Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE
od 2. ožujka 2017.[1]

Predmet C-38/16

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina))

„PDV – Neosnovano plaćeni porez – Načini povrata – Nacionalno zakonodavstvo kojim se uvodi rok zastare – Razlika u odnosu na rok predviđen za povrat neosnovano odbijenog odbitka – Načela jednakog postupanja, porezne neutralnosti i djelotvornosti"

1. Je li u skladu s pravom Unije dopušteno da se rokovi zastare koji se primjenjuju na zahtjeve za povrat neosnovano plaćenog poreza na dodanu vrijednost (PDV) razlikuju – s obzirom na njihov dan stupanja na snagu – od onih koji se primjenjuju na zahtjeve za odbitak tog poreza? To je, ukratko, pitanje s kojim se britanski sud suočava u sporu između društva Compass Contract Services (UK) Ltd. (u daljnjem tekstu: Compass) i poreznih tijela svoje zemlje.

2. U presudi od 11. srpnja 2002., Marks & Spencer[2], Sud je presudio da se načelo djelotvornosti i načelo zaštite legitimnih očekivanja protive nacionalnom zakonodavstvu (kao što je Finance Act 1997 (Zakon o financijama iz 1997.)), kojim je rok za zahtijevanje povrata PDV-a, naplaćenog protivno Direktivi 77/388/EEZ, retroaktivno smanjen sa šest godina na tri godine[3].

3. Britanski je zakonodavac, uzimajući u obzir navedenu presudu, naknadno odredio da se to smanjenje roka ne primjenjuje na zahtjeve za povrat PDV-a koji se odnose na porezna razdoblja što prethode danu uvođenja smanjenog roka. Ista je odredba kasnije donesena u pogledu (nepravodobnih) zahtjeva za odbitak ulaznog PDV-a.

4. Međutim, zbog upravne prakse i uzastopnih zakonodavnih intervencija u Ujedinjenoj je Kraljevini došlo do nejednakog postupanja kad je riječ o danu od kojeg vrijedi rok za jedne zahtjeve (za povrat PDV-a) i za druge zahtjeve (za odbitak PDV-a). Sud koji je uputio zahtjev pita Sud je li to različito postupanje u skladu s načelima prava Unije, a osobito s načelom jednakog postupanja.

1 — Izvorni jezik: španjolski

2 — Predmet C-62/00, u daljnjem tekstu: M&S I, EU:C:2002:435

3 — Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.); u daljnjem tekstu: Šesta direktiva

I – Pravni okvir

A – *Pravo Unije* Šesta direktiva

5. Članak 17. pod naslovom „Porijeklo i opseg prava na odbitak” utvrđuje:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

(b) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za uvezenu robu;

(c) [PDV] koji se mora platiti u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a) i člankom 6. stavkom 3.

[…]” [neslužbeni prijevod]

6. Članak 18. pod naslovom „Detaljna pravila za provedbu prava na odbitak” utvrđuje:

„1. Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora:

(a) za odbitke u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (a) imati račun izdan sukladno članku 22. stavku 3.;

(b) za odbitke u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (b) imati uvozni dokument u kojem je naveden kao primatelj ili uvoznik i u kojem je naveden iznos dugovanog poreza ili koji omogućuje njegov izračun;

(c) za odbitke u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (c) ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica;

(d) ako je dužan plaćati porez kao kupac ako se primjenjuje članak 21. stavak 1., ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica.

2. Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa poreza na dodanu vrijednost koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos poreza za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno stavku 1.

[…]

3. Države članice utvrđuju uvjete i postupke prema kojima porezni obveznik ima pravo na odbitak koji nije proveo u skladu sa stavcima 1. i 2.

4. Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog poreza, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje.

[…]” [neslužbeni prijevod]

B – *Nacionalno pravo*

7. Razvoj zakonodavstva u tom području do Finance Acta 1997 (Zakon o financijama iz 1997.) na sljedeći je način izložen u presudi M&S I[4]:

8. Članak 11. dio A stavak 1. točka (a) Šeste direktive u unutarnje je pravo pravilno prenesen tek kad je, s učinkom od 1. kolovoza 1992., Finance (No 2) Actom 1992 (Drugi zakon o financijama iz 1992.) izmijenjen članak 10. stavak 3. Value Added Tax Acta 1983 (Zakon o PDV-u iz 1983.).

9. Ta odredba otad glasi kako slijedi:

„Ako naknada za isporuku nije u cijelosti ili djelomice u novcu, smatra se da je njezina vrijednost novčani iznos koji je, nakon što mu se doda primjenjivi porez, istovjetan naknadi."

10. Kad je riječ o zakonodavstvu u području povrata neosnovano plaćenih iznosa s naslova PDV-a, članak 24. Finance Acta 1989 (Zakon o financijama iz 1989.) od 1. siječnja 1990. glasi kako slijedi:

„1. Ako je osoba Commissioners[5] platila iznos s naslova poreza na dodanu vrijednost, koji nije bio dugovan, oni trebaju vratiti neosnovano stečeni iznos.

2. Commissioners su dužni izvršiti povrat u skladu s ovim člankom samo ako je u tu svrhu podnesen zahtjev.

[…]

4. U skladu s ovim člankom, nije moguće zahtijevati povrat bilo kojeg iznosa po isteku šest godina od dana njegova plaćanja, osim ako je primjenjiv stavak 5. u nastavku.

5. Ako je iznos pogreškom plaćen Commissioners, njegov se povrat u skladu s ovim člankom može zahtijevati u bilo kojem trenutku prije isteka šest godina od dana kada je podnositelj zahtjeva otkrio pogrešku ili ju je postupajući s dužnom pažnjom mogao otkriti.

