DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 10 april 2008 *

I mål C-309/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av House of Lords (Förenade kungariket) genom beslut av den 12 juli 2006, som inkom till domstolen den 17 juli 2006, i målet

meddelar

Marks & Spencer plc

mot

Commissioners of Customs & Excise,

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh och A. Arabadjiev (referent),

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren J. Swedenborg,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 oktober 2007,

och efter att den 13 december 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross, i egenskap av ombud, biträdd av K. Lasok, QC, och P. Mantle, barrister,

— Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av G. Clohessy, SC, och N. O'Hanlon, BL,

— Cyperns regering, genom E. Simeonidou, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 28.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), i dess ursprungliga lydelse, samt artikel 28 a i samma direktiv, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Marks & Spencer plc (nedan kallat Marks & Spencer) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners), angående myndighetens beslut att avslå Marks & Spencers begäran om återbetalning av felaktigt inbetalad mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Enligt artikel 12.1 i sjätte direktivet är tillämplig skattesats för mervärdesskatt i princip ”[d]en skattesats … som är i kraft vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde”.

4 I artikel 28.2 i sjätte direktivet föreskrevs i dess ursprungliga lydelse följande:

”De regler om nedsatta skattesatser och om undantag med återbetalning av skatt i föregående led som var i kraft den 31 december 1975 och som uppfyller villkoren i den sista strecksatsen i artikel 17 i rådets andra direktiv av den 11 april 1967, får vidmakthållas fram till en dag som rådet enhälligt på kommissionens förslag skall fastställa men som inte får vara senare än den dag då påförandet av skatt vid införsel och restitution av skatt på utförseln i handeln mellan medlemsstaterna avskaffas. Medlemsstaterna skall besluta om åtgärder som är nödvändiga för att skattskyldiga personer skall deklarera de uppgifter som behövs för att bestämma egna intäkter som avser dessa verksamheter.

På grundval av en rapport från kommissionen, skall rådet vart femte år granska ovannämnda nedsatta skattesatser och undantag och vid behov enhälligt på kommissionens förslag besluta om åtgärder som behövs för att se till att dessa successivt upphävs.”

5 I nämnda artikel 28.2 a föreskrivs i dess lydelse enligt direktiv 92/77 följande:

”…

a) Undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led, och reducerade skattesatser som är lägre än den minimiskattesats som lagts fast i artikel 12.3 vad

gäller de reducerade skattesatser som var i kraft den 1 januari 1991 och som står i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen och uppfyller de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv av den 11 april 1967, får bibehållas.

Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa bestämningen av egna resurser i samband med dessa operationer.

…”

Den nationella lagstiftningen

6 Enligt 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act från år 1994) (nedan kallad VAT Act 1994) ska i Förenade kungariket i princip en skattesats på noll procent tillämpas på leverans av livsmedel. I section 30 i VAT Act 1994, med rubriken ”Nollbeskattning”, hänvisas till bilaga 8 till denna lag, med samma rubrik. I bilagan preciseras i den andra delen med rubriken ”Grupp 1 – Livsmedel”, ”Undantagna varor”, punkt 2, att nollsatsen för mervärdesskatt inte gäller för sötsaker, utom vad avser kakor och kex för vilka nollbeskattning gäller, dock i sin tur med undantag för kakor och kex som är helt eller delvis chokladöverdragna, för vilka normalskattesatsen gäller.

7 Section 80 i VAT Act 1994 hade under den period som är relevant för målet vid den nationella domstolen följande lydelse:

”1) När en person (antingen före eller efter det att lagen trätt i kraft) har betalat ett mervärdesskattebelopp till Commissioners, som inte utgjorde mervärdesskatt som myndigheten hade rätt till, skall Commissioners återbetala beloppet till denne.

2) Commissioners är endast skyldig att betala ett belopp enligt denna bestämmelse sedan ett återbetalningskrav framställts.

3) Mot ett krav enligt bestämmelsen kan invändas att återbetalningen av beloppet skulle medföra en obehörig vinst för sökanden.

…”

8 Section 80 i VAT Act 1994 har ändrats genom section 3 i den andra finanslagen från år 2005 (Finance (No. 2) Act 2005), som, vad gäller undantaget för obehörig vinst, medför viktiga ändringar i section 80. En särskilt viktig ändring är att ordet ”återbetalning” (repayment) ändrats till ”tillgodoräknande” (crediting) i punkt 3.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Allt sedan mervärdesskatt infördes i Förenade kungariket år 1973 har Commissioners, som ansvarar för uppbörden av denna skatt, ansett att de chokladöverdragna ”teacakes” som Marks & Spencer säljer är småkakor och inte mjuka kakor, och att normalskattesatsen för mervärdesskatt och inte nollskattesatsen är tillämplig på dem. Från april 1973 till oktober 1994 har Marks & Spencer därför betalat skatt utan anledning.

