

62016CC0038

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY

przedstawiona w dniu 2 marca 2017 r. (1)

Sprawa C-38/16

Compass Contract Services Limited

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo)]

„Podatek VAT — Nienależnie zapłacony podatek — Zasady zwrotu — Przepisy krajowe ustanawiające termin przedawnienia — Różnica względem terminu przewidzianego na zwrot odliczenia, którego nieuszenie odmówiono — Zasady równego traktowania, neutralności podatkowej i skuteczności”

1.

Czy prawo Unii zezwala na to, aby terminy przedawnienia mające zastosowanie do wniosków o zwrot nienależnie uiszczanego podatku od wartości dodanej (VAT) różniły się pod względem daty wejścia w życie od terminów przedawnienia obowiązujących w odniesieniu do wniosków o odliczenie tego podatku? Tak w skrócie brzmi pytanie, które zadał sąd brytyjski w sporze pomiędzy spółką Compass Contract Services (UK) Ltd. (zwaną dalej „Compasssem”) a organami podatkowymi Zjednoczonego Królestwa.

2.

W wyroku z dnia 11 lipca 2002 r., Marks & Spencer (2) Trybunał stwierdził, że zasady skuteczności i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją na przeszkodzie przepisom krajowym [takim jak Finance Act 1997 (ustawa budżetowa z 1997 r.)], które z mocą wsteczną zmniejszają sześć do trzech lat termin, w którym można żądać zwrotu podatku VAT pobranego z naruszeniem dyrektywy 77/388/EWG (3).

3.

W następstwie wspomnianego wyroku prawodawca Zjednoczonego Królestwa przewidział, że takie skrócenie terminu nie będzie miało zastosowania do wniosków o zwrot podatku VAT odnoszących się do okresów rozliczeniowych kończących się przed datą wprowadzenia skróconego terminu. Taki sam przepis przyjęto później w odniesieniu do (spółnionych) wniosków o odliczenie naliczonego podatku VAT.

4.

Praktyka administracyjna i kolejne interwencje ustawodawcze spowodowały jednak powstanie w

Zjednoczonym Królestwie różnic w traktowaniu dotyczących daty, od której skrócony termin obowiązuje w odniesieniu do wniosków o zwrot podatku VAT i w odniesieniu do wniosków o odliczenie podatku VAT. Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem, czy ta rozbieżność jest zgodna z zasadami prawa Unii, w szczególności z zasadą równego traktowania.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

Szósta dyrektywa

5.

Artykuł 17, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”, stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a)

należnego lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b)

podatku [VAT] należnego lub zapłaconego od towarów przywożonych;

c)

podatku [VAT], który jest należny na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3.

[...]”.

6.

Artykuł 18, zatytułowany „Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczenia”, stanowi:

„1. W celu wykonania prawa do odliczenia podatnik musi:

a)

w odniesieniu do odliczenia określonych w art. 17 ust. 2 lit. a), posiada fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3;

b)

w odniesieniu do odliczenia określonych w art. 17 ust. 2 lit. b), posiada dokument przywozowy, określający go jako odbiorcę lub importera oraz określający kwotę należnego podatku lub pozwalający na jego wyliczenie;

c)

w odniesieniu do odliczenia podatkowych określonych w art. 17 ust. 2 lit. c), dopełni formalności

ustanowionych przez każde państwo członkowskie;

d)

jeżeli jest on zobowiązany do zapłaty podatku jako klient lub odbiorca, w przypadku stosowania przepisów art. 21 ust. 1, powinien dopełnić formalności ustanowionych przez każde państwo członkowskie.

2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku, w stosunku do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[...]

3. Państwa członkowskie ustalają warunki i procedury, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z przepisami ust. 1 i 2.

4. W przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadpłat, albo przenieść nadpłat na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez nich warunki.

[...]”.

B – Prawo krajowe

7.

Zmiany legislacyjne w tej kwestii do czasu przyjęcia Finance Act 1997 (ustawy budżetowej z 1997 r.) opisano w wyroku M&S I w następujący sposób (4):

8.

Artykuł 11 cz. IV A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy został prawidłowo transponowany do prawa krajowego dopiero wtedy, gdy ze skutkiem od dnia 1 sierpnia 1992 r., Finance (No 2) Act 1992 (druga ustawa budżetowa z 1992 r.), zmieniła art. 10 ust. 3 Value Added Tax Act 1983 (ustawy o podatku VAT z 1983 r.).

9.

Od tamtego czasu przepis ten ma następujące brzmienie:

„Jeżeli wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług nie ma w całości lub w części charakteru pieniężnego, uznaje się, że jego wartość stanowi kwota pieniężna, która po dodaniu przewidzianego podatku jest równa wynagrodzeniu”.

10.

W odniesieniu do przepisów dotyczących zwrotu kwot nienależnie zapłaconych z tytułu podatku VAT art. 24 Finance Act 1989 (ustawy budżetowej z 1989 r.) brzmi następująco od dnia 1 stycznia 1990 r.:

„1.

W przypadku wpłacenia na rzecz Commissioners[(5)] kwoty z tytułu podatku od wartości

dodanej, która nie jest temu organowi podatkowemu należna, organ podatkowy ma obowiązek zwrócić nienależnie pobrany podatek.

2.

Organ podatkowy jest zobowiązany do zwrotu kwoty na podstawie niniejszego artykułu tylko wtedy, gdy wystąpiono w tym celu ze stosownym wnioskiem.

[...]

4.

Zgodnie z niniejszym artykułem nie można żądać zwrotu kwoty po upływie sześciu lat od dnia zapłaty, z wyjątkiem sytuacji, których dotyczy następujący ustęp.

5.

W przypadku dokonania płatności na rzecz organu podatkowego w wyniku pomyłki można żądać zwrotu tej płatności zgodnie z tym artykułem w dowolnym momencie przed upływem sześciu lat od daty, w której wnioskodawca wykrył błąd lub mógł go wykryć przy dooeniu należytą staranności.

[...]

7.

Z wyjątkiem przypadków określonych w niniejszym artykule organ podatkowy nie jest zobowiązany do zwrotu kwot pobranych z tytułu podatku od wartości dodanej z powodu nieistnienia zobowiązania podatkowego na jego rzecz.

[...]”.

11.

Artykuł 24 Finance Act 1989 (ustawy budżetowej z 1989 r.) został uchylony i zastąpiony art. 80 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.), która weszła w życie w dniu 1 września 1994 r. Właściwe przepisy art. 80 mają praktycznie takie samo brzmienie jak art. 24.