[…]

7. Osim u slučajevima iz ovoga članka, Commissioners nisu dužni vratiti iznos koji im je plaćen s naslova poreza na dodanu vrijednost zbog činjenice da se nije radilo o porezu koji im je bio dugovan.

[…]"

11. Članak 24. Finance Acta 1989 (Zakon o financijama iz 1989.) stavljen je izvan snage i zamijenjen člankom 80. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o PDV-u iz 1994.), koji je na snazi od 1. rujna 1994. Tekst relevantnih odredaba članka 80. gotovo je jednak tekstu članka 24.

4 — Točke 8. do 15. ovog mišljenja gotovo su doslovno preuzete iz točaka 4. do 11. presude M&S I.

5 — Porezna uprava koja je u Ujedinjenoj Kraljevini nadležna za naplatu PDV-a

12. Član britanske vlade, Paymaster General (glavni rizničar), 18. srpnja 1996. obavijestio je Parlament da vlada, s obzirom na povećani rizik za državnu riznicu zbog zahtjeva za povrat neosnovano naplaćenih iznosa na ime poreza, namjerava Finance Billom 1997 (prijedlog Zakona o financijama iz 1997.) izmijeniti rok zastare za zahtjeve za povrat PDV-a i drugih neizravnih poreza i skratiti ga na tri godine. Novi rok zastare trebao se odmah primijeniti na zahtjeve koji su već podneseni na dan te objave kako bi se spriječilo da predložena zakonska izmjena izgubi svoj učinak zbog vremena koje bi moglo proteći do okončanja parlamentarnog postupka.

13. Donji dom britanskog parlamenta izglasao je 4. prosinca 1996. vladin prijedlog proračuna, uključujući prijedlog objavljen 18. srpnja 1996., koji je u prijedlog Zakona o financijama iz 1997. uključen kao članak 47.

14. Zakon o financijama iz 1997. konačno je usvojen 19. ožujka 1997. Člankom 47. stavkom 1. tog zakona izmijenjen je članak 80. Value Added Tax Act 1994 (Zakon o PDV-u iz 1994.) te je njime stavak 5. stavljen izvan snage, a stavak 4. izmijenjen, pa sada glasi kako slijedi:

„Commissioners, na temelju zahtjeva podnesenog u skladu s ovim člankom, nisu dužni vratiti iznos koji im je plaćen više od tri godine prije podnošenja zahtjeva."

15. Članak 47. stavak 2. Zakona o financijama iz 1997. predviđa sljedeće:

„[…] smatra se da je stavak 1. stupio na snagu 18. srpnja 1996.; navedena se odredba, u svrhu svih povrata na taj dan ili poslije njega, primjenjuje na sve zahtjeve podnesene u skladu s člankom 80. Zakona o porezu na dodanu vrijednost iz 1994., uključujući zahtjeve podnesene prije tog dana i zahtjeve povezane s plaćanjima izvršenima prije tog dana."

16. U skladu s člankom 25. stavkom 6. Zakona o PDV-u iz 1994., odbitak ulaznog poreza iz stavka 2. tog članka i plaćanje poreznog kredita na osnovi PDV-a moguće je samo na temelju zahtjeva podnesenog u roku i u obliku utvrđenom uredbom.

17. Članak 29. stavak 1.A Value Added Tax Regulations 1995 (Uredba o PDV-u iz 1995.), u verziji koja je bila na snazi od 1. svibnja 1997. do 31. ožujka 2009.[6], utvrđuje da porezna uprava ne smije odobriti zahtjeve za odbitak ulaznog poreza ako su podneseni tri godine nakon dana do kojeg je trebalo podnijeti odgovarajuću prijavu za odnosno obračunsko razdoblje.

18. U skladu s člankom 121. stavkom 1. Finance Acta 2008 (Zakon o financijama iz 2008.), zahtjev iz članka 80. stavka 4. Zakona o PDV-u iz 1994. ne primjenjuje se na zahtjeve koji su prije 1. travnja 2009. podneseni u vezi s prijavljenim ili plaćenim iznosom za obračunsko razdoblje koje je završilo prije 4. prosinca 1996.

19. U skladu s člankom 121. stavkom 2. Zakona o financijama iz 2008., članak 25. stavak 6. Zakona o PDV-u iz 1994. ne primjenjuje se na zahtjeve za odbitak ulaznog poreza za koji je obveza obračuna nastala u obračunskom razdoblju koje je završilo prije 1. svibnja 1997., ako su zahtjevi podneseni prije 1. travnja 2009.

20. U skladu s člankom 121. stavkom 4. Zakona o financijama iz 2008., ta je odredba stupila na snagu 19. ožujka 2008.

6 — Razdoblje kojim je obuhvaćen datum zahtjeva za povrat koji je podnio Compass.

II – Činjenice

21. Compass je društvo za dostavu hladne hrane kojemu je u lipnju 2006. sudskom odlukom priznato da su određene usluge, za koje je u prethodnim obračunskim razdobljima obračunao i iskazao PDV, zapravo bile izuzete od tog poreza.

22. Britanski su sudovi posebice smatrali da se na te usluge primjenjuje oslobođenje u skladu s člankom 28. stavkom 2. Šeste direktive. Commissioners su stoga priznali da je Compass preplatio PDV.

23. Compass je u siječnju 2008. zatražio povrat preplaćenog izlaznog PDV-a za razdoblje od 1. travnja 1973. do 2. veljače 2002.

24. Commissioners su odobrili povrat neosnovano plaćenih iznosa od 1. travnja 1973. do 31. listopada 1996., navodeći pritom da je istekao rok za zahtijevanje iznosa za preostalo razdoblje.

25. Compass je odluku Commisionersa pobijao pred First-tier Tribunalom (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), navodeći različito postupanje u odnosu na zahtjeve za povrat neosnovano plaćenog PDV-a, s jedne strane, i zahtjeve za odbitak tog poreza, s druge strane.