10 Commissioners medgav i skrivelse av den 30 september 1994 sitt misstag och förklarade att ”teacakes” i själva verket är mjuka kakor och att nollsatsen för mervärdesskatt således borde ha tillämpats på dem, varför Marks & Spencer den 8 februari 1995 begärde att 3 500 000 GBP skulle återbetalas till bolaget. Denna begäran bifölls endast vad avser 10 procent (350 000 GBP) av det begärda beloppet, eftersom Commissioners ansåg att den berörda butikskedjan hade lastat över 90 procent av den mervärdesskatt som butikskedjan betalat på sina kunder. Commissioners tillämpade således undantaget för obehörig vinst enligt section 80.3 i VAT Act 1994 på Marks & Spencer. Commissioners tillämpade vidare reglerna om preskription (nya och retroaktiva), enligt vilka myndigheten inte är skyldig att återbetala belopp som inbetalats mer än tre år innan begäran om återbetalning framställdes. Den 4 april 1997 erhöll Marks & Spencer således slutligen 88 440 GBP.

11 Efter det att Marks & Spencer fått avslag i förvaltningsärendet överklagade man till VAT and Duties Tribunal, vilken i dom av den 22 april 1998 anslöt sig till Commissioners resonemang. Marks & Spencer överklagade till High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Crown Office), vilken även den avslog bolagets yrkanden genom beslut av den 21 december 1998. Beslutet överklagades till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), vilken, vad avser ansökan om återbetalning rörande ”teacakes”, åter avslog Marks & Spencers ansökan. Sistnämnda domstol hade emellertid, vad gäller en annan del av tvisten (rörande hur de presentkort som

Marks & Spencer säljer ska beskattas), genom beslut av den 14 december 1999 ställt en tolkningsfråga till domstolen om huruvida regeln om treårig preskription med retroaktiv verkan (se punkt 10 ovan) är förenlig med principerna om att gemenskapsrätten ska vara effektiv och om skydd för berättigade förväntningar. Denna begäran om förhandsavgörande rörde bland annat frågan huruvida en enskild direkt kan göra gällande rättigheter enligt ett direktiv efter det att det korrekt har införlivats med nationell rätt, när medlemsstaten i fråga har missförstått direktivets räckvidd.

12 Domstolen förklarade i dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), att effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som gäller i Förenade kungariket.

13 Med hänsyn till de skäl som domstolen grundade sig på när den kom fram till att en lag om preskription med retroaktiv verkan är oförenlig med ovannämnda gemenskapsrättsliga principer, biföll Commissioners, för att på eget initiativ behandla samtliga ansökningar enligt section 80 i VAT Act 1994 på samma sätt, Marks & Spencers yrkande att regeln om preskription inte skulle tillämpas mot bolaget och återbetalade därför 10 procent av de yrkade beloppen, med motiveringen att överskjutande del utgjorde obehörig vinst.

14 Marks & Spencer vidhöll vid Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), med direkt åberopande av gemenskapsrätten, sina yrkanden vad avser de belopp som Commissioners ansett utgöra en obehörig vinst. Denna domstol ogillade genom beslut av den 21 oktober 2003 Marks & Spencers yrkande, varför bolaget överklagade till House of Lords.

15 House of Lords vilandeförklarade målet och ställde följande frågor till domstolen:

”1) När en medlemsstat enligt artikel 28.2 a i [sjätte direktivet] (såväl före som efter 1992 års ändring av direktivet genom direktiv 92/77) i sin nationella mervärdesskattelagstiftning har behållit ett undantag med återbetalning av skatt i fråga om vissa angivna leveranser, har då en näringsidkare som utför en sådan leverans en på gemenskapsrätten grundad rättighet, som kan åberopas direkt, att nollbeskattas?

2) För det fall att den första frågan besvaras nekande och när en medlemsstat enligt artikel 28.2 a i [sjätte direktivet] (såväl före som efter 1992 års ändring av direktivet genom direktiv 92/77) i sin nationella mervärdesskattelagstiftning har behållit ett undantag med återbetalning av skatt i fråga om vissa angivna leveranser, men feltolkat sin nationella lagstiftning så att vissa leveranser som omfattas av undantaget med återbetalning av ingående skatt enligt den nationella lagstiftningen har påförts skatt enligt normalskattesatsen, är då de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, däribland principen om skatteneutralitet, tillämpliga, så att en näringsidkare som utför sådana leveranser har rätt att återfå de belopp som felaktigt tagits ut i skatt på leveranserna?