12.

W dniu 18 lipca 1996 r. członek rządu Zjednoczonego Królestwa, Paymaster General (minister skarbu), poinformował parlament, że ze względu na rosnące ryzyko dla finansów publicznych spowodowane wnioskami o zwrot pobranych przez pomyłkę kwot z tytułu podatków rząd ma zamiar zmienić poprzez przyjęcie Finance Bill 1997 (projektu ustawy budżetowej z 1997 r.) termin przedawnienia wniosków o zwrot podatku VAT i innych podatków pośrednich, zmniejszając go do trzech lat. Nowy termin przedawnienia miał być stosowany niezwłocznie do wniosków w trakcie rozpatrywania od daty tego ogłoszenia w celu uniknięcia sytuacji, w której proponowana zmiana legislacyjna mogłaby utracić skuteczność do czasu zakończenia procedur parlamentarnych.

13.

W dniu 4 grudnia 1996 r. Izba Gmin przyjęła projekt ustawy budżetowej przedstawionej przez rząd, w tym wniosek zgłoszony w dniu 18 lipca 1996 r., który został włączony jako art. 47 do projektu ustawy budżetowej z 1997 r.

14.

Finance Act 1997 (ustawa budżetowa z 1997 r.) została ostatecznie przyjęta w dniu 19 marca 1997 r. Artykuł 47 ust. 1 tej ustawy zmienia art. 80 Value Added Tax 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.), uchyla ust. 5 i zmienia ust. 4, który po tych zmianach brzmi następująco:

„Organ podatkowy nie jest zobowiązany do zwrotu na wniosek złożony zgodnie z niniejszym artykułem jakichkolwiek kwot otrzymanych ponad trzy lata przed złożeniem wniosku”.

15.

Artykuł 47 ust. 2 ustawy budżetowej z 1997 r. stanowi:

„[...] uznaje się, że ust. 1 wchodzi w życie w dniu 18 lipca 1996 r.; przepis ten będzie miał zastosowanie w przypadku wszelkich zwrotów dokonywanych z datą lub późniejszą do wszelkich wniosków złożonych zgodnie z art. 80 ustawy o podatku VAT z 1994 r., w tym do wniosków złożonych przed tą datą i wniosków odnoszących się do płatności dokonanych przed tą datą”.

16.

Zgodnie z art. 25 ust. 6 ustawy o podatku VAT z 1994 r. odliczenia podatku naliczonego zgodnie z ust. 2 tego przepisu lub zapisania na dobro podatnika nadpłaty podatku VAT dokonuje się jedynie pod warunkiem otrzymania wniosku złożonego w terminie i w sposób określonych w drodze rozporządzenia.

17.

Artykuł 29 ust. 1 A Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzenia o podatku VAT z 1995 r.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 1997 r. do dnia 31 marca 2009 r. (6). stanowi, że organ podatkowy nie uwzględnia wniosków o odliczenie naliczonego podatku, jeżeli wniosek został złożony ponad trzy lata po terminie przewidzianym dla sporządzenia deklaracji dotyczącej danego okresu rozliczeniowego.

18.

Zgodnie z art. 121 ust. 1 Finance Act 2008 (ustawy budżetowej z 2008 r.) wymóg zawarty w art. 80 ust. 4 ustawy o podatku VAT z 1994 r. nie ma zastosowania do wniosków złożonych przed dniem 1 kwietnia 2009 r. dotyczących kwot wykazanych lub zapłaconych za okres rozliczeniowy kończący się przed dniem 4 grudnia 1996 r.

19.

Zgodnie z art. 121 ust. 2 ustawy budżetowej z 2008 r. art. 25 ust. 6 ustawy o podatku VAT z 1994 r. nie ma zastosowania do wniosków o odliczenie naliczonego podatku, który byłby wymagalny, w okresie rozliczeniowym zakończonym przed dniem 1 maja 1997 r., jeżeli wnioski złożono przed dniem 1 kwietnia 2009 r.

20.

Zgodnie z art. 121 ust. 4 ustawy budżetowej z 2008 r. przepis ten wszedł w życie w dniu 19 marca 2008 r.

II – Okoliczności faktyczne

21.

Compass jest dostawcą usług gotowych, a w czerwcu 2006 r. sąd uznał, że pewne usługi, od których Compass naliczył i rozliczył podatek VAT w poprzednich okresach rozliczeniowych, były faktycznie zwolnione z tego podatku.

22.

W szczególności sądy Zjednoczonego Królestwa stwierdziły, że wspomniane usługi były objęte zwolnieniem na mocy art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy. W związku z tym organ podatkowy uznał, że Compass dokonała nadpłaty podatku VAT.

23.

W styczniu 2008 r. Compass zażądała zwrotu nadpłaty z tytułu podatku VAT należnego w okresie od dnia 1 kwietnia 1973 r. do dnia 2 lutego 2002 r.

24.

Organ podatkowy uwzględnił wniosek o zwrot kwot nienależnie zapłaconych od dnia 1 kwietnia 1973 r. do dnia 31 października 1996 r. i stwierdził, że prawo do oddania pozostałych kwot uległo przedawnieniu.

25.

Compass zaskarżyła decyzję organu podatkowego przed First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sądem pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo), zwracając uwagę na różnicę w traktowaniu, z jednej strony, wniosków o zwrot nienależnego podatku VAT, a z drugiej strony, wniosków o odliczenie tego podatku.

26.

Powyższa różnica w traktowaniu wynika z tego, że pierwsze z tych wniosków można uwzględnić jedynie w przypadku, gdy odnoszą się do okresów rozliczeniowych zakończonych przed dniem 4 grudnia 1996 r., podczas gdy termin dla drugich z tych wniosków jest przedłużony do dnia 1 maja 1997 r.

27.

W postępowaniu głównym sporny jest zatem jedynie zwrot podatku VAT nienależnie zapłaconego od dnia 1 listopada 1996 r. do dnia 30 kwietnia 1997 r. (kwartały rozliczeniowe 04/96 i 01/97).

28.

W tych okolicznościach sąd rozpatrujący spór zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym.

III – Pytania prejudycjalne

29.

