РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

10 април 2008 година *

По дело C-309/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от House of Lords (Обединено кралство) с акт от 12 юли 2006 г., постъпил в Съда на 17 юли 2006 г., в рамките на производство по дело

Marks & Spencer plc

срещу

Commissioners of Customs & Excise,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н U. Lõhmus, г-н J. Klučka, г-жа P. Lindh и г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), съдии,

* Език на производството: английски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н J. Swedenborg, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 октомври 2007 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 декември 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Marks & Spencer plc, от г-н D. Milne, QC, г-н A. Hitchmough, barrister, адв. D. Waelbroeck, avocat и г-н D. Slater, solicitor,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа Z. Bryanston-Cross, в качеството на представител, подпомагана от г-н K. Lasok, QC, и г-н P. Mantle, barrister,

— за Ирландия, от г-н D. O'Hagan, в качеството на представител, подпомаган от г-жа G. Clohessy, SC, и г-н N. O'Hanlon, BL,

— за кипърското правителство, от г-жа E. Simeonidou, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 28, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) от първоначалната ѝ редакция, както и текста на същия член 28, параграф 2, буква а) от Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 г. (ОВ L 316, стр. 1).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Marks & Spencer plc (наричано по-нататък „Marks & Spencer“) и Commissioners of Customs & Excise (наричани по-нататък „Commissioners“) относно отказа на последните да уважат направеното от Marks & Spencer искане за възстановяване на неправилно заплатен от него данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 12, параграф 1 от Шеста директива гласи, че по принцип ДДС се дължи по „ставката […] в сила към момента на данъчното събитие“. [неофициален превод]

4 Член 28, параграф 2 от Шеста директива в първоначалната му редакция предвижда:

„Намалените данъчни ставки и случаите на освобождаване с възстановяване на данъка, заплатен на предходен етап, които действат към 31 декември 1975 г. и отговарят на условията, посочени в последното тире на член 17 от Втората директива на Съвета от 11 април 1967 г., могат да бъдат запазени до дата, определена от Съвета с единодушно решение по предложение на Комисията, но която не може да бъде по-късна от датата, на която начисляването на данъка при внос и освобождаването от данъка при износ в търговския обмен между държавите-членки бъдат отменени. Държавите-членки приемат необходимите мерки, за да гарантират, че данъчнозадължените лица декларират необходимите данни за определяне на собствените ресурси във връзка с тези сделки.

Въз основа на доклад на Комисията Съветът на всеки пет години прави преглед на горепосочените намалени данъчни ставки и освободени доставки и с единодушно решение по предложение на Комисията приема по целесъобразност мерките за постепенното им премахване.“[неофициален превод]

5 В неговата редакция, произтичаща от Директива 92/77, член 28, параграф 2, буква а) гласи:

„[…]

а) Могат да бъдат запазени разпоредбите за освобождаване от данък с възстановяване на заплатения на предходен етап данък, както и намалените

ставки, които са по-ниски от минималната ставка, определена в член 12, параграф 3, които са били в сила към 1 януари 1991 г. и които са в съответствие с общностното право и отговарят на условията по последното тире от член 17 от Втората директива на Съвета от 11 април 1967 г.

Държавите-членки приемат необходимите мерки, гарантиращи определянето на собствените ресурси във връзка с тези сделки.

[…]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

6 Законът от 1994 г. за данъка върху добавената стойност (Value Added Tax Act 1994, наричан по-нататък „VAT Act 1994“) урежда като общо правило принципа за прилагане на нулева ДДС ставка при доставките на хранителни продукти в Обединеното кралство. Член 30 от VAT Act 1994, озаглавен „Данъчно облагане с нулева ставка“, препраща към приложение 8 към този закон, което носи същото заглавие, и което във втората си част, в раздел „Група 1 — Храна“, „Продукти, предмет на изключение“, точка 2 уточнява, че е налице изключение от прилагането на нулева ДДС ставка по отношение на сладкарските изделия, без кексчета и бисквити, които подлежат на облагане с нулева ставка с изключение на бисквитите, покрити изцяло или частично с шоколад, които се облагат със стандартна ставка.

7 През периода, разглеждан в главното производство, член 80 от VAT Act 1994 има следното съдържание:

„1) Когато данъчнозадължено лице (било то преди или след влизането в сила на настоящия закон) заплати на Commissioners като ДДС сума, която не им се дължи, последните са длъжни да възстановят посочената сума на данъчнозадълженото лице.

2) Commissioners са длъжни да възстановят сумата по този член само при подадено за целта искане.

3) Срещу предвиденото в настоящия член искане Commissioners могат да изтъкнат факта, че възстановяването на дадена сума би довело до неоснователно обогатяване на заявителя.

