za ktorých možno podať žiadosti o vrátenie dane, pričom tieto podmienky musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity. [31] Naproti tomu, v oblasti DPH šiesta smernica vo svojom článku 20 definuje podmienky, ktoré treba splniť na to, aby bolo možné vyrovnať odpočet dane na vstupe u príjemcu dodávky tovaru alebo služieb. [32]

63. Vzhľadom na uvedené rozdiely preto postavenie držiteľov každého z týchto práv nie je porovnateľné, a teda naň nemožno uplatniť požiadavky týkajúce sa zásady rovnosti. Členské štáty sú oprávnené zaviesť rozdielne pravidlá (týkajúce sa okrem iného lehôt na podanie príslušných žiadostí a premlčania práva podať ich) pre vrátenie preplatku na DPH, ktoré sa môžu líšiť od pravidiel vzťahujúcich sa na odpočítanie DPH na vstupe. Pripomínam, že právo Únie nestanovuje, že tieto dve kategórie vnútroštátnych predpisov musia byť zhodné.

64. Napriek ich špecifickej a jedinečnej povahe je však nesporné, že obe situácie spája spoločný menovateľ: v oboch prípadoch ide o práva, ktoré oprávňujú ich držiteľov vyžadovať uskutočnenie ich obsahu od toho istého povinného subjektu, ktorým je správca dane.

65. Compass označuje túto okolnosť ako spoločný znak, pričom používa slovné spojenie „sú veriteľmi z hľadiska zaplatenej DPH“, ktoré bolo použité v rozsudku M&S II. [33] Vláda Spojeného kráľovstva [34] zdôrazňuje, že toto slovné spojenie je nevhodné a že podľa jej názoru ho Súdny dvor nepoužil ako právnu definíciu, ale len ako praktický výrazový prostriedok na opísanie buď situácie žiadateľov o vrátenie preplatku na DPH, alebo situácie žiadateľov o odpočítanie DPH [35], no nikdy nie na porovnanie situácie prvej kategórie žiadateľov so situáciou druhej kategórie žiadateľov.

28 — V rozsudku zo 16. mája 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, bod 22), Súdny dvor pripomenul, že „právo na vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré sú priznané subjektom ustanoveniami práva Únie, tak ako ich vyložil Súdny dvor“.

29 — Tamže, bod 24.

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

31 — To znamená, že podmienky, za ktorých ich možno podať, nesmú byť ani nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa podobných žiadostí založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom Spoločenstva. Pozri napríklad rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 37).

32 — Rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 38).

33 — C-309/06, EU:C:2008:211, bod 50.

34 — Písomné pripomienky vlády Spojeného kráľovstva, body 18 a 19.

35 — V súvislosti s týmto prípadom sa britská vláda odvoláva okrem iného na rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267).

66. Domnievam sa, že vláda Spojeného kráľovstva správne poukazuje na kontext, v ktorom treba vykladať zmysel a pôsobnosť slovného spojenia „sú veriteľmi z hľadiska zaplatenej DPH“. V tomto kontexte však ide o vhodné slovné spojenie, ktoré znamená, že tak žiadateľ o vrátenie preplatku na DPH, ako aj žiadateľ o odpočítanie DPH na vstupe, sú „veriteľmi“ (teda majú pohľadávku, ktorú je veriteľ oprávnený žiadať a vymôcť od dlžníka) správneho orgánu. Skutočnosť, že obaja títo žiadatelia sú veriteľmi vo vzťahu k štátnej pokladnice, umožňuje porovnať ich postavenie, takže na základe nej možno z hľadiska zásady rovnosti preskúmať rozdielne zaobchádzanie s týmito žiadateľmi podľa vnútroštátneho práva.

67. Pokiaľ ide o splnenie každej z pohľadávok týchto „veriteľov“, treba totiž vychádzať z toho, čo vyplýva z ich právnej úpravy. Správca dane si splní záväzok na základe toho, čo v prípade každého uplatneného práva stanovuje daňový systém. Musí teda dodržať podmienky uplatnenia práv stanovené predpismi, ktoré spresňujú príslušnú právnu úpravu. Tieto predpisy nielenže nevyhnutne nemusia byť v prípade každého z uplatnených práv rovnaké, ale naopak môžu byť odlišné práve preto, lebo sa týkajú rozdielnych práv.