Tre?? pyta? prejudycjalnych przedstawionych w dniu 25 stycznia 2016 r. jest nast?puj?ca:

„1)

Czy odmienne traktowanie przez Zjednoczone Królestwo wniosków Fleming o zwrot nadp?aty z tytu?u podatku nale?nego (dla okresów ko?cz?cych si? przed dniem 4 grudnia 1996 r.) oraz wniosków Fleming o zwrot nadp?aty z tytu?u podatku naliczonego (dla okresów ko?cz?cych si? przed dniem 1 maja 1997 r. – tj. pó?niejszych ni? wnioski Fleming o zwrot nadp?aty z tytu?u podatku nale?nego) skutkuje:

a)

naruszeniem przewidzianej w prawie Unii zasady równego traktowania; lub

b)

naruszeniem przewidzianej w prawie Unii zasady neutralno?ci podatkowej; lub

c)

naruszeniem przewidzianej w prawie Unii zasady skuteczno?ci; lub

d)

naruszeniem jakiegokolwiek innej w?a?ciwej zasady przewidzianej w prawie Unii?

2)

W razie udzielenia odpowiedzi twierd?cej na pytanie pierwsze [którekolwiek od a) do d)], w jaki sposób nale?y traktowa? wnioski Fleming o zwrot nadp?aty z tytu?u podatku nale?nego dotycz?ce okresu od dnia 4 grudnia 1996 r. do dnia 30 kwietnia 1997 r.?”.

IV – Post?powanie przed Trybuna?em i stanowiska stron

30.

Compass, rz?d Zjednoczonego Królestwa i Komisja wzi??y udzia? w post?powaniu, z?o?y?y uwagi na pi?mie i uczestniczy?y w rozprawie w dniu 8 grudnia 2016 r.

31.

Zdaniem Compassu na pierwsze pytanie nale?y udzieli? odpowiedzi twierd?cej. Wskazywanej ró?nicy w traktowaniu nie mo?na uzasadni? na podstawie zasady równego traktowania, gdy? te dwie zestawione sytuacje odnosz? si? do zwrotu „wierzytelno?ci z tytu?u podatku VAT”. Compass twierdzi, ?e rozumowanie le??ce u podstaw przepisów krajowych odnosz?cych si? do terminu przedawnienia dzia?aj?cego z moc? wstecz? wskazuje na to, ?e organ podatkowy mia? zamiar stosowa? ten termin przedawnienia do wszystkich wniosków o zwrot nadp?aty podatku VAT.

32.

W odniesieniu do zasady neutralno?ci podatkowej Compass utrzymuje, ?e jest traktowany mniej korzystnie ni? ci z jego potencjalnych konkurentów, którzy korzystaj? z prawa do odliczenia podatku VAT w spornym okresie.

33.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego Compass twierdzi, że zgodnie z wyrokiem z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (7) sąd odsyłający powinien zastosować do Compassu ten sam termin przedawnienia, który odnosi się do wniosków o odliczenie podatku VAT, ponieważ jest to przepis korzystniejszy. Compass dodaje, że w przeciwnym przypadku doszłoby do naruszenia zasady skuteczności.

34.

Według rzędu Zjednoczonego Królestwa w świetle przedstawionych pytań jedyną istotną zasadą jest zasada równego traktowania. W okolicznościach niniejszej sprawy zasada ta nie stoi na przeszkodzie wskazanej przez Compass różnicy w traktowaniu, ponieważ nie można porównywać sytuacji tej spółki do sytuacji podmiotu, który składa spółniony wniosek o odliczenie podatku VAT. Zdaniem rzędu Zjednoczonego Królestwa obie te sytuacje są odmienne zarówno ze względu na ich okoliczności, jak i charakter prawny.

35.

Jeżeli chodzi o okoliczności, rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że rozbieżność wynika z tego, że dane terminy graniczne (w obydwu przypadkach trzyletnie) zostały równie wprowadzone w różnych momentach po stwierdzeniu w wyroku M&S I (8) naruszenia prawa Unii. W celu zaradzenia temu naruszeniu w art. 121 ustawy budżetowej z 2008 r. ustanowiono okres przejściowy, przyjmując za daty odniesienia pierwsze daty, od których Zjednoczone Królestwo mogło skrócić terminy przedawnienia ze skutkiem natychmiastowym, gdyby to daty, w których zastosowano przepisy odnoszące się do skrócenia okresu przedawnienia z sześciu do trzech lat.

36.

Jeżeli chodzi o charakter prawny dwóch rodzajów wniosków, rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, że prawo do otrzymania zwrotu kwoty uiszczonej z tytułu nienależnej zapłaty podatku VAT nie wynika zasadniczo z systemu podatku VAT ani z dyrektyw dotyczących podatku VAT, lecz z prawa ogólnego Unii. Natomiast prawo do odliczenia wynika wyjątkowo z tych dyrektyw, zgodnie z którymi osoba zobowiązana do zapłaty podatku i która go zapłaciła lub musi go zapłacić osobie trzeciej równie zobowiązanej do zapłaty tego podatku, od której to osoby trzeciej otrzymała pewne towary lub usługi, jest uprawniona do odliczenia (lub uzyskania nadpłaty) zapłaconego podatku VAT. Dowodem różnicy pod względem prawnym tych dwóch przypadków jest to, że prawo Unii uznaje możliwość powoływania się przez organ administracji podatkowej na bezpodstawne wzbogacenie w pierwszym przypadku, ale nie w drugim.

37.

Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa także, że wyrażenie „wierzytelności z tytułu podatku VAT” użyte w wyroku M&S II nie stanowi w rzeczywistości definicji prawnej, lecz jest raczej wyrażeniem opisowym.

38.

Rząd Zjednoczonego Królestwa zwraca ponadto uwagę na to, że wyrok M&S II nie odnosi się do przepisów krajowych zmienionych w 2005 r. i zastosowanych względem Compassu. Od czasu tej zmiany każdy z dwóch rodzajów wniosków traktowano w sposób jednakowy, a Compass nie może twierdzić, że jakkolwiek osoba w jej sytuacji została potraktowana w sposób odmienny i bardziej

korzystny.

39.

Rząd Zjednoczonego Królestwa wnioskuję, że sporne przepisy krajowe nie naruszają zasady skuteczności ani zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań po usunięciu za pomocą wprowadzenia systemu przejściowego niezgodności z prawem Unii stwierdzonej w sprawie M&S I.

40.

Komisja utrzymuje, że system podatkowy (taki jak w niniejszej sprawie) może przewidywać różne terminy bez naruszania zasady neutralności podatkowej lub ogólnych zasad prawa Unii. W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej Komisja twierdzi, że można by stwierdzić jej naruszenie jedynie w przypadku odmiennego traktowania konkurujących ze sobą podmiotów gospodarczych, co miało miejsce w sytuacji, do której odnosi się wyrok M&S II, lecz nie w niniejszym przypadku.