[…]“

8 Член 80 от VAT Act 1994 е изменен с член 3 от Втория закон за бюджета за 2005 г. [Finance (№°2) Act 2005)], който внася значителни изменения в член 80 относно възражението, свързано с неоснователното обогатяване. По-специално, той заменя термина „възстановяване“ (repayment) в гореспоменатия параграф 3 на член 80 с термина „кредитиране“ (crediting).

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

9 От въвеждането на ДДС в Обединеното кралство през 1973 г. Commissioners, които отговарят за събирането на този данък, приемат, че „teacakes“, покрити с шоколад, продавани на пазара от Marks & Spencer, са бисквити, а не кексчета, които следователно трябва да бъдат облагани със стандартната ДДС ставка, а не с нулева ставка. Така за периода от април 1973 г. до октомври 1994 г. Marks & Spencer заплаща данък, който не е бил дължим.

10 С писмо от 30 септември 1994 г. Commissioners признават грешката си, че „teacakes“ в крайна сметка са кексчета и подлежат на облагане с нулева ДДС ставка — грешка, с оглед на която Marks & Spencer подава на 8 февруари 1995 г. искане за възстановяване на сумата от 3,5 милиона GBP. Това искане е уважено основно само в размер на 10 % от тази сума (350 000 GBP), като Commissioners застъпват становището, че разглежданата верига магазини е начислила 90 % от заплатеното от нея ДДС на своите клиенти. Следователно Commissionners отправят срещу Marks & Spencer възражение, свързано с предвиденото в член 80, параграф 3 от VAT Act 1994 неоснователно обогатяване. Освен това те прилагат правила за погасителна давност (нови и такива с обратно действие), по силата на които те не са длъжни да възстановят сума, която им е била заплатена преди повече от три години преди подаването на искането за възстановяване. Така сумата, изплатена в крайна сметка на Marks & Spencer на 4 април 1997 г., възлиза на 88 440 GBP.

11 След като подадената административна жалба е отхвърлена, Marks & Spencer сезира VAT and Duties Tribunal, който с решение от 22 април 1998 г. потвърждава тезата на Commissioners. Marks & Spencer подава жалба пред High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), който също отхвърля неговото искане с решение от 21 декември 1998 г. Това решение е обжалвано пред Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), който, що се отнася до искането за възстановяване, свързано с „teacakes“, отново отхвърля искането на Marks & Spencer. Последната юрисдикция обаче, с решение от 14 декември 1999 г. по друг аспект на спора (свързан с данъчното облагане на продадените от Marks & Spencer ваучери за покупка), поставя на Съда

преюдициален въпрос относно съвместимостта на прилагането с обратно действие на тригодишен давностен срок (вж. точка 10 от настоящото решение) с принципите за ефективност на общностното право и защита на оправданите правни очаквания. Въпросът се отнася по-конкретно до това да се установи дали за даден частноправен субект могат да произтекат непосредствено права от директива, след нейното правилно транспониране в националното право, при положение че не е спазен обхватът на посочената директива от държавата-членка.

12 В Решение от 11 юли 2002 г. по дело Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, стр. I-6325) Съдът е приел, че принципите за ефективност и за защита на оправданите правни очаквания не допускат национално законодателство като разглежданото законодателство на Обединеното кралство.

13 Предвид възприетите от Съда мотиви относно несъвместимостта на законодателството, което въвежда обратно действие на давностен срок, с посочените по-горе принципи на общностното право, с оглед еднаквото разглеждане на всички подадени искания по член 80 от VAT Act 1994, Commissioners уважават proprio motu искането на Marks & Spencer и приемат, че за него не се прилагат правилата на давността и така възстановяват 10 % от претендираната сума, като горницата според тях представлява неоснователно обогатяване.

14 Пред Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), Marks & Spencer, като се позовава непосредствено на общностното право, поддържа своите претенции относно сумите, за които се твърди че представляват неоснователно обогатяване. С решение от 21 октомври 2003 г. тази юрисдикция отхвърля представеното от Marks & Spencer искане, което тогава подава жалба пред House of Lords.

15 House of Lords решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Когато по член 28, параграф 2, буква а) от Шеста директива [...] (както преди, така и след изменението на тази разпоредба през 1992 г. с Директива 92/77) дадена държава-членка запази в националното си законодателство относно ДДС случаи на освобождаване чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък при някои определени доставки на стоки или услуги, може ли икономически оператор, който осъществява такива доставки на стоки или услуги да се позове на право на облагане с нулева ставка, изведено от общностното право, и на което може да се прави непосредствено позоваване?

2) Ако отговорът на първия въпрос е отрицателен, когато по член 28, параграф 2, буква а) от Шеста директива [...] (както преди, така и след изменението на тази разпоредба през 1992 г. с Директива 92/77) дадена държава-членка запази в националното си законодателство относно ДДС за някои определени доставки на стоки или услуги случаи на освобождаване чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък, но тълкува неправилно националното си законодателство — в резултат на което някои доставки на стоки или услуги, които съгласно националния закон е трябвало да бъдат освободени чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък, са били обложени със стандартна ставка — прилагат ли се основните принципи на общностното право, включително и принципът на данъчен неутралитет така, че да предоставят на икономическия оператор, който осъществява доставките на стоки или услуги, право да си върне неправилно събраните от него суми за същите доставки на стоки или услуги?