3) För det fall att svaret på frågorna 1 eller 2 är jakande, är då de gemenskapsrättsliga principerna om likabehandling och skatteneutralitet i princip tillämpliga

med följd att principerna skulle åsidosättas om den berörde näringsidkaren inte återfår hela det belopp som felaktigt tagits ut i skatt på de leveranser han utfört under följande omständigheter:

— Det skulle innebära en obehörig vinst för näringsidkaren om hela beloppet återbetalades till honom.

— Den nationella lagstiftningen innehåller föreskrifter om att skatt som erlagts med för högt belopp inte kan återbetalas om återbetalningen skulle innebära en obehörig vinst för näringsidkaren.

— Den nationella lagstiftningen innehåller inte en liknande föreskrift som den som nämns i [föregående strecksats] i fråga om krav som framställs av så kallade repayment traders [återbetalningsberättigade näringsidkare]? (En återbetalningsberättigad näringsidkare är en skattskyldig person som under en viss räkenskapsperiod inte betalar in mervärdesskatt till de behöriga nationella myndigheterna, utan erhåller en återbetalning, eftersom han under perioden i fråga har rätt att göra avdrag för ett mervärdesskattebelopp som är högre än den mervärdesskatt som ska erläggas för de leveranser han utför.)

4) Påverkas svaret på fråga 3 av om det föreligger bevis för huruvida den omständighet att en näringsidkare som framställer krav på återbetalning av utgående skatt som betalats med för högt belopp och en annan näringsidkare som framställer krav på ytterligare avdragsbelopp avseende ingående skatt (till följd av för hög deklarerad utgående skatt) behandlas olika, vilket har förorsakat den förre en ekonomisk förlust eller nackdel och, i så fall, hur?

5) Tillåts eller krävs det i gemenskapsrätten, om de gemenskapsrättsliga principerna om likabehandling och skatteneutralitet är tillämpliga i den situation som beskrivs i fråga 3, att en domstol korrigerar denna olikhet i behandling genom att bifalla en näringsidkares krav på återbetalning av skatt som erlagts med för högt belopp på ett sådant sätt att det medför en obehörig vinst för denne, eller krävs eller tillåts det att den domstolen medger någon annan gottgörelse (och, i så fall, vilken)?"

Tolkningsfrågorna

Första frågan: Huruvida gemenskapsrätten medför en rätt att en viss transaktion ska beläggas med mervärdesskatt på noll procent

Yttranden till domstolen

16 Marks & Spencer anser att rätten till nollsats för mervärdesskatt för en viss transaktion framgår av artikel 12.1 i sjätte direktivet, vilken är klar, precis och ovillkorlig, och av likabehandlingsprincipen. Undantaget för Förenade kungariket enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet, i dess ursprungliga lydelse, och enligt nämnda artikel 28.2 a, i dess lydelse enligt direktiv 92/77, innebär inte att den aktuella situationen hamnar utanför gemenskapsrättens tillämpningsområde, vilket tydligt anges i själva bestämmelsen.

17 Förenade kungarikets regering och den irländska regeringen anser däremot att en aktör inte med stöd av gemenskapsrätten kan göra gällande en rätt, med direkt effekt, till undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led. Eventuell rätt till nollskattesats för vissa transaktioner kan således endast följa av nationell rätt.

18 Den cypriotiska regeringen har preciserat att Commissioners misstag rör tillämpningen av bestämmelser i nationell rätt, även om det enligt sjätte direktivet är tillåtet att bibehålla sådana bestämmelser.

19 Kommissionen har utan att direkt besvara tolkningsfrågan, som denna anser saknar relevans, understrukit att Förenade kungarikets skatteförvaltning har tolkat den nationella lagstiftningen felaktigt men inte åsidosatt någon skyldighet som följer av sjätte direktivet.

Domstolens svar

20 Den första frågan rör i huvudsak huruvida en näringsidkare direkt enligt gemenskapsrätten har rätt till nollskattesats, när denna skattesats följer av bestämmelser i nationell rätt.

21 Domstolen vill inledningsvis anmärka att nämnda frågan har direkt samband med de omständigheter som den nationella domstolen har att ta ställning till och svarar mot ett objektivt behov för lösning av tvisten vid den nationella domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 maj 1994 i mål C-18/93, Corsica Ferries, REG 1994, s. I-1783, punkt 14, och av den 22 november 2005 i mål C-144/04, Mangold, REG 2005, s. I-9981, punkt 34). Kommissionens invändning att den första frågan saknar relevans ska således avfärdas, eftersom domstolen är behörig att besvara denna fråga.