26. To različito postupanje značilo bi da se prvi mogu prihvatiti samo ako se odnose na porezna razdoblja koja su završila prije 4. prosinca 1996., dok rok za druge teče do 1. svibnja 1997.

27. Stoga je u postupku *a quo* sporan samo povrat neosnovano plaćenog PDV-a u razdoblju od 1. studenoga 1996. do 30. travnja 1997. (porezna tromjesečja 04/96 i 01/97).

28. U tom kontekstu, sud koji odlučuje o sporu uputio je Sudu zahtjev za prethodnu odluku.

III – Postavljena pitanja

29. Prethodna pitanja upućena 25. siječnja 2016. glase:

„1. Dovodi li način na koji Ujedinjena Kraljevina postupa sa zahtjevima Fleming u vezi s izlaznim porezima (koji se mogu podnijeti za razdoblja koja su završila prije 4. prosinca 1996.) i zahtjevima Fleming u vezi s ulaznim porezima (koji se mogu podnijeti za razdoblja koja su završila prije 1. svibnja 1997. – tj. kasnije nego zahtjevi Fleming u vezi s izlaznim porezima) do:

   (a) povrede načela jednakog postupanja prava EU-a; i/ili

   (b) povrede načela porezne neutralnosti prava EU-a; i/ili

   (c) povrede načela djelotvornosti prava EU-a; i/ili

   (d) povrede bilo kojeg drugog relevantnog načela prava EU-a?

2. Ako je odgovor na pitanja 1.(a) do 1.(d) pozitivan, na koji način treba postupati sa zahtjevima Fleming u vezi s izlaznim porezima koji se odnose na razdoblje od 4. prosinca 1996. do 30. travnja 1997.?”

IV – Postupak pred Sudom i stajališta stranaka

30. U postupku su pisana očitovanja podnijeli Compass, vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija te su sudjelovali na raspravi održanoj 8. prosinca 2006.

31. Compass smatra da na prvo pitanje treba odgovoriti potvrdno. Istaknuto različito postupanje ne može se opravdati u skladu s načelom jednakog postupanja jer se obje uspoređene situacije odnose na povrat „poreznog kredita na osnovi PDV-a". Prema njegovu mišljenju, logika na kojoj se temelje nacionalni propisi o retroaktivnom zastarijevanju pokazuje da su Commissioners taj rok zastare željeli primijeniti na sve zahtjeve za povrat preplaćenog PDV-a.

32. U vezi s načelom neutralnosti, Compass tvrdi da se prema njemu postupa lošije nego prema njegovim hipotetskim konkurentima, koji u spornom razdoblju imaju pravo na odbitak PDV-a.

33. U vezi s drugim pitanjem, Compass navodi da bi sud koji je uputio zahtjev, u skladu s presudom od 10. travnja 2008., Mark & Spencer[7], na njega trebao primijeniti isti rok zastare koji vrijedi za zahtjeve za odbitak PDV-a jer se radi o povoljnijoj odredbi. U slučaju da to ne učini, smatra da bi to značilo povredu načela djelotvornosti.

34. Vlada Ujedinjene Kraljevine smatra da je, s obzirom na upućena pitanja, jedino relevantno načelo ono jednakog postupanja. U okolnostima ovog spora, tom se načelu ne protivi različito postupanje koje ističe Compass jer njegova situacija nije usporediva sa situacijom subjekta koji podnosi „nepravodobni" zahtjev za odbitak PDV-a. Prema njezinu mišljenju, dvije se situacije razlikuju kako prema okolnostima tako i prema pravnoj naravi.

35. Kad je riječ o okolnostima, britanska vlada navodi da razlika proizlazi iz činjenice da su odnosni rokovi (tri godine u oba slučaja) također uvedeni u različitim trenucima, i to nakon što je u presudi M&S I[8] utvrđena povreda prava Unije. U cilju ispravljanja te povrede, člankom 121. Zakona o financijama iz 2008. uspostavljeno je prijelazno razdoblje, pri čemu su kao referentni datumi uzeti prvi od kojih je Ujedinjena Kraljevina rokove zastare mogla skratiti s trenutačnim učinkom, jer su to bili oni na koje su se primjenjivale odredbe o smanjenju roka zastare sa šest na tri godine.

36. Kad je riječ o pravnoj naravi dviju vrsta zahtjevâ, vlada Ujedinjene Kraljevine tvrdi da pravo na stjecanje iznosa zahtijevanog s naslova neosnovano plaćenog PDV-a, prema definiciji, ne proizlazi iz sustava PDV-a ni direktivâ o PDV-u, nego iz općeg prava Unije. Nasuprot tomu, pravo na odbitak proizlazi samo iz tih direktiva, u skladu s kojima subjekt koji je kao obveznik tog poreza platio porez ili ga treba platiti trećoj osobi koja je također obveznik tog poreza, od koje je primio određenu robu ili usluge, ima pravo na odbitak (ili odgovarajući porezni kredit) plaćenog PDV-a. Dokaz pravne različitosti dviju situacija leži u činjenici da pravo Unije poreznoj upravi priznaje mogućnost da se na stjecanje bez osnove poziva samo u prvom, ali ne i u drugom slučaju.

37. Vlada Ujedinjene Kraljevine također smatra da izraz „porezni kredit na osnovi PDV-a", upotrijebljen u presudi M&S II, ne odgovara pravnoj definiciji, nego da je prije riječ o strogo gledajući, načinu izražavanja.

38. Ta vlada nadalje ističe da se presuda M&S II ne odnosi na nacionalna pravila izmijenjena 2005. i primijenjena na Compass. Od te izmjene, svaka se od dviju vrsta zahtjeva obrađivala jednako, pri čemu Compass nije dokazao da se prema bilo kome u istoj situaciji poput njegove postupalo na drukčiji i povoljniji način.