3) Ако отговорите на първия и втория въпрос са положителни, по принцип прилагат ли се принципите на общностното право на равно третиране и на

данъчен неутралитет по начин, по който те биха били нарушени, ако цялата неправилно събрана сума за доставките на стоките или услугите, осъществени от разглеждания икономически оператор, не му бъде възстановена при обстоятелства, при които:

— икономическият оператор би се обогатил неоснователно при цялостно възстановяване на сумата; и

— националното законодателство предвижда, че надвнесеният данък не се възстановява, доколкото това възстановяване би довело до неоснователно обогатяване на икономическия оператор; но

— националното законодателство изобщо не предвижда подобна разпоредба (като споменатата в предходното тире) в случай на искания от страна на „repayment traders“ („repayment trader“ е данъчнозадължено лице, което през дадена счетоводна година не плаща ДДС на компетентните национални органи, а получава определена сума от тях за тази година, тъй като сумата от ДДС, която то има право да приспадне, надхвърля размера на дължимия от него ДДС за осъществените доставки на стоки или услуги).

4) Ще бъде ли отговорът на третия въпрос различен в зависимост от това дали е налице доказателство, че разликата в третирането на икономическите оператори, подали искане за възстановяване на събран и внесен в повече данък, и икономическите оператори, подали искане за възстановяване на надвнесени суми с приспадане на заплатения на предходен етап данък (поради това че в данъчната декларация платеният данък надвишава сумата на събрания данък), е довела или не до финансова загуба или неизгода за първите посочени по-горе лица, и ако да, с какво?

5) Ако при описаното в третия въпрос положение се прилагат принципите на общностното право на равно третиране и на данъчен неутралитет, които иначе биха били нарушени, изисква ли или позволява ли общностното право на дадена юрисдикция да отстрани различието в третирането, потвърждавайки основателността на подаденото от икономическия оператор искане за възстановяване на внесения в повече данък, по начин, по който това възстановяване води до неоснователно обогатяване за последния, или изисква ли или позволява ли юрисдикцията да го отстрани по друг начин (и в този случай, по какъв)?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос, свързан с наличието на право, произтичащо от общностното право, дадена сделка да подлежи на облагане с нулева ДДС ставка

Становища, представени на Съда

16 Според Marks & Spencer правото дадена сделка да се облага с нулева ДДС ставка е налице съгласно член 12, параграф 1 от Шеста директива, чието съдържание според него е ясно, точно и безусловно, както и от принципа за равно третиране. Дерогацията, от която Обединеното кралство се ползва както по силата на член 28, параграф 2 от Шеста директива в нейната първоначална редакция, така и на посочения член 28, параграф 2, буква а) в неговата редакция, произтичаща от Директива 92/77, не извеждала случая от приложното поле на общностното право, както посочвала самата разпоредба.

17 Обратно, правителствата на Обединеното кралство и Ирландия приемат, че за даден оператор от общностното право не може да възникне никакво право, чиято пряка последица е освобождаване чрез възстановяване на заплатеното на предходен етап ДДС. Следователно правото сделките да се облагат с нулева ставка произтичало само от националното право.

18 Кипърското правителство уточнява, че допуснатата от Commissioners грешка се отнася до прилагането на разпоредби на националното право, макар запазването на последните да е позволено от Шеста директива.

19 Комисията, без да отговаря пряко на поставения въпрос, който тя счита за ирелевантен, подчертава, че данъчната администрация на Обединеното кралство тълкува неправилно националното законодателство, но не е нарушила никакво задължение, установено от Шеста директива.

Отговор на Съда

20 Целта на първия въпрос е да се установи по същество дали за даден икономически оператор е възможно да възникне непосредствено от общностното право право да бъде обложен с нулева ставка, когато тази ставка произтича от разпоредбите на националното право.

21 На първо място следва да се отбележи, че посоченият въпрос е пряко свързан с изложените от препращащата юрисдикция фактически обстоятелства и е обективно необходим за разрешаването на спора по главното производство (вж. в този смисъл Решение от 17 май 1994 г. по дело Corsica Ferries, C-18/93, Recueil, стр. I-1783, точка 14 и Решение от 22 ноември 2005 г. по дело Mangold, C-144/04, Recueil, стр. I-9981, точка 34). Възражението на Комисията относно липсата на релевантност на първия въпрос, следователно, трябва да се отхвърли, тъй като Съдът е компетентен да се произнесе по посочения въпрос.