41.

Tak samo jak brak konkurujących ze sobą podmiotów gospodarczych wyklucza naruszenie zasady neutralności, ewentualne istnienie podmiotów gospodarczych, które znajdują się w podobnej sytuacji, mogłoby oznaczać naruszenie zasady równego traktowania. Zdaniem Komisji jednak w niniejszej sprawie zestawiono ze sobą dwie sytuacje, których nie można ze sobą zrównać. Istnieje istotna i obiektywna różnica między tymi dwoma rodzajami wniosków w zakresie, w jakim dotyczą odmiennych poziomów działalności gospodarczej i podlegają odmiennym przepisom. Tak zdaniem Komisji wynika z orzecznictwa ustalonego w sprawie Reemtsma Cigarettenfabrike (9).

42.

Wreszcie Komisja twierdzi, że odniesienie do zasady skuteczności jest niewłaściwe, ponieważ ponownie nie można zrównać wniosków takich jak złożone przez Compass, z wnioskami o odliczenie. Jeżeli zaś chodzi o zasadę równoważności, zadaniem sądu odsyłającego jest sprawdzenie, czy ma ona zastosowanie, sąd odsyłający powinien jednak wziąć pod uwagę, że zgodnie z orzecznictwem nie można zasady tej interpretować w ten sposób, że zobowiązuje ona państwo członkowskie do objęcia całości roszczeń zgłoszonych w określonym obszarze prawa najkorzystniejszymi przepisami prawa krajowego.

V – Analiza

A – Uwagi wstępne. Kontekst historyczny i prawny w niniejszej sprawie

43.

Jak zauważa sąd odsyłający (10) i podkreśla rząd Zjednoczonego Królestwa (11), aby zrozumieć wynikający z art. 121 ustawy budżetowej z 2008 r. różnicę w traktowaniu wniosków o zwrot nadpłaty z tytułu podatku VAT i wniosków o odliczenie podatku VAT, należy odnieść się do przyczyny wprowadzenia trzyletniego terminu przedawnienia, a także do chronologii sporów przed sądem, których termin ten był przedmiotem.

44.

Zgodnie z opisem przedstawionym przez sąd odsyłający i rząd Zjednoczonego Królestwa art. 121 ustawy budżetowej z 2008 r. stanowi wynik szeregu działań regulacyjnych, które miały swój

początek wraz z ogłoszeniem w dniu 18 lipca 1996 r. przez rząd Zjednoczonego Królestwa swojego zamiaru zmiany art. 80 ustawy o podatku VAT z 1994 r. (12). Propozycja rządu została zatwierdzona przez prawodawcę krajowego w dniu 4 grudnia 1996 r.

45.

Organ podatkowy początkowo był zdania, że nowy, trzyletni termin nie miał zastosowania do wniosków o odliczenie podatku. Ze skutkiem od dnia 1 maja 1997 r. wprowadzono jednak zmiany do rozporządzenia o podatku VAT z 1995 r. w celu objęcia nowym terminem również tych wniosków.

46.

W świetle wyroku M&S I (13), w którym skrócenie (z sześciu do trzech lat) z mocą wsteczną terminu na składanie wniosków o zwrot nienależnie zapłaconego podatku VAT jest sprzeczne z prawem Unii, sądy Zjednoczonego Królestwa zdecydowały (w tak zwanym orzeczeniu Fleming) (14), że wspomniane skrócenie terminu należy wprowadzić z zachowaniem okresu przejściowego i powinno obejmować również wnioski o odliczenie podatku VAT.

47.

Po ustaleniu powyższego orzecznictwa organ podatkowy postanowił:

—

że będąc uwzględniane wnioski dotyczące nienależnych płatności podatku VAT odnoszących się do okresów rozliczeniowych kończących się przed dniem 4 grudnia 1996 r. (data zmiany art. 80 ustawy o podatku VAT z 1994 r., który początkowo odnosił się jedynie do tego rodzaju wniosków); oraz

—

że będąc uwzględniane również wnioski o odliczenie odnoszące się do okresów rozliczeniowych kończących się przed dniem 1 maja 1997 r. (data zmiany rozporządzenia o podatku VAT z 1995 r., które wprowadziło trzyletni termin dla drugiego rodzaju wniosków).

48.

Po usankcjonowaniu przez sądy tej praktyki administracyjnej ustawa budżetowa z 2008 r. zapewniła ostatecznie oparcie prawne dla osigniętego rozwiązania; w ustawie określono, że należy je stosować do wniosków złożonych przed dniem 1 kwietnia 2009 r.

49.

Sąd odsyłający formułuje pytania prejudycjalne w tym kontekście. Poprzez drugie pytanie, zadane na wypadek gdyby Trybunał udzielił odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, sąd pragnie ustalić, w jaki sposób należy traktować wnioski o zwrot nadpłaty podatku VAT złożone w okresie zawartym między tymi dwoma datami.

B – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

50.

Sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii zezwala na wprowadzenie rodka krajowego, który ustalając okres przejściowy odnoszący się do skróconych terminów

przedawnienia, w odmienny sposób traktuje wnioski o zwrot nadpłaty podatku VAT i wnioski o odliczenie podatku VAT (15). W opinii sądu wiele zasad prawa Unii mogłoby nie zezwalać na takie odmienne traktowanie.

51.

W szczególności sąd odsyłający przywołuje zasady równego traktowania, neutralności podatkowej i skuteczności oraz „jakkolwiek inne istotne ogólne zasady prawa Unii”, które to wyrażenie pozwala ewentualnie na odwołanie się również do zasady równowagi (16) i zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań (17).

52.

Zgadzam się jednak z rzędem Zjednoczonego Królestwa (18), że postępowanie główne skupiło się (i uważam, że odpowiedź na pytania prejudycjalne również powinna się skupić) na różnicy dotyczącej systemów, które zastosowano odpowiednio do obu rodzajów wniosków, to znaczy na ewentualnym naruszeniu zasady równego traktowania. Pozostałe zasady przywołane przez sąd odsyłający mają w tym przypadku tylko marginalne znaczenie.

53.

Zasada neutralności podatkowej, która ma podstawowe znaczenie we wspólnym systemie podatku VAT (19), zakazuje, aby podobne towary lub usługi, które w żadnym razie ze względu na to podobieństwo uznaje się za konkurencyjne wobec siebie (20), były traktowane w sposób odmienny z punktu widzenia tego podatku (21). W związku z tym zgadzam się ze stanowiskiem Komisji (22) i rzędu Zjednoczonego Królestwa (23), kiedy zwracają uwagę na to, że w niniejszej sprawie taka sytuacja nie miała miejsca.

