

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 13. decembra 2007¹

I – Uvod

stališče popravili in opredelili Teacakes kot živila, za katera velja davčna olajšava. Marks & Spencer je posledično zahteval vračilo davka.

1. Člen 28(2) Šeste direktive o DDV² (v nadaljevanju: Šesta direktiva) omogoča državam članicam, da začasno pod določenimi pogoji še naprej uporabljajo oprostitve. Združeno kraljestvo v skladu s to določbo za dobavo živil uporablja ničelno davčno stopnjo, povezano s pravico do odbitka vstopnega davka (*zero-rating*).

2. Ta določba pa ne velja za določene sladkarije (*confectionery*). Davčni organi so Teacakes, ki jih prodaja Marks & Spencer, prvotno šteli k tej skupini in jih obdavčili s splošno davčno stopnjo. Leta 1994 so svoje

3. Posebnost primera je, da je uporabljiva davčna določba *nacionalna* določba, ki odstopa od splošnih določb direktive, ki pa se kljub temu izjemoma lahko še naprej uporablja. House of Lords se zato sprašuje, v kolikšni meri v tem okviru veljajo načela skupnega sistema davka na dodano vrednost in, po potrebi, ali nacionalna pravila o vračilu, zlasti z njimi povezan ugovor neupravičene obogatitve, ki je predviden za določene primere, ustrezajo določbam prava Skupnosti.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Šesta direktiva 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 (UL L 145, str. 1).

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

4. Člen 12 Šeste direktive vsebuje določbe o stopnjah. Člen 12(1) pri tem določa, da je „[s]topnja, ki se uporablja za obdavčljive transakcije, [...] stopnja, ki velja v trenutku obdavčljivega dogodka.“ V skladu s členom 12(3) se uporabi splošno stopnjo davka na dodano vrednost;³ za določene storitve se lahko določijo nižje stopnje.⁴

5. Člen 28(2) Šeste direktive državam članicam omogoča odstopanja od tega; v prvotni različici se je določba glasila:

„Nižje stopnje in oprostitve z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, ki veljajo

31. decembra 1975 in izpolnjujejo pogoje iz zadnje alineje 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.“

3 – Direktiva Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL L 384, str. 47) je za določen čas določila najnižjo splošno stopnjo 15 %. Obdobje, v katerem se uporablja najnižja splošna stopnja, je bilo pozneje vedno znova podaljšano, nazadnje do leta 2010 z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005 o spremembi Direktive 77/388/EGS glede obdobja, v katerem se uporablja najnižja splošna stopnja DDV (UL L 345, str. 19).

4 – Določbe direktive o višini nižjih stopenj in o storitvah, za katere se te stopnje lahko uporabijo (k temu glej Prilogo H k Šesti direktivi), so bile postopoma usklajene.

6. Člen 28(2) je bil z Direktivo 92/77/EGS⁵ spremenjen tako:

5 – Direktiva Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS (približevanje stopenj DDV) (UL L 316, str. 1).

„Ne glede na člen 12(3) se v prehodnem obdobju iz člena 28l^[6] uporabljajo naslednje določbe.

- (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^[7] [...]“

na dodano vrednost (oddelek 30 in priloga 8, del II, skupina 1, točka 1, k Value Added Tax Act 1994 (v nadaljevanju: zakon o davku na dodano vrednost 1994)). Sladkarije (confectionery) so izvzete od te davčne olajšave in so v celoti obdavčene. Od tega velja povratna izjema za kolače in piškote, za katere velja ničelna davčna stopnja, ki se uporablja za živila. Piškoti, ki so popolnoma ali delno oblitni s čokolado, pa spet veljajo za sladkarije, ki so v celoti obdavčljive.

8. Oddelek 80 zakona o davku na dodano vrednost 1994 v določenih okoliščinah določa pravico do vračila nedolgovanega davka na dodano vrednost:

B – Nacionalno pravo

7. V Združenem kraljestvu se za dobavo živil na splošno uporablja ničelna stopnja davka

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

6 – V skladu z drugim stavkom člena 28l(3) Šeste direktive se obdobje uporabe prehodne ureditve avtomatično podaljša do datuma začetka veljavnosti končnega sistema, ki pa do zdaj še ni bil sprejet.

7 – Zadevni odlomek 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 1967, 71, str. 1303) se je glasil: „Države članice lahko glede na prehod s trenutnega sistema prometnega davka na skupni sistem davka na dodano vrednost [...] do odprave obdavčitve pri uvozu in odpustitve davka pri izvozu v trgovini med državami članicami iz točno določenih socialnih razlogov določijo v korist končnega potrošnika nižje stopnje ali celo oprostitve z morebitnim vračilom davkov, plačanih v predhodni fazi, kolikor ti ukrepi skupno nimajo večjega učinka kot olajšave, ki se uporabljajo v trenutnem sistemu.“

[...]