22 На второ място е важно да се напомни, че като разрешава на държавите-членки да прилагат освобождаване чрез възстановяване на заплатения данък, член 28, параграф 2 от Шеста директива предвижда дерогация от правилата, които уреждат стандартната ДДС ставка (Решение от 6 юли 2006 г. по дело Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Recueil, стр. I-6269, точка 17). Следователно е вярно, че тези случаи на освобождаване, известни като „случаи на облагане с нулева ставка“, са разрешени по силата на общностното право.

23 Общностното право обаче не задължава държавите-членки да запазят такиви случаи на освобождаване. Всъщност както е видно от самия текст на тази разпоредба в нейната първоначална редакция, хипотезите на освобождаване, които съществуват към 31 декември 1975 г., „могат да бъдат запазени“, което означава, че единствено от преценката на съответната държава-членка зависи да остави в сила или не такова законодателство, което отговаря по-специално на критериите, посочени в член 17, последно тире от отменената Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година в областта на хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — Структура и правила за прилагане на общата система за данък върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303), според които случаи на освобождаване чрез възстановяване на заплатения данък могат да бъдат установени само поради ясно определени социални причини и в изгода на крайните потребители.

24 Така член 28, параграф 2, буква а) от Шеста директива може да се сравни с клаузата „stand still“, с която се цели да се избегнат социални затруднения, до които може да доведе премахването на предвидените от националния законодател предимства, но които не са включени в Шеста директива (Решение по дело Talacre Beach Caravan Sales, посочено по-горе, точка 22). Тази възможност за запазване на предишното statu quo е следователно просто очертана в Шеста директива. Следователно по силата на националното законодателство — което представлява не мярка за транспониране на Шеста директива (вж. по аналогия Решение от 13 юли 2000 г. по дело Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, стр. I-6049, точка 38), а запазване на предимство, което последната разрешава предвид преследваните от законодателството на Обединеното кралство социални цели

да не се принуждава крайният потребител да заплаща ДДС върху ежедневните хранителни продукти — Marks & Spencer може да претендира освобождаване чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък.

25 Marks & Spencer не може основателно да се позове на член 12, параграф 1 от Шеста директива. В действителност следва да се отбележи, че разпоредбата, която уточнява, че приложимата ставка е тази, която е в сила към момента на данъчното събитие за ДДС, има за цел да забрани на националния законодател в случай на промяна на приложимата по отношение на даден продукт ставка — както това се потвърждава и от член 12, параграф 2 от Шеста директива — да прилага спрямо дадена сделка ставка различна от тази в сила към момента на данъчното събитие, което води до възникването на задължение за плащане на ДДС по тази сделка.

26 Така е ясно, че причината за съществуването на тази разпоредба е да се определи във времето прилагането на дадена ДДС ставка.

27 Напълно различна е хипотезата, разглеждана в главното производство, при която Commissioners са установили грешка относно това дали определен продукт трябва да се ползва от освобождаване чрез възстановяване на заплатения данък, тъй като се отнася не до промяна в данъчната ставка във времето, а до това дали даден продукт попада или не в приложното поле на случаите на освобождаване чрез възстановяване на заплатения данък, което се разрешава по силата на член 28, параграф 2, буква а) от Шеста директива.

28 Следователно на първия въпрос трябва да се отговори, че когато съгласно член 28, параграф 2 от Шеста директива държава-членка запази в националното си законодателство както преди, така и след въвеждането на измененията на тази разпоредба, направени с Директива 92/77, случаи на освобождаване чрез

възстановяване на заплатения на предходен етап данък за някои определени доставки на стоки или услуги, икономическият оператор, който осъществява такива доставки на стоки или услуги, не може да се позове на никакво право, изведено от общностното право и на което може да се прави непосредствено позоваване, за да поиска облагане на тези доставки на стоки и услуги с нулева ДДС ставка.

По втория въпрос относно наличието на право за възстановяване на неправилно внесен ДДС, произтичащо от основните принципи на общностното право

Становища, представени на Съда

29 Според Marks & Spencer основните принципи на общностното право, включително и този на данъчния неутралитет, се прилагат по такъв начин, че обосновават в негова полза право на възстановяване на недължимо събран ДДС, тъй като цялата система на ДДС по дефиниция остава в приложното поле на общностното право, дори в предвидения случай в член 28, параграф 2 от Шеста директива както в неговата първоначална редакция, така и в произтичащата от Директива 92/77.

30 Правителствата на Обединеното кралство, Ирландия и кипърското правителство подчертават, че разглежданите в главното производство суми не са били събрани в нарушение на каквато и да е разпоредба на общностното право, която има непосредствено действие или от която възниква определено право. Ставало дума за въпрос изцяло от националното право и следователно изобщо нямало място за прилагане на основните принципи на общностното право. Ирландия добавя, че ако в конкретния случай трябва се приложи принципът на данъчен неутралитет, за да се обоснове правото на възстановяване, то от това следвало да се възползва крайният потребител, който е понесъл тежестта на ДДС.