22 Domstolen erinrar för det andra om att artikel 28.2 i sjätte direktivet, genom att ge medlemsstaterna möjlighet att tillämpa undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt, utgör ett undantag från reglerna om normalskattesatsen för mervärdesskatt (dom av den 6 juli 2006 i mål C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, REG 2006, s. I-6269, punkt 17). Det är således korrekt att påstå att det är enligt gemenskapsrätten som undantag av slaget nollbeskattning är tillåtna.

23 Gemenskapsrätten medför dock inte en skyldighet för medlemsstaterna att bibehålla sådana undantag. Såsom framgår redan av bestämmelsens lydelse, i dess ursprungliga lydelse, ”får [undantag som gällde före den 31 december 1975] bibehållas”, vilket betyder att det är helt upp till den berörda medlemsstaten att bestämma om denna vill bibehålla en sådan lagstiftning eller inte, om den bland annat uppfyller de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303), som har upphävts. Dessa villkor innebär att det endast var möjligt att införa undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt såvida det förelåg väl angivna socialpolitiska skäl och om det gynnade slutkonsumenterna.

24 Artikel 28.2 a i sjätte direktivet kan således likställas med en ”stand still”-klausul, som har till syfte att förhindra de svåra sociala situationer som skulle kunna uppstå vid ett avskaffande av de skatteförmåner som den nationella lagstiftaren föreskrivit men som inte föreskrivs i sjätte direktivet (domen i det ovannämnda målet Talacre Beach Caravan Sales, punkt 22). Denna möjlighet att bibehålla status quo från tidigare ges således endast en närmare reglering i sjätte direktivet. Grunden för Marks & Spencers möjlighet att göra gällande undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led är således nationell lagstiftning, som inte utgör ett genomförande av sjätte direktivet (se, analogt, dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme, REG 2000, s. I-6049, punkt 38) utan endast utgör en bibehållen förmån som är

tillåten enligt direktivet, med hänsyn till de sociala syftena med Förenade kungarikets lagstiftning, nämligen att inte belasta konsumenterna med mervärdesskatt för vanliga livsmedel.

25 Marks & Spencer kan inte med verkan åberopa artikel 12.1 i sjätte direktivet. Det ska nämligen anmärkas att denna bestämmelse, som preciserar att den skattesats som är tillämplig ska vara den som är i kraft vid tidpunkten för mervärdesskattskyldighetens inträde, utgör ett förbud för den nationella lagstiftaren att, i fall där skattesatsen för en viss vara ändras, såsom bekräftas i artikel 12.2 i sjätte direktivet, på en viss transaktion tillämpa en annan skattesats än den som gäller när denna mervärdesskattskyldighet uppstod för transaktionen i fråga.

26 Syftet med denna bestämmelse är helt klart att reglera frågan från vilken tidpunkt en viss skattesats för mervärdesskatt ska tillämpas.

27 Situationen i målet vid den nationella domstolen, i vilken Commissioners har konstaterat att det har begåtts ett fel vad avser huruvida en viss vara borde ha omfattats av ett undantag med återbetalning av inbetald skatt, är en annan, eftersom skattesatsen inte förändrats över tiden. Frågan rör i stället huruvida en vara omfattas av ett undantag med återbetalning av inbetald skatt, som är tillåten enligt artikel 28.2 a i sjätte direktivet.

28 Svaret på den första frågan blir således att när en medlemsstat enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet, såväl före som efter ändringen i denna bestämmelse genom direktiv 92/77, i sin nationella lagstiftning har bibehållit ett undantag med återbetalning av skatt

som erlagts i föregående led i fråga om vissa angivna leveranser, har en näringsidkare som utför en sådan leverans inte en på gemenskapsrätten grundad rättighet, som kan åberopas direkt, att nollbeskattas.

Andra tolkningsfrågan: Huruvida det föreligger en rätt enligt allmänna gemenskapsrättsliga principer till återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt

Yttrandena till domstolen

29 Enligt Marks & Spencer är allmänna gemenskapsrättsliga principer, däribland principen om skatteneutralitet, tillämpliga, vilket innebär att bolaget har rätt till återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, eftersom hela mervärdesskattesystemet per definition omfattas av gemenskapsrättens tillämpningsområde, även i det fall som avses i artikel 28.2 i sjätte direktivet, såväl i dess ursprungliga lydelse som i dess lydelse enligt direktiv 92/77.

30 Förenade kungarikets regering, den irländska regeringen och den cypriotiska regeringen har understrukit att beloppen i fråga i målet vid den nationella domstolen inte har uppburits i strid med någon bestämmelse i gemenskapsrätten med direkt effekt eller som innebär att en rättighet har instiftats. Det rör sig helt om tillämpning av nationell rätt, och allmänna gemenskapsrättsliga principer saknar betydelse. Irland har tillagt att även om principen om skatteneutralitet skulle vara tillämplig i förevarande fall och skulle medföra rätt till återbetalning, ska denna förmån tillfalla slutkonsumenten på vilken mervärdesskatten har överlastats.