54.

W szczególności nie wykazano, że organ podatkowy traktował usługi Compassu w sposób odmienny od podobnych usług podmiotów konkurujących. Do wszystkich tych podmiotów, w tym do Compassu, zastosowano w ten sam sposób przepisy dotyczące terminów zależnie od charakteru złożonych przez nich wniosków (o zwrot lub o odliczenie).

55.

Niemniej jednak zasada neutralności podatkowej jest jedynie interpretacją zasady równego traktowania w dziedzinie podatku VAT (24). Zasada równego traktowania nie ma zastosowania tylko do konkurujących ze sobą podmiotów gospodarczych, lecz również do osób, które niekoniecznie muszą ze sobą konkurować, lecz znajdują się w podobnej sytuacji pod innymi względami (25), co przywraca analizę do zasady równego traktowania.

56.

Ostatecznie należy ustalić:

—

czy sytuacja podmiotu, który, jak Compass, domaga się zwrotu nadpłaty podatku VAT, jest porównywalna z sytuacją podmiotu, niekoniecznie będącego konkurentem Compassu, który żąda odliczenia tego podatku; oraz

—

czy w przypadku, gdyby oba rodzaje ??da? by?y równowa?ne, ró?nica w traktowaniu jest uzasadniona, je?eli prawo wyznacza terminy przedawnienia w odniesieniu do wykonywania ka?dego ??dania, które to terminy, cho? s? identyczne, jednak rozpoczynaj? bieg w ró?nych datach.

1. W przedmiocie odmiennego charakteru prawa do zwrotu i prawa do odliczenia podatku VAT

57.

Rz?d Zjednoczonego Królestwa i Komisja utrzymuj?, ?e pod wzgl?dem conceptualnym wniosku o zwrot nadp?aty podatku VAT nie mo?na przyrówna? do wniosku odliczenia tego podatku.

Uwa?am, ?e maj? oni w tej kwestii racj?, i w rzeczywisto?ci nawet Compass nie przeczy, ?e istniej? ró?nice mi?dzy obydwoj?ma rodzajami wniosków, poniewa? ró?nice te s? tak oczywiste, ?e trudno by?oby w tym zakresie polemizowa? (26).

58.

Prawo do odliczenia podatku VAT jest podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w Unii Europejskiej. System odlicze?, jak zapewni? Trybuna?, ma „na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach jego ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej”. W ten sposób mo?na zagwarantowa? „w zakresie ci??aru podatku ca?kowit? neutralno?? wszystkich rodzajów dzia?alno?ci gospodarczej – niezale?nie od jej celu lub wyników – pod warunkiem ?e co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT” (27).

59.

Natomiast prawo do zwrotu nadp?aty podatku VAT, które w odró?nieniu od ww. prawa do odliczenia podatku VAT nie wynika z dyrektyw VAT, lecz z prawa ogólnego Unii (28), „ma na celu usuni?cie skutków niezgodno?ci podatku z prawem Unii Europejskiej poprzez neutralizacj? ci??aru finansowego nies?uszenie obci??aj?cego podmiot, który go w ostateczno?ci rzeczywi?cie ponosi” (29).

60.

Logiczne jest, ?e powy?sze ró?nice co do zasady prowadz? do systemu prawnego odnosz?cego si? do ka?dego z tych dwóch praw, który odzwierciedla ich odmiennoo?. Oba te prawa mog? by? zatem kształtowane w taki sposób, ?e ró?ni? si? mi?dzy sob? co do tre?ci i warunków wykonania, z uwzgl?dnieniem celu, dla którego zosta?y ustanowione przez prawo.

61.

Powy?sza odmiennoo? wyja?nia na przykad to, ?e pod pewnymi warunkami prawo Unii Europejskiej nie stoi na przeszkodzie temu, aby krajowy system prawny odmawia? zwrotu podatków nienale?nie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodowa? bezpodstawne wzbogacenie osób maj?cych do niego prawo (30), które to kryterium nie ma zastosowania do odliczenia podatku VAT.

62.

W obecnym stanie prawa Unii Europejskiej, z uwagi na brak zharmonizowanych przepisów w tym

zakresie, do państw członkowskich należy ustanowienie warunków, na jakich można składać wnioski o zwrot podatku, które to warunki muszą być zgodne z zasadami równoważności i skuteczności (31). Natomiast w dziedzinie podatku VAT w art. 20 szósta dyrektywa VAT określa warunki, jakie powinny być spełnione, aby odbiorca towarów lub usług mógł dokonać korekty odliczenia podatku naliczonego (32).

63.

Biorąc zatem pod uwagę powyższe różnice, sytuacje, w jakich znajdują się posiadacze każdego z tych praw, nie są porównywalne i w związku z tym nie można podporządkowywać ich wymogom zasady równego traktowania. Państwa członkowskie są uprawnione do ustanawiania odmiennych zasad (między innymi dotyczących terminów, w których można składać odnośne wnioski, oraz przedawnienia prawa do wniesienia skargi) dotyczących zwrotu nadpłaty podatku VAT, które mogłyby być odmienne od zasad stosowanych do odliczenia naliczonego podatku VAT. Powtarzam, że prawo Unii Europejskiej nie wymaga, aby przepisy krajowe w obu dziedzinach byłyby identyczne.

64.

Pomimo ich specyfiki i wyjątkowości jest jednak oczywiste, że z obydwu sytuacji można wyciągnąć wspólny mianownik: prawa upoważniające ich posiadaczy do zbadania wykonania ich praw od tego samego podmiotu zobowiązanego, czyli organu administracji podatkowej.

65.

Compass odnosi się do tej okoliczności jako do elementu świadczącego o podobieństwie i wykorzystuje przy tym wyrażenie „wierzytelności z tytułu podatku VAT” użyte w wyroku M&S II (33). Rząd Zjednoczonego Królestwa (34) podkreśla niewłaściwość tego wyrażenia, które jego zdaniem Trybunał zastosował nie jako definicję prawną, lecz jako zwykłe wyrażenie opisowe o charakterze praktycznym, aby opisać sytuację podmiotów udzielających zwrotu nadpłaty podatku VAT albo podmiotów udzielających odliczenia podatku VAT (35), ale nigdy nie porównywał ze sobą tych dwóch sytuacji.

66.

