SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 10. aprila 2008 *

V zadevi C-309/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo House of Lords (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 12. julija 2006, ki je prispela na Sodišče 17. julija 2006, v postopku

Marks & Spencer plc

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, U. Lõhmus in J. Klučka, sodnika, P. Lindh, sodnica, in A. Arabadjiev (poročevalec), sodnik,

* Jezik postopka: angleščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: J. Swedenborg, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. oktobra 2007,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. decembra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Marks & Spencer plc D. Milne, QC, A. Hitchmough, barrister, D. Waelbroeck, odvetnik, in D. Slater, solicitor,

– za vlado Združenega kraljestva Z. Bryanston-Cross, zastopnica, skupaj s K. Lasokom, QC, in P. Mantlom, barrister,

– za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z G. Clohessyjem, SC, in N. O'Hanlonom, BL,

– za ciprsko vlado E. Simeonidou, zastopnica,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 28(2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva), kot je obstajala v prvotni različici, ter istega člena 28(2)(a), kot je bil spremenjen z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 (UL L 316, str. 1).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Marks & Spencer plc (v nadaljevanju: družba Marks & Spencer) in Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Commissioners) zaradi tega, ker so ti zavrnili zahtevek za vračilo, ki ga je vložil Marks & Spencer plc glede nepravilno obračunanega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 12(1) Šeste direktive določa, da je DDV obračunan načeloma po „stopnj[i], ki velja v trenutku obdavčljivega dogodka“.

4 Člen 28(2) Šeste direktive je v prvotni različici določal:

„Nižje stopnje in oprostitve z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, ki veljajo 31. decembra 1975 in izpolnjujejo pogoje iz zadnje alinee člena 17 Druge direktive Sveta z dne 11. aprila 1967, se lahko uporabljajo do datuma, ki ga soglasno določi Svet na predlog Komisije, ki pa ne sme biti kasnejši od datuma, ko se obračunavanje davka pri uvozu in odpustitev davka pri izvozu v trgovini med državami članicami odpravi. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev, da davčni zavezanci navedejo podatke, potrebne za določitev lastnih sredstev v zvezi s tem poslovanjem.

Svet na podlagi poročila Komisije vsakih pet let pregleda zgoraj navedene nižje stopnje in oprostitve ter po potrebi na predlog Komisije soglasno sprejme potrebne ukrepe za zagotovitev njihove postopne odprave.“

5 Po spremembi z Direktivo 92/77 člen 28(2)(a) določa:

„[…]

a) Še naprej se lahko uporabljajo oprostitve z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, in nižje stopnje, ki so nižje od najnižjih stopenj, določenih v členu 12(3),

ki so veljale 1. januarja 1991 in so v skladu s pravom Skupnosti ter izpolnjujejo pogoje iz zadnje alinee člena 17 Druge direktive Sveta z dne 11. aprila 1967.

Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo določitev lastnih sredstev v zvezi s temi posli.

[…]“

Nacionalna ureditev

6 Zakon iz leta 1994 o davku na dodano vrednost (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: VAT Act 1994) določa, da se v Združenem kraljestvu za dobavo živil na splošno uporablja ničelno stopnjo DDV. Oddelek 30 VAT Act 1994, naslovljen „Obdavčitev po ničelni stopnji“, napotuje na Prilogo 8 k temu zakonu z enakim naslovom, ki v drugem delu, v rubriki „Skupina 1 – Živila“, „Proizvodi, za katere velja izjema“, točka 2, določa, da se ničelna stopnja DDV ne uporabi za sladkarije, razen za kolače in piškote, za katere velja ničelna davčna stopnja, izjema pa so piškoti, ki so popolnoma ali delno obliti s čokolado, ki so v celoti obdavčeni.

7 Oddelek 80 VAT Act 1994 je v zadevnem obdobju določal:

„1. Kdor je (pred ali po uveljavitvi tega zakona) Commissioners brez pravne podlage plačal določen znesek kot davek na dodano vrednost, ima pravico do vračila tega zneska.

2. Commissioners morajo ta dolgovani znesek vrniti le, če je bil vložen zahtevek za vračilo.

3. Zoper zahtevek v skladu s tem členom je možen ugovor, da bi vračilo zneska pomenilo neupravičeno obogatitev vlagatelja zahtevka.

[…]“

8 Oddelek 80 VAT Act 1994 je bil spremenjen z oddelkom 3 drugega zakona o financah iz leta 2005 (Finance (št. 2) Act 2005), ki je v ta oddelek 80 glede neupravičenih obogatitev vnesel pomembne spremembe. Zlasti v zgoraj navedenemu odstavku 3 izraz „vračilo“ (repayment) nadomesti z izrazom „dobropis“ (crediting).

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Od uvedbe DDV v Združenem kraljestvu leta 1973 so Commissioners, ki so pobirali ta davek, menili, da so bili „teacakes“, ki so bili obliti s čokolado in ki jih je prodajala družba Marks & Spencer, piškoti in ne kolači, in jih je bilo treba zato obdavčiti po splošni in ne po ničelni stopnji. Med aprilom 1973 in oktobrom 1994 je torej družba Marks & Spencer plačala davek, ki ga ni bila dolžna plačati.

