DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

10. april 2008 *

I sag C-309/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af House of Lords (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 12. juli 2006, indgået til Domstolen den 17. juli 2006, i sagen:

Marks & Spencer plc

mod

Commissioners of Customs & Excise,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh og A. Arabadjiev (refererende dommer),

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig J. Swedenborg,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. oktober 2007,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. december 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Marks & Spencer plc ved D. Milne, QC, barrister A. Hitchmough, avocat D. Waelbroeck og solicitor D. Slater

— Det Forenede Kongeriges regering ved Z. Bryanston-Cross, som befuldmægtiget, bistået af K. Lasok, QC, og barrister P. Mantle

— Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af G. Clohessy, SC, og N. O'Hanlon, BL

— Den cypriotiske regering ved E. Simeonidou, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 28, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), som oprindeligt affattet, samt af samme artikel 28, stk. 2, litra a), som affattet ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 (EFT L 316, s. 1).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Marks & Spencer plc (herefter »Marks & Spencer«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) angående Commissioners afslag på en anmodning om tilbagebetaling fremsat af Marks & Spencer vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«) betalt med urette.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 12, stk. 1, bestemmer, at momsen i princippet skal betales med den »sats […], som er gældende på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder«.

4 Sjette direktivs artikel 28, stk. 2, bestemmer i sin oprindelige affattelse:

»De reducerede satser og de fritagelser med tilbagebetaling af den i tidligere omsætningsled erlagte afgift, som var gældende den 31. december 1975, og som opfylder de kriterier, der er omhandlet i artikel 17, sidste led, i Rådets andet direktiv af 11. april 1967, kan opretholdes indtil en dato, som fastsættes af Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen, men som ikke må ligge senere end afskaffelsen af afgifter ved indførsel og afgiftslettelse ved udførsel i samhandelen mellem medlemsstaterne. Medlemsstaterne træffer bestemmelser, som gør det muligt at sikre de afgiftspligtige personers angivelse af de nødvendige oplysninger for beregningen af egne indtægter hidrørende fra disse transaktioner.

Rådet tager hvert femte år på grundlag af en beretning fra Kommissionen ovennævnte reducerede satser og fritagelser op til fornyet behandling og vedtager i givet fald, med enstemmighed og på forslag af Kommissionen, de nødvendige foranstaltninger til at sikre en gradvis afskaffelse heraf.«

5 I den affattelse, der følger af direktiv 92/77, bestemmer denne artikel 28, stk. 2, litra a):

»[…]

a) De fritagelser med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift og de reducerede satser, der er lavere end den i artikel 12, stk. 3, fastsatte

minimumssats for de reducerede satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991, og som er i overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter og opfylder betingelserne i artikel 17, sidste led, i andet direktiv af 11. april 1967, kan opretholdes.

Medlemsstaterne træffer foranstaltninger, som gør det muligt at sikre, at der kan foretages beregning af egne indtægter i forbindelse med disse transaktioner.

[…]«

De nationale bestemmelser

6 I henhold til lov af 1994 om merværdiafgift (Value Added Tax Act 1994, herefter »VAT Act 1994«) pålægges levering af levnedsmidler i Det Forenede Kongerige som udgangspunkt moms efter nulsatsen. Section 30 i VAT Act 1994, der har overskriften »Nulsatsbeskatning«, henviser til Schedule 8 til loven, der har samme overskrift, og som i Part II, under rubrikken »Group 1 — levnedsmidler«, »Fritagne varer«, item 2, præciserer, at nulsatsen ikke finder anvendelse på konfekturevarer, undtagen på kager og kiks, der afgiftspålægges med nulsatsen, bortset fra helt eller delvist chokoladeovertrukne kiks, som afgiftspålægges med normalsatsen.

7 Section 80 i VAT Act 1994 var i den i hovedsagen omtvistede periode affattet som følger:

»1) Såfremt en person (før eller efter denne lovs ikrafttræden) har betalt et beløb til Commissioners i form af ikke skyldig moms, er Commissioners pligtig at tilbagebetale beløbet til vedkommende.

2) Commissioners er kun pligtig at tilbagebetale beløb efter denne section, hvis der fremsættes krav herom.

3) Krav fremsat i medfør af denne section kan afvises, såfremt tilbagebetaling af et beløb vil medføre en ugrundet berigelse af den begærende part.

[…]«

8 Section 80 i VAT Act 1994 er blevet ændret ved section 3 i den anden finanslov for 2005 (Finance (nº 2) Act 2005), hvorved der med hensyn til ugrundet berigelse blev foretaget væsentlige ændringer af denne section 80. Den erstatter særligt i ovennævnte nr. 3 udtrykket »tilbagebetaling« (repayment) med udtrykket »kreditering« (crediting).