3. Zoper pravico v skladu s tem oddelkom je možen ugovor, da bi vračilo zneska pomenilo neupravičeno obogatitev tožeče stranke.“

9. Ta ureditev se je v času, ki je odločilen za spor o glavni stvari, nanašala le na neto plačnike, torej davčne zavezance, ki v davčnem obdobju državni blagajni dolgujejo višji znesek davka na dodano vrednost, kot pa ga lahko obračunajo s pomočjo odbitka vstopnega davka. Tem stojijo nasproti tako imenovani *repayment traders*, ki imajo na podlagi čezmernih odbitkov vstopnega davka v davčnem obdobju pravico do vračila davka. Za zadnje ni obstajala nikakršna določba, ki bi bila primerljiva z oddelkom 80(3).⁸

III – Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

10. Commissioners of Customs and Excise so od leta 1973 za Teacakes, ki jih prodaja Marks & Spencer plc, zaračunavali splošno stopnjo davka na dodano vrednost, ker so jih obravnavali kot piškote, oblite s čokolado. Commissioners pa so septembra 1994 priznali, da bi morali biti Teacakes uvrščeni med kolače in obdavčeni z ničelno davčno stopnjo. Marks & Spencer je nato zahteval vračilo celotnega davka na dodano vrednost v višini 3,5 milijona GBP, ki ga je brez pravne podlage prijavil v preteklih letih.

11. Commissioners so na podlagi oddelka 80(3) zakona o davku na dodano vrednost temu ugovarjali s trditvijo, da je Marks & Spencer 90 % davka na dodano vrednost prevelil na svoje kupce. VAT Tribunal se je s to trditvijo strinjalo in odločilo, da ima Marks & Spencer pravico le do 10 % zahtevanega zneska. Poleg tega je uporabilo določbo o zastaranju, ki je bila uvedena z učinkom za nazaj.

12. Marks & Spencer je spor pripeljal do Court of Appeal. Poleg vračila davka za Teacakes se je postopek pri tem nanašal na še en zahtevek za vračilo v zvezi z davčno obravnavo nakupnih bonov. Court of Appeal se je na Sodišče s predlogom za sprejetje predhodne odločbe obrnilo glede vprašanja združljivosti določb o zastaranju s pravom Skupnosti. Pri tem je bila za Court of Appeal vprašljiva zgolj še obravnavo nakupnih bonov. Glede Teacakes je očitno izhajalo iz tega, da iz prava Skupnosti zaradi neusklajenosti davčne stopnje v Šesti direktivi ni mogoče izluščiti nobenih določb.

13. Sodišče se v sodbi z dne 11. julija 2002 (v nadaljevanju: sodba Marks & Spencer I)⁹ glede na vprašanja za predhodno odločanje

⁸ – Združeno kraljestvo je šele po uvedbi postopka zaradi neizpolnitve obveznosti zaradi neenakega obravnavanja teh dveh skupin davčnih zavezancev z učinkom od 26. maja 2005 sprejelo določbo o obogatitvi tudi za *repayment traders*.

⁹ – C-62/00, Recueil, str. I-6325.

ni ukvarjalo z vračilom davka za Teacakes. Generalni pravobranilec Geelhoed pa je v sklepnih predlogih v tej zadevi kljub temu obrobno obravnaval Teacakes in menil, da je zavrnitev vračila davka na dodano vrednost očitna kršitev prava Skupnosti.¹⁰ Court of Appeal tega ni upoštevalo in je tožbo v zvezi z davkom na dodano vrednost za Teacakes zavrnilo.

14. House of Lords, pred katerim sedaj poteka spor, je na podlagi stališča Komisije in sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Geelhoeda v zadevi C-62/00 odločilo, da Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

1. Če je država članica v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive o DDV (pred njeno spremembo z Direktivo 92/77 v letu 1992 in po njej) 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 ničelni stopnji?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali se uporabijo splošna načela prava Skupnosti, vključno z načelom davčne nevtralnosti, če je država članica v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive o DDV (pred njeno spremembo z Direktivo 92/77 v letu 1992 in po njej) v nacionalni zakonodaji o DDV ohranila oprostitve z vračilom vstopnega davka v zvezi z določenimi posebnimi storitvami, vendar pa je svojo 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 načeloma tako, da bi bili kršeni, če se zadevnemu

¹⁰ – Sklepni predlogi z dne 24. januarja 2002 (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 44).

gospodarskemu udeležencu ne bi vrnil celotni nepravilno obračunani znesek za njegove storitve, kadar:

- i) bi se gospodarski udeleženec s prejemom vračila celotnega zneska neupravičeno obogatil,
- ii) nacionalna zakonodaja določa, da preplačanega davka ni mogoče vrniti v takem obsegu, da bi vračilo povzročilo neupravičeno obogatitev gospodarskega udeleženca, toda
- iii) nacionalna zakonodaja v primeru zahtevkov „repayment traders“ ne vsebuje nobenega določila, ki bi bilo podobno tistemu pod točko (ii)? („Repayment 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 odšteti, presega znesek davka na dodano vrednost, ki ga dolguje v zvezi s svojimi storitvami.)

obravnavanje gospodarskih udeležencev, ki zahtevajo vračilo preplačanega davka na dodano vrednost, in gospodarskih udeležencev, ki prek odbitka vstopnega davka zahtevajo dodatne zneske (izhajajoče iz preveč prijavljenega davka na dodano vrednost), pri prvih povzročilo finančno izgubo ali jih postavilo v manj ugoden položaj, ali ne vpliva, 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 ugotovi 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)?
4. Ali na odgovor na tretje vprašanje vpliva, če obstaja dokaz, da je različno
15. Marks & Spencer, Irska, vladi Združenega kraljestva in Cipra ter Komisija Evropskih skupnosti so v postopku pred Sodiščem predložili stališča.