10 Z dopisom z dne 30. septembra 1994 so Commissioners priznali svojo napako, saj so ugotovili, da so „teacakes“ kolači, za katere je torej veljal DDV po ničelni stopnji, na podlagi te napake pa je družba Marks & Spencer 8. februarja 1995 vložila zahtevek za vračilo 3,5 milijona GBP. Temu zahtevku je bilo ugodeno le do 10 % zahtevanega zneska (350.000 GBP), saj so Commissioners ocenili, da je ta veriga trgovin 90 % plačanega DDV prevalila na svoje kupce. Zato so Commissionners ugovarjali neupravičeni obogatitvi, ki jo določa oddelek 80(3) VAT Act 1994. Poleg tega so uporabili določbe o zastaranju (nove in z učinkom za nazaj), na podlagi katerih jim ni bilo več treba vrniti zneska, ki jim je bil plačan pred več kot pred tremi leti pred vložitvijo zahtevka za vračilo. Na koncu je družba Marks & Spencer 4. aprila 1997 prejela znesek v višini 88.440 GBP.

11 Potem ko je bila upravna pritožba zavrnjena, se je družba Marks & Spencer obrnila na VAT and Duties Tribunal, ki je s sodbo z dne 22. aprila 1998 potrdilo mnenje Commissioners. Družba Marks & Spencer je vložila tožbo pri High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Crown Office), ki je z odločbo z dne 21. decembra 1998 spet zavrnilo njen zahtevek. Na to odločbo je nato pri Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) vložila pritožbo, v okviru katere je zahtevek družbe Marks & Spencer za vračilo v zvezi s „teacakes“ ponovno zavrnilo. Vendar je to sodišče z odločbo z dne 14. decembra 1999 predložilo vprašanje za

predhodno odločanje, ki se nanaša na drug vidik (obdavčitev nakupnih bonov, ki jih je prodala družba Marks & Spencer), Sodišču v predhodno odločanje o združljivosti retroaktivnega zastaralnega roka treh let (glej točko 10 te sodbe) z načeli učinkovitosti prava Skupnosti in varstva zaupanja v pravo. To vprašanje se je nanašalo med drugim na to, ali ima lahko posameznik neposredno iztožljivo pravico iz direktive potem, ko je bila pravilno prenesena v nacionalno pravo, če država članica ni upoštevala obsega te direktive.

12 V sodbi z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325) je Sodišče pravilno ugotovilo, da načeli učinkovitosti in varstva zaupanja v pravo nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je zadevna zakonodaja Združenega kraljestva.

13 Upoštevajoč obrazložitev Sodišča glede nezdružljivosti zakonodaje, ki je določala retroaktivni zastaralni rok, z zgoraj navedenima načeloma, so Commissioners, da bi enako obravnavali zahtevke, vložene na podlagi oddelka 80 VAT Act 1994, *proprio motu* ugodili zahtevku družbe Marks & Spencer glede tega, da ji ni mogoče očitati zastaranja, in so ji torej vrnili zahtevan znesek do višine 10 %, preostali znesek pa naj bi bil po njihovem mnenju neupravičena obogatitev.

14 Pred Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) se je družba Marks & Spencer neposredno sklicevala na pravo Skupnosti in še naprej zahtevala zneske, ki naj bi bili neupravičena obogatitev. Z odločbo z dne 21. oktobra 2003 je to sodišče zavrnilo zahtevke Marks & Spencer, ta pa se je nato pritožila pri House of Lords.

15 House of Lords je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Če je država članica v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive o DDV (pred in po njeni spremembi z Direktivo 92/77 v letu 1992) v nacionalni zakonodaji o DDV ohranila oprostitev z vračilom vstopnega davka v zvezi z določenimi posebnimi storitvami, ali ima potem gospodarski udeleženec, ki take storitve opravlja, neposredno iztožljivo pravico v pravu Skupnosti, da je obdavčen po ničelni stopnji?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali se uporabijo splošna načela prava Skupnosti, skupaj z načelom davčne nevtralnosti, če je država članica v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive o DDV (pred in po njeni spremembi z Direktivo 92/77 v letu 1992) v nacionalni zakonodaji o DDV ohranila oprostitev z vračilom vstopnega davka v zvezi z določenimi posebnimi storitvami, vendar pa je nacionalno zakonodajo nepravilno razlagala tako, da so bile določene storitve, za katere v skladu z njeno nacionalno zakonodajo velja oprostitev z vračilom vstopnega davka, obdavčene po splošni stopnji, in sicer tako, da ta načela podeljujejo gospodarskemu udeležencu, ki je opravil take storitve, pravico do vračila zneskov, ki so bili v zvezi s temi storitvami nepravilno obračunani?