7 — Predmet C-309/06, u daljnjem tekstu: M&S I, EU:C:2008:211

8 — Predmet C-62/00, EU:C:2002:435

39. Vlada Ujedinjene Kraljevine zaključuje da načela djelotvornosti i zaštite legitimnih očekivanja nisu povrijeđena spornim nacionalnim zakonodavstvom nakon što je, uvođenjem prijelaznih pravila, ispravljena nesukladnost s pravom Unije utvrđena u predmetu M&S I.

40. Komisija tvrdi da porezni sustav (kao što je to predmetni) može predviđati različite rokove bez povrede načela neutralnosti ili općih načela prava Unije. U vezi s prvim od njih, Komisija navodi da bi njegovu povredu trebalo ocijeniti samo u slučaju nejednakog postupanja prema konkurentnim subjektima, kao što je to bio slučaj u presudi M&S II, ali ne u ovome.

41. Jednako kao što bi nepostojanje konkurentnih subjekata značilo da nema povrede načela neutralnosti, tako bi moguće postojanje subjekata koji se nalaze u usporedivoj situaciji moglo dovesti do povrede načela jednakog postupanja. Međutim, Komisija smatra da u ovom predmetu nije riječ o dvjema usporedivim situacijama: obje se vrste zahtjeva objektivno i materijalno razlikuju jer se odnose na različite razine gospodarske djelatnosti i jer se na njih primjenjuju različita pravila. Prema mišljenju Komisije, to proizlazi iz sudske prakse u predmetu Reemtsma Cigarettenfabrike [9].

42. U konačnici, Komisija smatra da pozivanje na načelo djelotvornosti nije prikladno jer, ponovno, zahtjevi poput Compassovih nisu usporedivi sa zahtjevima za odbitak. Kad je riječ o načelu ekvivalentnosti, na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri njegovu primjenjivost, vodeći računa o tome da ga se, u skladu sa sudskom praksom, ne može tumačiti na način da državu članicu obvezuje da svoja najpovoljnija nacionalna pravila proširi na sve tužbe podnesene u određenom pravnom području.

V – Analiza

A – *Prethodna razmatranja: povijesni i zakonodavni okvir spora*

43. Kao što napominje sud koji je uputio zahtjev [10] i ističe britanska vlada [11], za razumijevanje različitog postupanja koje se na temelju članka 121. Zakona o financijama iz 2008. primjenjuje na zahtjeve za povrat preplaćenog PDV-a, s jedne strane, i na zahtjeve za odbitak PDV-a, s druge strane, valja razmotriti nastanak trogodišnjeg roka zastare, kao i kronologiju njegova sudskog pobijanja.

44. Kao što su to pojasnili sud koji je uputio zahtjev i vlada Ujedinjene Kraljevine, članak 121. Zakona o financijama iz 2008. dovršenje je niza zakonodavnih radnji, koje su započele objavom navedene vlade 18. srpnja 1996. da namjerava izmijeniti članak 80. Zakona o PDV-u iz 1994. [12]. Nacionalni je zakonodavac prijedlog vlade usvojio 4. prosinca 1996.

45. Commissioners su isprva smatrali da se novi rok od tri godine ne primjenjuje na zahtjeve za odbitak poreza. Međutim, s učinkom od 1. svibnja 1997., Uredba o PDV-u iz 1995. izmijenjena je na način da se navedeni rok primjenjivao i na te zahtjeve.

9 — Presuda od 15. ožujka 2007., C-35/05, EU:C:2007:167

10 — Točke 8. do 26. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

11 — Točka 4. pisanog očitovanja vlade Ujedinjene Kraljevine

12 — Kao što sam već naveo u točki 12. ovog mišljenja, prijedlog je predstavljen s obzirom na „povećani rizik za državnu riznicu zbog zahtjeva za povrat neosnovano naplaćenih iznosa na ime poreza”, a taj se rizik pokušao smanjiti skraćenjem roka za zahtijevanje tih iznosa sa šest na tri godine.

46. Uzimajući u obzir presudu M&S I [13], u kojoj je utvrđeno da je retroaktivno smanjenje (sa šest na tri godine) roka za zahtijevanje povrata neosnovano plaćenog PDV-a protivno pravu Unije, britanski su sudovi (u takozvanoj „sudskoj praksi Fleming") [14] odlučili da se navedeno smanjenje treba provesti u prijelaznom razdoblju i proširiti se na zahtjeve za odbitak.

47. Na temelju te sudske prakse, Commissioners su odlučili:

— prihvatiti zahtjeve u vezi s neosnovano plaćenim PDV-om za obračunska razdoblja prije 4. prosinca 1996. (datum izmjene članka 80. Zakona o PDV-u iz 1994., koji se prvotno odnosio samo na tu vrstu zahtjeva); i

— prihvatiti ujedno zahtjeve za odbitak koji se odnose na obračunska razdoblja prije 1. svibnja 1997. (datum izmjene Uredbe o PDV-u iz 1995., kojom je na snagu stupio trogodišnji rok za tu drugu vrstu zahtjeva).

48. Nakon sudske potvrde te upravne prakse, Zakon o financijama iz 2008. napokon je pružio zakonski temelj za postignuto rješenje, utvrdivši da se primjenjuje na zahtjeve podnesene prije 1. travnja 2009.

49. Sud koji je uputio zahtjev svoja je pitanja postavio u tom kontekstu. Svojim drugim pitanjem, postavljenim u slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, želi saznati na koji način treba postupati sa zahtjevima za povrat preplaćenog PDV-a podnesenim u razdoblju između dvaju datuma.