IV – Pravna presoja

za Teacakes, ki jih prodaja Marks & Spencer, ni uporabila ničelne davčne stopnje.

A – Uvodna opomba

16. Šesta direktiva je pretežno uskladila pobiranje davka na dodano vrednost v državah članicah. Določbe direktive pa niso dokončne. Poleg različnih možnosti izbire pri prenosu in pristojnosti pri opredelitvi, ki jih direktiva priznava državam članicam, zlasti njen člen 28 omogoča, da se prehodno še naprej uporabljajo določene nacionalne oprostitve.

17. Pri tem v postopku v glavni stvari niso sporne tri ugotovitve:

- nacionalna določba o uporabi ničelne davčne stopnje s pravico do odbitka vstopnega davka za živila z izjemo določenih sladkarij je v skladu s členom 28(2) Šeste direktive.

- Marks & Spencer je davek na dodano vrednost lahko prevajal na svoje kupce.

18. V bistvu je treba razjasniti vprašanje, ali je v skladu s pravom Skupnosti, da zakon o davku na dodano vrednost 1994 izključuje pravico do vračila v primeru, kot je obravnavani, zaradi neupravičene obogatitve, ne pa tudi v drugih primerih naknadnega popravka obdavčitve (pri *repayment traders*). Na te probleme se nanašajo vprašanja od 3 do 5.

19. House of Lords meni, da je treba v zvezi s tem v določeni meri kot predhodno vprašanje razjasniti, ali sploh gre za področje, kjer se uporabi pravo Skupnosti, ki davčnemu zavezancu podeljuje določene pravice. Tej problematiki sta namenjeni vprašanji 1 in 2, ki ju bom preučila skupaj.

B – Prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje

- Davčna uprava je to določbo od leta 1973 do leta 1994 nepravilno uporabljala,

20. Sodišče je v sodbi Marks & Spencer I poudarilo, da države članice niso dolžne

le pravilno prenesti direktive v nacionalno pravo. Posameznik se namreč pred sodiščem lahko sklicuje tudi na to, da naj se nacionalne določbe o prenosu uporabljajo na način, da se doseže cilj, ki ga določa direktiva.¹¹

neusklajenim *nacionalnim pravom*, tudi ne obstaja nikakršna pravica na podlagi prava Skupnosti do vračila nepravilno pobranih dajatev. Za vračilo naj bi se lahko uporabilo le nacionalno pravo, ki ga v tem primeru ni mogoče presojati po merilu prava Skupnosti.

21. Sodišče je s sklicevanjem na ustaljeno sodno prakso naprej izpeljalo, da je pravica do vračila dajatev, ki so bile v državi članici pobrane s kršitvijo prava Skupnosti, posledica in dopolnitev pravic, ki jih ima posameznik na podlagi prava Skupnosti.¹²

23. Menim, da je napačna predpostavka, da v primerih iz člena 28(2)(a) ni mogoče uporabiti Direktive, oziroma da Direktiva davčnemu zavezancu tu ne priznava nikakršne pravice do uporabe ničelne davčne stopnje in do vračil davka v primeru, ko določbe zmotno niso bile uporabljene.

22. Države članice, udeležene v tem postopku, zdaj zastopajo stališče, da člen 28(2)(a) Šeste direktive tako rekoč izključuje nacionalne oprostitve iz področja uporabe direktive. Tako kot Court of Appeal iz zgoraj navedene sodne prakse izpeljujejo naslednje sklepe: ker na podlagi *prava Skupnosti* ne obstaja pravica do uporabe ničelne davčne stopnje, ampak pravica obstaja v skladu z

– Uporaba prava Skupnosti v primeru neusklajenih oprostitev

24. Člen 1(1) Prve direktive o DDV¹³ je že ponazoril, da naj bi bil uveden obsežen sistem

11 – Navedena v opombi 9, točka 27.

12 – Sodba Marks & Spencer I (navedena v opombi 9, točka 30), ki napotuje na sodbe z dne 2. februarja 1988 v zadevi Barra (309/85, Recueil, str. 355, točka 17); z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 40); z dne 9. februarja 1999 v zadevi Dilexport (C-343/96, Recueil, str. I-579, točka 23) in z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 84).

13 – Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301). S 1. januarjem 2007 je Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) nadomestila Prvo direktivo o DDV. Njen člen 1(1), ki se navezuje na predhodno določbo, določa: „S to direktivo se vzpostavlja skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV).“

davka na dodano vrednost, čeprav stopnje in oprostitve davka na dodano vrednost tedaj niso bile usklajene:¹⁴

„Države članice nadomestijo svoj sedanjí sistem prometnih davkov s skupnim sistemom davka na dodano vrednost, določenim v členu 2.“

25. Skupni sistem davka na dodano vrednost državam članicam sicer še vedno prepušča določeno diskrecijsko pravico in dopušča odstopanja in posebna pravila. Tako do zdaj zlasti splošna stopnja davka na dodano vrednost in nižja ali nižje stopnje niso popolnoma usklajene. Države članice lahko namreč te stopnje same določijo znotraj določenih razponov. Tudi če države članice uporabijo to pravico in odstopanja, pa s tem ne zapustijo področja uporabe Direktive.