3. Če je odgovor na prvo ali na drugo vprašanje pritrdilen, ali se skupnostni načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti uporabljata načeloma tako, da bi

bili kršeni, če se zadevnemu gospodarskemu udeležencu ne bi vrnil celotni nepravilno obračunani znesek za njegove storitve, kadar:

– bi se gospodarski udeleženec s prejemom vračila celotnega zneska neupravičeno obogatil,

– nacionalna zakonodaja določa, da preplačanega davka ni mogoče vrniti v takem obsegu, da bi vračilo povzročilo neupravičeno obogatitev gospodarskega udeleženca,

– nacionalna zakonodaja v primeru zahtevkov ‚repayement traders' ne vsebuje nobenega določila, ki bi bilo podobno tistemu [iz prejšnje alinee] (‚Repayement trader' je davčni zavezanec, ki v predpisanem davčnem obdobju ne plača davka na dodano vrednost pristojnim nacionalnim organom, ampak prejme od njih plačilo, ker v tem obdobju znesek davka na dodano vrednost, ki ga je upravičen odbiti, presega znesek davka na dodano vrednost, ki ga dolguje v zvezi s svojimi storitvami).

4. Ali na odgovor na tretje vprašanje vpliva, če obstaja dokaz, da je različno obravnavanje gospodarskih udeležencev, ki zahtevajo vračilo preplačanega davka, in gospodarskih udeležencev, ki zahtevajo vračilo dodatnih zneskov prek odbitka vstopnega davka, plačanega v predhodni fazi (ker v obračunu presega znesek pobranih davkov), pri prvih povzročilo finančno izgubo ali jih postavilo v manj ugoden položaj, in če, kako?

5. Če se v primeru, opisanem v tretjem vprašanju, uporabita skupnostni načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti in bi bili drugače kršeni, ali pravo Skupnosti od sodišča zahteva ali mu dovoljuje, da odpravi različno obravnavanje, s tem da ugodi zahtevi gospodarskega udeleženca za vračilo preplačanega davka, tako da se ta neupravičeno obogati, ali pa od sodišča zahteva ali mu dovoljuje odobritev kakšnega drugega sredstva (in če, kakšnega)?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje, glede obstoja pravice prava Skupnosti, da za dano transakcijo velja ničelna davčna stopnja

Stališča, predložena Sodišču

16 Družba Marks & Spencer meni, da pravica, da je dana transakcija predmet DDV po ničelni stopnji, izhaja tako iz člena 12(1) Šeste direktive, ki je jasna, natančna in brezpogojna, kot iz načela enakega obravnavanja. Oprostitev, ki jo uporablja Združeno kraljestvo, tako na podlagi člena 28(2) Šeste direktive v prvotni različici kot na podlagi člena 28(2)(a), kot je bil spremenjen z Direktivo 92/77, naj tega primera ne bi izvzela iz področja uporabe prava Skupnosti, kot ta člen sam določa.

17 Vladi Združenega kraljestva in Irske pa nasprotno menita, da gospodarski udeleženec na podlagi prava Skupnosti ne more uveljavljati nobene pravice, ki ima neposredne učinke na oprostitev z vračilom DDV, plačanega v predhodni fazi. Pravica, da za transakcije velja ničelna davčna stopnja, naj bi izhajala le iz nacionalnega prava.

18 Ciprska vlada navaja, da se napaka Commissioners nanaša na uporabo določb nacionalnega prava, čeprav ohranitev te določbe dopušča Šesta direktiva.

19 Ne da bi neposredno odgovorila na zastavljeno vprašanje, za katero meni, da ni upoštevno, Komisija poudarja, da je davčna uprava Združenega kraljestva napačno razlagala nacionalno zakonodajo, vendar ni kršila nobene obveznosti, določene s Šesto direktivo.

Odgovor Sodišča

20 Prvo vprašanje se nanaša na to, ali je mogoče, da gospodarski udeleženec neposredno uveljavlja pravico iz prava Skupnosti, da je obdavčen po ničelni stopnji, če to pravico določa nacionalno pravo.

21 Najprej je treba povedati, da to vprašanje pomeni neposredno povezavo z dejstvi, predloženimi predložitvenemu sodišču, in je objektivno potrebno za rešitev spora o glavni stvari (v tem smislu glej sodbi z dne 17. maja 1994 v zadevi Corsica Ferries, C-18/93, Recueil, str. I-1783, točka 14, ter z dne 22. novembra 2005 v zadevi Mangold, C-144/04, ZOdl., str. I-9981, točka 34). Ugovor Komisije, da je prvo vprašanje neupoštevno, je treba torej zavrniti, saj je Sodišče pristojno za odločanje o tem vprašanju.

22 Drugič, treba je spomniti, da člen 28(2) Šeste direktive s tem, ko državam članicam dopušča, da uporabljajo oprostitve z vračilom plačanega davka, določa odstopanje od predpisov o splošni stopnji DDV (sodba z dne 6. julija 2006 v zadevi Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, ZOdl., str. I-6269, točka 17). Pravilna je torej ugotovitev, da so te oprostitve, imenovane „obdavčitve po ničelni stopnji“, dovoljene na podlagi prava Skupnosti.