31 Kommissionen erinrar om att när de behöriga nationella myndigheterna uppbär mervärdesskatt måste de följa de grundläggande principer som ligger bakom det gemensamma mervärdesskattesystemet, däribland neutralitetsprincipen. Denna skyldighet åligger myndigheterna när de ska återbetala felaktigt inbetald skatt. Kommissionen har emellertid inte uttalat sig direkt om den andra frågan.

Domstolens svar

32 Den andra frågan rör i huvudsak huruvida en näringsidkare enligt allmänna gemenskapsrättsliga principer, däribland principen om skatteneutralitet, har rätt att begära återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, när den skattesats som borde ha tillämpats följer av nationell rätt.

33 Domstolen vill inledningsvis erinra om att det redan av ordalydelsen i artikel 28.2 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 92/77, framgår att de nationella lagstiftningar som får bibehållas ska ”[stå] i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen” och uppfylla de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i direktiv 67/228. Även om tillägget ”[stå] i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen” tillkom först år 1992, är ett sådant krav, som är nödvändigt för att det gemensamma mervärdesskattesystemet ska kunna fungera väl och tolkas enhetligt, giltigt för hela den period under vilken felaktig skatt togs ut, i målet vid nationella domstolen. Såsom domstolen har haft tillfälle att påminna om är det endast tillåtet att behålla undantag, eller lägre skattesatser för mervärdesskatt än de minimisatser som föreskrivs i sjätte direktivet, om dessa bland annat inte strider mot principen om skatteneutralitet, som ingår som en nödvändig del av detta system (se,

för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 19, och av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-3369, punkt 21).

34 Av detta följer således att principerna som styr det gemensamma mervärdesskattesystemet, däribland principen om skatteneutralitet, är tillämpliga i det fall som föreskrivs i artikel 28.2 i sjätte direktivet och att de i förekommande fall kan åberopas av en skattskyldig person mot en nationell bestämmelse eller mot hur denna bestämmelse tillämpas, om bestämmelsen strider mot dessa principer.

35 Vad gäller just rätten till återbetalning vill domstolen erinra om att, enligt dess fasta rättspraxis, rätten att erhålla återbetalning av skatter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga regler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som medborgarna direkt har tillerkänts i gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 30, och där omnämnd rättspraxis). Denna princip är även tillämplig på skatter som uppburits i strid med en nationell lagstiftning som är tillåten enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet.

36 Svaret på den andra frågan blir således att när en medlemsstat enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet (såväl före som efter ändringen i denna bestämmelse genom direktiv 92/77) i sin nationella lagstiftning har bibehållit ett undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led i fråga om vissa angivna leveranser, men feltolkat sin nationella lagstiftning, så att vissa leveranser som omfattas av undantaget med återbetalning av ingående skatt enligt den nationella lagstiftningen har påförts skatt enligt normalskattesatsen, är de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, däribland principen om skatteneutralitet, tillämpliga, så att en näringsidkare som utför sådana leveranser har rätt att återfå de belopp som felaktigt tagits ut i skatt på leveranserna.

Tredje–femte frågorna: Eventuella begränsningar av rätten till återbetalning enligt principerna om likabehandling och skatteneutralitet

Yttranden till domstolen

37 Enligt Marks & Spencer innebär omständigheten att regeln om obehörig vinst tillämpas på ”payment traders” (skattskyldiga personer för vilka ingående mervärdesskatt ett visst räkenskapsår överskrider utgående mervärdesskatt) men däremot inte på ”repayment traders” (skattskyldiga personer för vilka den motsatta situationen råder) ett åsidosättande av principerna om likabehandling och skatteneutralitet. Det är därför inte nödvändigt att bevisa att en ”payment trader” har orsakats en ekonomisk förlust eller nackdel. Slutligen ankommer det på varje medlemsstat att med iakttagande av gemenskapsrätten, vilken varken utgör hinder för ett undantag för obehörig vinst eller föreskriver ett sådant undantag, att definiera hur skillnader som anses strida mot dessa principer ska åtgärdas.

38 Förenade kungarikets regering anser att frågorna 3–5 ska besvaras nekande.

39 Irland och den cypriotiska regeringen har, med hänsyn till att de anser att de första två tolkningsfrågorna ska besvaras nekande, inte ansett det nödvändigt att besvara de senare frågorna.