68. Odhliadnuc od konkrétnych podmienok spojených s obsahom každého uplatneného práva, kľúčovou otázkou je, či správca dane môže stanoviť rozdielne časové podmienky ich uplatnenia. Inak povedané, je vzhľadom na rozdielnosť práva na vrátenie preplatku na DPH na jednej strane a práva na odpočítanie DPH na druhej strane prípustné, aby pre uplatnenie každého z nich platila odlišná lehota?

2. O odôvodnení rozdielneho zaobchádzania s oboma právami, pokiaľ ide o začiatok premlčacej lehoty stanovenej na ich uplatnenie

69. Problém, ktorý Súdnemu dvoru nastolil vnútroštátny súd, vznikol v kontexte legislatívneho procesu, ktorého cieľom bolo zabezpečiť jednotné zaobchádzanie s oboma spornými právami: zámerom bolo rozšíriť skrátenie lehoty, ktoré vnútroštátny zákonodarca pôvodne zaviedol výlučne pre žiadosti o vrátenie preplatku na DPH, aj na žiadosti o odpočítanie dane.

70. Ako som už uviedol, zamýšľané časové zjednotenie oboch typov žiadostí spočívalo v tom, že sa stanovilo, že skrátenie lehoty (zo šiestich na tri roky) zavedené v decembri 1996 pre žiadosti o vrátenie preplatku na DPH sa bude od mája 1997 uplatňovať na žiadosti o odpočítanie dane.[36]

71. Vláda Spojeného kráľovstva otvorene uznáva zámer zabezpečiť jednotné zaobchádzanie s oboma typmi žiadostí. Vo svojich vyjadreniach súhlasí s tým, že cieľom novely článku 29 nariadenia o DPH z roku 1995, ktorá nadobudla účinnosť 1. mája 1997, bolo „napraviť neúmyselnú anomáliu“, spočívajúcu v rozdielnom zaobchádzaní so žiadosťami o vrátenie dane a so žiadosťami o odpočítanie dane, a „zaručiť, aby sa na všetky [tieto žiadosti] vzťahovala rovnaká trojročná lehota“.[37]

72. S cieľom zabrániť porušeniu práva Únie, ktoré Súdny dvor konštatoval vo veci M&S I[38], sa vnútroštátny zákonodarca rozhodol neuplatniť so spätnou účinnosťou novú trojročnú lehotu na podanie žiadosti, ale počítať ju od okamihu nadobudnutia jej účinnosti, ku ktorému došlo v prípade každého z týchto dvoch typov žiadostí v rôznych okamihoch. Okrem tohto rozdielu sa s oboma typmi žiadostí zaobchádza rovnako, ako to navyše zamýšľal vnútroštátny zákonodarca.

36 — Obmedzenie spätnej účinnosti skrátenia lehoty v súvislosti s každým typom žiadosti mohlo byť účinné len v prípade, ak bola žiadosť o vrátenie dane alebo odpočítanie dane podaná pred tým istým dátumom, ktorý je spoločný pre obe práva (1. apríl 2009).

37 — Písomné pripomienky Spojeného kráľovstva, bod 4 písm. b).

38 — C-62/00, EU:C:2002:435.

73. Rozdiel, ktorý je predmetom sporu vo veci samej, je preto výsledkom priebehu legislatívneho procesu, ktorého cieľom bolo zjednotiť právnu úpravu oboch typov žiadostí. Išlo teda o rozdiel založený na objektívnej skutočnosti, a to na rozdielnom nadobudnutí účinnosti skrátenia lehoty na podanie každého typu žiadosti.

74. Podľa môjho názoru sa prijaté opatrenie neodchyľuje od jeho pôvodného cieľa, lebo pre oba typy žiadostí v každom prípade platí trojročná lehota, pričom sa líši len okamih, od ktorého sa má táto lehota počítať. Pripomínam, že britský zákonodarca uvedeným opatrením chcel dosiahnuť, aby nová lehota platila až od okamihu, keď nadobudla účinnosť, a aby sa zabránilo akémukoľvek retroaktívnemu ovplyvneniu žiadostí, na ktoré sa dovtedy vzťahovala šesťročná lehota. Keďže dátum nadobudnutia účinnosti novely nebol v prípade každého z týchto dvoch typov žiadostí rovnaký, zdá sa opodstatnené, aby sa hranica spätnej účinnosti novej (trojročnej) lehoty stanovila v okamihu, keď sa mala ešte uplatniť pôvodná (šesťročná) lehota.