23 Vendar pa pravo Skupnosti državam članicam ne nalaga, naj te oprostitve ohranijo. Kot namreč izhaja iz samega besedila te določbe v prvotni različici, se oprostitve, ki so obstajale 31. decembra 1975, „lahko uporabljajo“, kar pomeni, da je le od presoje zadevne države članice odvisno, ali ohrani ali ne to zakonodajo ali tisto, ki ustreza med drugim merilom iz člena 17, zadnja alinea, sedaj razveljavljene Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303), v skladu s katerimi se oprostitve z vračilom plačanega davka lahko uvedejo le iz natančno opredeljenih socialnih razlogov v korist končnih potrošnikov.

24 Člen 28(2)(a) Šeste direktive je tako primerljiv s klavzulo „stand still“, katere namen je izogniti se težkim socialnim položajem, ki bi lahko bili posledica ukinitve prednosti, ki jih je predvidel nacionalni zakonodajalec, Šesta direktiva pa jih ni povzela (zgoraj navedena sodba Talacre Beach Caravan Sales, točka 22). To možnost ohranitve predhodnega *status quo* torej le uokvirja Šesta direktiva. Zato se lahko na podlagi nacionalne zakonodaje, ki ni sredstvo za prenos Šeste direktive (po analogiji glej sodbo z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, str. I-6049, točka 38), ampak je preostanek ugodnosti, ki jih dopušča ta direktiva, glede na socialne cilje

Združenega kraljestva, da končni uporabnik ne plača DDV za vsakdanja živila, družba Marks & Spencer sklicuje na oprostitev z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi.

25 Družba Marks & Spencer se torej ne more utemeljeno sklicevati na člen 12(1) Šeste direktive. Povedati je namreč treba, da je namen te določbe, ki natančno določa, da je stopnja, ki se uporablja, tista, ki velja v času obdavčljivega dogodka, da nacionalnemu zakonodajalcu prepove, da se v primeru spremembe stopnje, ki se uporablja za dani proizvod, kot potrjuje člen 12(2) Šeste direktive, za dano transakcijo uporabi drugačna stopnja, kot je ta, ki velja v času nastanka obdavčljivega dogodka, ko je bil na dano transkacijo naložen DDV.

26 Torej je očitno *raison d'être* te določbe časovna umestitev uporabe dane stopnje DDV.

27 Popolnoma drugačna je predpostavka v postopku v glavni stvari, v katerem so Commissioners ugotovili, da je prišlo do napake glede tega, ali je bilo za določen proizvod treba uporabiti oprostitev z vračilom plačanega davka, saj ni šlo za to, da se je davčna stopnja spremenila s potekom časa, ampak za to, ali je za določen proizvod veljala oprostitev z vračilom plačanega davka, ki jo dopušča člen 28(2)(a) Šeste direktive.

28 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da če je država članica v skladu s členom 28(2) Šeste direktive (pred njeno spremembo z Direktivo 92/77 in po njej) v nacionalnem pravu ohranila oprostitev z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, v zvezi z določenimi dobavami ali storitvami, gospodarski udeleženec, ki te dobave

ali storitve opravlja, nima neposredno iztožljive pravice na podlagi prava Skupnosti, da se te dobave ali storitve obdavčijo z ničelno davčno stopnjo.

Drugo vprašanje, glede obstoja pravice do vračila nepravilno obračunanega DDV, ki izhaja iz splošnih načel prava Skupnosti

Stališča, predložena Sodišču

29 Družba Marks & Spencer meni, da se splošna načela prava Skupnosti,skupaj z načelom davčne nevtralnosti, uporabljajo tako, da v korist te družbe ustvarjajo podlago za pravico do vračila nepravilno obračunanega DDV, saj celotni sistem DDV *per definitionem* ostaja na področju uporabe prava Skupnosti, tudi v primeru člena 28(2) Šeste direktive, tako pred kot po spremembi z Direktivo 92/77.

30 Vlade Združenega kraljestva, Irske in Cipra navajajo, da s plačilom zadevnih zneskov v postopku v glavni stvari ni bila kršena nobena določba prava Skupnosti, ki ima neposredni učinek ali ki podeljuje pravico. Šlo naj bi za strogo vprašanje nacionalnega prava, nikakor pa naj ne bi šlo za uporabo splošnih načel prava Skupnosti. Irska dodaja, da če bi se v tem primeru uporabilo načelo davčne nevtralnosti, kot podlaga za pravico do vračila, bi bilo prav, da bi bil do nje upravičen končni uporabnik, ki je plačal DDV.

31 Komisija opozarja, da morajo pristojni nacionalni organi pri uporabi DDV upoštevati bistvena načela, ki podpirajo skupni sistem DDV, med drugim načelo nevtralnosti. Ta obveznost naj bi zanje veljala pri vračilu preveč plačanega davka. Vendar se Komisija neposredno ne izreče o drugem vprašanju.