31 Комисията напомня, че когато прилагат ДДС, компетентните национални органи трябва да спазват основните принципи, които поддържат общата система на ДДС, по-специално принципа на неутралитет. Това задължение тежало върху тях при възстановяване на надвнесен данък. При все това Комисията не се произнася пряко по втория въпрос.

Отговор на Съда

32 Целта на втория въпрос е да се установи дали по силата на основните принципи на общностното право, и по-конкретно на принципа на данъчен неутралитет, икономическият оператор има право да иска възстановяване на недължимо събран ДДС, когато ставката, която е трябвало да се приложи, е уредена в националното право.

33 Следва незабавно да се подчертае, че самият текст на член 28, параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията му, произтичаща от Директива 92/77, сочи, че националните законодателства, чието запазване е разрешено, трябва да бъдат „в съответствие с общностното законодателство“ и да отговорят на посочените в член 17, последно тире на Директива 67/228 критерии. Въпреки че допълнението, свързано със „съответствие с общностното законодателство“, е направено едва през 1992 г., такова изискване, което представлява неразделна част от правилното функциониране и еднаквото тълкуване на общата система на ДДС, се прилага за целия период на неправилно данъчно облагане, разглеждан в главното производство. Както Съдът е имал случай да напомни, запазването на случаите на освобождаване или на облагане с намалени ДДС ставки, по-ниски от предвидената в Шеста директива минимална ставка, се допуска само ако по-конкретно е спазен присъщият на системата принцип на

данъчен неутралитет (вж. в този смисъл Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg, C-216/97, Recueil, стр. I-4947, точка 19 и Решение от 3 май 2001 г. по дело Комисия/Франция по дело C-481/98, Recueil, стр. I-3369, точка 21).

34 Следователно е видно, че принципите, които управляват общата система на ДДС, включително и този на данъчен неутралитет, се прилагат дори в предвидения в член 28, параграф 2 от Шеста директива случай и ако е необходимо данъчнозадълженото лице може да се позове на тях срещу национална разпоредба или срещу прилагането на такава разпоредба, която не спазва тези принципи.

35 По-специално относно правото на възстановяване следва да се напомни, че както е видно от постоянната практика на Съда, правото да се получи възстановяването на данъци, събрани в държава-членка в нарушение на правилата на общностното право, е следствие и допълнение към правата, непосредствено предоставени на лицата от общностното право (вж. по-конкретно в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 30 и цитираната съдебна практика). Този принцип се прилага също и за данъците, събрани в нарушение на националното законодателство, разрешено по силата на член 28, параграф 2 от Шеста директива.

36 Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че когато съгласно член 28, параграф 2 от Шеста директива както преди, така и след въвеждане на направените с Директива 92/77 изменения на тази разпоредба дадена държава-членка запази в националното си законодателство при някои определени доставки на стоки или услуги случаи на освобождаване чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък, но тълкува неправилно националното си законодателство, в резултат на което някои доставки на стоки или услуги, които съгласно националния закон е трябвало да бъдат освободени чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък, са били обложени със стандартна ставка, се прилагат основните принципи на общностното право, включително и този на данъчен неутралитет така, че да предоставят на икономическия оператор, който осъществява тези доставки на стоки и услуги, право да си върне неправилно събраните от него суми за същите доставки на стоки или услуги.

По третия—петия въпрос относно евентуалните ограничения на правото на възстановяване, което се основава на принципите на равно третиране и данъчен неутралитет.

Становища, представени на Съда

37 Според Marks & Spencer прилагането на правилото за неоснователно обогатяване спрямо „payment traders“ (данъчнозадължени лица, при които за дадена счетоводна година събраният за извършени доставки данък надвишава заплатения по получени доставки данък), а не спрямо „repayment traders“ (данъчнозадължени лица, чието положение е противоположно на гореизложеното) представлява нарушение на принципите на равно третиране и данъчен неутралитет. Все пак не е необходимо да се доказва, че „payment trader“ е претърпял финансова загуба или неизгода. Най-после, всяка държава-членка трябва да реши как да отстрани различията в третирането, които се оказват несъвместими с посочените по-горе принципи при спазване на общностното право, което не изключва възражение за неоснователно обогатяване, нито пък го прави задължително.

38 Правителството на Обединеното кралство е на мнение, че следва да се даде отрицателен отговор на трети—пети преюдициални въпроси

39 Предвид отрицателния отговор, който според тях е трябвало да бъде даден на първия и втория въпрос, Ирландия и кипърското правителство считат, че не е необходимо да се отговаря на следващите въпроси.

40 Комисията посочва, че общностното право разрешава отказ за възстановяване на основание неоснователно обогатяване, при условие, че в действителност такова е налице. По-нататък, такъв отказ трябва да бъде данъчно неутрален и не следва да създава дискриминация между икономическите оператори.