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Commissioners, der er ansvarlige for opkrævningen af moms, var fra indførelsen af denne afgift i Det Forenede Kongerige i 1973 af den opfattelse, at de chokoladeovertrukne »teacakes«, der markedsføres af Marks & Spencer, var kiks og ikke kager og derfor skulle momspålægges med normalsatsen og ikke med nulsatsen. Mellem april 1973 og oktober 1994 betalte Marks & Spencer således en afgift, der ikke skulle være betalt.

10 Ved skrivelse af 30. september 1994 erkendte Commissioners deres fejl, idet »teacakes« havde vist sig at være kager og som sådan skulle momspålægges med nulsatsen. Under hensyn til denne fejl fremsatte Marks & Spencer den 8. februar 1995 krav om tilbagebetaling af 3,5 mio. GBP. Kravet blev kun godkendt med 10% af beløbet (350 000 GBP), idet Commissioners var af den opfattelse, at den pågældende forretningskæde havde overvæltet 90% af den moms, selskabet havde betalt, på sine kunder. Commissioners påberåbte sig derfor over for Marks & Spencer forbuddet mod ugrundet berigelse i section 80(3) i VAT Act 1994. Commissioners anvendte desuden (nye) forældelsesregler (indført med tilbagevirkende kraft), hvorefter de ikke var forpligtede til at tilbagebetale et beløb, der var indbetalt til dem mere end tre år før fremsættelsen af kravet om tilbagebetaling. Marks & Spencer fik således endeligt den 4. april 1997 udbetalt et beløb på 88 440 GBP.

11 Da Marks & Spencer ikke fik medhold under den administrative klagesag, anlagde selskabet sag ved VAT and Duties Tribunal, der ved dom af 22. april 1998 frifandt Commissioners. Marks & Spencer iværksatte appel for High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), der også frifandt Commissioners ved en afgørelse af 21. december 1998. Appel af denne afgørelse blev iværksat for Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), der med hensyn til tilbagebetalingskravet vedrørende »teacakes«, på ny frifandt Commissioners. Sidstnævnte retsinstans forelagde med hensyn til en anden del af tvisten (vedrørende

afgiftspålægningen af gavekuponer solgt af Marks & Spencer) ved en afgørelse af 14. december 1999 et præjudicielt spørgsmål for Domstolen vedrørende foreneligheden af den treårige forældelsesregel, der gjaldt med tilbagevirkende kraft (jf. denne doms præmis 10), med princippet om fællesskabsrettens effektive virkning og om beskyttelse af den berettigede forventning. Dette spørgsmål vedrørte bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt en borger direkte kunne aflede rettigheder af et direktiv, efter at det var gennemført korrekt i national ret, såfremt direktivet tilsidesættes af medlemsstaten.

12 Ved dom af 11. juli 2002, Marks & Spencer (sag C-62/00, Sml. I, s. 6325), kendte Domstolen for ret, at effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning var til hinder for en national lovgivning som den pågældende lovgivning i Det Forenede Kongerige.

13 I betragtning af Domstolens konklusion med hensyn til foreneligheden af den lovgivning, hvorved der med tilbagevirkende kraft blev indført en forældelsesfrist, med ovennævnte fællesskabsretlige principper, har Commissioners med henblik på en ens behandling af samtlige krav, der er fremsat i henhold til section 80 i VAT Act 1994, af egen drift imødekommet Marks & Spencers påstand om, at denne forældelse ikke kan påberåbes over for selskabet, og har derfor tilbagebetalt de krævede beløb op til de 10%, hvorefter Commissioners er af den opfattelse, at der vil ske ugrundet berigelse.

14 For Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) opretholdt Marks & Spencer på grundlag af fællesskabsretten sine påstande med hensyn til de beløb, der skulle indebære en ugrundet berigelse. Denne retsinstans frifandt Commissioners ved afgørelse af 21. oktober 2003, og Marks & Spencer iværksatte derfor appel for House of Lords.

15 House of Lords har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvis en medlemsstat i medfør af sjette […]direktivs artikel 28, stk. 2, litra a) (før og efter ændringen af denne bestemmelse i 1992 ved direktiv 92/77), i sin nationale momslovgivning har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift for visse leveringer, består der da for en erhvervsdrivende, som foretager sådanne leveringer, en ret i henhold til fællesskabsretten til nulsatsstatus, som kan gennemtvinges umiddelbart?

2) Hvis første spørgsmål besvares benægtende, og hvis en medlemsstat i medfør af sjette […]direktivs artikel 28, stk. 2, litra a) (før og efter ændringen af denne bestemmelse i 1992 ved direktiv 92/77), i sin nationale momslovgivning har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift for visse leveringer, men fejlagtigt har fortolket den nationale lovgivning således, at visse leveringer, som efter den nationale lovgivning er fritaget med ret til tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift, er blevet pålagt afgift til normalsatsen, finder de almindelige fællesskabsretlige principper, herunder princippet om afgiftsneutralitet, da anvendelse, således at en erhvervsdrivende, som har foretaget sådanne leveringer, har ret til tilbagebetaling af beløb, som fejlagtigt er opkrævet vedrørende disse?

