WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 10 kwietnia 2008 r. *

W sprawie C-309/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez House of Lords (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 12 lipca 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 lipca 2006 r., w postępowaniu:

Marks & Spencer plc

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: J. Swedenborg, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 października 2007 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 grudnia 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Marks & Spencer plc przez D. Milnego, QC, A. Hitchmough'a, barrister, D. Waelbroecka, adwokata oraz D. Slatera, solicitor,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez Z. Bryanston-Cross, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez K. Lasoka, QC, oraz P. Mantle'a, barrister,

— w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Clohessy, SC, oraz N. O'Hanlon'a, BL,

— w imieniu rządu cypryjskiego przez E. Simeonidou, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), w brzmieniu pierwotnym, a także wykładni tego samego art. 28 ust. 2 lit. a) w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. (Dz.U. L 316, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Marks & Spencer plc (zwaną dalej „Marks & Spencer") a Commissioners of Customs & Excise (zwanymi dalej „Commissioners") w przedmiocie odmowy przez Commissioners uwzględnienia złożonego przez Marks & Spencer wniosku o zwrot nienależnie zapłaconego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT").

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Artykuł 12 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że zasadniczo należny podatek VAT obliczany jest według stawki, „która obowiązuje w momencie zaistnienia zdarzenia podatkowego".

4 Artykuł 28 ust. 2 szóstej dyrektywy w brzmieniu pierwotnym stanowił:

„Obniżone stawki podatkowe i zwolnienia ze zwrotem podatku zapłaconego na poprzednim etapie, które obowiązują w dniu 31 grudnia 1975 r. i które odpowiadają warunkom określonym w art. 17 tiret ostatnie drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1976 r., mogą być utrzymane do momentu, ustalonego przez Radę, stanowiącą jednomyślnie na wniosek Komisji, nie później jednak niż do dnia zniesienia opodatkowania przywozu i zwrotu podatku w wywozie w handlu między państwami członkowskimi. Państwa członkowskie przyjmą środki niezbędne do zapewnienia, że podatnik zgłosi dane wymagane do określenia środków własnych w odniesieniu do tych operacji.

Co pięć lat Rada, na podstawie sprawozdania Komisji, dokonuje przeglądu wyżej wspomnianych obniżonych stawek podatkowych i zwolnień od podatku oraz, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, podejmuje, tam gdzie to konieczne, środki niezbędne do zapewnienia ich stopniowego zniesienia".

5 Artykuł 28 ust. 2 lit a) w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 92/77 stanowi:

„[…]

a) Zwolnienia, na podstawie których zwracane są podatki zapłacone w poprzedniej fazie i obniżone stawki niższe niż stawka minimalna ustanowiona w art. 12 ust. 3,

w odniesieniu do obniżonych stawek, obowiązujące w dniu 1 stycznia 1991 r. i zgodne z prawem wspólnotowym, jak również spełniające warunki określone w ostatnim akapicie art. 17 drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r., mogą zostać utrzymane w mocy.

Państwa członkowskie przyjmują środki niezbędne dla zapewnienia ustalenia środków własnych odnoszących się do tych operacji.

[…]".

Uregulowanie krajowe

6 Value Added Tax Act 1994 (ustawa z 1994 r. dotycząca podatku od wartości dodanej, zwana dalej „VAT Act 1994") ustanawia zasadę ogólną stosowania w Zjednoczonym Królestwie stawki 0% podatku VAT do dostawy produktów żywnościowych. Artykuł 30 VAT Act 1994 zatytułowany „Opodatkowanie według stawki 0%" odsyła do załącznika 8 do tej ustawy zawierającego taki sam tytuł, który stanowi w drugiej części pod rubryką „Grupa 1 — Żywność", „Produkty objęte wyjątkiem", pkt 2, że na zasadzie odstępstwa nie stosuje się stawki 0% podatku VAT do słodyczy, za wyjątkiem ciast i ciastek, które opodatkowane są według stawki 0%, z wyłączeniem ciastek pokrytych w całości lub w części czekoladą, które opodatkowane są według stawki podstawowej.

7 Artykuł 80 VAT Act 1994 obowiązujący w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych przed sądem krajowym, miał następujące brzmienie:

„1) W przypadku gdy podatnik dokonał zapłaty na rzecz Commissioners (zarówno przed, jak i po wejściu w życie niniejszej ustawy) tytułem podatku VAT określonej kwoty pieniężnej, która nie była należna, Commissioners zobowiązani są do zwrotu tej kwoty podatnikowi.

2) Commissioners są zobowiązani do zwrotu kwoty na postawie niniejszego artykułu tylko wtedy, gdy wystąpiono w tym celu ze stosownym wnioskiem.

3) Commissioners mogą przeciwstawić wnioskowi złożonemu na postawie niniejszego artykułu zarzut, jeżeli zwrot danej kwoty stanowiłby dla wnioskodawcy źródło bezpodstawnego wzbogacenia.

[…]”.

8 Artykuł 80 VAT Act 1994 został zmieniony przez art. 3 Finance (nº2) Act 2005 [drugiej ustawy budżetowej z 2005 r.], który w zakresie zarzutu bezpodstawnego wzbogacenia dokonał znacznych zmian w owym art. 80. Zastąpił on między innymi w ww. ust. 3 pojęcie „zwrot” (repayment) pojęciem „zaliczenie” (crediting).