Отговор на Съда

— Предварителни бележки

41 Следва да се напомни, че общностното право не препятства национална правна система да откаже възстановяване на недължимо събрани данъци, при условие че това би довело до неоснователно обогатяване на правоимащите (Решение от 24 март 1988 г. по дело Комисия/Италия, 104/86, Recueil, стр. 1799, точка 6, Решение от 9 февруари 1999 г. по дело Dilexport, C-343/96, Recueil, стр. I-579, точка 47, както и Решение от по дело Michaïlidis, C-441/98 и C-442/98, Recueil, стр. I-7145, точка 31). За да бъде обаче в съответствие с общностното право, принципът на забрана на неоснователното обогатяване трябва да се прилага при спазване на принципи като този на равно третиране.

42 По-нататък е важно да се напомни, че когато данък е бил недължимо събран предвид общностното право и е установено, че е върнат само част от него, националните органи са длъжни да възстановят и невърнатата сума (Решение от 14 януари 1997 г. по дело Comateb и др., C-192/95—C-218/95, Recueil, стр. I-165, точки 27 и 28). При това следва да се уточни, че дори и в хипотезата, при която данъкът е изцяло включен в цената, данъчнозадълженото лице може да претърпи вреда, свързана с намаляване на обема на неговите продажби (вж. в този смисъл Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе, точки 29 и 30 и Решение по дело Michaïlidis, посочено по-горе, точки 34 и 35).

43 Поради това, наличието и степента на неоснователното обогатяване — което възстановяването съгласно общностното право на недължимо наложен и събран данък би породило за данъчнозадълженото лице — биха могли да се установят само при условията на икономически анализ, като се вземат предвид всички релевантни обстоятелства (вж. по-конкретно Решение от 2 октомври 2003 г. по дело Weber's Wine World и др., C-147/01, Recueil, стр. I-11365, точки 94—100).

44 Следователно националният съд трябва да провери дали извършената от Commissioners оценка отговаря на посочения в предходната точка от настоящото решение анализ.

— По третия въпрос

45 По същество от Съда се иска да установи дали не биха били нарушени принципите на общностното право на данъчен неутралитет и равно третиране в хипотезата, при която на икономически оператор не се възстановява надвнесената сума при недължимо събран ДДС от данъчните органи с мотив, че това възстановяване ще доведе до неоснователно обогатяване в негова полза, като този мотив за отказ за възстановяване обаче не е предвиден в националното законодателство, когато преди възстановяването икономическият оператор се намира в положение на кредитор спрямо данъчната администрация.

46 При частичен отказ за възстановяване, какъвто е отказът по главното производство, трябва да се изследва дали при различното третиране на „payment traders“ и на „repayment traders“ са спазени принципът на данъчен неутралитет и основният принцип на общностното право на равно третиране.

47 На първо място, относно принципа на данъчен неутралитет следва да се напомни, че този принцип, който представлява основен принцип на общата система по ДДС (вж. по-конкретно Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точка 59), не допуска по-специално сходни стоки, които следователно се намират в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (Решение от 11 юни 1998 г. по дело Fischer, C-283/95, Recueil, стр. I-3369,

точки 21 и 27, както и Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 22). От това произтича, че посочените продукти трябва да се облагат с единна ставка (вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 22).

48 Следователно в хипотезата, при която грешка в данъчната ставка засяга множество данъчнозадължени лица и при която възстановяването на неправилно събраните в резултат на тази грешка суми зависи поне частично от това дали данъчнозадължените лица са първоначално в положение на кредитори или длъжници спрямо държавния бюджет по отношение на ДДС, спрямо посочените данъчнозадължени лица на практика се прилага различно ефективно данъчно облагане, подобно на това, до което може да доведе прилагането на различни данъчни ставки по ДДС спрямо сходни стоки. Следователно такова неравенство е в противоречие с принципа на данъчен неутралитет, доколкото тези данъчнозадължени лица търгуват със сходни стоки, което следва да се установи от националния съд.

49 На второ място, важно е да се напомни, че принципът на данъчен неутралитет представлява в областта на ДДС отражение на принципа на равно третиране (Решение от 8 юни 2006 г. по дело L.u.P., C-106/05, Recueil, стр. I-5123, точка 48 и цитираната по-горе съдебна практика). Макар неспазването на принципа на данъчен неутралитет да може да се разглежда само между конкурентни икономически оператори, както бе напомнено в точка 47 от настоящото решение, в данъчната област нарушението на основния принцип на равно третиране може да се установи посредством други видове дискриминация на икономическите оператори, които не е задължително да са конкуренти, но въпреки това се намират в сравнимо положение в други отношения.

50 Така основният принцип на равно третиране може да се прилага и при положение, че всички икономически оператори имат ДДС кредит, искат неговото възстановяване от данъчните органи и виждат, че техните искания за възстановяване са третирани по различен начин, независимо от конкурентните отношения, които могат да съществуват между тях. Следователно трябва да се изследва дали разпоредба като член 80 от VAT Act 1994 противоречи на посочения принцип.