14 – K temu glej tudi osmo uvodno izjavo, ki pravi: „[...] [N]adomestitev kumulativnih večfaznih davčnih sistemov, ki so v veljavi v večini držav članic, s skupnim sistemom davka na dodano vrednost [mora], kljub temu da stopnje in oprostitve niso usklajene sočasno, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago v vseh državah enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz in da je v mednarodni trgovini višina davčne obremenitve blaga znana, tako da je možno zagotoviti natančno izravnavo te višine; [...] v prvi fazi [je torej] treba predvideti, da vse države članice sprejmejo skupni sistem davka na dodano vrednost brez spremljajočega usklajevanja stopenj in oprostitvev[.]“

26. Ta ugotovitev velja tudi glede člena 28(2)(a) Šeste direktive, ki dopušča, da se lahko še naprej uporabljajo oprostitve z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, in nižje stopnje, ki so nižje od najnižjih stopenj, določenih v členu 12(3).

27. Ta določba se med drugim nanaša na *zero-rating*.¹⁵ Če bi šlo le za to, da se dopustijo določene posebno nizke davčne stopnje, potem omemba pravice do odbitka vstopnega davka verjetno ne bi bila potrebna. Kajti običajno pravice do odbitka vstopnega davka v skladu z direktivo ne zadeva, če so vstopne transakcije povezane z izstopnimi transakcijami, za katere se uporabi nižja stopnja. Dopustilo naj se namreč ne bi le odstopanje od člena 12(3) Šeste direktive, ampak hkrati tudi od njenega člena 17(2), ki dopušča odbitek vstopnega davka le za storitve, ki se uporabljajo za namene *obdavčljivih transakcij* davčnega zavezanca. Ker lahko pri uporabi ničelne stopnje kvečjemu navidezno govorimo o „obdavčljivih transakcijah“, je

15 – Glej predlog Komisije z dne 29. junija 1973 za Šesto direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, Bilten Evropskih skupnosti, Dodatek 11/73, str. 31. Glede učinka *zero-ratinga* glej moje sklepne predloge z dne 4. maja 2006 v zadevi Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, ZOdl., str. I-6269, točki 22 in 23).

bilo treba v členu 28(2)(a) izrecno omeniti, da pravica do odbitka vstopnega davka obstaja tudi pri (na nič) znižani davčni stopnji.

gre le za spregled posameznih določb Direktive. Poleg tega bi bilo v nasprotju s pravilom, da se morajo izjeme razlagati ozko,¹⁷ če bi se člen 28(2)(a) razumel tako, da določene transakcije tako rekoč izvzema iz celotnega področja.

28. Četudi se torej lahko še naprej uporabljajo nacionalne določbe, ki v dveh pogledih odstopajo od Direktive, to ne pomeni, da transakcije, za katere se uporabijo te oprostitve, skupno izpadejo iz področja uporabe direktive. Nasprotno veljajo vse določbe Direktive kot tudi splošna pravna načela, ki jih morajo države članice upoštevati pri prenosu in izvajanju,¹⁶ tudi za te transakcije, kolikor člen 28(2)(a) ne dopušča odstopanja.

29. Popolna izključitev transakcij, za katere se uporabi oprostitve v skladu s členom 28(2)(a), iz področja uporabe Šeste direktive, ni združljiva z besedilom določbe. Kot namreč kaže sklicevanje na odstopanje od člena 12(3) v uvodnem stavku člena 28(2) in v točki (a),

30. Kot sem že pojasnila v svojih predlogih v zadevi Talacre Beach, je ta trditev podkrepljena z dodatkom v členu 28(2)(a), ki je bil uveden leta 1992, da morajo biti oprostitve, ki jih dopušča ta določba, v skladu s *pravom Skupnosti*.¹⁸ Ta dodatek pa ima končno le pojasnitveni pomen. Navezanost na pravo Skupnosti (skupaj z drugimi določbami same Šeste direktive) obstaja neodvisno od tega. Zato pri časovnih obdobjih, na katera se nanašajo zahtevki za vračilo, tudi ni trebarazlikovati med časom pred uvedbo navedenega dela besedila in po njem.

16 – Glede upoštevanja splošnih pravnih načel, zlasti temeljnih pravic, pri prenosu in uporabi prava Skupnosti glej sodbe z dne 25. novembra 1986 v zadevi Klensch in drugi (201/85 in 202/85, Recueil, str. 3477, točke od 8 do 10); z dne 13. julija 1989 v zadevi Wachauf (5/88, Recueil, str. 2609, točka 19); z dne 18. junija 1991 v zadevi ERT (C-260/89, Recueil, str. I-2925, točka 42 in naslednje); z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgacodex (C-381/97, Recueil, str. I-8153, točka 26); z dne 27. aprila 2006 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-441/02, ZOdl., str. I-3449, točki 107 in 108) in z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točka 29).

17 – K temu glej sklepne predloge v zadevi Talacre Beach Caravan Sales (navedeni v opombi 15, točka 17 in navedena sodna praksa). Glede oprostitve v skladu s členom 28(3)(a) Šeste direktive glej tudi sodbo z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C-240/05, ZOdl., str. I-11479, točka 54).