Odgovor Sodišča

32 Drugo vprašanje se načeloma nanaša na to, ali gospodarski udeleženec na podlagi splošnih načel Skupnosti, med drugim na podlagi načela davčne nevtralnosti, lahko zahteva vračilo preveč plačanega DDV, če je davčna stopnja, ki bi se morala zanj uporabiti, določena z nacionalnim pravom.

33 Najprej je treba poudariti, da sami izrazi iz člena 28(2)(a) Šeste direktive, kot je bila spremenjena z Direktivo 92/77, določajo, da morajo biti nacionalne zakonodaje, ki lahko še naprej uporabljajo oprostitve, „v skladu s pravom Skupnosti“ in morajo izpolnjevati pogoje iz člena 17, zadnja alinea, Direktive 67/228. Čeprav je bilo besedilo „v skladu s pravom Skupnosti“ dodano šele leta 1992, ta zahteva, ki je povezana s pravilnim delovanjem in enotno razlago skupnega sistema DDV, velja za celotno obdobje napačnega obdavčevanja v postopku v glavni stvari. Kot je imelo Sodišče že možnost opozoriti, je nadaljevanje uporabe oprostitev ali nižjih stopenj DDV, ki so nižje od najnižje stopnje, predvidene s Šesto direktivo, mogoče le, če je v skladu

z načelom davčne nevtralnosti, ki je del tega sistema (v tem smislu glej sodbi z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 19, ter z dne 3. maja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-481/98, Recueil, str. I-3369, točka 21).

34 Torej se lahko načela, ki urejajo skupni sistem o DDV, med katerimi je tudi načelo davčne nevtralnosti, uporabljajo tudi v primeru, določenem v členu 28(2) Šeste direktive, in se lahko posameznik v skrajnem primeru nanje sklicuje zoper nacionalno določbo ali pri uporabi te določbe, ki teh načel ne upošteva.

35 Natančneje je treba glede pravice do vračila opozoriti, da kot izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča, je pravica do vračila davka, ki je bil v državi članici odmerjen s kršitvijo pravil prava Skupnosti, posledica in dopolnitev pravic, ki jih posameznikom podeljujejo določbe Skupnosti (v tem smislu glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 30, in navedeno sodno prakso). To načelo se uporablja tudi za davke, ki so bili plačani s kršitvijo nacionalne zakonodaje, ki jo dopušča člen 28(2) Šeste direktive.

36 Torej je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da če je država članica v skladu s členom 28(2) Šeste direktive (pred njeno spremembo z Direktivo 92/77in po njej) v nacionalnem pravu ohranila oprostitev z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, za določene dobave ali storitve, vendar je svojo nacionalno zakonodajo nepravilno razlagala, tako da je za določene dobave ali storitve, za katere bi morala veljati oprostitev z vračilom vstopnega davka, plačanega v predhodni fazi, v skladu z nacionalnim pravom obdavčila s splošno davčno stopnjo, potem se splošna načela prava Skupnosti, skupaj z načelom davčne nevtralnosti, uporabijo tako, da gospodarskemu udeležencu, ki je opravljal te dobave ali storitve, podeljujejo pravico do vračila nepravilno obračunanega davka za te storitve.

Tretje, četrto in peto vprašanje, glede morebitnih omejitev pravice do vračila na podlagi načel enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti

Stališča, predložena Sodišču

37 Družba Marks & Spencer meni, da uporaba pravila o neupravičeni obogatitvi za „payment traders“ (davčne zavezance, za katere v danem davčnem obdobju izstopni davek preseže vstopni davek) in ne za „repayment traders“ (davčni zavezanci, katerih položaj je obraten od prejšnjega) pomeni kršitev načel enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti. Tako ni treba dokazati, da je „payment trader“ utrpel finančno izgubo ali bil postavljen v manj ugoden položaj. Nazadnje naj bi vsaka država članica ob spoštovanju prava Skupnosti, ki niti ne nasprotuje ugovoru neupravičene obogatitve niti ga ne nalaga, sama določila, kako naj se razlike v obravnavanju, ki naj bi bile v nasprotju z zgoraj omenjenima načeloma, izravnajo.

38 Vlada Združenega kraljestva meni, da je treba na tretje, četrto in peto vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti nikalno.

39 Irska in ciprska vlada, upoštevajoč prejšnji nikalni odgovor in njuno stališče glede prvega in drugega vprašanja, menita, da na naslednja vprašanja ni treba odgovoriti.

40 Komisija navaja, da pravo Skupnosti dovoli, da se vračilo na podlagi neupravičene obogatitve zavrne, če se ta neupravičena obogatitev dokaže. Poleg tega bi morala biti ta zavrnitev davčno nevtralna in ne bi smela ustvarjati diskriminacije med gospodarskimi udeleženci.