B – *Prvo prethodno pitanje*

50. Sud koji je uputio zahtjev ukratko želi saznati protivi li se pravu Unije nacionalna mjera kojom se, utvrđivanjem prijelaznog razdoblja primjenjivog na skraćene rokove zastare, različito postupa prema zahtjevima za povrat preplaćenog PDV-a i zahtjevima za odbitak PDV-a [15]. Smatra da bi to različito postupanje moglo biti u suprotnosti s nekoliko načela prava Unije.

51. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev navodi načela jednakog postupanja, porezne neutralnosti i djelotvornosti, kao i „bilo koj[e] drug[o] relevantn[o] načel[o] prava EU-a", na temelju čega bi se eventualno mogla uzeti u obzir načela ekvivalentnosti [16] i zaštite legitimnih očekivanja [17].

52. Međutim, slažem se s britanskom vladom [18] da se spor u glavnom predmetu prvenstveno odnosio (i smatram da bi tako trebalo biti i u odgovoru na prethodno pitanje) na razliku između pravila primijenjenih na jednu i drugu vrstu zahtjeva, odnosno na moguću povredu načela jednakog postupanja. Čini mi se da preostala načela, na koja se pozvao sud koji je uputio zahtjev, u ovom slučaju imaju tek uzgredan učinak.

13 — Predmet C-62/00, EU:C:2002:435

14 — U skladu s pojašnjenjem suda koji je uputio zahtjev iz točke 4. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, izraz „zahtjev Fleming" proizlazi iz presude House of Lords donesene u predmetu Fleming protiv HMRC. „Zahtjev za izlazni porez" je, u skladu s člankom 80. Zakona o PDV-u iz 1994., zahtjev za iznos koji je prijavljen ili plaćen kao izlazni porez, koji zapravo nije dugovan za obračunsko razdoblje koje je završilo prije 4. prosinca 1996. Izraz „zahtjev Fleming za ulazni porez" odnosi se na zahtjev za odbitak ulaznog poreza kada je pravo na odbitak nastalo u obračunskom razdoblju koje je završilo prije 1. svibnja 1997.

15 — Kao što sam pojasnio, za obje je vrste zahtjeva utvrđen isti rok zastare, ali su datumi od kojih se taj rok primjenjuje na svaku od dviju vrsta zahtjeva različiti.

16 — Pisano očitovanje Komisije, t. 34. do 36.

17 — Pisano očitovanje Ujedinjene Kraljevine, t. 28. do 34.

18 — Pisano očitovanje Ujedinjene Kraljevine, t. 8.

53. Načelo neutralnosti, koje je temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a [19], zabranjuje da se prema sličnim robama ili uslugama – za koje se upravo zbog te sličnosti smatra da si konkuriraju [20] – različito postupa s aspekta tog poreza [21]. Stoga se slažem sa stajalištem Komisije [22] i vlade Ujedinjene Kraljevine [23] koje ističu da u ovom predmetu to nije bio slučaj.

54. Osobito nije dokazano da su Commissioners prema Compassovim uslugama postupali drukčije nego prema sličnim uslugama njegovih konkurenata. Na sve – uključujući Compass – jednako su primijenjeni propisi koji uređuju rokove ovisno o naravi njihovih zahtjeva (bilo za povrat bilo za odbitak).

55. Ipak, načelo porezne neutralnosti u području je PDV-a samo izraz načela jednakog postupanja [24]. Potonje načelo ne vrijedi samo za gospodarske subjekte koji su međusobni tržišni takmaci, nego i za one koji se, iako međusobno ne konkuriraju, nalaze u usporedivim situacijama s drugih gledišta [25], zbog čega se analiza ponovno usredotočuje na načelo jednakog postupanja.

56. Ukratko, valja utvrditi sljedeće:

— je li situacija subjekta, kao što je to Compass, koji zahtijeva povrat preplaćenog PDV-a usporediva sa situacijom subjekta koji zahtijeva odbitak tog poreza, a da nije nužno njegov konkurent; i

— je li, za slučaj da su oba zahtjeva istovjetna, različito postupanje opravdano ako zakon za provedbu svakoga od njih utvrđuje rokove zastare koji, iako su jednaki, započinju na različite dane.

1. Različita narav prava na povrat i prava na odbitak PDV-a

57. Vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija tvrde da zahtjev za povrat preplaćenog PDV-a pojmovno nije usporediv sa zahtjevom za odbitak tog poreza. Smatram da su u pravu, pa zapravo čak ni Compass ne niječe razlike među njima jer su toliko očite da bi ih bilo teško osporavati [26].

58. Pravo na odbitak PDV-a temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a koji je uspostavila Unija. „Svrha je tog režima", kao što je naveo Sud, „u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih svojih ekonomskih aktivnosti". Time se jamči „savršena neutralnost poreznog opterećenja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u" [27].

59. Pravo na povrat preplaćenog PDV-a – koje, za razliku od prava na odbitak, ne proizlazi iz Direktive o PDV-u, nego iz općeg prava Unije [28] – „ima [pak] za svrhu ukloniti posljedice neusklađenosti davanja s pravom Unije neutraliziranjem gospodarskog opterećenja koje je tim davanjem neosnovano naloženo gospodarskom subjektu, koji ga je u konačnici stvarno snosio" [29].

19 — Presuda od 19. prosinca 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), t. 59.

20 — Presuda od 10. studenoga 2011., The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719), t. 33. i 34.

21 — Vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2011., Komisija/Nizozemska (C-41/09, EU:C:2011:108), t. 66.

22 — Pisano očitovanje Komisije, t. 20.

23 — Pisano očitovanje Ujedinjene Kraljevine, t. 25. do 27.

24 — Presuda od 8. lipnja 2006., L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), t. 48.

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

26 — Compass je na raspravi naveo da je riječ o različitim, iako, prema njegovu mišljenju, istovrsnim zahtjevima.

