

Zadeva C-309/06

Marks & Spencer plc

proti

Commissioners of Customs & Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo House of Lords)

„Obdavčitev – Šesta direktiva o DDV – Oprostitev z vračilom davka, plačnega v predhodni fazi – Napačno obdavčevanje po splošni stopnji – Pravica do obdavčevanja po nižnji stopnji – Pravica do vračila – Neposredni učinek – Splošna načela prava Skupnosti – Neupravičena obogatitev“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Možnost, da države članice ohranijo oprostitve z vračilom davka, plačnega v predhodni fazi*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 28(2))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Možnost, da države članice ohranijo oprostitve z vračilom davka, plačnega v predhodni fazi*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 28(2))

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Možnost, da države članice ohranijo oprostitve z vračilom davka, plačnega v predhodni fazi*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 28(2))

1. Če je država članica v skladu s členom 28(2) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, tako pred njeno spremembo kot po njej z Direktivo Sveta 92/77, v nacionalnem pravu ohranila oprostitve z vračilom davka, plačnega v predhodni fazi v zvezi z doloženimi 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 obdavči z nižnjo davčno stopnjo.

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 davka na dodano vrednost. Pravilna je torej ugotovitev, da so te oprostitve, imenovane „obdavčitve po nižji stopnji“, dovoljene na podlagi prava Skupnosti. Vendar pa pravo Skupnosti državam članicam ne nalaga, da 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 alineja, razveljavljene Druge direktive 67/228, v skladu s katerimi se oprostitve z vračilom plačanega davka lahko uvede le iz natančno opredeljenih socialnih razlogov v korist končnih potrošnikov.

(Glej točke 22, 23, 28 in točko 1 izreka.)

2. Če je država članica v skladu s členom 28(2) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, tako pred njeno spremembo kot po njej z Direktivo 92/77, v nacionalnem pravu ohranila oprostitve 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 oprostitve 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, vključno 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.

Nadaljevanje uporabe oprostitve ali nižjih stopenj davka na dodano vrednost, ki so nižje od najnižje stopnje, predvidene s Šesto direktivo, je dejansko mogoče le, če je v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki je del tega sistema. Načela, ki urejajo skupni sistem o davku na dodano vrednost, med katerimi je tudi načelo davčne nevtralnosti, se lahko 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. V tem pogledu je pravica do vračila davka, ki je bil v državi članici odmerjen s kršitvijo prava Skupnosti, posledica in dopolnitev pravic, ki jih posameznikom podeljujejo določbe Skupnosti. To načelo se uporablja tudi za davke, ki so bili plačani s kršitvijo nacionalne zakonodaje, ki jo dopušča člen 28(2) Šeste direktive.

(Glej točke od 33 do 36 ter točko 2 izreka.)

3. Čeprav se načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti načeloma uporabljata v položaju, v katerem je država članica napačno obdavčila določene dobave ali storitve, za katere bi morala veljati oprostitve, ki jo je navedena država članica ohranila v nacionalnem pravu na podlagi člena 28(2) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, in v katerem je zadevni gospodarski udeleženec zahteval vračilo nepravilno obračunanih zneskov, ne gre za kršitev navedenih načel 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, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

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.

Dejstvo, da gospodarski udeleženec, ki mu je bil zavržen zahtevek za nepravilno obračunan davek na dodano vrednost, ni imel finančne izgube ali da ni bil postavljen v manj ugoden položaj, ne vpliva na to ugotovitev.

Nazadnje, nacionalno sodišče mora ugotoviti, do kakšnih morebitnih posledic za preteklost bi lahko prišlo zaradi zgoraj omenjene kršitve načela enakosti, v skladu s predpisi glede časovnih učinkov nacionalnih določb, ki se uporabijo, ob spoštovanju prava Skupnosti in zlasti načela enakega obravnavanja kot tudi načela, na podlagi katerega mora skrbeti, da so izravnalni ukrepi, ki jih določi, v skladu s pravom Skupnosti.

(Glej točke 54, 57, 64 ter točke od 3 do 5 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 10. aprila 2008(*)

„Obdavčitev – Šesta direktiva o DDV – Oprostitev z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi – Napačno obdavčevanje po splošni stopnji – Pravica do obdavčevanja po niželni stopnji – Pravica do vračila – Neposredni uinek – Splošna načela prava Skupnosti – Neupravičena obogatitev“

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. Løhmus in J. Klučka, sodnika, P. Lindh, sodnica, in A. Arabadjiev (poročevalec), sodnik,

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 stališ?, 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 odlo?be se nanaša na razlago ?lena 28(2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic 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 ?lena 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 vra?ilo, ki ga je vložil Marks & Spencer plc glede nepravilno obra?unanega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 12(1) Šeste direktive dolo?a, da je DDV obra?unan na?eloma po „stopnj[i], ki velja v trenutku obdav?ljivega dogodka“.