40 Kommissionen har angett att gemenskapsrätten medger att återbetalning vägras i fall av obehörig vinst, om det kan styrkas att sådan har uppkommit. En sådan vägran ska dessutom vara skatteneutral och inte medföra någon diskriminering mellan olika näringsidkare.

Domstolens svar

– Inledande anmärkningar

41 Domstolen erinrar om att gemenskapsrätten inte utgör hinder mot att ett nationellt rättssystem som hindrar att skatt som tagits ut felaktigt återbetalas om detta skulle medföra en obehörig vinst för de återbetalningsberättigade (dom av den 24 mars 1988 i mål 104/86, kommissionen mot Italien, REG 1988, s. 1799, punkt 6, av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport, REG 1999, s. I-579, punkt 47, och av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michaïlidis, REG 2000, s. I-7145, punkt 31). Principen om förbud mot obehörig vinst måste emellertid, för att vara gemenskapsrättskonform, tillämpas med beaktande av andra principer, såsom likabehandlingsprincipen.

42 Domstolen vill dessutom erinra om att ifall skatt har uppburits i strid med gemenskapsrätten och det står klart att endast en del av skatten har övervältrats, åligger det de nationella myndigheterna att återbetala det belopp som inte har övervältrats (dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkterna 27 och 28). Det ska dock preciseras att även om skatten i sin helhet ingår i det pris som tillämpas, kan den skattskyldige dock lida skada till följd av att försäljningsvolymen minskar (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Comateb m.fl., punkterna 29 och 30, och Michaïlidis, punkterna 34 och 35).

43 Förekomsten och omfattningen av den obehöriga vinst som återbetalningen av en skatt som tagits ut i strid med gemenskapsrätten medför för en skattskyldig person kan följaktligen endast fastställas på grundval av en ekonomisk analys som tar hänsyn till samtliga relevanta omständigheter (se bland annat dom av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World m.fl., REG 2003, s. I-11365, punkterna 94–100).

44 Det ankommer således på den nationella domstolen att kontrollera om Commissioners bedömning överensstämmer med den analys som beskrivs i punkten ovan.

– Tredje frågan

45 Den fråga som domstolen har att ta ställning till är i huvudsak huruvida det innebär ett åsidosättande av de gemenskapsrättsliga principerna om skatteneutralitet och likabehandling, om en näringsidkare inte ersätts för all mervärdesskatt som skattemyndigheterna felaktigt har uppburit, på grund av att denna återbetalning skulle medföra en obehörig vinst, om detta skäl för att vägra återbetalning enligt den nationella lagstiftningen inte gäller för näringsidkare som före återbetalningen hade en skattefordran.

46 Det ska vidare undersökas om principen om skatteneutralitet och den allmänna gemenskapsrättsliga principen om likabehandling ifall återbetalning delvis vägras, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen, har åsidosatts eller inte genom att ”payment traders” behandlas annorlunda än ”repayment traders”.

47 Vad för det första gäller principen om skatteneutralitet vill domstolen erinra om att denna princip, som är en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet (se bland annat dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkt 59), särskilt utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 11 juni 1998 i målC-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369,

punkterna 21 och 27, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 22). Härav följer att nämnda produkter ska belastas med en enhetlig skattesats (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 22).

48 För det fall att en felaktig skattesats har drabbat flera skattskyldiga personer och frågan huruvida felaktigt uppburna belopp ska återbetalas åtminstone delvis beror på huruvida de skattskyldiga personerna ursprungligen hade en skatteskuld eller en skattefordran vad avser mervärdesskatt, kommer den senare gruppen i själva verket och i praktiken att beskattas annorlunda, på samma sätt som fallet är när olika skattesatser för mervärdesskatt tillämpas för varor som liknar varandra. En sådan skillnad strider således mot principen om skatteneutralitet, i de fall som de skattskyldiga personerna säljer liknande varor, vilket är en fråga som det ankommer på den nationella domstolen att bedöma.

49 Domstolen vill för det andra erinra om att principen om skatteneutralitet är ett uttryck för likabehandlingsprincipen på mervärdesskatteområdet (dom av den 8 juni 2006 i målC-106/05, L.u.P., REG 2006, s. I-5123, punkt 48, och angiven rättspraxis). Det kan emellertid vara fråga om åsidosättande av principen om skatteneutralitet endast om det är fråga om näringsidkare som konkurrerar med varandra, såsom anmärkts i punkt 47 ovan, medan likabehandlingsprincipen på skatteområdet kan åsidosättas genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden.