27 — Vidjeti, među mnogim drugim presudama, presudu od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), t. 25. i 27., i navedenu sudsku praksu

28 — Sud je u presudi od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315), t. 22., podsjetio da je „pravo na povrat davanja koje je neka država članica naplatila protivno pravu Unije posljedica i nadopuna pravâ koja pravni subjekti izvode iz odredaba prava Unije, na način na koji ih tumači Sud".

29 — *Ibidem*, t. 24.

60. Logična je posljedica tih načelnih razlika da se za svako od tih dvaju prava uspostavi pravni režim koji odražava njihovu različitost. Stoga je oba moguće urediti tako da se, uzimajući u obzir cilj radi kojeg su utvrđeni pravnim poretkom, razlikuju kako u pogledu sadržaja tako i u pogledu uvjeta njihove provedbe.

61. Tom se različitošću primjerice može objasniti da se, pod određenim uvjetima, pravo Unije ne protivi tomu da nacionalni pravni poredak odbija povrat neosnovano ubranih poreza, ako bi to moglo dovesti do neosnovanog obogaćenja korisnika [30], dok se taj kriterij ne primjenjuje na odbitak PDV-a.

62. U trenutačnom stanju prava Unije, i s obzirom na izostanak usklađenih propisa u vezi s tim pitanjem, svaka država članica uređuje uvjete pod kojima se mogu podnijeti zahtjevi za povrat davanja, pod uvjetom da se poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti [31]. Nasuprot tomu, u području PDV-a, Šesta direktiva u svojem članku 20. utvrđuje uvjete koje je potrebno ispuniti kako bi se odbitak ulaznog poreza uskladio na razini primatelja kojem je isporučena roba ili kojem su pružene usluge [32].

63. Stoga, uzimajući u obzir te razlike, položaji nositelja svakog od tih prava nisu usporedivi, zbog čega se na njih ne primjenjuju zahtjevi načela jednakog postupanja. Države članice mogu utvrditi drukčija pravila (među ostalim, kad je riječ o rokovima za podnošenje odnosnih zahtjeva i zastarijevanju prava na njihovo podnošenje) za povrat preplaćenog PDV-a, koja se mogu razlikovati od pravila primjenjivih na odbitak ulaznog PDV-a. Ponavljam da pravo Unije ne utvrđuje da nacionalna pravila trebaju biti ista u obama slučajevima.

64. Međutim, unatoč njihovoj specifičnosti i posebnosti, u objema situacijama moguće je izvesti zajednički nazivnik: u obama slučajevima riječ je o pravima koja svoje nositelje ovlašćuju da od istog obveznika, tj. porezne uprave, zahtijevaju ostvarenje njihova sadržaja.

65. Compass se na tu okolnost poziva kao na element usporedivosti, upotrebljavajući izraz „porezni kredit na osnovi PDV-a”, koji je upotrijebljen u presudi M&S II [33]. Vlada Ujedinjene Kraljevine [34] ističe neprikladnost tog izraza koji Sud, prema njezinu mišljenju, nije upotrijebio kao pravnu definiciju, nego kao puko praktično izražajno sredstvo za opisivanje bilo situacije subjekata koji zahtijevaju povrat preplaćenog PDV-a bilo situacije subjekata koji zahtijevaju odbitak PDV-a [35], ali nikako za usporedbu situacije jednih i drugih.

66. Smatram da je Ujedinjena Kraljevina u pravu kada ističe kontekst u kojem treba tumačiti smisao i doseg pojma „porezni kredit na osnovi PDV-a”. Međutim, u tom kontekstu taj se pojam opravdano može shvatiti na način da znači da oba subjekta – kako onaj koji zahtijeva povrat preplaćenog PDV-a tako i onaj koji zahtijeva odbitak ulaznog PDV-a – zahtijevaju „kredit” (odnosno iznos novca koji vjerovnik ima pravo zahtijevati i naplatiti od dužnika) od porezne uprave. Vjerovnički položaj u kojem se nalaze oba subjekta u odnosu na državni proračun predstavlja element koji omogućava usporedbu njihovih situacija, na način da je na temelju njega, s gledišta načela jednakog postupanja, moguće ocjenjivati različito postupanje koje na njih primjenjuje nacionalno pravo.

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

31 — Odnosno, da uvjeti za njihovu provedbu nisu nepovoljniji od uvjeta koji se primjenjuju na slične zahtjeve na temelju odredaba unutarnjeg prava i da nisu utvrđeni na način da praktično onemogućavaju korištenje pravima koja priznaje pravni poredak Zajednice. Vidjeti, među ostalim, presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), t. 37.

32 — Presuda od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), t. 38.

33 — Predmet C-309/06, EU:C:2008:211, t. 50.

34 — Pisano očitovanje, t. 18. i 19.

35 — Slučaj u vezi s kojim se britanska vlada poziva, među ostalim, na presudu od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267)

67. Naime, pri provedbi svakog od tih „kredita”, u obzir je potrebno uzeti ono što proizlazi iz njihova zakonskog uređenja. Porezna uprava svoju obvezu ispunjava poštujući ono što porezni sustav predviđa za svako istaknuto pravo. Stoga mora poštovati provedbene uvjete utvrđene pravilima koja definiraju normativni okvir svakog od tih prava. Ne samo da ta pravila nužno ne moraju biti ista za svako od zahtijevanih prava, nego naprotiv, mogu biti različita, upravo zato što se odnose na različita prava.

68. Osim uvjeta svojstvenih sadržaju svakog zahtijevanog prava, ključno je pitanje može li porezna uprava utvrditi različite vremenske uvjete za njihovu provedbu. Drugim riječima, dopušta li različitost između prava na povrat preplaćenog PDV-a, s jedne strane, i prava na odbitak PDV-a, s druge strane, utvrđivanje različitih rokova za provedbu svakoga od njih?