4 ?len 28(2) Šeste direktive je v prvotni različici dolo?al:

„Nižje stopnje in oprostitve z vra?ilom davka, pla?anega v predhodni fazi, ki veljajo 31. decembra 1975 in izpolnjujejo pogoje iz zadnje alinee ?lena 17 Druge direktive Sveta z dne 11. aprila 1967, se lahko uporabljajo do datuma, ki ga soglasno dolo?i Svet na predlog Komisije, ki pa ne sme biti kasnejši od datuma, ko se obra?unavanje davka pri uvozu in odpustitev davka pri izvozu v trgovini med državami ?lanicami odpravi. Države ?lanice sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev, da dav?ni zavezanci navedejo podatke, potrebne za dolo?itev lastnih sredstev v zvezi s tem poslovanjem.

Svet na podlagi poro?ila 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 ?len 28(2)(a) dolo?a:

„[...]“

a) Še naprej se lahko uporabljajo oprostitve z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, in nižje stopnje, ki so nižje od najnižjih stopenj, doloženih v členu 12(3), ki so veljale 1. januarja 1991 in so v skladu s pravom Skupnosti ter izpolnjujejo pogoje iz zadnje alineje 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 ničelna stopnja 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 oblitani 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 doložen 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 finančah 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 oblitani 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 prevaila na svoje kupce. Zato so Commissioners ugovarjali neupravičeni obogatitvi, ki jo določa oddelek 80(3) VAT Act 1994. Poleg tega so uporabili določbe o zastaranju (nove in z užitkom 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 zavržena, 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), Sodišče 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 nezdržljivosti 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 vrnilo 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 Sodišče 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 oprostitve 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 niželjni 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 oprostitve 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 oprostitve 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 na?eloma tako, da bi bili kršeni, ?e se zadevnemu gospodarskemu udeležencu ne bi vrnil celotni nepravilno obra?unani znesek za njegove storitve, kadar:

- bi se gospodarski udeleženec s prejemom vra?ila celotnega zneska neupravi?eno obogatil,
- nacionalna zakonodaja dolo?a, da prepla?anega davka ni mogo?e vrniti v takem obsegu, da bi vra?ilo povzro?ilo neupravi?eno obogatitev gospodarskega udeleženca,
- nacionalna zakonodaja v primeru zahtevkov ‚repayment traders‘ ne vsebuje nobenega dolo?ila, ki bi bilo podobno tistemu [iz prejšnje alineje] (‚Repayment trader‘ je dav?ni zavezanec, ki v predpisanem dav?nem obdobju ne pla?a davka na dodano vrednost pristojnim nacionalnim organom, ampak prejme od njih pla?ilo, ker v tem obdobju znesek davka na dodano vrednost, ki ga je upravi?en odbiti, presega znesek davka na dodano vrednost, ki ga dolguje v zvezi s svojimi storitvami).

4. Ali na odgovor na tretje vprašanje vpliva, ?e obstaja dokaz, da je razli?no obravnavanje gospodarskih udeležencev, ki zahtevajo vra?ilo prepla?anega davka, in gospodarskih udeležencev, ki zahtevajo vra?ilo dodatnih zneskov prek odbitka vstopnega davka, pla?anega v predhodni fazi (ker v obra?unu presega znesek pobranih davkov), pri prvih povzro?ilo finan?no izgubo ali jih postavilo v manj ugoden položaj, in ?e, kako?

5. ?e se v primeru, opisanem v tretjem vprašanju, uporabita skupnostni na?eli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti in bi bili druga?e kršeni, ali pravo Skupnosti od sodiš?a zahteva ali mu dovoljuje, da odpravi razli?no obravnavanje, s tem da ugotovi zahtevi gospodarskega udeleženca za vra?ilo prepla?anega davka, tako da se ta neupravi?eno obogati, ali pa od sodiš?a zahteva ali mu dovoljuje odobritev kakšnega drugega sredstva (in ?e, kakšnega)?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje, glede obstoja pravice prava Skupnosti, da za dano transakcijo velja ni?elna dav?na stopnja

Stališ?a, predložena Sodiš?u

16 Družba Marks & Spencer meni, da pravica, da je dana transakcija predmet DDV po ni?elni stopnji, izhaja tako iz ?lena 12(1) Šeste direktive, ki je jasna, natan?na in brezpogojna, kot iz na?ela enakega obravnavanja. Oprostitev, ki jo uporablja Združeno kraljestvo, tako na podlagi ?lena 28(2) Šeste direktive v prvotni različici kot na podlagi ?lena 28(2)(a), kot je bil spremenjen z Direktivo 92/77, naj tega primera ne bi izvzela iz podro?ja uporabe prava Skupnosti, kot ta ?len sam dolo?a.