Odgovor Sodišča

– Uvodne ugotovitve

41 Opomnimo naj, da pravo Skupnosti ne nasprotuje temu, da nacionalna pravna ureditev zavrne vračila nepravilno obračunanih davkov, če bi to za upravičence pomenilo neupravičeno obogatitev (sodba z dne 24. marca 1988 v zadevi Komisija proti Italiji, 104/86, Recueil, str. 1799, točka 6, z dne 9. februarja 1999 v zadevi Dilexport, C-343/96, Recueil, str. I-579, točka 47, in z dne 21. septembra 2000 v združenih zadevah Michaïlidis, C-441/98 in C-442/98, Recueil, str. I-7145, točka 31). Vendar pa se mora to načelo prepovedi neupravičene obogatitve, zato da je v skladu s pravom Skupnosti, izvajati tako, da se upoštevajo načela, kot je načelo enakega obravnavanja.

42 Dalje je treba opomniti, da morajo nacionalni organi, če je bil glede na pravo Skupnosti davek nepravilno obračunan, kadar ugotovijo, da je bil le en del davka prevaljen, vrniti le znesek, ki ni bil prevaljen (sodba z dne 14. januarja 1997 v združenih zadevah Comateb in drugi, od C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. I-165, točki 27 in 28). Vendar pa je treba pojasniti, da čeprav naj bi bil davek v celoti vključen v ceno, bi lahko davčni zavezanec utrpel škodo zaradi zmanjšanja količine prodaje (v tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi Comateb in drugi, točki 29 in 30, in Michaïlidis, točki 34 in 35).

43 Zato je mogoče obstoj in stopnjo neupravičene obogatitve, do katere naj bi privedlo vračilo nepravilno obračunanega davka davčnemu zavezancu glede na pravo Skupnosti, določiti šele po opravljeni ekonomski analizi, kjer se upoštevajo vse pomembne okoliščine (glej zlasti sodbo z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi, C-147/01, Recueil, str. I-11365, točke od 94 do 100).

44 Torej mora nacionalno sodišče preveriti, ali presoja, ki so jo izvedli Commissioners, ustreza analizi, opisani v prejšnji točki te sodbe.

– Tretje vprašanje

45 Sodišču se zastavi tudi vprašanje, ali se skupnostni načeli davčne nevtralnosti in enakega obravnavanja ne bi upoštevali, če gospodarski udeleženec ne bi dobil nazaj zneska DDV, ki so ga davčni organi nepravilno obračunali, ker naj bi to vračilo povzročilo neupravičeno obogatitev, saj podlaga za zavrnitev vračila ni bila določena z nacionalnim pravom, če je imel gospodarski udeleženec pred vračilom terjatev proti davčnim organom.

46 Treba je preučiti, ali sta bili v okviru delne zavrnitve vračila, kot je ta v postopku v glavni stvari, pri različnem obravnavanju „payment traders“ in „repayment traders“ kršeni načelo davčne nevtralnosti in splošno načelo enakega obravnavanja.

47 Prvič, glede načela davčne nevtralnosti je treba opozoriti, da to načelo, ki je splošno načelo skupnega sistema o DDV (glej zlasti sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 59), nasprotuje zlasti temu, da se podobno blago, ki je torej v medsebojni konkurenci, obravnava

drugače z vidika DDV (sodba z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer, C-283/95, Recueil, str. I-3369, točki 21 in 27, ter zgoraj navedena Komisija proti Franciji, točka 22). Iz tega izhaja, da bi za te proizvode morala veljati enotna stopnja (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 22).

48 Zato v primeru, če je napaka glede davčne stopnje vplivala na več davčnih zavezancev in če je vračilo nepravilno odmerjenih zneskov, do katerega je prišlo zaradi te napake, odvisno deloma ali v celoti od tega, ali imajo davčni zavezanci na začetku terjatev ali dolg do državne blagajne glede DDV, za davčne zavezance velja dejansko drugačno obdavčenje, podobno obdavčenju, ki izhaja iz uporabe različnih stopnej DDV za podobno blago. Tako razlikovanje je torej v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, če so ti davčni zavezanci prodajali podobno blago, kar pa mora presoditi nacionalno sodišče.

49 Drugič, treba je spomniti, da načelo davčne nevtralnosti na področju DDV pomeni prenos načela enakega obravnavanja (sodba z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P., C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 48, in navedena sodna praksa). Čeprav se neupoštevanje načela davčne nevtralnosti lahko predvidi le med konkurenčnimi gospodarskimi udeleženci, kot je bilo opomnjeno v točki 47 te sodbe, pa se načelo kršitve splošnega načela enakega obravnavanja lahko na davčnem področju izkaže prek drugih vrst diskriminacije, ki vpliva na gospodarske udeležence, ki niso nujno konkurenti, ampak so v drugih pogledih primerljivi.

50 Splošno načelo enakega obravnavanja naj bi se torej uporabljalo, kadar gospodarski udeleženci, ki imajo dobropis za DDV, od davčnih organov zahtevajo vračilo tega DDV in menijo, da se je njihova zahteva obravnavala drugače, ne glede na konkurenčne odnose, ki lahko med njimi obstajajo. Treba je torej presoditi, ali to načelo kot tako nasprotuje taki zakonodaji, kot je ta iz oddelka 80 VAT Act 1994.