51 Важно е да се напомни в това отношение, че основният принцип на равно третиране изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно оправдано (Решение от 25 ноември 1986 г. по дело Klensch и др., 201/85 и 202/85, Recueil, стр. 3477, точка 9, както и Решение по дело Idéal tourisme, посочено по-горе, точка 35).

52 Съдът счита за необходимо да отбележи, че при приложимо национално законодателство като това в главното производство по отношение на понятието неоснователно обогатяване не е обективно оправдано различното третиране на икономическите оператори в зависимост от тяхното първоначално положение на кредитори или длъжници по ДДС спрямо държавния бюджет. Всъщност обстоятелството, че даден икономически оператор се възползва от неоснователно обогатяване, не е свързано с положението на посочения икономически оператор спрямо данъчната администрация преди възстановяването на ДДС, тъй като неоснователното обогатяване, когато то е налице, произтича от самото възстановяване, а не от първоначалното му положение на кредитор или длъжник на данъчните органи.

53 Този анализ се потвърждава, при необходимост, от изменението на законодателството на Обединеното кралство, последвало официалното уведомително писмо от Комисията до държавата-членка в рамките на иск за установяване на неизпълнение на задължения. Съгласно член 3 от Втория закон за бюджета за 2005 г., посочен в точка 8 на настоящото решение, в действителност вече не се прави разграничение в зависимост от положението на данъчнозадълженото лице спрямо държавния бюджет.

54 Следователно на третия въпрос трябва да се отговори, че макар принципите на равно третиране и данъчен неутралитет да се прилагат по принцип в производство като главното, тяхното нарушение не се състои само във факта, че отказът за възстановяване се базира на неоснователно обогатяване на засегнатото данъчнозадължено лице. Напротив, принципът на данъчен неутралитет не допуска забраната за неоснователно обогатяване да се прилага единствено

спрямо данъчнозадължени лица като „payment traders", а не спрямо данъчнозадължени лица като „repayment traders", доколкото данъчнозадължените лица търгуват със сходни стоки. Препращащата юрисдикция следва да установи дали такъв е случаят в посоченото дело. Освен това основният принцип на равно третиране, чието нарушение в данъчната област може да се установи посредством други видове дискриминация на икономическите оператори, които не е задължително да са конкуренти, но въпреки това се намират в сравнимо положение в други отношения, не допуска обективно неоправдана дискриминация между „payment traders" и „repayment traders".

— По четвъртия въпрос

55 С този въпрос препращащата юрисдикция иска от Съда да установи по същество дали отговорът на третия въпрос би бил различен в случай на доказателство за липса на финансова загуба или неизгода за икономическия оператор, на когото е отказано възстановяване с мотив неоснователно обогатяване, произтичащо от посоченото възстановяване.

56 В това отношение следва да се посочи, от една страна, че липсата на финансова загуба или неизгода не е задължително последица от цялостното връщане на ДДС на крайния потребител, тъй като дори в тази хипотеза, както бе напомнено в точка 42 от настоящото решение, икономическият оператор може да претърпи загуба, свързана с намаляването на обема на продажбите. От друга страна, нарушението на принципа на равно третиране, посочено в точки 52—54 от настоящото решение, от национално законодателство като разглежданото в главното производство, се състои в дискриминацията между икономическите оператори по отношение на тяхното право на възстановяване на недължимо събран ДДС, което не зависи от това дали икономическите оператори реално са претърпели финансова загуба или неизгода.

57 Следователно на четвъртия въпрос трябва да се отговори, че отговорът на третия въпрос не зависи от това дали е налице доказателство за липса на финансова загуба или неизгода за икономическия оператор, на когото е отказано възстановяване на недължимо събран ДДС.

— По петия въпрос

58 С този въпрос препращащата юрисдикция иска от Съда да установи по същество дали общностното право изисква от националния съд или му позволява да отстрани нарушението на принципа на равно третиране, посочено в точки 52—54 от настоящото решение, като разпореди изцяло възстановяването на недължимо събрания данък на икономическия оператор — жертва на това нарушение, дори такова възстановяване да води до неоснователно обогатяване на посочения оператор, или дали изисква или позволява последиците от това неспазване на принципа на равно третиране да се отстранят по друг начин.

59 В това отношение следва да се напомни, че според постоянната съдебна практика при липсата на общностна правна уредба, във вътрешния правен ред на всяка държава-членка трябва да се посочат компетентните юрисдикции и да се приемат процесуални правила за съдебните производства, предназначени да гарантират защитата на правата, които страните в процеса черпят от общностното право (вж. Решение от 16 декември 1976 г. по дело Rewe-Zentralfinanz и Rewe-Zentral, 33/76, Recueil, стр. 1989, точка 5, както и Решение от 30 септември 2003 г. по дело Köbler, C-224/01, Recueil, стр. I-10239, точка 46).