17 Vladi Združenega kraljestva in Irske pa nasprotno menita, da gospodarski udeleženec na podlagi prava Skupnosti ne more uveljavljati nobene pravice, ki ima neposredne u?inke na oprostitve z vra?ilom DDV, pla?anega v predhodni fazi. Pravica, da za transakcije velja ni?elna dav?na stopnja, naj bi izhajala le iz nacionalnega prava.

18 Ciprska vlada navaja, da se napaka Commissioners nanaša na uporabo dolo?b nacionalnega prava, ?eprav ohranitev te dolo?be dopuš?a Šesta direktiva.

19 Ne da bi neposredno odgovorila na zastavljeno vprašanje, za katero meni, da ni upoštevno, Komisija poudarja, da je dav?na uprava Združenega kraljestva napa?no razlagala nacionalno zakonodajo, vendar ni kršila nobene obveznosti, dolo?ene 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 niželjni 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 niželjni 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 alineja, 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 oprostitve 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 transakcijo 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 oprostitve 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 oprostitve z vračilom

plačnega davka, ki jo dopušča člen 28(2)(a) Šeste direktive.

28 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da je država članica v skladu s členom 28(2) Šeste direktive (pred in po njeni spremembi z Direktivo 92/77) v nacionalnem pravu ohranila oprostitve z vračilom davka, plačnega v predhodni fazi, v zvezi z doloženimi 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 plačnega 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 plačnega 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 alineja, 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 oprostitve 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 je država članica v skladu s členom 28(2) Šeste direktive (pred in po njeni spremembi z Direktivo 92/77) v nacionalnem pravu ohranila oprostitve 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 oprostitve 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 zavezanke, 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 zadevi Michaïlidis, C-441/98 in C-442/98, Recueil, str. I-7145, točka

31). Vendar pa se mora to na?elo prepovedi neupravi?ene obogatitve, zato da je v skladu s pravom Skupnosti, izvajati tako, da se upoštevajo na?ela, kot je na?elo enakega obravnavanja.

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

43 Zato je mogo?e obstoj in stopnjo neupravi?ene obogatitve, do katere naj bi privedlo vra?ilo nepravilno obra?unanega davka dav?nemu zavezancu glede na pravo Skupnosti, dolo?iti šele po opravljeni ekonomski analizi, kjer se upoštevajo vse pomembne okoliš?ine (glej zlasti sodbo z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi, C?147/01, Recueil, str. I?11365, to?ke od 94 do 100).

44 Torej mora nacionalno sodiš?e preveriti, ali presoja, ki so jo izvedli Commissioners, ustreza analizi, opisani v prejšnji to?ki te sodbe.

– Tretje vprašanje

45 Sodiš?u se zastavi tudi vprašanje, ali se skupnostni na?eli dav?ne nevtralnosti in enakega obravnavanja ne bi upoštevali, ?e gospodarski udeleženec ne bi dobil nazaj zneska DDV, ki so ga dav?ni organi nepravilno obra?unali, ker naj bi to vra?ilo povzro?ilo neupravi?eno obogatitev, saj podlaga za zavrnitev vra?ila ni bila dolo?ena z nacionalnim pravom, ?e je imel gospodarski udeleženec pred vra?ilom terjatev proti dav?nim organom.

46 Treba je preu?iti, ali sta bili v okviru delne zavrnitve vra?ila, kot je ta v postopku v glavni stvari, pri razli?nem obravnavanju „payment traders“ in „repayment traders“ kršeni na?elo dav?ne nevtralnosti in splošno na?elo enakega obravnavanja.

47 Prvi?, glede na?ela dav?ne nevtralnosti je treba opozoriti, da to na?elo, ki je splošno na?elo 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, to?ka 59), nasprotuje zlasti temu, da se podobno blago, ki je torej v medsebojni konkurenci, obravnava druga?e z vidika DDV (sodba z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer, C-283/95, Recueil, str. I-3369, to?ki 21 in 27, ter zgoraj navedena Komisija proti Franciji, to?ka 22). Iz tega izhaja, da bi za te proizvode morala veljati enotna stopnja (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, to?ka 22).