3) Hvis første eller andet spørgsmål besvares bekræftende, finder de fællesskabsretlige principper om ligebehandling og afgiftsneutralitet da som udgangspunkt

anvendelse, således at disse principper vil være tilsidesat, hvis den pågældende erhvervsdrivende ikke får tilbagebetalt hele det beløb, som fejlagtigt er opkrævet vedrørende de af ham foretagne leveringer, når:

— tilbagebetaling af det fulde beløb ville medføre en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende

— national lovgivning bestemmer, at for meget betalt afgift ikke kan tilbagebetales, i det omfang tilbagebetaling ville medføre en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende, men

— national lovgivning ikke indeholder en bestemmelse svarende til den i [det foregående punkt] nævnte, når der er tale om krav fremsat af »erhvervsdrivende med negativ moms«? (En erhvervsdrivende med negativ moms er en afgiftspligtig person, som for en bestemt regnskabsperiode ikke indbetaler moms til de kompetente nationale myndigheder, men modtager en betaling fra disse myndigheder, fordi den moms, som den pågældende erhvervsdrivende har ret til at fradrage i denne periode, overstiger den moms, som han skylder vedrørende leveringer foretaget af ham.)?

4) Har det betydning for besvarelsen af tredje spørgsmål, at det kan godtgøres, at den forskellige behandling af erhvervsdrivende, som fremsætter krav om tilbagebetaling af for meget betalt udgående afgift, og erhvervsdrivende, som gør krav på større fradrag for indgående afgift (som følge af for høj angivelse af udgående afgift), har påført førstnævnte erhvervsdrivende økonomiske tab eller byrder, og hvilken betydning har dette i givet fald?

5) Hvis de fællesskabsretlige principper om ligebehandling og afgiftsneutralitet skal anvendes i den i tredje spørgsmål omhandlede situation, idet der ellers ville foreligge en tilsidesættelse af disse principper, kan eller skal en domstol da i henhold til fællesskabsretten afhjælpe forskelsbehandlingen ved at imødekomme den erhvervsdrivendes krav om tilbagebetaling af for meget betalt afgift, således at den erhvervsdrivende opnår ugrundet berigelse herved, eller kan eller skal den tilvejebringe en anden mulighed for kompensation (og i givet fald hvilken)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål om, hvorvidt der findes en ret i henhold til fællesskabsretten til, at en given transaktion pålægges moms med nulsatsen

Indlæg for Domstolen

16 Marks & Spencer er af den opfattelse, at en ret til, at en given transaktion pålægges moms med nulsatsen, foreligger såvel i henhold til sjette direktivs artikel 12, stk. 1, hvis ordlyd efter selskabets opfattelse er klar, præcis og ubetinget, som i henhold til ligebehandlingsprincippet. Den undtagelse, der gælder for Det Forenede Kongerige efter såvel sjette direktivs artikel 28, stk. 2, i sin oprindelige affattelse, som af denne artikel 28, stk. 2, litra a), i den affattelse, der følger af direktiv 92/77, medfører ikke, at situationen falder uden for anvendelsesområdet for fællesskabsretten, hvilket fremgår af bestemmelsen selv.

17 Det Forenede Kongeriges regering og Irland har derimod anført, at en erhvervsdrivende ikke af fællesskabsretten kan aflede nogen ret med direkte virkning til en fritagelse med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte moms. Retten til, at transaktioner afgiftspålægges med nulsatsen, følger således alene af national ret.

18 Den cypriotiske regering har anført, at den fejl, Commissioners har begået, vedrører anvendelsen af bestemmelser i national ret, selv om opretholdelsen af disse er tilladt i henhold til sjette direktiv.

19 Kommissionen har — uden at have besvaret det stillede spørgsmål, som den finder for irrelevant — anført, at Det Forenede Kongeriges afgiftsmyndigheder har fejlfortolket den nationale lovgivning, men ikke har tilsidesat nogen forpligtelse, der er fastsat i sjette direktiv.

Domstolens besvarelse

20 Det første spørgsmål vedrører i det væsentlige spørgsmålet om, hvorvidt det for en erhvervsdrivende er muligt direkte af fællesskabsretten at aflede en ret til nulsatsstatus, når denne sats følger af bestemmelser i national ret.