75. Riešenie, pre ktoré sa rozhodol vnútroštátny zákonodarca, zabránilo spätnej účinnosti zmeny premlčacej lehoty *in peius*, čo bolo nevyhnutné, keďže Súdny dvor vo veci M&S I [39] určil, že inak by došlo k porušeniu práva Únie. Vzhľadom na rozdiel týkajúci sa nadobudnutia účinnosti trojročnej lehoty zákaz spätnej účinnosti zodpovedal z pohľadu zásady rovnosti odlišnému zaobchádzaniu s každým z dvoch typov žiadostí, lebo okamih, od ktorého sa na prvú a druhú kategóriu žiadostí mohla uplatniť nová lehota bez toho, aby došlo k spätnej účinnosti, bol odlišný.

76. Bez ohľadu na účel novelizácie a na to, či bola vo väčšej alebo menšej miere vhodným prostriedkom [40] na dosiahnutie jej cieľa spočívajúceho v zjednotení pravidiel týkajúcich sa premlčacích lehôt, je nesporné, že došlo k časovému rozdielu pri posudzovaní žiadostí o vrátenie DPH a žiadostí o odpočítanie tejto dane, ktorý bol obmedzený len na niekoľko mesiacov (od decembra 1996 do mája 1997).

77. Keďže v tejto veci ide o žiadosť spoločnosti Compass o vrátenie preplatku na DPH, časový rozdiel medzi pravidlami premlčania tohto typu žiadostí a žiadostí o odpočítanie DPH na vstupe, ktorý bol výsledkom priebehu vnútroštátneho legislatívneho procesu, podľa môjho názoru nemôže byť predmetom námietok z hľadiska práva Únie, lebo:

— po prvé – ako som už zdôraznil – právo Únie neobsahuje zjednotenú ani harmonizovanú úpravu, ktorá by mala prednosť pred vnútroštátnymi predpismi, ktoré upravujú uplatnenie práva na vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, pričom postačuje, aby tieto vnútroštátne predpisy rešpektovali zásady ekvivalencie a efektivity [41], čo nie je v prejednávanom spore spochybnené, a

— po druhé šiesta smernica ani ostatné ustanovenia uplatniteľné na spoločný systém DPH neukladajú povinnosť zaobchádzať so žiadosťami o vrátenie tejto dane (ak bola zaplatená omylom alebo vo všeobecnosti neexistuje povinnosť zaplatiť ju) rovnako ako so žiadosťami o odpočítanie DPH na vstupe.

78. Stručne povedané, zastávam názor, že existencia dvoch okamihov, od ktorých sa mala uplatňovať trojročná lehota pre každý typ žiadosti, nevyvoláva nijaký problém týkajúci sa nezlučiteľnosti s právom Únie. Britské orgány bezpochyby mohli vyriešiť uplatňovanie nových časových pravidiel na žiadosti inak, ale spôsob, akým bolo so spätnou účinnosťou upravené premlčanie žiadostí o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, nie je v rozpore s právom Únie, ktorému neodporuje ani to, že tento spôsob je odlišný od spôsobu stanoveného pre žiadosti o odpočítanie dane.

39 — C-62/00, EU:C:2002:435.

40 — Kladiem si otázku, či by nebol možný následný legislatívny zásah, ktorý by po konštatovaní výsledku, ktorý vyplynul z predchádzajúcich predpisov, napravil zistenú časovú anomáliu a zosúladil ju so snahou zjednotiť obe kategórie žiadostí vo všetkých aspektoch (vrátane začiatku premlčacej lehoty).

41 — Pozri bod 62 a poznámku pod čiarou 31 týchto návrhov.

79. Preto navrhujem odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku tak, že právu Únie neodporuje vnútroštátne opatrenie, o aké ide v spore vo veci samej, ktoré určuje prechodné obdobie na zavedenie skrátených premlčacích lehôt vzťahujúcich sa tak na žiadosti o vrátenie preplatku na DPH, ako aj na žiadosti o odpočítanie DPH na vstupe, a zároveň stanovuje, že nová premlčacia lehota v prípade žiadostí o odpočítanie DPH na vstupe začína plynúť neskorším dňom, než je deň stanovený ako jej začiatok v prípade žiadostí o vrátenie preplatku na DPH.