18 – Navedeni v opombi 15, točka 24.

31. Ta sklep potrjuje tudi sodba Komisija proti Franciji. V njej je Sodišče presodilo, da je ohranitev posebne 2,1-odstotne nižje davčne stopnje, ki se opira na člen 28(2) (a), za zdravila, za katera je možno nadomestilo stroškov, ob sočasni veljavnosti 5,5-odstotne davčne stopnje za zdravila, za katera ni možno nadomestilo stroškov, dopustna le tedaj, če ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, ki velja za skupni sistem davka na dodano vrednost.¹⁹ Sodišče torej ni menilo, da bi bilo s tem, da je Francija še naprej uporabljala izjemo v skladu s členom 28(2)(a), ovirano pri upoštevanju tega načela, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom davka na dodano vrednost.

32. Sodba *Idéal Tourisme*,²⁰ na katero se sklicujejo udeležene države članice, ne nasprotuje tu zastopanemu stališču.

33. V tej zadevi je avtobusno podjetje trdilo, da je s tem, da so njegove storitve mednarodnega prevoza oseb znotraj Skupnosti obdavčene z davkom na dodano vrednost, medtem ko je letalski prevoz oseb oproščen davka na dodano vrednost, kršeno načelo enakosti. Davčna oprostitve za letalski promet v skladu z belgijskim pravom je pri tem temeljila na členu 28(3)(b) Šeste direktive, ki državam

članicam v prehodnem obdobju omogoča, da določene transakcije, ki bi bile v skladu z Direktivo obdavčljive, še naprej oproščajo davka.

34. Sodišče je najprej opozorilo na to, da je Šesta direktiva le deloma uskladila predpise držav članic o davku na dodano vrednost.²¹ Navedlo je tudi: „Če torej država članica take predpise še naprej uporablja, ne prenaša Šeste direktive in zaradi tega ne krši niti te direktive niti splošnih načel prava Skupnosti, ki jih morajo države članice v skladu s sodbo *Klensch*^[22] upoštevati pri izvajanju predpisov Skupnosti.“²³

35. To ugotovitev ob upoštevanju konteksta te odločitve razumem tako, da Sodišče ni želelo izključiti vsakršne uporabe določb prava Skupnosti, če se za določene transakcije uporabijo nacionalne izjeme. Nasprotno se zveza prekine le *toliko*, kolikor lahko pravila odstopajo od določb Direktive in jih torej ni mogoče šteti za prenos Direktive. V obravnavanem primeru to pomeni: Združenemu kraljestvu ni mogoče očitati, da živila

19 – Sodba z dne 3. maja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-481/98, Recueil, str. I-3369, točka 21).

20 – Sodba z dne 13. julija 2000 v zadevi *Idéal tourisme* (C-36/99, Recueil, str. I-6049).

21 – Sodba *Idéal tourisme* (navedena v opombi 20, točka 37). Glej tudi sodbo *Eurodental* (navedena v opombi 17, točki 50 in 51).

22 – Sodba *Klensch* in drugi (navedena v opombi 16, točka 9).

23 – Sodba *Idéal tourisme* (navedena v opombi 20, točka 38). Glej tudi sodbo *Eurodental* (navedena v opombi 17, točka 52).

obdavčuje s stopnjo, ki je nižja od najnižjih stopenj iz člena 12(3) Šeste direktive. Kajti člen 28(2)(a) dovoljuje ravno *zero-rating*. Prav tako ni mogoče očitati, da je kljub dejanski davčni oprostitvi možen odbitek vstopnega davka.

torej sicer vezana na Direktivo in na splošna pravna načela, ki se morajo upoštevati pri njenem prenosu in uporabi. Razjasniti je še treba, ali določbe prava Skupnosti posamezniku podeljujejo pravico glede uporabe pravilne davčne stopnje (oziroma oprostitve).

36. Davčni zavezanec se dalje v skladu s sodbo *Idéal Tourisme* ne more sklicevati na načelo enakega obravnavanja, če neenako obravnavanje izhaja iz sočasnega obstoja usklajenih in neusklajenih določb, torej je tako rekoč odvisno od sistema. Tu pa ne gre za tak primer. Stvar razprave ni, da so živila v Združenem kraljestvu ugodneje obdavčena kot transakcije z drugim blagom, za katere veljajo najnižje stopnje, določene v členu 12(3) Šeste direktive. Nasprotno, gre zgolj za samo po sebi konsistentno uporabo nacionalne oprostitve.

38. Marks & Spencer poskuša to pravico izpeljati iz člena 12(1) Šeste direktive, ki pravi, da je stopnja, ki se uporablja za obdavčljive transakcije, stopnja, ki velja v trenutku obdavčljivega dogodka. S tem se ni mogoče strinjati. Pomen te določbe se namreč v skladu z njenim jasnim besedilom izčrpa z določitvijo časovne navezne točke za uporabo določene davčne stopnje.

– Določbe prava Skupnosti glede uporabe nacionalnih izjem

39. Vendar pa splošna pravna načela, ki jih mora država članica upoštevati pri prenosu prava Skupnosti oziroma pri izvajanju nacionalnih določb o prenosu,²⁴ zahtevajo, naj se davčna stopnja, ki je v nacionalnem pravu predvidena za določene transakcije, tudi dejansko uporabi za ustrezne transakcije.