21 Det bemærkes for det første, at dette spørgsmål har direkte forbindelse med de faktiske omstændigheder, der er forelagt for den forelæggende ret, og er udtryk for, at der objektivt er brug for en besvarelse, på grundlag af hvilken hovedsagen kan afgøres (jf. i denne retning dom af 17.5.1994, sag C-18/93, Corsica Ferries, Sml. I, s. 1783, præmis 14, og af 22.11.2005, sag C-144/04, Mangold, Sml. I, s. 9981, præmis 34). Kommissionens indsigelse om, at det første spørgsmål er irrelevant, skal derfor forkastes, idet Domstolen har kompetence til at træffe afgørelse om det nævnte spørgsmål.

22 Det bemærkes for det andet, at det i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, tillades medlemsstaterne at anvende fritagelser med tilbagebetaling af erlagt afgift, hvorved der indføres en undtagelse fra de bestemmelser, som regulerer den normale momssats (dom af 6.7.2006, sag C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, Sml. I, s. 6269, præmis 17). Det er derfor korrekt, når det anføres, at de fritagelser, der benævnes »nulsatsbeskatning«, er tilladt i henhold til fællesskabsretten.

23 Fællesskabsretten pålægger imidlertid ikke medlemsstaterne at opretholde sådanne fritagelser. Som det fremgår af ordlyden af denne bestemmelse i dens oprindelige affattelse, kan tilfælde af fritagelser, som var gældende den 31. december 1975, »opretholdes«, hvilket indebærer, at det udelukkende tilkommer den pågældende medlemsstat at vurdere, om en lovgivning — som bl.a. opfylder kriterierne i artikel 17, sidste led, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), som nu er ophævet, men hvorefter fritagelser med tilbagebetaling af den erlagte afgift kun kunne indføres ud fra nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger — skal eller ikke skal bevares.

24 Sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), kan således sidestilles med en »stand still«-klausul, hvorved man søger at undgå socialt vanskelige situationer, der kan følge af ophævelsen af fordele, som er fastsat af den nationale lovgiver, men som ikke genfindes i sjette direktiv (dommen i sagen Talacre Beach Caravan Sales, præmis 22). Denne frivillige opretholdelse af situationen før er således blot indsat i sjette direktiv. Det er derfor i henhold til en national lovgivning, der ikke udgør en gennemførelsesforanstaltning til sjette direktiv (jf. analogt dom af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 38), men overlevelsen af en fordel, som denne lovgivning tillader af sociale hensyn, som lovgivningen i Det Forenede Kongerige

forfølger, idet den ikke lader den endelige forbruger bære momsen på almindelige fødevarer, at Marks & Spencer kan gøre krav på fritagelse med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift.

25 Marks & Spencer kan ikke med føje påberåbe sig sjette direktivs artikel 12, stk. 1. Det bemærkes herved, at denne bestemmelse, hvorefter den sats, der skal anvendes, er den, som er gældende på det tidspunkt, hvor momspligten indtræder, har til formål at hindre, at den nationale lovgiver ved ændring af den sats, der finder anvendelse på et givet gode, således som det bekræftes i sjette direktivs artikel 12, stk. 2, anvender en anden sats på en given transaktion end den, der var gældende på det tidspunkt, hvor pligten til at betale den moms, der påhvilede transaktionen, indtrådte.

26 Begrundelsen for denne bestemmelse er således klart at regulere spørgsmålet om fastsættelsen af et tidsmæssigt referencepunkt for anvendelsen af en bestemt momssats.

27 Noget helt andet er det tilfælde, der er tvist om i hovedsagen, hvori Commissioners har konstateret en fejl med hensyn til, om et givet gode skal være omfattet af en fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift, fordi det ikke drejer sig om en tidsmæssig ændring af satsen, men om, hvorvidt et gode er eller ikke er omfattet af anvendelsesområdet for en fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift, der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a).

28 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at hvis en medlemsstat i sin nationale lovgivning i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, før og efter indførelsen af ændringer af denne bestemmelse ved direktiv 92/77, har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift for visse leveringer,

består der for en erhvervsdrivende, som foretager sådanne leveringer, ingen umiddelbart gennemtvingelig ret i henhold til fællesskabsretten til, at disse leveringer pålægges moms med nulsatsen.

Det andet spørgsmål om, hvorvidt der foreligger en ret i henhold til almindelige fællesskabsretlige principper til tilbagebetaling af moms, der er betalt med urette

Indlæg for Domstolen

29 Marks & Spencer har gjort gældende, at de almindelige fællesskabsretlige principper, herunder princippet om afgiftsneutralitet, finder anvendelse, således at de for selskaber skaber en ret til tilbagebetaling af moms, som er opkrævet med urette, fordi hele momssystemet pr. definition er omfattet af fællesskabsrettens anvendelsesområde, selv i de tilfælde, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, såvel i den oprindelige affattelse som i den affattelse, der følger af direktiv 92/77.