48 Zato v primeru, ?e je napaka glede dav?ne stopnje vplivala na ve? dav?nih zavezancev in ?e je vra?ilo nepravilno odmerjenih zneskov, do katerega je prišlo zaradi te napake, odvisno deloma ali v celoti od tega, ali imajo dav?ni zavezanci na za?etku terjatev ali dolg do državne blagajne glede DDV, za dav?ne zavezance velja dejansko druga?no obdav?enje, podobno obdav?enju, ki izhaja iz uporabe razli?nih stopnej DDV za podobno blago. Tako razlikovanje je torej v nasprotju z na?elom dav?ne nevtralnosti, ?e so ti dav?ni zavezanci prodajali podobno blago, kar pa mora presoditi nacionalno sodiš?e.

49 Drugi?, treba je spomniti, da na?elo dav?ne nevtralnosti na podro?ju DDV pomeni prenos na?ela enakega obravnavanja (sodba z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P., C?106/05, ZOdl., str. I?5123, to?ka 48, in navedena sodna praksa). ?eprav se neupoštevanje na?ela dav?ne nevtralnosti lahko predvidi le med konkuren?nimi gospodarskimi udeleženci, kot je bilo opomnjeno v to?ki 47 te sodbe, pa se na?elo kršitve splošnega na?ela enakega obravnavanja lahko na

dav?nem podro?ju 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 dav?nih organov zahtevajo vra?ilo tega DDV in menijo, da se je njihova zahteva obravnavala druga?e, ne glede na konkuren?ne 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 razli?no, razen ?e je razlikovanje objektivno utemeljeno (sodba z dne 25. novembra 1986 v zadevi Klensch in drugi, 201/85 in 202/85, Recueil, str. 3477, to?ka 9, in zgoraj navedena sodba Idéal tourisme, to?ka 35).

52 Sodiš?e mora opozoriti, da v nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, razli?no obravnavanje gospodarskih udeležencev glede izraza neupravi?ena obogatitev v zvezi z njihovim položajem na za?etku, glede na to, ali imajo terjatev ali dolg do državne blagajne, ni objektivno utemeljeno. Okoliš?ina, da ima gospodarski udeleženec korist od neupravi?ene obogatitve, namre? ni povezana s položajem tega gospodarskega udeleženca v razmerju do dav?ne uprave pred vra?ilom DDV, ker ima neupravi?ena obogatitev, ?e je ugotovljena, podlago v samem vra?ilu in ne v tem, ali je imel ta gospodarski udeleženec na za?etku terjatev ali dolg do dav?nih organov.

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

54 Na tretje vprašanje je torej treba odgovoriti, da ?eprav se načeli enakega obravnavanja in dav?ne 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 vra?ila temeljila na neupravi?eni obogatitvi zadevnega dav?nega zavezanca. Nasprotno, načelo dav?ne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi prepoved neupravi?ene obogatitve veljala le za dav?ne zavezance, kot so „payment traders“, in ne za dav?ne zavezance, kot so „repayment traders“, ?e so ti dav?ni zavezanci prodajali podobno blago. Predložitveno sodiš?e mora odlo?iti, ali je v tem primeru tako. Poleg tega splošno načelo enakega obravnavanja, katerega kršitev se na dav?nem podro?ju izraža z diskriminacijo, ki vpliva na gospodarske udeležence, ki niso nujno konkurenti, ampak so v podobnem položaju glede drugih okoliš?in, nasprotuje diskriminaciji med „payment traders“ in „repayment traders“, ki ni objektivno utemeljena.

– ?etrto vprašanje

55 S tem vprašanjem predložitveno sodiš?e sprašuje Sodiš?e, ali bi bil odgovor na tretje vprašanje druga?en, ?e bi obstajal dokaz, da je gospodarski udeleženec utrpel finan?no izgubo ali bil postavljen v manj ugoden položaj, ker je bilo zavrnjeno vra?ilo zaradi neupravi?ene obogatitve, do katere bi to vra?ilo privedlo.

56 Glede tega je treba povedati, da neobstoj finan?ne izgube ali manj ugodnega položaja ni nujno sestavni del prenosa celotnega DDV na kon?nega potrošnika, ?e bi, tudi pod to predpostavko, kot je navedeno v to?ki 42 te sodbe, lahko gospodarski udeleženec utrpel izgubo, povezano z zmanjšanjem koli?ine prodaje. Po drugi strani kršitev enakega obravnavanja iz to?k 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 vra?ila nepravilno

obračunane 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 zavržen 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 nacionalnega 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 nacionalnega 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 nacionalnega enakega obravnavanja, navedene v točkah od 52 do 54 te sodbe.