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 Od czasu ustanowienia podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie w 1973 r. Commissioners, do których należy pobór tego podatku, uważali, że pokryte czekoladą „teacake", sprzedawane przez Marks & Spencer, stanowiły ciastka, a nie ciasta, i jako takie powinny być opodatkowane według zwykłej stawki podatku VAT, a nie według stawki 0%. W ten sposób w okresie pomiędzy kwietniem 1973 r. a październikiem 1994 r. Marks & Spencer płaciła podatek, który nie był należny.

10 W piśmie z dnia 30 września 1994 r. Commissioners przyznali się do błędu i „teacakes" ostatecznie zostały zaklasyfikowane jako ciasta podlegające w związku z tym opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki 0%. W wyniku ujawnienia tego błędu Marks & Spencer złożyła w dniu 8 lutego 1995 r. wniosek o zwrot kwoty 3,5 miliona GBP. Wniosek ten został uwzględniony jedynie do wysokości 10% wnioskowanej kwoty (350 000 GBP), ponieważ Commissioners uznali, że odnośna sieć sklepów przerzuciła 90% zapłaconego przez nią podatku VAT na swoich klientów. W związku z tym Commissioners przeciwstawili Marks & Spencer zarzut bezpodstawnego wzbogacenia przewidziany w art. 80 ust. 3 VAT Act 1994. Ponadto Commissioners zastosowali przepisy dotyczące przedawnienia (nowe i działające z mocą wsteczną), na podstawie których nie byli oni zobowiązani do zwrotu kwot zapłaconych przed więcej niż trzema laty przed złożeniem wniosku o zwrot. W związku z tym ostatecznie w dniu 4 kwietnia 1997 r. na rzecz Marks & Spencer została zapłacona kwota 88 440 GBP.

11 W wyniku oddalenia odwołania w postępowaniu administracyjnym Marks & Spencer zwróciła się do VAT and Duties Tribunal, który wyrokiem z dnia 22 kwietnia 1998 r. potwierdził rozstrzygnięcie Commissioners. Marks & Spencer zaskarżyła ten wyrok do High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), który również oddalił jej wniosek orzeczeniem z dnia 21 grudnia 1998 r. Orzeczenie to zostało zaskarżone do Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), który odnosząc się do roszczenia o zwrot dotyczącego „teacakes", po raz kolejny oddalił wniosek Marks & Spencer. Niemniej jednak sąd ten, w odniesieniu do innej gałęzi

sporu (dotyczącego opodatkowania bonów handlowych sprzedawanych przez Marks & Spencer), postanowieniem z dnia 14 grudnia 1999 r. skierował do Trybunału pytanie prejudycjalne dotyczące zgodności działającego z mocą wsteczną trzyletniego terminu przedawnienia (zob. pkt 10 niniejszego wyroku) z zasadami skuteczności prawa wspólnotowego i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Pytanie to dotyczyło w szczególności tego, czy jednostka może bezpośrednio wywodzić swoje prawa z dyrektywy po jej prawidłowym transponowaniu do prawa krajowego, w przypadku gdy państwo członkowskie naruszy zakres tej dyrektywy.

12 Wyrokiem z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, Trybunał orzekł, że zasada skuteczności prawa wspólnotowego i zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak sporne przepisy Zjednoczonego Królestwa.

13 Z uwagi na uzasadnienie przyjęte przez Trybunał w odniesieniu do niezgodności z wyżej wymienionymi zasadami prawa wspólnotowego przepisów ustanawiających z mocą wsteczną termin przedawnienia Commissioners, aby traktować w jednakowy sposób wszystkie wnioski złożone na podstawie art. 80 VAT Act 1994, uwzględnili proprio motu wniosek Marks & Spencer o niestosowanie przeciwko niej zarzutu przedawnienia i zwrócili jej dochodzone kwoty do wysokości 10%, po której przekroczeniu ich zdaniem doszłoby do bezpodstawnego wzbogacenia.

14 Marks & Spencer podtrzymała przed Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), opierając się bezpośrednio na prawie wspólnotowym, żądania dotyczące kwot rzekomo stanowiących bezpodstawne wzbogacenie. Orzeczeniem z dnia 21 października 2003 r. sąd ten oddalił wniosek złożony przez Marks & Spencer, która w związku z tym zaskarżyła je do House of Lords.

15 House of Lords postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy w przypadku gdy na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy […] (w brzmieniu obowiązującym zarówno przed, jak i po zmianie tego przepisu w 1992 r. przez dyrektywę 92/77) państwo członkowskie utrzymało w mocy w przepisach krajowych dotyczących podatku VAT zwolnienie połączone ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie w odniesieniu do określonych dostaw lub usług, przedsiębiorca realizujący takiego rodzaju dostawy lub usługi może bezpośrednio powoływać się na prawo do opodatkowania go według stawki 0%, wywodząc je z prawa wspólnotowego?

2) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pierwsze pytanie, czy w przypadku gdy na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy […] (w brzmieniu obowiązującym zarówno przed, jak i po zmianie tego przepisu w 1992 r. przez dyrektywę 92/77) państwo członkowskie utrzymało w mocy w przepisach krajowych dotyczących podatku VAT zwolnienie połączone ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie w odniesieniu do określonych dostaw lub usług, lecz dokonywało błędnej wykładni przepisów krajowych, wskutek czego określone dostawy lub usługi, które powinny być objęte zwolnieniem połączonym ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie zgodnie z prawem krajowym, były opodatkowane według stawki podstawowej, mają zastosowanie zasady ogólne prawa wspólnotowego, w tym zasada neutralności podatkowej, w taki sposób że dają one przedsiębiorcy, który realizował tego rodzaju dostawy lub usługi, prawo do odzyskania kwot błędnie pobranych w związku z tymi dostawami lub usługami?