30 Det Forenede Kongeriges regering, Irland og den cypriotiske regering har anført, at de i hovedsagen omtvistede beløb ikke er opkrævet i strid med nogen fællesskabsretlig bestemmelse, der har direkte virkning, eller hvorved der indrømmes en ret. Det er udelukkende et spørgsmål om national ret, og der er således overhovedet ikke anledning til at anvende de almindelige fællesskabsretlige principper. Irland har tilføjet, at hvis princippet om afgiftsneutralitet i det foreliggende tilfælde skulle finde anvendelse som grundlag for en ret til tilbagebetaling, burde det være den endelige forbruger, som har båret momsbyrden, der modtog tilbagebetalingen.

31 Kommissionen har anført, at de kompetente nationale myndigheder skal overholde de grundlæggende principper, som det fælles momssystem hviler på, herunder bl.a. neutralitetsprincippet, når de anvender momsen. Denne forpligtelse påhviler dem ved tilbagebetaling af overskydende afgift. Kommissionen har imidlertid ikke udtalt sig direkte om det andet spørgsmål.

Domstolens besvarelse

32 Det andet spørgsmål vedrører i det væsentlige spørgsmålet, om en erhvervsdrivende i henhold til de almindelige fællesskabsretlige principper, navnlig princippet om afgiftsneutralitet, kan gøre krav på tilbagebetaling af moms, som er opkrævet med urette, når den sats, der skulle have været anvendt, følger af national ret.

33 Indledningsvis bemærkes, at det af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), i den affattelse, der følger af direktiv 92/77, fremgår, at de nationale lovgivninger, som kan opretholdes, skal være »i overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter« og opfylde betingelserne i artikel 17, sidste led, i direktiv 67/228. Selv om tilføjelsen vedrørende »overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter« først blev indsat i 1992, gælder et sådant krav, der er uadskilleligt forbundet med funktionsdygtigheden og en ensartet fortolkningen af det fælles momssystem, for hele perioden med den i hovedsagen omtvistede fejlagtige afgiftspålæggelse. Som Domstolen har haft lejlighed til at fastslå, er opretholdelse af fritagelser eller reducerede momssatser, som er lavere end den minimumssats, der er fastsat i sjette direktiv, kun tilladt, såfremt bl.a. princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for dette system,

ikke tilsidesættes (jf. i denne retning dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 19, og af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 21).

34 Heraf følger således, at de principper, der gælder for det fælles momssystem, herunder princippet om afgiftsneutralitet, også finder anvendelse i det tilfælde, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, og i givet fald kan påberåbes af en afgiftspligtig til anfægtelse af en national bestemmelse eller dennes anvendelse, hvorved disse principper tilsidesættes.

35 Hvad nærmere bestemt angår kravet på tilbagebetaling bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne direkte er tillagt ved fællesskabsretten (jf. bl.a. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Dette princip finder også anvendelse på afgifter, der er opkrævet i strid med national lovgivning, der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2.

36 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at hvis en medlemsstat i sin nationale lovgivning i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, før og efter indførelsen af ændringer af denne bestemmelse ved direktiv 92/77, har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift for visse leveringer, men fejlagtigt har fortolket den nationale lovgivning således, at visse leveringer, som efter den nationale lovgivning er fritaget med ret til tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift, er blevet pålagt afgift til normalsatsen, finder de almindelige fællesskabsretlige principper, herunder princippet om afgiftsneutralitet, anvendelse, således at en erhvervsdrivende, som har foretaget disse leveringer eller ydelser, har ret til tilbagebetaling af beløb, som fejlagtigt er opkrævet vedrørende disse.

Det tredje, fjerde og femte spørgsmål om eventuelle begrænsninger af kravet på tilbagebetaling i medfør af ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet

Indlæg for domstolen

37 Marks & Spencer har gjort gældende, at anvendelse af reglen om ugrundet berigelse over for »payment traders« (afgiftspligtige, for hvem den indgående afgift, der er opkrævet, for en bestemt regnskabsperiode overstiger den udgående afgift, der er betalt) og ikke over for »repayment traders« (afgiftspligtige, for hvem situationen er den modsatte) udgør en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet og af princippet om afgiftsneutralitet. Det er derfor ikke nødvendigt at bevise, at en »payment trader« er blevet påført et økonomiske tab eller en økonomisk byrde. Det tilkommer endelig hver medlemsstat under overholdelse af fællesskabsretten, der ikke er til hinder for undtagelsen med hensyn til ugrundet berigelse, ligesom den heller ikke foreskriver denne undtagelse, at fastlægge, hvorledes forskellene i behandlingen, der anses for at være i strid med ovennævnte principper, skal afhjælpes.

38 Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at det tredje, fjerde og femte præjudicielle spørgsmål skal besvares benægtende.

39 Irland og den cypriotiske regering har under hensyn til, at de er af den opfattelse, at de to første spørgsmål skal besvares benægtende, anset det for unødvendigt at besvare de efterfølgende spørgsmål.