Uważam, że rząd Zjednoczonego Królestwa ma rację, gdy wskazuje na kontekst, w jakim należy interpretować znaczenie i zakres pojęcia „wierzytelności z tytułu podatku VAT”. W tym kontekście jednak tworzy to odpowiednią swobodę w celu stwierdzenia, że zarówno podmiot udzielający zwrotu nadpłaty podatku VAT, jak i podmiot wnioskujący o odliczenie naliczonego podatku VAT dążą do odzyskania pewnej „wierzytelności” (to jest kwoty pieniędzy, której wierzyciel ma prawo wymagać i pobrać od dłużnika) od organu administracji podatkowej. Sytuacja wierzyciela, w jakiej obydwa te podmioty znajdują się względem finansów publicznych, jest elementem pozwalającym na porównanie ich sytuacji, skutkiem czego można na podstawie tej sytuacji wierzyciela dokonać oceny odmiennego traktowania tych sytuacji przez prawo krajowe z perspektywy zasady równego traktowania.

67.

W celu odzyskania każdego z powyższych „wierzytelności” należy zatem wziąć pod uwagę to, co wynika z właściwych systemów prawnych. Organ administracji podatkowej wypełnia swoje zobowiązania, biorąc pod uwagę to, co w odniesieniu do każdego z tych praw stanowi system podatkowy. Organ ten powinien zatem oprzeć się na przesłankach wykonania danego prawa ustanowionych w zasadach precyzujących właściwe ramy prawne – w zasadach, niekoniecznie takich samych w odniesieniu do każdego z dochodzonych praw, lecz przeciwnie – mogły one być

odmienne, w?a?nie ze wzgl?du na to, ?e dotycz? odr?bnych praw.

68.

Oprócz warunków nieod??cznie zwi?zanych z tre?ci? ka?dego z dochodzonych praw i charakterystycznych dla tej tre?ci zasadnicz? kwesti? jest to, czy organ administracji podatkowej mo?e na?o?y? ró?ne wymogi czasowe w odniesieniu do ich wykonania. Innymi s?owy, czy ró?nica mi?dzy prawem do zwrotu nadp?aty podatku VAT a prawem do odliczenia podatku VAT pozwala, by wykonanie ka?dego z tych praw zosta?o obj?te odmiennymi terminami?

2. W przedmiocie uzasadnienia ró?nicy w traktowaniu obu praw w odniesieniu do rozpocz?cia biegu terminu przedawnienia ustanowionego w celu wykonania tych praw

69.

Problem podniesiony przez S?d odsy?aj?cy powsta? w kontek?cie dzia?a? regulacyjnych, których celem by?o ujednolicenie sposobu traktowania dwóch rozpatrywanych praw. Zamierzano obj?? wnioski o odliczenie skróconym terminem, który w pocz?tkowym okresie prawodawca krajowy ustanowi? jedynie dla wniosków o zwrot nadp?aty podatku VAT.

70.

Jak ju? pisa?em, zamierzone ujednolicenie pod wzgl?dem czasowym obydwu rodzajów wniosków polega?o na uznaniu, ?e skrócenie terminu (z sze?ciu do trzech lat) wprowadzone w grudniu 1996 r. w odniesieniu do wniosków o zwrot nadp?aty podatku VAT mia?o zastosowanie do wniosków o odliczenie od maja 1997 r. (36).

71.

Ch?? zapewnienia jednolitego traktowania obu rodzajów wniosków zosta?a otwarcie uznana przez rz?d Zjednoczonego Królestwa. W przedstawionych uwagach rz?d ten zgadza si?, ?e zmiana, ze skutkiem od dnia 1 maja 1997 r., art. 29 rozporz?dzenia o podatku VAT z 1995 r., mia?a na celu „naprawienie przypadkowej rozbie?no?ci”, która polega?a na odmiennym traktowaniu wniosków o zwrot i wniosków o odliczenie oraz „zagwarantowanie, ?e wszystkie [te wnioski] zosta?y obj?te tym samym trzyletnim terminem” (37).

72.

Aby nie dopu?ci? do naruszenia prawa Unii rozpatrywanego przez Trybuna? w sprawie M&S I (38), prawodawca krajowy zdecydowa? si? nie stosowa? nowego, trzyletniego terminu na dochodzenie tych praw z moc? wstecz?, lecz liczy? go od momentu jego wej?cia w ?ycie, co przypada?o na ró?ne daty dla ka?dego z dwóch rodzajów wniosków. Z wyj?tkiem tej ró?nicy traktowanie obu rodzajów wniosków jest jednakowe, jak ponadto zamierza? prawodawca krajowy.

73.

Ró?nica rozpatrywana w post?powaniu g?ównym jest wi?c owocem dzia?ania regulacyjnego, którego celem by?o ujednolicenie systemów dotycz?cych obydwu rodzajów wniosków. By?a to zatem ró?nica wynikaj?ca z obiektywnego faktu, a mianowicie: wej?cia w ?ycie w ró?nych datach skróconych terminów na z?o?enie ka?dego z dwóch rodzajów wniosków.

74.

Moim zdaniem przyj?ty ?rodek nie odbiega? od le??cego u jego podstaw celu, gdy? w ka?dym

wypadku termin wynosi trzy lata dla dwóch rodzajów wniosków; różna jest jedynie data, od której ten termin ma zacząć obowiązywać. Podkreślam, że za pomocą tego środka prawodawca Zjednoczonego Królestwa dąży do tego, aby nowy termin obowiązywał dokładnie od daty jego wejścia w życie i aby uniknąć stosowania tego okresu z mocą wsteczną do wniosków, które do tego momentu podlegały terminowi sześciu lat. Ponieważ dzieło wejścia w życie zmiany nie byłoby takie samo dla obu rodzajów wniosków, wydaje się słuszone, że granicę mocy wstecznej nowego (trzyletniego) okresu należy wyznaczyć tam, gdzie nadal powinien stosować się poprzedni (sześcioletni) okres.

75.

Rozwiązanie wybrane przez prawodawcę krajowego pozwala na cofnięcie mocy wstecznej in peius, z którą wprowadzono zmianę terminu przedawnienia, co byłoby konieczne po tym, jak Trybunał stwierdził w wyroku w sprawie M&S I (39), że w przeciwnym razie doszłoby do naruszenia prawa Unii. Biorąc pod uwagę różnicę co do wejścia w życie trzyletniego terminu, zakaz działania prawa wstecz pociąga za sobą odmienne traktowanie – z punktu widzenia zasady równego traktowania – w odniesieniu do każdego z dwóch rodzajów wniosków, ponieważ różny byłby moment, od którego można byłoby zastosować w odniesieniu do tych wniosków nową granicę bez działania z mocą wsteczną.