37. Četudi država članica uporablja nacionalno izjemo v smislu člena 28(2)(a), ostane

²⁴ – K temu glej sodno prakso, navedeno v opombi 16.

40. To v prvi vrsti izhaja iz načela zakonitosti, ki je v skladu s sodno prakso Sodišča eno najbolj priznanih načel prava Skupnosti.²⁵ Davčna uprava je v skladu z njim vezana na pravo in zakon in ne sme izvesti obdavčitve, ki ne bi bila v skladu s predpisi. Dalje bi bilo tudi v nasprotju z načelom pravne varnosti, če se davčni zavezanec ne bi mogel zanesti na to, da bo neka transakcija obdavčena tako, kot določa zakon.

41. Ali nepravilna uporaba nacionalnih določb o davku na dodano vrednost poleg tega pomeni kršitev načel enakega obravnavanja in nevtralnosti, je odvisno od posamičnega primera. Načelo enakega obravnavanja, ki se na področju davka na dodano vrednost posebej izraža v načelu davčne nevtralnosti,²⁶ zahteva, naj se za enake transakcije uporabi tudi ista davčna stopnja.²⁷ Ti načeli bi zadevalo, če davčna uprava dobavo Teacakes družbe Marks & Spencer obdavči s

splošno stopnjo, za primerljive izdelke drugih dobaviteljev pa uporabi zakonsko določeno ničelno stopnjo.

42. Utemeljitev te pravice na podlagi prava Skupnosti ne nasprotuje, da nacionalna izjema določa konkretno veljavno davčno stopnjo, ne pa sama Šesta direktiva. Določbe direktive morajo biti sicer po vsebini nepogojne in dovolj natančne, da se posameznik lahko nanje sklicuje.²⁸ Vendar pa sklicevanje na Šesto direktivo in na načela, ki jih je treba upoštevati pri njenem izvajanju, ne more biti zato neuspešno, ker Direktiva državam članicam priznava diskrecijsko pravico pri določitvi davčne stopnje.²⁹ Učinek direktive bi bil drugače znatno omejen. Kajti Direktiva državam članicam ne prepušča določitve davčne stopnje le v primeru izjem v skladu s členom 28(2), ampak tudi drugače davčnih stopenj ne usklajuje popolnoma. Posameznik lahko namreč s sklicevanjem na Direktivo v povezavi s splošnimi pravnimi načeli, navedenimi v točkah 40 in 41, zahteva, naj

25 – Glej sodbo z dne 22. junija 2006 v združenih zadevah Belgija in Forum 187 (C-182/03 in C-217/03, ZOdl., str. I-5479, točka 69).

26 – Glede zveze med načeli enakega obravnavanja in nevtralnosti glej sodbo z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 in C-444/04, ZOdl., str. I-3617, točka 35).

27 – Sodba Komisija proti Franciji (navedena v opombi 19, točka 22); glede načela davčne nevtralnosti na splošno glej sodbe z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točki 19 in 20); z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točka 24); z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 54) in z dne 28. junija 2007 v zadevi JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in drugi (C-363/05, ZOdl., str. I-5517, točka 46).

28 – Sodbe z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker (8/81, Recueil, str. 53, točka 25); z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 51); Linneweber in Akritidis (navedena v opombi 27, točka 33) ter JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in drugi (navedena v opombi 27, točka 58).

29 – Glede diskrecijske pravice držav članic pri opredelitvi organov, ki ne štejejo za davčne zavezance, v tem smislu glej sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier (C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 81). Glej tudi sodbo JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in drugi (navedena v opombi 27, točki 60 in 61).

država članica transakcijo dejansko obdavči s stopnjo, ki jo je z izvrševanjem svoje diskrecijske pravice zakonsko določila za tovrstne transakcije.

Skupnosti. Tudi zato je država članica pri opredelitvi pravice do vračila vezana na splošna pravna načela, ki jih je treba upoštevati pri prenosu in izvajanju prava Skupnosti.

43. Če država članica zmotno ni uporabila nacionalne izjeme za določene transakcije, potem iz tega izhajajoča obdavčitev ni v nasprotju le z nacionalnim davčnim pravom, ampak tudi s pravom Skupnosti.

45. Na prvi vprašanji za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti tako:

– Posledice nepravilne uporabe nacionalne izjeme

Če je država članica v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive (pred njeno spremembo z Direktivo 92/77 in po njej) v nacionalnem pravu ohranila oprostitve z vračilom vstopnega davka v zvezi z določenimi storitvami, potem ima gospodarski udeleženec na podlagi Direktive v povezavi s splošnimi pravnimi načeli, ki jih je treba uporabiti pri njenem izvajanju, zlasti z načeli enakega obravnavanja, nevtralnosti, zakonitosti in pravne varnosti, pravico do pravilne uporabe te določbe.