40 Kommissionen har anført, at fællesskabsretten ikke tillader et afslag på tilbagebetaling på grund af ugrundet berigelse, medmindre det er fastslået, at der faktisk vil ske ugrundet berigelse. Et sådant afslag skal desuden være afgiftsmæssigt neutralt og må ikke give anledning til forskelsbehandling af de erhvervsdrivende.

Domstolens besvarelse

— Indledende bemærkninger

41 Det bemærkes, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at et nationalt retssystem nægter tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse (dom af 24.3.1988, sag 104/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1799, præmis 6, af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 47, og af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michaïlidis, Sml. I, s. 7145, præmis 31). Forbuddet mod ugrundet berigelse skal imidlertid for at være forenеligt med fællesskabsretten anvendes under overholdelse af principper som f.eks. ligebehandlingsprincippet.

42 Det skal desuden bemærkes, at såfremt en afgift er opkrævet med urette, henset til fællesskabsretten, er de nationale myndigheder, når det er godtgjort, at kun en del af afgiften er væltet over på senere led, forpligtet til at tilbagebetale det ikke-overvæltede beløb (dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95-C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 27 og 28). Det bemærkes imidlertid, at selv i det tilfælde, hvor afgiften er fuldstændigt integreret i den pris, der kræves, kan den afgiftspligtige lide et økonomisk tab, der er forbundet med en forringelse af salgsmængden (jf. i denne retning dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 29 og 30, og Michaïlidis-dommen, præmis 34 og 35).

43 Om og i hvilket omfang tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette, henset til fællesskabsretten, medfører en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige, kan således kun fastlægges ved en økonomisk analyse, der tager hensyn til alle de relevante omstændigheder (jf. bl.a. dom af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World m.fl., Sml. I, s. 11365, præmis 94-100).

44 Det tilkommer således den nationale ret at undersøge, om den vurdering, Commissioners har foretaget, svarer til den analyse, der er beskrevet i foregående præmis i denne dom.

— Det tredje spørgsmål

45 Domstolen er nærmere bestemt blevet spurgt, om de fællesskabsretlige principper om afgiftsneutralitet og ligebehandling er tilsidesat i et tilfælde, hvor en erhvervsdrivende ikke får tilbagebetalt hele det momsbeløb, der fejlagtigt er opkrævet af afgiftsmyndighederne, med den begrundelse, at denne tilbagebetaling ville indebære en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende, hvilken begrundelse for afslag på tilbagebetaling imidlertid ikke er foreskrevet i den nationale lovgivning, når den erhvervsdrivende før tilbagebetalingen er kreditor i forhold til afgiftsmyndighederne.

46 Det skal undersøges, om princippet om afgiftsneutralitet og det almindelige fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip i forbindelse med et delvis afslag på tilbagebetaling som det, der er tvist om i hovedsagen, er tilsidesat ved den forskellige behandling af »payment traders« og »repayment traders«.

47 Hvad for det første angår princippet om afgiftsneutralitet bemærkes, at dette princip, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem (jf. bl.a. dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 59), især er til hinder for, at sammenlignelige varer, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis

21 og 27, og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22). Det følger heraf, at de pågældende produkter skal pålægges en ensartet sats (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22).

48 I tilfælde, hvor en fejlagtig sats berører flere afgiftspligtige personer, og hvor tilbagebetalingen af beløb, der er opkrævet med urette på grund af denne fejl, i det mindste delvis afhænger af, om disse afgiftspligtige oprindeligt i forhold til statskassen er kreditorer eller debitorer med hensyn til moms, er disse afgiftspligtige i realiteten underlagt en forskellig effektiv beskatning, svarende til den, der ville kunne følge af anvendelsen af forskellige momssatser på sammenlignelige varer. En sådan forskel er derfor i strid med princippet om afgiftsneutralitet, for så vidt som disse afgiftspligtige har markedsført sammenlignelige varer, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

49 Det bemærkes for det andet, at princippet om afgiftsneutralitet på momsområdet er udtryk for ligebehandlingsprincippet (dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). Mens tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet kun kan forekomme mellem konkurrerende erhvervsdrivende, som bemærket i denne doms præmis 47, kan en tilsidesættelse af det almindelige ligebehandlingsprincip imidlertid på det fiskale område finde udtryk ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter.

50 Det almindelige ligebehandlingsprincip kan således finde anvendelse i en situation, hvor de erhvervsdrivende alle er indehavere af en momsfordring, søger at opnå tilbagebetaling heraf fra afgiftsmyndighederne og ser deres ansøgninger behandlet forskelligt, uanset om der måtte være konkurrencemæssige forhold mellem dem. Det skal derfor undersøges, om dette princip som sådan er til hinder for en lovbestemmelse som section 80 i VAT Act 1994.