76.

Niezależnie od celu zmiany i bardziej lub mniej pełnego zrealizowania (40) celu sformułowanego ujednoliceniu systemu dotyczącego terminów przedawnienia nie ma wątpliwości co do tego, że doszło do rozbieżności pod względem tych okresów w traktowaniu wniosków o zwrot podatku VAT i wniosków o odliczenie tego podatku, która dotyczy okresu kilku miesięcy (od grudnia 1996 r. do maja 1997 r.).

77.

Ponieważ w niniejszej sprawie chodzi o wniosek o zwrot nadpłaconego przez Compass podatku VAT, wynikającej z zamieszczenia w krajowym procesie legislacyjnym rozbieżności pomiędzy systemem terminów przedawnienia dla tego rodzaju wniosków i dla wniosków o odliczenie nie można moim zdaniem kwestionować z punktu widzenia prawa Unii, gdy:

—

z jednej strony, jak już wskazałem, prawo Unii nie zawiera ujednoliconych lub zharmonizowanych przepisów, które miałyby pierwszeństwo nad przepisami krajowymi dotyczącymi wykonania prawa do zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT; wystarczy, że przepisy krajowe przestrzegają zasad równoważności i skuteczności (41), które nie są przedmiotem sporu; oraz

—

z drugiej strony ani szósta dyrektywa, ani pozostałe przepisy obowiązujące w ramach wspólnego systemu podatku VAT nie zobowiązują do równego traktowania wniosków o zwrot tego podatku (w przypadku gdy dokonano zapłaty w wyniku błędu lub ogólnie gdy nie było on należny) i wniosków o odliczenie naliczonego podatku VAT.

78.

Podsumowując, jestem zdania, że istnienie dwóch dat, od których powinien obowiązywać termin trzech lat w odniesieniu do każdego rodzaju wniosku, nie budzi wątpliwości dotyczącej niezgodności z prawem Unii. Władze brytyjskie mogły niewątpliwie rozwinąć inaczej kwestię

stosowania nowego systemu pod względem czasowym do tych wniosków, lecz sposób, w jaki określono z mocą wsteczny termin przedawnienia wniosków o zwrot nienależnie zapłaconego podatku VAT nie jest sprzeczny z prawem Unii, podobnie jak nie jest sprzeczny z nim fakt, że okres ten różni się od okresu dla wniosków o odliczenie.

79.

W związku z tym sugeruję, aby odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne brzmiała, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu rodzaju krajowego takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który ustanawia okres przejściowy dla określenia skróconych terminów przedawnienia mających zastosowanie zarówno do wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT, jak i wniosków o odliczenie naliczonego podatku VAT, i przewiduje, że nowy termin przedawnienia dla wniosków o odliczenie naliczonego podatku VAT rozpoczyna bieg od daty późniejszej niż data rozpoczęcia biegu terminu dla wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT.

C – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

80.

Drugie pytanie prejudycjalne ma charakter pomocniczy na wypadek, gdyby Trybunał udzielił odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, to jest gdyby stwierdzono, że odmienne traktowanie w Zjednoczonym Królestwie dwóch rodzajów wniosków narusza prawo Unii. Ponieważ sugeruję odpowiedź przeciwną, jestem zdania, że Trybunał nie musi analizować drugiego pytania. Niemniej jednak przedstawiam moje uwagi w tej kwestii.

81.

Sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, w jaki sposób należy traktować wnioski o zwrot nadpłaty z tytułu podatku należnego dotyczące okresu odniesienia (od dnia 4 grudnia 1996 r. do dnia 30 kwietnia 1997 r.), to jest okresu między datami, w których rozpoczyna bieg trzyletni termin przedawnienia w odniesieniu do tych dwóch rodzajów wniosków (o zwrot i o odliczenie podatku VAT).

82.

Jak przypomina Trybunał w sprawie M&S II (42), „wobec braku uregulowania wspólnotowego to do krajowego porządku prawnego kałdego państwa członkowskiego należy okrełlenie właściwych sądów i uregulowanie trybów postępowania sądowego sądów państwa członkowskiego podlegającego zagwarantowaniu praw jednostki wynikających z prawa wspólnotowego”.

83.

Do sądu odsyłającego należy więc ustalenie możliwych konsekwencji ewentualnego naruszenia zasady równego traktowania, rozpatrywanego przez Trybunał. Do tego celu sąd odsyłający powinien wykorzystać wskazówki określone przez Trybunał odnoszące się do kryteriów lub zasad prawa Unii, których należy przestrzegać przy realizacji tego zadania (43).

84.

W szczególności sąd odsyłający „jest zobowiązany do pominięcia wszelkich dyskryminujących przepisów krajowych bez konieczności zbadania lub oczekiwania uprzedniego uchYLENIA tych przepisów przez prawodawcę oraz do zastosowania wobec członków grupy traktowanej w sposób mniej korzystny systemu, z którego korzystają osoby należące do kategorii uprzywilejowanej” (44).

85.

Biorąc pod uwagę pozostałe przepisy prawa krajowego, sąd powinien nakazać, aby na początku zwrócono podmiotowi gospodarczemu dotkniętemu dyskryminującym traktowaniem kwotę nadpłaty podatku VAT w celu naprawienia naruszenia zasady równego traktowania, chyba że w porządku krajowym przewidziane są inne sposoby usunięcia naruszenia.

86.

Wreszcie uważam, że nie byłoby dopuszczalne usunięcie omawianej rozbieżności poprzez zastosowanie do wniosków o odliczenie okresu wyznaczonego dla wniosków o zwrot, to jest oznaczenie dla wniosków o odliczenie daty wcześniejszej od tej, której początkowo im przypisano (30 kwietnia 1997 r.) i zastosowanie do nich obecnie daty ustalonej dla drugiego rodzaju wniosków (4 grudnia 1996 r.). W ten sposób rozwiązano by oczywiście problem różnicy w traktowaniu obu wniosków, lecz skutkiem byłoby zastosowanie z mocą wsteczną w odniesieniu do wniosków o odliczenie terminu, który dla nich wszedł w życie dopiero w dniu 1 maja 1997 r. Byłoby to sprzeczne z wyrokiem w sprawie M&S I (45).

VI – Wnioski

87.