3) W razie udzielenia na pierwsze i drugie pytanie odpowiedzi twierdzących — czy zasady prawa wspólnotowego, takie jak zasada równego traktowania i zasada

neutralności podatkowej, znajdują zastosowanie i zostałyby naruszone, jeśli wspomniany przedsiębiorca nie otrzymałby zwrotu całej kwoty błędnie pobranej w związku ze zrealizowanymi przez niego dostawami lub usługami, w sytuacji gdy:

— zwrot całej kwoty doprowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia tego przedsiębiorcy; lub

— ustawodawstwo krajowe przewiduje, że nadpłacony podatek nie może zostać zwrócony, o ile zwrot doprowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia przedsiębiorcy; ale

— w przepisach krajowych brak jest jakiegokolwiek postanowienia podobnego do [postanowienia zawartego w tiret poprzedzającym], odnoszącego się do wniosków o zwrot złożonych przez „przedsiębiorców otrzymujących zwrot różnicy podatku" (repayment trader) („przedsiębiorca otrzymujący zwrot podatku" to podatnik, który w danym okresie rozliczeniowym nie dokonuje wpłaty podatku VAT do właściwych organów krajowych, lecz otrzymuje od nich płatność, ponieważ w tym okresie kwota podatku VAT, którą uprawniony jest odliczyć, przekracza kwotę podatku VAT należnego od zrealizowanych przez niego dostaw lub usług)?

4) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytanie trzecie ma znaczenie, czy można wykazać, że różnica w traktowaniu przedsiębiorców składających wniosek o zwrot nadpłaconego podatku i przedsiębiorców żądających zwrotu nadwyżki z tytułu odliczenia podatku naliczonego na wcześniejszym etapie (w związku z tym, że w deklaracji kwota ta przewyższa kwotę pobranego podatku należnego) spowodowała lub nie spowodowała po stronie tych pierwszych stratę finansową lub postawienie ich w niekorzystnej sytuacji, a jeśli tak, to jakie?

5) Jeżeli w sytuacji opisanej w trzecim pytaniu zasady prawa wspólnotowego, takie jak zasada równego traktowania i zasada neutralności podatkowej, znajdują zastosowanie, przy czym w przeciwnym razie zostałyby one naruszone, to czy prawo wspólnotowe wymaga albo zezwala, by sąd zniwelował ową różnicę traktowania poprzez uwzględnienie złożonego przez przedsiębiorcę wniosku o zwrot nadpłaconego podatku, doprowadzając do jego bezpodstawnego wzbogacenia, czy też prawo wspólnotowe wymaga lub zezwala, by sąd zastosował jakieś inne rozwiązanie (a jeśli tak, to jakie)?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego dotyczącego istnienia prawa, wywodzonego z prawa wspólnotowego, do opodatkowania danej transakcji podatkiem VAT według stawki 0%

Uwagi przedłożone Trybunałowi

16 Marks & Spencer uważa, że prawo do opodatkowania danej transakcji podatkiem VAT według stawki 0% powstaje zarówno w wyniku zastosowania art. 12 ust. 1 szóstej dyrektywy, której brzmienie — jak twierdzi — jest jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, jak również w wyniku zastosowania zasady równego traktowania. Odstępstwo, z którego korzysta Zjednoczone Królestwo na podstawie art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy w jego pierwotnym brzmieniu, jak i w brzmieniu tego art. 28 ust. 2 lit. a) wynikającego z dyrektywy 92/77, nie skutkuje wyłączeniem tej sytuacji z zakresu zastosowania prawa wspólnotowego, o czym stanowi sam przepis.

17 Rząd Zjednoczonego Królestwa i Irlandia uważają z kolei, że przedsiębiorca nie może wywodzić z prawa wspólnotowego żadnego prawa mającego bezpośredni skutek w postaci zwolnienia połączonego ze zwrotem podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie. Prawo do objęcia transakcji stawką 0% można wywodzić wyłącznie z prawa krajowego.

18 Rząd cypryjski zauważa, że błąd popełniony przez Commissioners dotyczy stosowania przepisów prawa krajowego, pomimo że na ich utrzymanie zezwolono w szóstej dyrektywie.

19 Komisja, nie udzielając bezpośrednio odpowiedzi na przedstawione pytanie, które uważa pozbawione znaczenia dla sprawy, podkreśla, że organ podatkowy Zjednoczonego Królestwa błędnie zinterpretował przepisy krajowe, ale że nie naruszył on żadnego obowiązku ustanowionego przez szóstą dyrektywę.

Odpowiedź Trybunału

20 Pierwsze pytanie w istocie dotyczy kwestii, czy możliwe jest, aby przedsiębiorca wywodził bezpośrednio z prawa wspólnotowego prawo do opodatkowania go według stawki 0%, jeżeli taka stawka wynika z przepisów prawa krajowego.