51 Glede tega je treba spomniti, da splošno načelo enakega obravnavanja zahteva, da se primerljivi položaji ne smejo obravnavati različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno (sodba z dne 25. novembra 1986 v združenih zadevah Klensch in drugi, 201/85 in 202/85, Recueil, str. 3477, točka 9, in zgoraj navedena sodba Idéal tourisme, točka 35).

52 Sodišče mora opozoriti, da v nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, različno obravnavanje gospodarskih udeležencev glede izraza neupravičena obogatitev v zvezi z njihovim položajem na začetku, glede na to, ali imajo terjatev ali dolg do državne blagajne, ni objektivno utemeljeno. Okoliščina, da ima gospodarski udeleženec korist od neupravičene obogatitve, namreč ni povezana s položajem tega gospodarskega udeleženca v razmerju do davčne uprave pred vračilom DDV, ker ima neupravičena obogatitev, če je ugotovljena, podlago v samem vračilu in ne v tem, ali je imel ta gospodarski udeleženec na začetku terjatev ali dolg do davčnih organov.

53 To analizo podpira, če je potrebno, sprememba zakonodaje Združenega kraljestva po pisnem opominu, ki ga je Komisija poslala tej državi članici, v okviru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti. V skladu z oddelkom 3 Finance (št. 2) Act 2005, ki je naveden v točki 8 te sodbe, se namreč ne razlikuje glede na položaj davčnega zavezanca v razmerju do državne blagajne.

54 Na tretje vprašanje je torej treba odgovoriti, da čeprav se načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti načeloma uporabljata v zadevi, kot je ta v postopku v glavni stvari, za kršitev teh načel ne gre samo zaradi tega, ker naj bi zavrnitev vračila temeljila na neupravičeni obogatitvi zadevnega davčnega zavezanca. Nasprotno, načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi prepoved neupravičene obogatitve veljala le za davčne zavezance, kot so „payment traders“, in ne za davčne zavezance, kot

so „repayment traders“, če so ti davčni zavezanci prodajali podobno blago. Predložitveno sodišče mora odločiti, ali je v tem primeru tako. Poleg tega splošno načelo enakega obravnavanja, katerega kršitev se na davčnem področju izraža z diskriminacijo, ki vpliva na gospodarske udeležence, ki niso nujno konkurenti, ampak so v podobnem položaju glede drugih okoliščin, nasprotuje diskriminaciji med „payment traders“ in „repayment traders“, ki ni objektivno utemeljena.

– Četrto vprašanje

55 S tem vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali bi bil odgovor na tretje vprašanje drugačen, če bi obstajal dokaz, da je gospodarski udeleženec utrpel finančno izgubo ali bil postavljen v manj ugoden položaj, ker je bilo zavrnjeno vračilo zaradi neupravičene obogatitve, do katere bi to vračilo privedlo.

56 Glede tega je treba povedati, da neobstoj finančne izgube ali manj ugodnega položaja ni nujno sestavni del prenosa celotnega DDV na končnega potrošnika, če bi, tudi pod to predpostavko, kot je navedeno v točki 42 te sodbe, lahko gospodarski udeleženec utrpel izgubo, povezano z zmanjšanjem količine prodaje. Po drugi strani kršitev enakega obravnavanja iz točk od 52 do 54 te sodbe z nacionalno zakonodajo, kot je ta v postopku v glavni stvari, nastane zaradi diskriminacije med gospodarskimi udeleženci v zvezi z njihovo pravico do vračila nepravilno obračunanega DDV, ki ni odvisna od tega, ali so gospodarski udeleženci res utrpeli finančno izgubo oziroma so bili postavljeni v manj ugoden položaj ali ne.

57 Na četrto vprašanje je torej treba odgovoriti, da dejstvo, da gospodarski udeleženec, ki mu je bil zavrnjen zahtevek za nepravilno obračunan DDV, ni imel finančne izgube ali da ni bil postavljen v manj ugoden položaj, ne vpliva na odgovor na tretje vprašanje.

– Peto vprašanje

58 S tem vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali pravo Skupnosti od nacionalnega sodišča zahteva ali mu dovoljuje, da odpravi kršitev načela enakega obravnavanja, navedenega v točkah od 52 do 54 te sodbe, tako da naloži, da se gospodarskemu udeležencu, ki je žrtev te kršitve, v celoti vrne nepravilno obračunani davek, čeprav to vračilo pomeni neupravičeno obogatitev tega udeleženca, ali če zahteva ali dovoli, da se neupoštevanje načela enakega obravnavanja odpravi drugače.

59 Glede tega je treba povedati, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da kadar na določenem področju ni predpisov Skupnosti, mora pravni red vsake države članice določiti pristojna sodišča in podrobneje urediti postopke pravnih sredstev, katerih namen je varstvo pravic, ki za upravičene subjekte izhajajo iz prava Skupnosti (glej sodbi z dne 16. decembra 1976 v zadevi Rewe-Zentralfinanz in Rewe-Zentral, 33/76, Recueil, str. 1989, točka 5, in z dne 30. septembra 2003 v zadevi Köbler, C-224/01, Recueil, str. I-10239, točka 46).