W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie zadane przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo) w następujący sposób:

1)

Prawo Unii nie stoi na przeszkodzie rodzkowi krajowemu, który przewiduje okres przejściowy dla ustanowienia skróconych terminów przedawnienia mających zastosowanie zarówno do wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT, jak i do wniosków o odliczenie podatku VAT, oraz określa, że nowy termin dla wniosków o odliczenie podatku VAT rozpoczyna bieg od daty późniejszej niż data rozpoczęcia biegu terminu ustalona dla wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT.

2)

Tytułem ewentualnym, gdyby Trybunał udzielił odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, sąd odsyłający będzie musiał ocenić ewentualne konsekwencje naruszenia zasady równego traktowania zgodnie z przepisami prawa krajowego dotyczącymi skutków w czasie, tak aby ustalone przez niego środki naprawcze nie były sprzeczne z prawem Unii.

(1) Język oryginału: hiszpański.

(2) Wyrok C-62/00, zwany dalej „wyrokiem M&S I”, EU:C:2002:435.

(3) Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości

dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zwana dalej „szóst? dyrektyw?”.

(4) Punkty 8–15 niniejszej opinii maj? prawie takie samo brzmienie jak pkt 4–11 wyroku M&S I.

(5) Organ podatkowy w?a?ciwy do poboru podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie, zwany dalej „organem podatkowym”.

(6) Okres, który obejmuje dat? z?o?enia przez Compass wniosku o zwrot.

(7) Wyrok C?309/06, zwany dalej „wyrokiem M&S II”, EU:C:2008:211.

(8) Wyrok C?62/00, EU:C:2002:435.

(9) Wyrok z dnia 15 marca 2007 r., C?35/05, EU:C:2007:167.

(10) Punkty 8–26 postanowienia odsy?aj?cego.

(11) Punkt 4 uwag na pi?mie przedstawionych przez rz?d Zjednoczonego Królestwa.

(12) Jak ju? wskazano w pkt 12 niniejszej opinii, propozycja ta zosta?a z?o?ona „ze wzgl?du na rosn?ce ryzyko dla finansów publicznych spowodowane wnioskami o zwrot pobranych przez pomy?k? kwot z tytu?u podatków”, które to ryzyko starano si? ograniczy? poprzez skrócenie terminu na z?o?enie wniosku o zwrot tych kwot z sze?ciu do trzech lat.

(13) Wyrok C?62/00, EU:C:2002:435.

(14) Wed?ug wyja?nienia przedstawionego przez s?d odsy?aj?cy w pkt 4 postanowienia odsy?aj?cego wyra?enie „wniosek Fleming” pochodzi z orzeczenia House of Lords w sprawie Fleming przeciwko HMRC. „Wniosek Fleming o zwrot nadp?aty z tytu?u podatku nale?nego” to wniosek zgodny z art. 80 ustawy o podatku VAT z 1994 r. dotycz?cy kwoty wykazanej jako podatek nale?ny lub zap?aconej z tytu?u podatku nale?nego, który w rzeczywisto?ci nie by? nale?ny w okresie rozliczeniowym ko?cz?cym si? przed dniem 4 grudnia 1996 r. Wyra?enie „wniosek Fleming o zwrot nadp?aty z tytu?u podatku naliczonego” odnosi si? do wniosku o odliczenie podatku naliczonego, je?eli prawo do odliczenia powsta?o w okresie rozliczeniowym zakończonym przed dniem 1 maja 1997 r.

(15) Jak wcze?niej wskazano, dla obu rodzajów wniosków ustanowiono ten sam termin przedawnienia. Ró?nica dotyczy daty, od której termin ten bieg w odniesieniu do ka?dego z tych rodzajów wniosków.

(16) Uwagi na pi?mie przedstawione przez Komisj?, pkt 34–36.

(17) Uwagi na pi?mie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo, pkt 28–34.

(18) Uwagi na pi?mie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo, pkt 8.

(19) Wyrok z dnia 19 grudnia 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469), pkt 59.

(20) Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group (C?259/10 i C?260/10, EU:C:2011:719), pkt 33, 34.

(21) Zobacz w tym kontekście wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108), pkt 66.

(22) Uwagi na piśmie przedstawione przez Komisję, pkt 20.

(23) Uwagi na piśmie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo, pkt 25–27.

(24) Wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), pkt 48.

(25) Wyrok M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211), pkt 49.

(26) Na rozprawie Compass potwierdził, że badania mają odmienny charakter, lecz jednocześnie spółka ta stwierdziła, że według niej należy do tej samej kategorii.

(27) Zobacz m.in. wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 25, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

(28) Tak stwierdza się w wyroku z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermel és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 22): „prawo do uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał”.

(29) Ibidem, pkt 24.

(30) Wyrok M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 41).

(31) Czyli warunki występowania z tymi badaniami nie mogły być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych badań opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogły być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny. Zobacz w szczególności wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 37).

(32) Wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 38).

(33) Wyrok C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 50.

(34) Uwagi na piśmie, pkt 18, 19.

(35) Jest to powód, dla którego rząd Zjednoczonego Królestwa powołuje się między innymi na wyrok z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267).

(36) Ograniczenie mocy wstecznej skrócenia terminu dla każdego rodzaju wniosków mogło być skuteczne jedynie wtedy, gdy wniosek dotyczący któregośkolwiek z tych dwóch praw został złożony przed tą samą datą dla obydwu praw (w dniu 1 kwietnia 2009 r.).

(37) Uwagi na piśmie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo, pkt 4 lit. b).

(38) Wyrok C-62/00, EU:C:2002:435.

(39) Wyrok C-62/00, EU:C:2002:435.

(40) Zadał sobie pytanie, czy po wykryciu skutku, do którego prowadzą wcześniejsze przepisy,

nie by?o mo?liwe podj?cie pó?niejszych dzia?a? ustawodawczych, które pozwoli?yby naprawi? wykryt? rozbie?no?? dotycz?c? terminów i zrealizowa? zamiar wprowadzenia ca?kowitego ujednolicenia (równie? pod wzgl?dem rozpocz?cia biegu terminu przedawnienia) obu rodzajów wniosków.

(41) Zobacz pkt 62 i przypis 31 niniejszej opinii.

(42) Wyrok M&S II (C?309/06, EU:C:2008:211, pkt 59).

(43) Wyrok M&S II (C?309/06, EU:C:2008:211, pkt 61).

(44) Wyrok M&S II (C?309/06, EU:C:2008:211, pkt 63).

(45) Wyrok C?62/00, EU:C:2002:435.