21 W pierwszej kolejności należy wskazać, że pytanie to pozostaje w bezpośrednim związku z okolicznościami faktycznymi przedstawionymi sądowi krajowemu i odpowiada obiektywnym potrzebom rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 maja 1994 r. w sprawie C-18/93 Corsica Ferries, Rec. s. I-1783, pkt 14 i z dnia 22 listopada 2005 r. w sprawie C-144/04 Mangold, Zb.Orz s. I-9981, pkt 34). Zarzut Komisji dotyczący braku znaczenia pytania pierwszego dla sprawy należy w związku z tym odrzucić, a tym samym Trybunał jest właściwy do orzekania w przedmiocie tego pytania.

22 Po drugie należy przypomnieć, że upoważniając państwa członkowskie do zastosowania zwolnienia połączonego ze zwrotem zapłaconego podatku, art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanowił odstępstwo od zasad regulujących zwykłą stawkę podatku VAT (wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales, Zb.Orz. s. I-6269, pkt 17). W związku z tym należy wskazać, że owe zwolnienia, tak zwane „opodatkowanie według stawki 0%", są dozwolone właśnie na podstawie prawa wspólnotowego.

23 Niemniej prawo wspólnotowe nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku utrzymania takich zwolnień. W rzeczywistości bowiem, co wynika z brzmienia tego przepisu w jego pierwotnej wersji, zwolnienia istniejące w dniu 31 grudnia 1975 r. „mogą być utrzymane", co oznacza, że jedynie od oceny danego państwa członkowskiego zależy utrzymanie danych przepisów, które powinny odpowiadać w szczególności kryteriom przewidzianym w art. 17 ostatnie tiret drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych — struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, 71, s. 1303), uchylonej, w myśl których zwolnienie połączone ze zwrotem zapłaconego podatku mogło być ustanowione jedynie z wyraźnie określonych względów interesu społecznego i na korzyść konsumenta końcowego.

24 Artykuł 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy można zrównać z klauzulą „stand still", służącą unikaniu trudnych sytuacji społecznych, które mogłyby wynikać ze zniesienia korzyści przewidzianych przez prawodawcę krajowego, lecz nieprzejętych przez szóstą dyrektywę (ww. wyrok w sprawie Talacre Beach Caravan Sales, pkt 22). Owo dobrowolne utrzymanie wcześniejszego status quo zostało jedynie w sposób ramowy przewidziane przez szóstą dyrektywę. W związku z tym, to na podstawie przepisów prawa krajowego — które nie stanowią przepisów transponujących szóstą dyrektywę (zob. analogicznie wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-36/99 Idéal tourisme, Rec. s. I-6049, pkt 38), lecz utrzymanie tej korzyści, na co zezwala szósta dyrektywa, ze względu na cele społeczne realizowane przez przepisy Zjednoczonego Królestwa,

polegające na nieobciążaniu konsumenta końcowego podatkiem VAT od bieżących produktów żywnościowych — Marks & Spencer może dochodzić zwolnienia połączonego ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie.

25 Marks & Spencer nie może w związku z tym skutecznie powoływać się na art. 12 ust. 1 szóstej dyrektywy. W rzeczywistości bowiem należy zauważyć, że ów przepis, który stanowi, że podatek oblicza się według stawki obowiązującej w chwili zaistnienia zdarzenia podatkowego w podatku VAT, ma na celu zakazanie prawodawcy krajowemu, w przypadku zmiany stawki podatku stosowanej do danego produktu, co potwierdza art. 12 ust. 2 szóstej dyrektywy, stosowania do danej transakcji stawki podatku innej niż obowiązująca w chwili zaistnienia zdarzenia powodującego opodatkowanie tej transakcji podatkiem VAT.

26 W ten sposób powodem ustanowienia tego przepisu jest wyraźnie uregulowanie kwestii określenia stosowania w czasie danej stawki podatku VAT.

27 Inaczej jest w przypadku sytuacji przed sądem krajowym, w której Commissioners stwierdzili błąd odnośnie do kwestii, czy dany produkt powinien być objęty zwolnieniem połączonym z prawem do zwrotu zapłaconego podatku, ponieważ nie chodzi o zmianę stawki w czasie, lecz o to, czy dany produkt należał, czy też nie do zakresu zwolnienia połączonego z prawem do zwrotu zapłaconego podatku, dozwolonego na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

28 W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż w przypadku gdy na podstawie art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym zarówno przed, jak i po zmianie tego przepisu przez dyrektywę 92/77, państwo członkowskie utrzymało w mocy w przepisach krajowych zwolnienie połączone ze

zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie w odniesieniu do określonych dostaw lub usług, przedsiębiorca realizujący takiego rodzaju dostawy lub sługi nie może bezpośrednio powoływać się na jakiekolwiek wywodzone z prawa wspólnotowego prawo do opodatkowania tych dostaw lub usług podatkiem VAT według stawki 0%.

W przedmiocie pytania drugiego dotyczącego istnienia wywodzonego z zasad ogólnych prawa wspólnotowego prawa do zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT

Uwagi przedstawione Trybunałowi

29 Zdaniem Marks & Spencer zasady ogólne prawa wspólnotowego, włączywszy w to zasadę neutralności podatkowej, mają zastosowanie w taki sposób, iż uzasadniają one stosowanie na jej korzyść prawa do zwrotu nienależnie pobranego podatku VAT, ponieważ cały system podatku VAT pozostaje z definicji w zakresie zastosowania prawa wspólnotowego, nawet w przypadku przewidzianym w art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy, zarówno w brzmieniu pierwotnym, jak i w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 92/77.