50 Den allmänna likabehandlingsprincipen är således tillämplig i en situation där samtliga berörda näringsidkare har en skattefordran vad avser mervärdesskatt och ansöker om återbetalning hos skattemyndigheterna men där deras ansökningar om återbetalning behandlas olika, dock utan hänsyn till huruvida de konkurrerar med varandra. Domstolen måste således pröva huruvida denna princip som sådan utgör hinder för en sådan lagstiftning som section 80 i VAT Act 1994.

51 Domstolen erinrar i detta sammanhang om att likabehandlingsprincipen kräver att jämförbara situationer inte ska behandlas olika, om det inte finns objektiva skäl för en sådan åtskillnad (dom av den 25 november 1986 i de förenade målen 201/85 och 202/85, Klensch m.fl., REG 1986, s. 3477, punkt 9, och domen i det ovannämnda målet Idéal tourisme, punkt 35).

52 Domstolen anmärker att i en nationell lagstiftning av det slag som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen är skillnaden i behandling mellan näringsidkare, vad avser begreppet obehörig vinst, beroende på huruvida de ursprungligen hade en skatteskuld eller en skattefordran, vad avser mervärdesskatt, inte objektivt grundad. Omständigheten att en näringsidkare har erhållit en obehörig vinst saknar nämligen samband med frågan vilken ställning denne hade gentemot skatteförvaltningen innan mervärdesskatten återbetalades, eftersom obehörig vinst uppkommer genom själva återbetalningen och denna vinst saknar samband med huruvida näringsidkaren dessförinnan hade en skattefordran eller en skatteskuld.

53 Denna analys stöds, om så är nödvändigt, av den ändring som Förenade kungariket har gjort i sin lagstiftning efter det att kommissionen sänt en formell underrättelse till denna medlemsstat i ett fördragsbrottsförfarande. Enligt section 3 i den andra finanslagen från år 2005, som omnämns i punkt 8 ovan, görs det nämligen inte längre någon skillnad som en funktion av den skattskyldiges situation gentemot skattemyndigheten.

54 Svaret på den tredje frågan blir således att även om likabehandlingsprincipen och principen om skatteneutralitet i princip är tillämpliga i ett sådant mål som det som är anhängigt vid den nationella domstolen så har dessa principer inte åsidosatts endast genom att en skattskyldig person vägras återbetalning på grund av att denne därmed skulle göra en obehörig vinst. Däremot utgör principen om skatteneutralitet hinder mot att ett förbud mot obehörig vinst endast tillämpas på skattskyldiga personer som

är ”payment traders” men däremot inte på skattskyldiga personer som är ”repayment traders”, om dessa säljer liknande varor. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om så är fallet i detta mål. Den allmänna principen om likabehandling, som på skatteområdet kan åsidosättas genom diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden, utgör hinder mot diskriminering, utan objektiva skäl, mellan ”payment traders” och ”repayment traders”.

– Den fjärde frågan

55 Den nationella domstolen har i huvudsak ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida svaret på den tredje frågan blir ett annat om det föreligger bevis för att den näringsidkare som förvägrats återbetalning, på grund av att detta skulle medföra en obehörig vinst, inte har lidit någon ekonomisk förlust eller nackdel.

56 Domstolen anmärker härvid dels att den omständigheten att all mervärdesskatt har övervältrats på slutkonsumenten inte nödvändigtvis medför att det inte uppstår någon ekonomisk förlust eller nackdel, eftersom näringsidkaren, såsom anmärkts i punkt 42 ovan, kan ha lidit skada genom minskad försäljningsvolym. Dels är det, såsom anmärkts i punkterna 52–54 ovan, fråga om ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen genom nationell lagstiftning av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, när näringsidkare diskrimineras vad gäller deras rätt till återbetalning av felaktigt uppburen mervärdesskatt, och detta oberoende av huruvida berörda näringsidkare med säkerhet har lidit någon ekonomisk förlust eller nackdel.

57 Svaret på den fjärde frågan blir således att svaret på den tredje frågan inte påverkas av huruvida det föreligger bevis för att den näringsidkare som förvägrats återbetalning av felaktigt uppburen mervärdesskatt inte har lidit någon ekonomisk förlust eller nackdel.

– Den femte frågan

58 Den nationella domstolen har i huvudsak ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida gemenskapsrätten kräver eller tillåter att den nationella domstolen korrigerar följderna av det åsidosättande av likabehandlingsprincipen som nämns i punkterna 52–54 ovan, genom att besluta att all felaktigt uppburen mervärdesskatt ska återbetalas till den näringsidkare som utsatts för detta fel, även om en sådan återbetalning leder till att denne erhåller en obehörig vinst, eller om den kräver eller tillåter att detta fel ska korrigeras på annat sätt.