60 Следователно самата препращаща юрисдикция трябва да определи евентуалните последици за минал период от нарушението на принципа на равно третиране, посочено в точки 52—54 от настоящото решение.

61 Въпреки това Съдът следва да посочи някои критерии или принципи на общностното право, които трябва да се спазват при извършване на тази преценка.

62 При преценката препращащият съд трябва да спазва общностното право, и по-специално принципа на равно третиране, както е посочено в точка 51 от настоящото решение. Националната юрисдикция трябва по принцип да разпореди да се извърши цялостно възстановяване на ДДС, дължимо на икономическия оператор — жертва на дискриминация, с цел да се отстранят последиците от нарушението на принципа на равно третиране, освен ако според националното право не съществуват други начини за отстраняване на нарушението.

63 В това отношение, както генералният адвокат изтъква в точка 74 от заключението, следва да се посочи, че националният съд е длъжен да не прилага дискриминационната национална разпоредба, без да е необходимо да иска или да изчаква нейната предварителна отмяна от законодателя, и да приложи по отношение на групата лица, които се намират в неравностойно положение, същия режим като този, от който се ползват лицата от привилегированата категория.

64 Следователно на петия въпрос трябва да се отговори, че самата препращаща юрисдикция трябва да определи евентуалните последици по отношение на минал период от нарушението на принципа на равно третиране, посочено в точки 52—54 от настоящото решение, съгласно правилата, свързани с действието във времето на приложимото по главното производство национално право при спазване на общностното право, и по-конкретно на принципа на равно третиране, както и на принципа, по силата на който тя трябва да следи мерките за обезщетяване, които предприема, да не са в противоречие с общностното право.

По съдебните разноски

65 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Когато съгласно член 28, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, както преди, така и след въвеждане измененията на тази разпоредба, направени с Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година, дадена държава-членка запази в националното си законодателство случаи на освобождаване чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък при някои определени доставки на стоки или услуги, икономическият оператор, който осъществява такива доставки на стоки или услуги, не може да се позове на никакво право, изведено от общностното право и на което може да се прави непосредствено позоваване, за да бъдат облагани тези доставки на стоки или услуги с нулева ставка на данък върху добавената стойност.**

2) **Когато съгласно член 28, параграф 2 от Шеста директива 77/388 както преди, така и след въвеждане на измененията на тази разпоредба,**

направени с Директива 92/77, дадена държава-членка запази в националното си законодателство при някои определени доставки на стоки или услуги случаи на освобождаване чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък, но тълкува неправилно националното си законодателство, в резултат на което някои доставки на стоки или услуги, които съгласно националния закон е трябвало да бъдат освободени чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък, са били обложени със стандартна ставка, основните принципи на общностното право, включително и този на данъчен неутралитет се прилагат така, че да предоставят на икономическия оператор, който е осъществил тези доставки на стоки и услуги, право да си върне неправилно събраните от него суми за същите доставки на стоки или услуги.

3) **Макар принципите на равно третиране и данъчен неутралитет да се прилагат по принцип в главното производство, тяхното нарушение не се състои само във факта, че отказът за възстановяване се базира на неоснователно обогатяване на засегнатото данъчнозадължено лице. Напротив, принципът на данъчен неутралитет не допуска понятието за неоснователно обогатяване да се прилага единствено спрямо данъчнозадължени лица като „payment traders" (данъчнозадължени лица, при които за дадена счетоводна година събраният за извършени доставки данък надвишава заплатения по получени доставки данък), а не спрямо данъчнозадължени лица като „repayment traders" (данъчнозадължени лица, чието положение е обратно на гореизложеното), доколкото данъчнозадължените лица търгуват със сходни стоки. Препращащата юрисдикция следва да установи дали такъв е случаят в посоченото дело. Освен това основният принцип на равно третиране, чието нарушение в данъчната област може да се установи при дискриминация на икономически оператори, които не е задължително да са конкуренти, но въпреки това се намират в сравнимо положение в други отношения, не допуска обективно неоправдана дискриминация между „payment traders" и „repayment traders".**

4) Отговорът на третия въпрос не зависи от това дали е налице доказателство за липса на финансова загуба или неизгода за икономическия оператор, на когото е отказано възстановяване на недължимо събран данък върху добавената стойност.

5) Самата препращаща юрисдикция трябва да определи по отношение на минал период евентуалните последици от нарушението на принципа на равно третиране, посочено в точка 3 от диспозитива на настоящото решение, съгласно правилата, свързани с действието във времето на приложимото по главното производство национално право при спазване на общностното право, и по-конкретно на принципа на равно третиране, както и на принципа, по силата на който тя трябва да следи мерките за обезщетяване, които предприема, да не са в противоречие с общностното право.

Подписи