44. Zadevna država članica je v tem primeru načelno v skladu s pravom Skupnosti zavezana k vračilu dajatev. Kot je bilo namreč že navedeno, pomeni pravica do vračila dajatev, ki so bile v državi članici pobrane v nasprotju s pravom Skupnosti, posledico in dopolnitev pravic, ki jih ima posameznik na podlagi prava Skupnosti.³⁰ Vračilo davka naknadno odpravi posledice kršitve in na koncu pripelje do obdavčenja, ki je v skladu s pravom

Če je davčna uprava nacionalno pravo v takem primeru nepravilno razlagala tako, da je določene storitve, za katere velja oprostitve z vračilom vstopnega davka v skladu z njenim nacionalnim pravom, obdavčila s splošno davčno stopnjo, potem pravo Skupnosti gospodarskemu udeležencu načelno priznava

30 – Glej ustaljeno sodno prakso, navedeno v opombi 12.

pravico do vračila nepravilno obračunane davka na dodano vrednost. Pri opredelitvi te pravice je treba upoštevati splošna načela prava Skupnosti, vključno z načeloma enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti.

zahtevke na podlagi določb notranjega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da v praksi onemogočajo izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti.³¹

C – Tretje do peto vprašanje za predhodno odločanje

46. Predložitveno sodišče želi s tretjim do petim vprašanjem za predhodno odločanje, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu vedeti, pod kakšnimi pogoji lahko država članica zahtevku za vračilo davka na dodano vrednost ugovarja s trditvijo, da gre za neupravičeno obogatitev.

48. Sodišče je pri tem načelno pripoznalo, da lahko nacionalno pravo vračilo izključi v obsegu, ki bi pomenil neupravičeno obogatitev zavezanca za dajatev, ker je dokazano, da je dajatveno breme prevalil na drugega.³²

49. Ker gre pri takih pravilih za izjeme od načela vračila dajatev, pobranih v nasprotju s pravom Skupnosti, je Sodišče določilo stroge zahteve glede dokaza o obogatitvi.³³ Tako naj pri posrednih dajatvah ne bi bilo mogoče brez nadaljnjega izhajati iz tega, da so bile dejansko prevajene na potrošnika.³⁴ Ali prevajitev dejansko izniči gospodarske

47. Kadar področje zahtev za vračilo davkov ni urejeno s predpisi Skupnosti, je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se te zahteve lahko izpolnjujejo, ti pogoji pa morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne

31 – Sodbe z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio (199/82, Recueil, str. 3595, točka 12); Marks & Spencer I (navedena v opombi 9, točka 39); z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi (C-147/01, Recueil, str. I-11365, točka 103) in z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma (C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 37).

32 – K temu glej sodbe z dne 27. februarja 1980 v zadevi Just (68/79, Recueil, str. 501, točka 26); San Giorgio (navedena v opombi 31, točka 13); z dne 14. januarja 1997 v združenih zadevah Comateb in drugi (od C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. I-165, točka 23); z dne 21. septembra 2000 v združenih zadevah Michailidis (C-441/98 in C-442/98, Recueil, str. I-7145, točka 31) in Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 31, točka 94).

33 – Povzeto v sodbi Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 31, točka 94 in naslednje).

34 – Sodbe z dne 25. februarja 1988 v združenih zadevah Bianco in Girard (331/85, 376/85 in 378/85, Recueil, str. 1099, točka 17); Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 31, točka 96) in Comateb in drugi (navedena v opombi 32, točka 25).

učinke obdavčitve pri zavezancu za dajatev in vračilo dajatve zato pomeni obogatitev, naj bi bilo poleg tega odvisno od mnogih dejavnikov, ki jih je treba preučiti z ekonomskimi preiskavami.³⁵

50. Po navedbah vlade Združenega kraljestva na obravnavi so sodišča v postopku v glavni stvari glede tega vprašanja zahtevala trden dokaz. Zato lahko za namene postopka za sprejetje predhodne odločbe velja, da bi vračilo celotnega davka na dodano vrednost pomenilo neupravičeno obogatitev družbe Marks & Spencer.

51. Zato načelo učinkovitosti ne nasprotuje zavrnitvi vračila davka. Prav tako ne obstajajo nobene oporne točke za kršitev načela ekvivalence (enakovrednosti). To velja vsaj takrat, če se to načelo razume v skladu z njegovo dosedanje opredelitvijo, namreč tako, da prepoveduje manj ugodno obravnavo zahtevkov za vračilo davka, utemeljenih

v pravu Skupnosti, nasproti ustreznim v celoti nacionalnim zahtevkom.³⁶

52. Vendar pa je nacionalno pravo v zadevnem časovnem obdobju predvidevalo ugovor obogatitve le, če je davčni zavezanec, ki zahteva vračilo, v davčnem obdobju odvedel davek na dodano vrednost, torej ni razpolagal z dovolj visokimi zahtevki za vračilo vstopnega davka, da bi z njimi lahko v celoti obračunal izstopni davek. V primeru tako imenovanih *repayment traders* zahtevka za (višje) vračilo davka zaradi popravka davčne razvrstitve izstopnih transakcij ni bilo mogoče omejiti z ugovorom obogatitve.

53. Marks & Spencer meni, da so ta različna pravila za dejanska stanja, ki zadevajo vračila, v nasprotju z načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti.

54. Sodišče je v sodbi Marks & Spencer I že pripoznalo, da morajo države članice

35 – Glej sodbe Bianco in Girard (navedena v opombi 34, točka 20); Comateb in drugi (navedena v opombi 32, točka 29 in naslednje); Michailidis (navedena v opombi 32, točki 34 in 35) in Weber's Wine World in drugi (navedena v opombi 31, točka 97 in naslednje).