2. Opravdanost različitog postupanja u odnosu na oba prava u pogledu početka roka zastare utvrđenog za njihovu provedbu

69. Pitanje koje postavlja sud koji je uputio zahtjev pojavilo se u kontekstu zakonodavnog djelovanja, čija je svrha bilo jedinstveno postupanje prema dvama spornim pravima: nacionalni je zakonodavac smanjenje roka, koji je najprije utvrdio isključivo za zahtjeve za povrat preplaćenog PDV-a, želio proširiti i na zahtjeve za odbitak.

70. Kao što sam već naveo, namjeravano vremensko ujedinjenje obaju vrsta zahtjeva temeljilo se na utvrđivanju toga da se smanjenje roka (sa šest na tri godine), koje je u prosincu 1996. uvedeno za zahtjeve za povrat preplaćenog PDV-a, od svibnja 1997. primjenjuje i na zahtjeve za odbitak [36].

71. Vlada Ujedinjene Kraljevine otvoreno priznaje da je za obje vrste zahtjeva željela utvrditi jedinstveno postupanje. Iz njezinih je pisanih očitovanja razvidno da je predmet izmjene, s učinkom od 1. svibnja 1997., članka 29. Uredbe o PDV-u iz 1995. bio „ispraviti nenamjernu anomaliju” zbog koje je došlo do različitog postupanja prema zahtjevima za povrat i zahtjevima za odbitak i „zajamčiti da se na sve [zahtjeve] primjenjuje isti rok od tri godine” [37].

72. Kako ne bi počinio povredu prava Unije, na koju je Sud upozorio u predmetu M&S I [38], nacionalni je zakonodavac odlučio da se novi rok za podnošenje zahtjeva od tri godine neće primjenjivati retroaktivno, nego da će se računati od dana njegova stupanja na snagu, koji je bio različit za svaku od dviju vrsta zahtjeva. Osim te razlike, postupanje je isto za oba zahtjeva, što je uostalom bila namjera nacionalnog zakonodavca.

73. Razlika o kojoj se raspravlja u glavnom postupku stoga je posljedica neočekivanih promjena u zakonodavnom djelovanju, čija je svrha bila izjednačavanje uređenja za obje vrste zahtjeva. Stoga se radilo o razlici utemeljenoj na objektivnoj činjenici, odnosno na različitom danu stupanja na snagu smanjenja roka za podnošenje svake od dviju vrsta zahtjeva.

74. Smatram da donesena mjera ne odstupa od svoje prvotne svrhe jer rok za dvije vrste zahtjeva u svakom slučaju iznosi tri godine, a razlikuje se samo dan od kojeg se počinje primjenjivati. Ističem da je britanski zakonodavac tom mjerom želio postići da se novi rok strogo primjenjuje od dana na koji je mjera stupila na snagu, izbjegavajući bilo kakav retroaktivan učinak u vezi sa zahtjevima na koje se dotad primjenjivao rok od šest godina. Budući da dan stupanja na snagu izmjene nije bio isti za svaku od dviju vrsta zahtjeva, čini se razumnim da je kao ograničenje retroaktivnog učinka novog (trogodišnjeg) roka određen dan na koji se još primjenjivao stari (šestogodišnji) rok.

36 — Ograničenje retroaktivnog skraćenja roka za svaku vrstu zahtjeva moglo je biti učinkovito samo ako je zahtjev s naslova bilo kojeg od obaju prava podnesen prije istog datuma, zajedničkog za oba prava (1. travnja 2009.).

37 — Pisano očitovanje Ujedinjene Kraljevine, t. 4.b

38 — Predmet C-62/00, EU:C:2002:435

75. Rješenjem koje je usvojio nacionalni zakonodavac onemogućena je retroaktivnost *in peius* izmjene roka zastare, što je bilo nužno nakon što je Sud u presudi M&S I [39] odlučio da bi u suprotnom došlo do povrede prava Unije. S obzirom na vremensku razliku u vezi sa stupanjem na snagu roka od tri godine, zabrana retroaktivnosti odgovarala je – s aspekta načela jednakog postupanja – različitom postupanju za svaku od dviju vrsta zahtjeva, jer su različiti bili dani od kojih se novi rok mogao primjenjivati na jedne i na druge bez uzrokovanja retroaktivnog učinka.

76. Međutim, neovisno o svrsi izmjene i većem ili manjem uspjehu [40] u postizanju cilja izjednačavanja režima rokova zastare, činjenica je da je u razdoblju od nekoliko mjeseci (od prosinca 1996. do svibnja 1997.) došlo do vremenske neusklađenosti u obradi zahtjeva za povrat PDV-a i zahtjeva za odbitak tog poreza.

77. Budući da je u ovom predmetu riječ o zahtjevu za povrat PDV-a koji je Compass preplatio, vremensku neusklađenost, kao posljedicu poteškoća u nacionalnom zakonodavnom postupku, između režima zastarijevanja za tu vrstu zahtjeva i zahtjeva za odbitak ulaznog PDV-a, prema mojem mišljenju, nije moguće dovesti u pitanje s gledišta prava Unije jer:

— s jedne strane, kao što sam već istaknuo, pravo Unije ne sadržava jedinstvena ni usklađena pravila nadređena nacionalnim propisima kojima se uređuje izvršavanje prava na povrat neosnovano plaćenog PDV-a, zbog čega je dovoljno da ona poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti [41], što ovdje nije sporno; i

— s druge strane, ni Šesta direktiva ni druge odredbe primjenjive na zajednički sustav PDV-a ne obvezuju na izjednačavanje obrade zahtjevâ za povrat tog davanja (ako je plaćen pogreškom ili, općenito, nije bio dugovan) s obradom zahtjevâ za odbitak ulaznog PDV-a.