59 Domstolen anmärker i detta avseende att i avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter ska det, enligt fast rättspraxis, i varje medlemsstats rättsordning anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan vid domstol som är avsedda att säkerställa ett fullständigt skydd för de rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten (se dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe-Zentralfinanz och Rewe-Zentral, REG 1976, s. 1989, punkt 5, svensk specialutgåva, volym 3, s. 261, och av den 30 september 2003 i mål C-224/01, Köbler, REG 2003, s. I-10239, punkt 46).

60 Det ankommer således på den nationella domstolen att själv avgöra vilka retroaktiva följder som ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen enligt vad som nämns i punkterna 52–54 ovan eventuellt bör leda till.

61 Det ankommer emellertid på domstolen att ange vissa kriterier eller principer i gemenskapsrätten som ska beaktas vid denna bedömning.

62 Den nationella domstolen ska vid denna bedömning följa gemenskapsrätten och bland annat beakta likabehandlingsprincipen, såsom erinrats om i punkt 51 ovan. Den nationella domstolen bör i princip besluta att all felaktigt inbetald mervärdesskatt ska återbetalas till den diskriminerade näringsidkaren, som ersättning för åsidosättandet av den allmänna likabehandlingsprincipen, om det inte i nationell rätt finns andra medel för att kompensera densamme.

63 Den nationella domstolen ska, som generaladvokaten har anmärkt i punkt 74 i sitt förslag till avgörande, i en sådan situation underlåta att tillämpa varje diskriminerande bestämmelse i nationell rätt, utan att behöva begära eller avvakta att den nationella lagstiftaren upphäver den, och tillämpa samma bestämmelser på personerna i den missgynnade gruppen som dem som gäller för personerna i den gynnade gruppen.

64 Svaret på den femte frågan blir således att det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av gemenskapsrätten, bland annat likabehandlingsprincipen och principen att den nationella domstolen ska se till att dess beslut om ersättning inte strider mot gemenskapsrätten, själv avgöra vilka retroaktiva följder som ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen, enligt vad som nämns i punkt 51 ovan, eventuellt bör leda till, i enlighet med de regler om lagstiftningens tillämplighet i tiden som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Rättegångskostnaderna

65 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **När en medlemsstat enligt artikel 28.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (såväl före som efter ändringen i denna bestämmelse genom rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992) i sin nationella lagstiftning har bibehållit ett undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led i fråga om vissa angivna leveranser, har en näringsidkare som utför en sådan leverans inte en på gemenskapsrätten grundad rättighet, som kan åberopas direkt, att nollbeskattas.**

2) **När en medlemsstat enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet 77/388 (såväl före som efter ändringen i denna bestämmelse genom direktiv 92/77) i sin**

nationella lagstiftning har bibehållit ett undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led i fråga om vissa angivna leveranser, men feltolkat sin nationella lagstiftning, så att vissa leveranser som omfattas av undantaget med återbetalning av ingående skatt enligt den nationella lagstiftningen har påförts skatt enligt normalskattesatsen, är de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, däribland principen om skatteneutralitet, tillämpliga, så att en näringsidkare som utför sådana leveranser har rätt att återfå de belopp som felaktigt tagits ut i skatt på leveranserna.

3) **Även om likabehandlingsprincipen och principen om skatteneutralitet i princip är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen, så har dessa principer inte åsidosatts endast genom att en skattskyldig person vägras återbetalning på grund av att denne därmed skulle göra en obehörig vinst. Däremot utgör principen om skatteneutralitet hinder mot att ett förbud mot obehörig vinst endast tillämpas på skattskyldiga personer som är ”payment traders” (skattskyldiga personer för vilka ingående mervärdesskatt ett visst räkenskapsår överskrider utgående mervärdesskatt), men däremot inte på skattskyldiga personer som är ”repayment traders” (skattskyldiga personer för vilka den motsatta situationen råder), om dessa säljer liknande varor. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om så är fallet i detta mål. Den allmänna principen om likabehandling, som på skatteområdet kan åsidosättas genom diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden, utgör hinder mot diskriminering utan objektiva skäl mellan ”payment traders” och ”repayment traders”.**

4) Svaret på den tredje frågan påverkas inte av huruvida det föreligger bevis för att den näringsidkare som förvägrats återbetalning av felaktigt uppburen mervärdesskatt inte har lidit någon ekonomisk förlust eller nackdel.

5) Det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av gemenskapsrätten, bland annat likabehandlingsprincipen och principen att den nationella domstolen ska se till att dess beslut om ersättning inte strider mot gemenskapsrätten, själv avgöra vilka retroaktiva följder som ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen, enligt vad som nämns i punkt 3 i detta domslut, eventuellt bör leda till, i enlighet med de regler om lagstiftningens tillämplighet i tiden som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Underskrifter