30 Rząd Zjednoczonego Królestwa, Irlandii oraz rząd cypryjski podkreślają, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym kwoty nie zostały pobrane z naruszeniem jakiegokolwiek przepisu prawa wspólnotowego mającego bezpośrednią skuteczność lub przyznającego prawo. Ich zdaniem chodzi tu o ścisłe zagadnienie prawa krajowego, w związku z tym w żaden sposób nie można zastosować zasad ogólnych prawa wspólnotowego. Irlandia dodaje, że gdyby w niniejszej sprawie miała zostać zastosowana zasada neutralności podatkowej w celu uzasadnienia prawa do zwrotu, to należałoby zezwolić na skorzystanie z tego prawa konsumentowi końcowemu, który poniósł ciężar podatku VAT.

31 Komisja przypomina, że przy stosowaniu podatku VAT właściwe organy krajowe powinny postępować zgodnie z głównymi zasadami leżącymi u podstaw wspólnego systemu podatku VAT, w szczególności z zasadą neutralności. Obowiązek ten spoczywa na nich przy dokonywaniu zwrotu nadwyżki podatku. Komisja nie wypowiada się jednak bezpośrednio w przedmiocie pytania drugiego.

Odpowiedź Trybunału

32 Pytanie drugie dotyczy w istocie kwestii, czy przedsiębiorca może na podstawie zasad ogólnych prawa wspólnotowego, w szczególności na podstawie zasady neutralności podatkowej, dochodzić zwrotu nienależnie pobranego podatku VAT, gdy stawka, która powinna być zastosowana, wynika z prawa krajowego.

33 W pierwszej kolejności należy podkreślić, że samo brzmienie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w wersji wynikającej z dyrektywy 92/77 wskazuje na to, że przepisy krajowe, których utrzymanie jest dozwolone, powinny być „zgodne z prawem wspólnotowym" i spełniać kryteria przewidziane w art. 17 tiret ostatni dyrektywy 67/228. Pomimo iż wzmianka o „zgodności z prawem wspólnotowym" została wprowadzona dopiero w 1992 r., wymóg ten, nierozerwalnie związany z prawidłowym funkcjonowaniem i jednolitą wykładnią wspólnego systemu podatku VAT, zachowuje swą ważność przez cały okres błędnego opodatkowania sporny przed sądem krajowym. Zgodnie z tym, co już przypomniał Trybunał, utrzymanie zwolnień lub obniżonych stawek podatku VAT, niższych niż minimalne stawki przewidziane przez szóstą dyrektywę, jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy nie narusza ono zasady neutralności

podatku, która leży u podstaw tego systemu (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 19, i z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-3369, pkt 21).

34 Z powyższego wynika zatem, że zasady rządzące wspólnym systemem podatku VAT, w tym zasada neutralności podatkowej, znajdują zastosowanie nawet w przypadku przewidzianym w art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy i podatnik może w razie potrzeby powoływać się na nie przeciwko przepisowi krajowemu lub jego zastosowaniu, które naruszają te zasady.

35 W szczególności odnośnie do prawa do zwrotu należy przypomnieć, tak jak to wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom bezpośrednio przez przepisy wspólnotowe (zob. w szczególności podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). Zasada ta znajduje zastosowanie również do podatków pobranych z naruszeniem przepisów krajowych dozwolonych na podstawie art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy.

36 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż w przypadku gdy na podstawie art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy — tak przed, jak i po wprowadzeniu zmian do tego przepisu w przez dyrektywę 92/77 — państwo członkowskie utrzymało w mocy w przepisach krajowych zwolnienie połączone ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie w odniesieniu do określonych dostaw lub usług, lecz dokonywało błędnej wykładni przepisów krajowych, wskutek czego określone dostawy lub usługi, które powinny być objęte zwolnieniem połączonym ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie, zgodnie z prawem krajowym, były opodatkowane według stawki podstawowej, mają zastosowanie zasady ogólne prawa wspólnotowego, w tym zasada neutralności podatkowej, w taki sposób że dają one przedsiębiorcy, który realizował tego rodzaju dostawy lub usługi, prawo do odzyskania kwot błędnie pobranych w związku z tymi dostawami lub usługami.

W przedmiocie pytań od trzeciego do piątego dotyczących ewentualnych granic prawa do zwrotu opartego na zasadach równego traktowania i neutralności podatkowej

Uwagi przedstawione Trybunałowi

37 Zdaniem Marks & Spencer stosowanie przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia do „payment traders" (podatników, dla których w danym okresie rozliczeniowym podatek należny przekroczył kwotę zapłaconego podatku naliczonego), lecz nie do „repayment traders" (podatników znajdujących się w sytuacji odwrotnej niż ta poprzednia) stanowi naruszenie zasad równego traktowania i neutralności podatkowej. Zatem nie jest konieczne wykazanie, iż „payment trader" ponieśli stratę lub uszczerbek finansowy. Wreszcie to do każdego państwa członkowskiego należy — w poszanowaniu prawa wspólnotowego, które nie sprzeciwia się zarzutowi bezpodstawnego wzbogacenia, nie wprowadzając też obowiązku jego stosowania — określenie sposobu zapobiegania różnicom w odmiennym traktowaniu, które zostały uznane za sprzeczne z wyżej wymienionymi zasadami.

38 Rząd Zjednoczonego Królestwa jest zdania, że należy udzielić odpowiedzi przeczącej na trzecie, czwarte i piąte pytanie prejudycjalne.