78. Ukratko, smatram da postojanje dvaju datuma od kojih se primjenjuje rok od tri godine za svaku vrstu zahtjeva uopće nije neusklađeno s pravom Unije. Britanska su tijela nedvojbeno mogla drukčije urediti uvjete pod kojim se novi vremenski režim primjenjuje na predmetne zahtjeve, iako ni način na koji se retroaktivno uredilo zastarijevanje zahtjevâ za povrat neosnovano plaćenog PDV-a, kao ni to da se razlikuje od onoga koji je utvrđen za zahtjeve za odbitak, nisu protivni pravu Unije.

79. Zato predlažem da se na prvo prethodno pitanje odgovori na način da se pravu Unije ne protivi nacionalna mjera, kao što je to ona u glavnom postupku, koja, uvođenjem prijelaznog razdoblja za uspostavu skraćenih rokova zastare koji se primjenjuju i na zahtjeve za povrat preplaćenog PDV-a i na zahtjeve za odbitak ulaznog PDV-a, utvrđuje da novi rok zastare za potonje zahtjeve počinje teći od dana koji je kasniji od onoga koji je utvrđen kao početak tog roka u vezi s prvim zahtjevima.

C – *Drugo prethodno pitanje*

80. Drugo prethodno pitanje postavljeno je podredno, za slučaj da odgovor na prvo pitanje bude potvrdan, odnosno ako se potvrdi da je različito postupanje koje se u Ujedinjenoj Kraljevini primjenjuje na dvije vrste zahtjeva protivno pravu Unije. Budući da sam predložio da se na prvo pitanje odgovori niječno, smatram da Sud ne treba preispitivati drugo pitanje. Ipak ću iznijeti svoja razmatranja u vezi s time.

39 — Predmet C-62/00, EU:C:2002:435

40 — Pitam se nije li bila moguća naknadna zakonodavna intervencija kojom bi se, nakon utvrđivanja posljedica prethodnih zakona, ispravila utvrđena vremenska anomalija i uskladila s namjerom cjelovitog izjednačavanja (također u vezi s početkom roka zastare) jednih i drugih zahtjeva.

41 — Vidjeti točku 62. i bilješku 31. ovog mišljenja

81. Ukratko, sud koji je uputio zahtjev želi saznati na koji način treba postupati sa zahtjevima za povrat preplaćenog PDV-a koji se odnose na referentno razdoblje (od 4. prosinca 1996. do 30. travnja 1997.), odnosno na razdoblje između dana na koje se za svaku vrstu zahtjeva (za povrat ili odbitak PDV-a) počeo primjenjivati rok zastare od tri godine.

82. Kao što je Sud podsjetio u predmetu M&S II [42], „u nedostatku propisa Zajednice, na unutarnjem je pravnom poretku svake države članice da odredi nadležne sudove i uredi postupovna pravila za sudske postupke koji trebaju osigurati punu zaštitu prava koja pojedinci uživaju na temelju prava Zajednice".

83. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da izvede moguće posljedice eventualne povrede načela jednakog postupanja koju je utvrdio Sud, koristeći se njegovim uputama u vezi s određenim zahtjevima ili načelima prava Unije koje je potrebno poštovati prilikom provedbe te zadaće [43].

84. Sud koji je uputio zahtjev osobito mora „izuzeti od primjene svaku diskriminirajuću nacionalnu odredbu, pri čemu ne treba zahtijevati ili čekati da ih zakonodavac prethodno ukine, i na članove skupine stavljene u nepovoljniji položaj treba primijeniti isti režim koji imaju osobe iz privilegirane skupine" [44].

85. Uzimajući u obzir druga pravila nacionalnog prava, sud koji je uputio zahtjev načelno bi trebao odrediti da gospodarski subjekt zahvaćen diskriminacijom primi iznos preplaćenog PDV-a s ciljem ispravljanja povrede načela jednakog postupanja, osim ako u skladu s nacionalnim pravom postoje druga sredstva za ispravljanje te povrede.

86. U konačnici, smatram da ne bi bilo dopušteno kada bi se utvrđena nejednakost uklonila na način da se na zahtjeve za odbitak primijeni rok utvrđen za zahtjeve za povrat, odnosno da se za prve zahtjeve pomakne prvotno utvrđen dan (30. travnja 1997.) i da se na njih počne primjenjivati onaj utvrđen za potonje zahtjeve (4. prosinca 1996.). Dakako, na taj bi se način riješilo različito postupanje prema obama zahtjevima, ali s izravnom posljedicom da bi zahtjevi za odbitak podlijegali negativnim učincima retroaktivne primjene roka koji je u odnosu na njih stupio na snagu tek 1. svibnja 1997. To bi pak bilo protivno sudskoj praksi iz presude M&S I [45].

VI – Zaključak

87. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na pitanja koja je postavio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) odgovori na sljedeći način:

„1. Pravu Unije ne protivi se nacionalna mjera koja, uvođenjem prijelaznog razdoblja za uspostavu skraćenih rokova zastare koji se primjenjuju i na zahtjeve za povrat preplaćenog PDV-a i na zahtjeve za odbitak PDV-a, utvrđuje da novi rok zastare za potonje zahtjeve počinje teći od dana koji je kasniji od onoga koji je utvrđen kao početak tog roka u vezi s prvim zahtjevima.

2. Podredno, za slučaj da Sud odgovori potvrdno na prvo pitanje, sud koji je uputio zahtjev trebao bi izvesti moguće posljedice koje bi, u skladu s propisima nacionalnog prava o vremenskim učincima, mogle proizlaziti iz povrede načela jednakog postupanja, pri čemu mjere za ispravljanje koje odredi ne smiju biti protivne pravu Unije."

42 — C-309/06, EU:C:2008:211, t. 59.

43 — Presuda M&S II, predmet C-309/06, EU:C:2008:211, t. 61.

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

45 — Predmet C-62/00, EU:C:2002:435