51 Det skal herved bemærkes, at det almindelige ligebehandlingsprincip kræver, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet (dom af 25.11.1986, forenede sager 201/85 og 202/85, Klensch m.fl., Sml. s. 3477, præmis 9, og Idéal tourisme-dommen, præmis 35).

52 Domstolen skal bemærke, at i en national lovgivning som den, der finder anvendelse i hovedsagen, er den forskellige behandling af erhvervsdrivende med hensyn til begrebet ugrundet berigelse, afhængig af, om disse oprindeligt på momsområdet er kreditorer eller debitorer i forhold til statskassen, ikke objektivt begrundet. Den omstændighed, at en erhvervsdrivende opnår en ugrundet berigelse, har ingen sammenhæng med den pågældende erhvervsdrivendes situation i forhold til afgiftsmyndighederne før tilbagebetalingen af momsen, idet den ugrundede berigelse følger — når den opstår — af selve tilbagebetalingen og ikke af den erhvervsdrivendes forudgående situation som kreditor eller debitor i forhold til afgiftsmyndighederne.

53 Dette bekræftes, om nødvendigt, af ændringen af Det Forenede Kongeriges lovgivning efter den åbningsskrivelse, som Kommissionen tilsendte denne medlemsstat i forbindelse med indledningen af en traktatbrudssag. I henhold til section 3 i den anden finanslov for 2005, der er nævnt i denne doms præmis 8, foretages der således ikke længere nogen sondring på grundlag af den afgiftspligtiges situation i forhold til statskassen.

54 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at selv om ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet i princippet finder anvendelse på en sag som hovedsagen, er de ikke tilsidesat, blot fordi et afslag på tilbagebetaling er begrundet i en ugrundet berigelse af den pågældende afgiftspligtige. Princippet om afgiftsneutralitet er derimod til hinder for, at forbuddet mod ugrundet berigelse udelukkende anvendes over for afgiftspligtige såsom »payment traders« og ikke over for

afgiftspligtige såsom »repayment traders«, for så vidt som disse afgiftspligtige har markedsført sammenlignelige varer. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet i denne sag. Det almindelige ligebehandlingsprincip, hvoraf en tilsidesættelse på det fiskale område kan finde udtryk ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter, er desuden til hinder for en forskelsbehandling mellem »payment traders« og »repayment traders«, der ikke er objektivt begrundet.

— Det fjerde spørgsmål

55 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det har betydning for besvarelsen af tredje spørgsmål, såfremt det godtgøres, at den erhvervsdrivende, der er blevet nægtet tilbagebetaling med den begrundelse, at tilbagebetalingen ville medføre ugrundet berigelse, ikke er blevet påført økonomiske tab eller byrder.

56 Hertil bemærkes, at den omstændighed, at der ikke foreligger økonomiske tab eller byrder, ikke nødvendigvis er den logiske følge af en fuldstændig overvæltning af momsen på den endelige forbruger, da den erhvervsdrivende selv i dette tilfælde, som bemærket i denne doms præmis 42, kan have lidt et tab, der er forbundet med forringelsen af salgsmængden. Den tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, der er omhandlet i denne doms præmis 52-54, ved en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, består i en forskelsbehandling af erhvervsdrivende med hensyn til deres ret til tilbagebetaling af moms, som er opkrævet med urette, hvilken forskelsbehandling foreligger uafhængigt af, om disse erhvervsdrivende med sikkerhed er eller ikke er blevet pådraget et økonomisk tab eller en økonomisk byrde.

57 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at det ikke har betydning for besvarelsen af tredje spørgsmål, at det godtgøres, at den erhvervsdrivende, der er blevet nægtet tilbagebetaling af den moms, som er opkrævet med urette, ikke er blevet påført økonomiske tab eller byrder.

— Det femte spørgsmål

58 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den nationale ret i henhold til fællesskabsretten kan eller skal afhjælpe den tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, der er nævnt i denne doms præmis 52-54, ved at pålægge fuld tilbagebetaling af den afgift, der er opkrævet med urette fra den erhvervsdrivende, der er offer for denne tilsidesættelse, selv om en sådan tilbagebetaling indebærer en ugrundet berigelse af denne erhvervsdrivende, eller om denne tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet kan eller skal afhjælpes på anden måde.

59 Hertil bemærkes, at i henhold til fast retspraksis tilkommer det, så længe der ikke er udstedt fællesskabsbestemmelser på området, hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte procesreglerne for søgsmål med henblik på at sikre den fulde beskyttelse af borgernes rettigheder efter fællesskabsretten (jf. dom af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe-Zentralfinanz og Rewe-Zentral, Sml. s. 1989, præmis 5, og af 30.9.2003, sag C-224/01, Köbler, Sml. I, s. 10239, præmis 46).