39 Irlandia i rząd cypryjski, z uwagi na negatywną odpowiedź, która ich zdaniem powinna zostać udzielona na pytanie pierwsze i drugie, nie uznali za konieczne udzielenie odpowiedzi na kolejne pytania.

40 Komisja wskazała, że prawo wspólnotowe zezwala na odmowę zwrotu opartą na bezpodstawnym wzbogaceniu, pod warunkiem że bezpodstawne wzbogacenie zostanie wykazane. Ponadto odmowa powinna być podatkowo neutralna i nie powinna skutkować dyskryminacją pomiędzy przedsiębiorcami.

Odpowiedź Trybunału

— Uwagi wstępne

41 Należy przypomnieć, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się temu, aby krajowy system prawny odmawiał zwrotu podatków nienależnie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodował bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo (wyroki: z dnia 24 marca 1988 r. w sprawie 104/86 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 1799, pkt 6, z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. s. I-579, pkt 47, a także z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C-441/98 i C-442/98 Michaïlidis, Rec. s. I-7145, pkt 31). Niemniej zasada zakazu bezpodstawnego wzbogacenia, aby była ona zgodna z prawem wspólnotowym, powinna być wykonywana z poszanowaniem zasad takich jak zasada równego traktowania.

42 Należy ponadto przypomnieć, że w przypadku gdy podatek został z punktu widzenia prawa wspólnotowego nienależnie pobrany, jeśli wykazane zostanie, że jedynie część podatku została przerzucona na inne podmioty, organy krajowe mają obowiązek zwrotu kwoty, która nie została przerzucona (wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 27 i 28). Jednak należy zaznaczyć, że nawet w sytuacji gdy cały podatek został włączony w cenę, podatnik może ponieść szkodę związaną ze zmniejszeniem wysokości sprzedaży (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Comateb i in., pkt 29 i 30, oraz w sprawie Michaïlidis, pkt 34 i 35).

43 W związku z tym istnienie i stopień bezpodstawnego wzbogacenia, które powstałoby po stronie podatnika w związku ze zwrotem podatku z punktu widzenia prawa wspólnotowego nienależnie pobranego, mogą zostać ustalone jedynie w oparciu o ocenę ekonomiczną uwzględniającą wszystkie stosowne okoliczności (zob. w szczególności wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World i in., Rec. s. I-11365, pkt 94–100).

44 Do sądu krajowego należy zatem zbadanie, czy ocena, jakiej dokonali Commissioners, odpowiada ocenie opisanej w poprzedzającym punkcie niniejszego wyroku.

— W przedmiocie pytania trzeciego

45 Trybunał w istocie ma odpowiedzieć, czy zasady prawa wspólnotowego, takie jak zasada neutralności podatkowej i równego traktowania, zostałyby naruszone w przypadku, gdyby na rzecz podatnika nie dokonano zwrotu do wysokości podatku VAT nienależnie pobranego przez organy podatkowe, uzasadniając, iż ów zwrot powodowałby powstanie po jego stronie bezpodstawnego wzbogacenia, przy czym taki powód odmowy zwrotu nie został jednak przewidziany w prawie krajowym w przypadku, gdy przedsiębiorca jest przed dokonaniem zwrotu wierzycielem budżetu państwa.

46 Należy zbadać, czy w ramach częściowej odmowy zwrotu, takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym, zasada neutralności podatkowej i zasada ogólna prawa wspólnotowego — zasada równego traktowania, nie zostały naruszone poprzez odmienne traktowanie „payment traders" i „repayment traders".

47 Odnosząc się w pierwszej kolejności do zasady neutralności podatkowej, należy przypomnieć, że zasada ta, będąca podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel Rec. s. I-6973, pkt 59), sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary podobne, które są zatem względem siebie konkurencyjne, były traktowane w inny sposób z punktu widzenia podatku VAT (wyroki: z dnia 11 czerwca 1998 r.

w sprawie C-283/95 Fischer, Rec. s. I-3369, pkt 21 i 27, oraz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22). Wynika z tego, że towary te powinny podlegać jednolitej stawce opodatkowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22).

48 W związku z tym w sytuacji, gdy błąd w opodatkowaniu dotyczy większej liczby podatników i zwrot kwot nienależnie pobranych z powodu tego błędu zależy przynajmniej częściowo od tego, czy podatnicy ci pierwotnie byli wierzycielami czy dłużnikami budżetu państwa z tytułu podatku VAT, podatnicy ci są w rzeczywistości opodatkowani w odmienny sposób, podobny do tego, który mógłby wynikać z zastosowania różnych stawek podatku VAT do towarów podobnych. Różnica taka jest zatem sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej, o ile podatnicy ci sprzedawali towary podobne, czego weryfikacja należy do sądu krajowego.

49 Po drugie należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej jest wyrazem zasady równego traktowania w dziedzinie podatku VAT (wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 48, i przytoczone tam orzecznictwo). Niemniej podczas gdy naruszenie zasady neutralności podatkowej może być rozważane jedynie pomiędzy konkurencyjnymi przedsiębiorcami, o czym przypomina pkt 47 niniejszego wyroku, naruszenie zasady ogólnej równego traktowania może następować w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotyczące przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami.

50 Ogólna zasada równego traktowania znajduje zatem zastosowanie w sytuacji, gdy wszyscy przedsiębiorcy posiadają wierzytelności z tytułu podatku VAT i usiłują uzyskać zwrot od organów podatkowych, a ich wnioski o zwrot zostały potraktowane odmiennie, niezależnie od możliwości istnienia pomiędzy nimi stosunku konkurencyjności. W związku z powyższym należy zbadać, czy zasada ta jako taka sprzeciwia się przepisowi takiemu jak art. 80 VAT Act 1994.