C – *Druhá prejudiciálna otázka*

80. Druhá prejudiciálna otázka je položená subsidiárne pre prípad, ak by bola odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku kladná, teda ak by sa potvrdilo, že rozdielne zaobchádzanie s dvoma predmetnými typmi žiadostí v Spojenom kráľovstve porušuje právo Únie. Keďže som navrhol opačnú odpoveď, domnievam sa, že Súdny dvor sa nemusí zaoberať touto druhou otázkou. V každom prípade sa k tejto otázke vyjadrím.

81. Vnútroštátny súd v podstate chce vedieť, ako sa majú posudzovať žiadosti o vrátenie preplatku na DPH, ktoré sa týkajú referenčného obdobia (od 4. decembra 1996 do 30. apríla 1997), teda časového úseku medzi okamihmi, v ktorých začala platiť trojročná premlčacia lehota pre obidva typy žiadostí (tak pre žiadosti o vrátenie DPH, ako aj pre žiadosti o odpočítanie DPH).

82. Ako Súdny dvor pripomenul v rozsudku M&S II[42], „je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby v prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky pre podanie súdnych žalôb na účely zabezpečenia úplnej ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva“.

83. Prináleží teda vnútroštátnemu súdu, aby vyvodil možné dôsledky z prípadného porušenia zásady rovnosti zaobchádzania, ktoré konštatoval Súdny dvor, a využil informácie, ktoré mu poskytol Súdny dvor v súvislosti s určitými kritériami alebo zásadami práva Únie, ktoré sa musia dodržať pri plnení tejto úlohy.[43]

84. Vnútroštátny súd by sa konkrétne musel „zdržať uplatnenia akýchkoľvek diskriminačných vnútroštátnych ustanovení bez toho, aby bol povinný žiadať zákonodarcu o ich zrušenie alebo naň čakať, a na príslušníkov znevýhodnenej skupiny musí uplatniť rovnaký režim, aký sa uplatňuje na príslušníkov zvýhodnenej skupiny“[44].

85. Vnútroštátny súd by musel v súlade s ostatnými predpismi svojho právneho poriadku v zásade nariadiť, aby diskriminovaný hospodársky subjekt dostal sumu preplatku na DPH ako nápravu za porušenie zásady rovnosti zaobchádzania, okrem prípadu, ak podľa vnútroštátneho práva existujú iné spôsoby, ktoré umožňujú napraviť toto porušenie.

86. Napokon sa domnievam, že by nebolo prípustné, ak by sa konštatovaná nerovnosť vyriešila tým, že na žiadosti o odpočítanie dane by sa uplatnila lehota stanovená pre žiadosti o vrátenie dane, teda tak, že v prípade žiadostí o odpočítanie dane by sa dátum, ktorý bol pre ne pôvodne stanovený (30. apríl 1997), posunul do minulosti a už by sa na ne uplatnil dátum stanovený pre žiadosti o vrátenie dane (4. december 1996). Tým by sa, samozrejme, odstránilo rozdielne zaobchádzanie s oboma kategóriami žiadostí, ale s tým dôsledkom, že na žiadosti o odpočítanie dane by sa so spätnou účinnosťou uplatnila lehota, ktorá pre ne začala platiť až 1. mája 1997. To by znamenalo porušenie judikatúry vyplývajúcej z rozsudku M&S I[45].

42 — C-309/06, EU:C:2008:211, bod 59.

43 — Rozsudok M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 61).

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

45 — C-62/00, EU:C:2002:435.

VI – Návrh

87. Na základe vyššie uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd, oddelenie pre daňové spory (Spojené kráľovstvo)], takto:

1. Právu Únie neodporuje vnútroštátne opatrenie, ktoré určuje prechodné obdobie na zavedenie skrátených premlčacích lehôt vzťahujúcich sa tak na žiadosti o vrátenie preplatku na DPH, ako aj na žiadosti o odpočítanie DPH, a zároveň stanovuje, že nová lehota v prípade žiadostí o odpočítanie DPH začína plynúť neskorším dňom, než je deň stanovený ako jej začiatok v prípade žiadostí o vrátenie preplatku na DPH.

2. Subsidiárne, ak by Súdny dvor odpovedal na prvú otázku kladne, vnútroštátny súd by musel vyvodiť možné dôsledky vyplývajúce z porušenia zásady rovnosti podľa ustanovení svojho vnútroštátneho práva týkajúcich sa časových účinkov tak, aby nápravné opatrenia, ktoré nariadi, neodporovali právu Únie.