60 Torej mora predložitveno sodišče ugotoviti, do kakšnih posledic bi lahko prišlo zaradi kršitve načela enakega obravnavanja, navedene v točkah od 52 do 54 te sodbe.

61 Vendar mora Sodišče določiti nekatera merila ali načela prava Skupnosti, ki jih je treba spoštovati pri tej presoji.

62 V okviru te presoje mora predložitveno sodišče spoštovati pravo Skupnosti in med drugim načelo enakega obravnavanja, kot je opozorjeno v točki 51 te sodbe. Predložitveno sodišče mora načelno odrediti, naj se vrne celotni znesek DDV, ki je dolgovan gospodarskemu udeležencu, žrtvi diskriminacije, da bi se odpravila kršitev splošnega načela enakega obravnavanja, razen če v nacionalni ureditvi obstajajo drugi načini za odpravo te kršitve.

63 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 74 sklepnih predlogov, je treba spomniti, da nacionalno sodišče ne sme uporabiti diskriminatorne nacionalne določbe, ne da bi moralo zahtevati ali čakati, da zakonodajalec to predhodno odpravi, za člane manj ugodno obravnavane skupine pa mora uporabiti enako ureditev, kot je ta, do katere so upravičeni člani privilegirane skupine.

64 Tako je treba na peto vprašanje odgovoriti, da mora predložitveno sodišče ugotoviti, do kakšnih morebitnih posledic za preteklost bi lahko prišlo zaradi kršitve načela enakega obravnavanja, navedenega v točkah od 52 do 54 te sodbe, v skladu s predpisi glede časovnih učinkov nacionalnih določb, ki so se uporabile v postopku v glavni stvari, ob spoštovanju prava Skupnosti ter, med drugim, načela enakega obravnavanja in načela, na podlagi katerega mora skrbeti, da so izravnalni ukrepi, ki jih določi, v skladu s pravom Skupnosti.

Stroški

65 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Če je država članica v skladu s členom 28(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, tako pred njeno spremembo z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 kot po njej, v nacionalnem pravu ohranila oprostitev z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, v zvezi z določenimi dobavami ali storitvami, gospodarski udeleženec, ki te dobave ali storitve opravlja, nima neposredno iztožljive pravice na podlagi prava Skupnosti, da se te dobave ali storitve obdavčijo z ničelno davčno stopnjo.**

2. **Če je država članica v skladu s členom 28(2) Šeste direktive 77/388, tako pred njeno spremembo z Direktivo 92/77 kot po njej, v nacionalnem pravu**

ohranila oprostitev z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, za določene dobave ali storitve, vendar je nacionalno zakonodajo nepravilno razlagala, tako da je za določene dobave ali storitve, za katere bi morala veljati oprostitev z vračilom vstopnega davka, plačanega v predhodni fazi, v skladu z njenim nacionalnim pravom obdavčila s splošno davčno stopnjo, potem se splošna načela prava Skupnosti, skupaj z načelom davčne nevtralnosti, uporabijo tako, da gospodarskemu udeležencu, ki je opravljal te dobave ali storitve, podeljujejo pravico do vračila nepravilno obračunanega davka za te storitve.

3. Čeprav se načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti načeloma uporabljata v postopku v glavni stvari, za kršitev teh načel ne gre samo zaradi tega, ker naj bi zavrnitev vračila temeljila na neupravičeni obogatitvi zadevnega davčnega zavezanca. Nasprotno, načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi pojem neupravičene obogatitve veljal le za „payment traders“ (davčne zavezance, za katere v danem davčnem obdobju izstopni davek preseže vstopni davek) in ne za „repayment traders“ (davčni zavezanci, katerih položaj je obraten od prejšnjega), če so ti davčni zavezanci prodajali podobno blago. Predložitveno sodišče mora odločiti, ali je v tem primeru tako. Poleg tega splošno načelo enakega obravnavanja, katerega kršitev se na davčnem področju izraža z diskriminacijo, ki vpliva na gospodarske udeležence, ki niso nujno konkurenti, ampak so v podobnem položaju glede drugih okoliščin, nasprotuje diskriminaciji med „payment traders“ in „repayment traders“, ki ni objektivno utemeljena.

4. **Dejstvo, da gospodarski udeleženec, ki mu je bil zavrnjen zahtevek za nepravilno obračunan davek na dodano vrednost, ni imel finančne izgube ali da ni bil postavljen v manj ugoden položaj, ne vpliva na odgovor na tretje vprašanje.**

5. **Predložitveno sodišče mora ugotoviti, do kakšnih morebitnih posledic za preteklost bi lahko prišlo zaradi kršitve načela enakosti, navedene v točki 3 izreka te sodbe, v skladu s predpisi glede časovnih učinkov nacionalnih določb, ki so se uporabile v postopku v glavni stvari, ob spoštovanju prava Skupnosti ter zlasti načela enakega obravnavanja in načela, na podlagi katerega mora skrbeti, da so izravnalni ukrepi, ki jih določi, v skladu s pravom Skupnosti.**

Podpisi