51 Należy przypomnieć w tym zakresie, że zasada równego traktowania wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione (wyrok z dnia 25 listopada 1986 r. w sprawach połączonych 201/85 i 202/85 Klensch i in., Rec. s. 3477, pkt 9, oraz ww. wyrok w sprawie Idéal tourisme, pkt 35).

52 Trybunał stwierdza, że w przepisach krajowych, takich ja te znajdujące zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, różnica w traktowaniu przedsiębiorców w aspekcie bezpodstawnego wzbogacenia w zależności od tego, czy znajdowali się oni pierwotnie w sytuacji wierzyciela czy dłużnika w dziedzinie podatku VAT wobec budżetu państwa, nie jest obiektywnie uzasadniona. W rzeczywistości bowiem okoliczność, iż dany przedsiębiorca zostaje bezpodstawnie wzbogacony, jest niezależna od sytuacji tego przedsiębiorcy wobec organu podatkowego przed zwrotem podatku VAT, ponieważ bezpodstawne wzbogacenie wynika, w chwili jego powstania, z samego zwrotu, nie zaś z uprzedniej pozycji wierzyciela lub dłużnika, w której znajdował się dany przedsiębiorca wobec budżetu państwa.

53 Ocenę tę potwierdza, w razie potrzeby, zmiana przepisów dokonana przez Zjednoczone Królestwo w następstwie wezwania do usunięcia uchybień skierowanego do tego państwa członkowskiego przez Komisję w ramach wszczęcia postępowania w przedmiocie uchybienia. Zgodnie z art. 3 drugiej ustawy budżetowej z 2005 r., o którym mowa w pkt 5 niniejszego wyroku, przestało obowiązywać rozróżnienie ze względu na pozycję podatnika wobec budżetu państwa.

54 W związku z tym na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że choć zasady równego traktowania i neutralności podatkowej zasadniczo znajdują zastosowanie do sprawy takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym, to jednak ich naruszenie nie wynika jedynie z okoliczności, iż odmowa zwrotu była oparta na bezpodstawnym wzbogaceniu danego podatnika. Natomiast zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby zarzut bezpodstawnego wzbogacenia był podnoszony jedynie

przeciwko takim podatnikom jak „payment traders", lecz już nie przeciwko takim podatnikom jak „repayment traders", o ile podatnicy ci sprzedawali towary podobne. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy ma to miejsce w niniejszej sprawie. Ponadto zasada równego traktowania, której naruszenie może następować w dziedzinie podatków poprzez dyskryminację przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami, sprzeciwia się dyskryminacji między „payment traders" a „repayment traders", która nie jest obiektywnie uzasadniona.

— W przedmiocie pytania czwartego

55 W pytaniu tym sąd krajowy zwraca się do Trybunału w istocie o ustalenie, czy odpowiedź na pytanie trzecie byłaby inna w przypadku wykazania braku straty lub uszczerbku finansowego poniesionego przez przedsiębiorcę, któremu odmówiono zwrotu z powodu bezpodstawnego wzbogacenia wynikającego z tego zwrotu.

56 W tym kontekście należy wskazać, że po pierwsze całkowite przerzucenie podatku VAT na konsumenta końcowego niekoniecznie skutkuje brakiem straty lub uszczerbku finansowego, ponieważ nawet w tym przypadku, o czym przypomniano w pkt 42 niniejszego wyroku, przedsiębiorca może ponieść stratę związaną ze zmniejszeniem się wielkości sprzedaży. Po drugie, naruszenie zasady równego traktowania, o której mowa w pkt 52–54 niniejszego wyroku, przez przepisy krajowe, takie jak sporne w postępowaniu przed sadem krajowym, polega na dyskryminacji przedsiębiorców pod względem przysługującego im prawa do zwrotu nienależnie pobranego podatku VAT, która nie jest zależna od tego, czy owi przedsiębiorcy rzeczywiście ponieśli stratę lub uszczerbek finansowy.

57 W związku z tym na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż na odpowiedź na pytanie trzecie nie ma wpływu wykazanie braku poniesienia straty lub uszczerbku finansowego przez przedsiębiorcę, któremu odmówiono zwrotu nienależnie pobranego podatku VAT.

— W przedmiocie pytania piątego

58 W pytaniu tym sąd krajowy zmierza w istocie do uzyskania od Trybunału wyjaśnienia, czy prawo wspólnotowe wymaga od sądu krajowego bądź umożliwia mu naprawę skutków naruszenia zasady równego traktowania, o której mowa w pkt 52–54 niniejszego wyroku, poprzez nakazanie zwrotu całego nienależnie pobranego podatku na rzecz przedsiębiorcy będącego ofiarą owego naruszenia, nawet wtedy gdy taki zwrot powodowałby bezpodstawne wzbogacenie tego przedsiębiorcy, czy też prawo to wymaga bądź umożliwia, aby skutki takiego naruszenia zasady równego traktowania zostały zniwelowane w inny sposób.

59 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wobec braku uregulowania wspólnotowego to do krajowego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy określenie właściwych sądów i uregulowanie trybów postępowania sądowego służących pełnemu zagwarantowaniu praw jednostki wynikających z prawa wspólnotowego (zob. wyroki: z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 Rewe-Zentralfinanz i Rewe-Zentral Rec. s. 1989, pkt 5, oraz z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-224/01 Köbler, Rec. s. I-10239, pkt 46).