60 Det tilkommer således den forelæggende ret selv at udlede de eventuelle konsekvenser for fortiden af den tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, der er nævnt i denne doms præmis 52-54.

61 Domstolen skal imidlertid angive visse fællesskabsretlige kriterier eller principper, der skal overholdes ved udøvelsen af denne vurdering.

62 Ved vurderingen skal den forelæggende ret overholde fællesskabsretten og navnlig ligebehandlingsprincippet som bemærket i denne doms præmis 51. Den nationale ret skal i princippet foreskrive fuld tilbagebetaling af den moms, som skyldes den erhvervsdrivende, der er offer for en forskelsbehandling, med henblik på at afhjælpe tilsidesættelsen af det almindelige ligebehandlingsprincip, medmindre der efter national ret findes andre måder, hvorved denne tilsidesættelse kan afhjælpes.

63 Herved bemærkes, at den nationale ret, således som generaladvokaten har anført i punkt 74 i forslaget til afgørelse, har pligt til at tilsidesætte enhver national bestemmelse, der er diskriminerende, uden at den behøver at anmode om eller afvente, at bestemmelsen forinden ophæves af lovgiver, og har pligt til at anvende de samme regler på den gruppe, der forskelsbehandles, som de, der gælder for personerne i den favoriserede kategori.

64 Det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at det tilkommer den forelæggende ret selv at udlede de eventuelle konsekvenser for fortiden af den tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, der er nævnt i denne doms præmis 52-54, efter reglerne om den tidsmæssige virkning af den nationale lovgivning, der finder anvendelse i hovedsagen, under overholdelse af fællesskabsretten, herunder navnlig ligebehandlingsprincippet og det princip, hvorefter den forelæggende ret skal sørge for, at de afhjælpningsforanstaltninger, den foreskriver, ikke er i strid med fællesskabsretten.

Sagens omkostninger

65 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Hvis en medlemsstat i sin nationale lovgivning i medfør af artikel 28, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, før og efter indførelsen af ændringer af denne bestemmelse ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992, har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift for visse leveringer, består der for en erhvervsdrivende, som foretager sådanne leveringer, ingen umiddelbart gennemtvingelig ret i henhold til fællesskabsretten til, at disse leveringer pålægges merværdiafgift med nulsatsen.**

2) **Hvis en medlemsstat i sin nationale lovgivning i medfør af artikel 28, stk. 2, i direktiv 77/388, før og efter indførelsen af ændringer af denne bestemmelse**

ved direktiv 92/77, har opretholdt en fritagelse med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift for visse leveringer, men fejlagtigt har fortolket den nationale lovgivning således, at visse leveringer, som efter den nationale lovgivning er fritaget med ret til tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift, er blevet pålagt afgift til normalsatsen, finder de almindelige fællesskabsretlige principper, herunder princippet om afgiftsneutralitet, anvendelse, således at en erhvervsdrivende, som har foretaget disse leveringer eller ydelser, har ret til tilbagebetaling af beløb, som fejlagtigt er opkrævet vedrørende disse.

3) Selv om ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet i princippet finder anvendelse på hovedsagen, er de ikke tilsidesat, blot fordi et afslag på tilbagebetaling er begrundet i en ugrundet berigelse af den pågældende afgiftspligtige. Princippet om afgiftsneutralitet er derimod til hinder for, at begrebet ugrundet berigelse udelukkende anvendes over for afgiftspligtige såsom over for »payment traders« (afgiftspligtige, for hvem den indgående afgift, der er opkrævet, for en bestemt regnskabsperiode overstiger den udgående afgift, der er betalt) og ikke over for afgiftspligtige såsom »repayment traders« (afgiftspligtige, for hvem situationen er den modsatte), for så vidt som disse afgiftspligtige har markedsført sammenlignelige varer. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet i denne sag. Det almindelige ligebehandlingsprincip, hvoraf en tilsidesættelse på det fiskale område kan finde udtryk ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter, er derimod til hinder for en forskelsbehandling mellem »payment traders« og »repayment traders«, der ikke er objektivt begrundet.

4) Det har ikke betydning for besvarelsen af tredje spørgsmål, at det godtgøres, at den erhvervsdrivende, der er blevet nægtet tilbagebetaling af den merværdiafgift, som er opkrævet med urette, ikke er blevet påført økonomiske tab eller byrder.

5) Det tilkommer den forelæggende ret selv at udlede de eventuelle konsekvenser for fortiden af den tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, der er nævnt i punkt 3 i denne doms konklusion, efter reglerne om den tidsmæssige virkning af den nationale ret, der finder anvendelse i hovedsagen, under overholdelse af fællesskabsretten, herunder navnlig ligebehandlingsprincippet og det princip, hvorefter den forelæggende ret skal sørge for, at de afhjælpningsforanstaltninger, den foreskriver, ikke er i strid med fællesskabsretten.

Underskrifter