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

62 V okviru te presoje mora predložitveno sodišče spoštovati pravo Skupnosti in med drugim nacionalno enakega obravnavanja, kot je opozorjeno v točki 51 te sodbe. Predložitveno sodišče mora nacionalno odrediti, naj se vrne celotni znesek DDV, ki je dolgovan gospodarskemu udeležencu, žrtvi diskriminacije, da bi se odpravila kršitev splošnega nacionalnega enakega obravnavanja, razen če v nacionalni ureditvi obstajajo drugi razlogi 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 članice 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 nacionalnega enakega obravnavanja, navedenega v točkah od 52 do 54 te sodbe, v skladu s predpisi glede osnovnih ukinov nacionalnih določb, ki so se uporabile v postopku v glavni stvari, ob spoštovanju prava Skupnosti ter, med drugim, nacionalnega enakega obravnavanja in nacionalnega, 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 odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

- 1) ?e je država ?lanica v skladu s ?lenom 28(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, tako pred kot po njeni spremembi z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992, v nacionalnem pravu ohranila oprostitev z vra?ilom davka, pla?anega v predhodni fazi, v zvezi z dolo?enimi 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 obdav?ijo z ni?elno dav?no stopnjo.
- 2) ?e je država ?lanica v skladu s ?lenom 28(2) Šeste direktive 77/388, tako pred kot po njeni spremembi z Direktivo 92/77, v nacionalnem pravu ohranila oprostitev z vra?ilom davka, pla?anega v predhodni fazi, za dolo?ene dobave ali storitve, vendar je nacionalno zakonodajo nepravilno razlagala, tako da je za dolo?ene dobave ali storitve, za katere bi morala veljati oprostitev z vra?ilom vstopnega davka, pla?anega v predhodni fazi, v skladu z njenim nacionalnim pravom obdav?ila s splošno dav?no stopnjo, potem se splošna na?ela prava Skupnosti, skupaj z na?elom dav?ne nevtralnosti, uporabijo tako, da gospodarskemu udeležencu, ki je opravljal te dobave ali storitve, podeljujejo pravico do vra?ila nepravilno obra?unanega davka za te storitve.
- 3) ?eprav se na?eli enakega obravnavanja in dav?ne nevtralnosti na?eloma uporabljata v postopku v glavni stvari, za kršitev teh na?el ne gre samo zaradi tega, ker naj bi zavrnitev vra?ila temeljila na neupravi?eni obogatitvi zadevnega dav?nega zavezanca. Nasprotno, na?elo dav?ne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi pojem neupravi?ene obogatitve veljal le za „payment traders“ (dav?ne zavezance, za katere v danem dav?nem obdobju izstopni davek preseže vstopni davek) in ne za „repayment traders“ (dav?ni zavezanci, katerih položaj je obraten od prejšnjega), ?e so ti dav?ni zavezanci prodajali podobno blago. Predložitveno sodiš?e mora odlo?iti, ali je v tem primeru tako. Poleg tega splošno na?elo enakega obravnavanja, katerega kršitev se na dav?nem podro?ju izraža z diskriminacijo, ki vpliva na gospodarske udeležence, ki niso nujno konkurenti, ampak so v podobnem položaju glede drugih okoliš?in, nasprotuje diskriminaciji med „payment traders“ in „repayment traders“, ki ni objektivno utemeljena.
- 4) Dejstvo, da gospodarski udeleženec, ki mu je bil zavrnen zahtevek za nepravilno obra?unan davek na dodano vrednost, ni imel finan?ne izgube ali da ni bil postavljen v manj ugoden položaj, ne vpliva na odgovor na tretje vprašanje.
- 5) Predložitveno sodiš?e mora ugotoviti, do kakšnih morebitnih posledic za preteklost bi lahko prišlo zaradi kršitve na?ela enakosti, navedene v to?ki 3 izreka te sodbe, v skladu s predpisi glede ?asovnih u?inkov nacionalnih dolo?b, ki so se uporabile v postopku v glavni stvari, ob spoštovanju prava Skupnosti ter zlasti na?ela enakega obravnavanja in na?ela, na podlagi katerega mora skrbeti, da so izravnalni ukrepi, ki jih dolo?i, v skladu s pravom Skupnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.