60 W związku z tym to do sądu krajowego należy określenie ewentualnych konsekwencji z mocą wsteczną w związku z naruszeniem zasady równego traktowania, o której mowa w pkt 52–54 niniejszego wyroku.

61 Jednak do Trybunału należy wskazanie określonych kryteriów lub zasad prawa wspólnotowego, których należy dochować w trakcie dokonywania tej oceny.

62 W ramach tej oceny sąd krajowy powinien przestrzegać prawa wspólnotowego, a zwłaszcza zasady równego traktowania, o której przypomniano w pkt 51 niniejszego wyroku. Sąd krajowy powinien co do zasady nakazać zwrot całego podatku VAT należnego względem przedsiębiorcy będącego ofiarą dyskryminacji, w celu usunięcia skutków naruszenia zasady ogólnej równego traktowania, chyba że zgodnie z prawem krajowym istnieją inne sposoby umożliwiające usunięcie owego naruszenia.

63 W tym zakresie, na co zwróciła uwagę rzecznik generalny w pkt 74 opinii, należy stwierdzić, że sąd krajowy jest zobowiązany do pominięcia wszelkich dyskryminujących przepisów krajowych bez konieczności żądania 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.

64 W związku z tym, na pytanie piąte należy odpowiedzieć, że to do sądu krajowego należy określenie ewentualnych konsekwencji, ze skutkiem wstecznym, z naruszenia zasady równego traktowania, o której mowa w pkt 52–54 niniejszego wyroku, zgodnie z przepisami dotyczącymi obowiązywania w czasie prawa krajowego właściwego w sprawie przed sądem krajowym, z poszanowaniem prawa wspólnotowego, a w szczególności zasady równego traktowania, a także zasady, zgodnie z którą sąd ten powinien czuwać nad tym, aby przyjęte przez niego środki naprawcze nie były sprzeczne z prawem wspólnotowym.

W przedmiocie kosztów

65 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **W przypadku gdy na podstawie art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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, w brzmieniu obowiązującym zarówno przed, jak i po zmianie tego przepisu przez dyrektywę Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r., państwo członkowskie utrzymało w mocy w przepisach krajowych zwolnienie połączone ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie w odniesieniu do określonych dostaw lub usług, przedsiębiorca realizujący takiego rodzaju dostawy lub usługi nie może bezpośrednio powoływać się na jakiekolwiek prawo wywodzone z prawa wspólnotowego do opodatkowania tych dostaw lub usług podatkiem od wartości dodanej według stawki 0%.**

2) **W przypadku gdy na podstawie art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy — tak przed, jak i po wprowadzeniu zmian do tego przepisu przez dyrektywę**

92/77 — państwo członkowskie utrzymało w mocy w przepisach krajowych zwolnienie połączone ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie w odniesieniu do określonych dostaw lub usług, lecz dokonywało błędnej wykładni przepisów krajowych, wskutek czego określone dostawy lub usługi, które powinny być objęte zwolnieniem połączonym ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie zgodnie z prawem krajowym, były opodatkowane według stawki podstawowej, mają zastosowanie zasady ogólne prawa wspólnotowego, w tym zasada neutralności podatkowej, w taki sposób że dają one przedsiębiorcy, który realizował tego rodzaju dostawy lub usługi, prawo do odzyskania kwot błędnie pobranych w związku z tymi dostawami lub usługami.

3) Choć zasady równego traktowania i neutralności podatkowej zasadniczo znajdują zastosowanie do sprawy takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym, to jednak ich naruszenie nie wynika jedynie z okoliczności, iż odmowa zwrotu była oparta na bezpodstawnym wzbogaceniu danego podatnika. Natomiast zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby zarzut bezpodstawnego wzbogacenia był podnoszony jedynie przeciwko takim podatnikom jak „payment traders" (podatnikom, dla których w danym okresie rozliczeniowym podatek należny przekroczył kwotę zapłaconego podatku naliczonego), lecz już nie przeciwko takim podatnikom jak „repayment traders" (podatnikom znajdującym się w sytuacji odwrotnej niż ta poprzednia), o ile podatnicy ci sprzedawali towary podobne. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy ma to miejsce w niniejszej sprawie. Ponadto zasada równego traktowania, której naruszenie może następować w dziedzinie podatków poprzez dyskryminację dotyczącą przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami, sprzeciwia się dyskryminacji między „payment traders" a „repayment traders", która nie jest obiektywnie uzasadniona.

4) Na odpowiedź na pytanie trzecie nie ma wpływu wykazanie braku poniesienia straty lub uszczerbku finansowego przez przedsiębiorcę, któremu odmówiono zwrotu nienależnie pobranego podatku od wartości dodanej.

5) Do sądu krajowego należy określenie ewentualnych konsekwencji ze skutkiem wstecznym z naruszenia zasady równego traktowania, o której mowa w pkt 52–54 niniejszego wyroku, zgodnie z przepisami dotyczącymi obowiązywania w czasie prawa krajowego właściwego w sprawie przed sądem krajowym, z poszanowaniem prawa wspólnotowego, a w szczególności zasady równego traktowania, a także zasady, zgodnie z którą sąd ten powinien czuwać nad tym, aby przyjęte przez niego środki naprawcze nie były sprzeczne z prawem wspólnotowym.

Podpisy