36 – Lahko pa bi se vprašali, ali to načelo ne zahteva že enakega obravnavanja vseh zahtevkov za vračilo, ki temeljijo na pravu Skupnosti. To vprašanje pa na tem mestu lahko ostane odprto, ker je načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti tako ali tako treba upoštevati (k temu glej v nadaljevanju točko 56 in naslednje).

pri določitvi podrobnih pravil za vračila na področju uporabe prava Skupnosti poleg načel enakovrednosti in učinkovitosti upoštevati tudi splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Skupnosti.³⁷ To vključuje zlasti vezanost na načelo enakega obravnavanja in – na področju davka na dodano vrednost – na načelo davčne nevtralnosti, ki ga bom najprej obravnavala.

vračila so zadevala popravek davčne obravnave drugih izdelkov kot Teacakes (mineralne vode in sadnega soka). Podjetju Tesco ni nihče nasprotoval, da bi plačilo pomenilo neupravičeno obogatitev, ker naj bi bil davek prevajen na kupce.

55. Najprej pa glede dejanskega stanja – Načelo davčne nevtralnosti
navajam še to:

- Niti iz predložitvenega sklepa niti iz stališč udeležencev pred Sodiščem ne izhaja, da je kakšen drug gospodarski udeleženec kot Marks & Spencer zahteval ali prejel vračila davka na dodano vrednost, ker je prodajal Teacakes, ki so bili prvotno nepravilno razvrščeni med sladkarije.

56. Sodišče je iz načela davčne nevtralnosti najprej razbralo, da mora imeti podobno blago v vseh državah enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.³⁸ V tem smislu je nevtralnost zagotovljena s pravico do odbitka vstopnega davka. Odbitek vstopnega davka povzroči, da so vse vmesne stopnje v celoti razbremenjene davka na dodano vrednost in da potrošnik na koncu plača davek, ki je natančno sorazmeren z vrednostjo storitve.

- Podjetje za prodajo na drobno Tesco je po navedbah družbe Marks & Spencer, ki jih vlada Združenega kraljestva na obravnavi sicer ni mogla potrditi, prejelo vračila davka kot *repayment trader*. Ta

57. Pozneje je Sodišče iz načela davčne nevtralnosti povsem splošno izpeljalo, da je

37 – Sodba Marks & Spencer I (navedena v opombi 9, točka 44). V tem postopku je bilo treba upoštevati načelo varstva legitimnih pričakovanj.

38 – Glej sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19); z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339, točka 20) in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik (C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 34).

treba enako in zato med seboj konkurenčno blago glede davka na dodano vrednost enako obravnavati.³⁹ Ta vidik načela nevtralnosti je v dosednji sodni praksi igral vlogo zlasti pri določitvi obdavčljivih transakcij in pri razlagi dejanskih stanj, ki zadevajo oprostitve, iz člena 13 Šeste direktive.

obravnavanja z vidika davka na dodano vrednost. Izkrivljanje je torej dokazano, ko se ugotovi, da so storitve konkurenčne in se ne obravnavajo enako z vidika davka na dodano vrednost.⁴¹

58. Sodišče je v nadaljnjih odločitvah tudi opredelilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, obravnavajo različno glede obdavčitve z davkom na dodano vrednost.⁴⁰ Čeprav se zdi, da je tu močnejše postavljeno v ospredje enako obravnavanje različnih gospodarskih udeležencev, to ugotovitev kljub temu razumem tako, da je različno obravnavanje različnih gospodarskih udeležencev nedopustno ravno glede na njihove enake transakcije.

60. Iz te opredelitve načela nevtralnosti za obravnavani primer izhaja, da je nedopustno različno davčno obravnavanje dobav (primerljivih) Teacakes. Tudi določbe o vračilu davka ne smejo naknadno povzročiti različnega obravnavanja dobav primerljivih izdelkov.

61. Nasprotno pa načelo nevtralnosti ne obsega splošnega neenakega obravnavanja različnih gospodarskih udeležencev, ki ni v nobeni zvezi z obdavčitvijo enakih transakcij, ampak se navezuje na druge lastnosti. Zato je za uporabo načela nevtralnosti nepomembna okoliščina, da je Tesco morda v zvezi z drugim blagom prejel vračila davka, čeprav je bil davek prevajen.

59. Sodišče je končno izpeljalo, da načelo davčne nevtralnosti vključuje načelo odprave izkrivljanja konkurence zaradi različnega

62. Kršitev načela nevtralnosti je dokazana, če je bil za dobavo Teacakes s strani drugih

39 – Sodbe Komisija proti Franciji (navedena v opombi 19, točka 22); Gregg (navedena v opombi 27, točki 19 in 20); Linneweber in Akritidis (navedena v opombi 27, točka 24); Kingscrest Associates in Montecello (navedena v opombi 27, točka 54) in JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in drugi (navedena v opombi 27, točka 46).

40 – Sodbe z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air (C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točki 23 in 24); z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans (C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 39) in z dne 4. maja 2006 v zadevi Abbey National (C-169/04, ZOdl., str. I-4027, točka 56).

41 – Sodba JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in drugi (navedena v opombi 27, točka 47 in navedena sodna praksa).

gospodarskih udeležencev od vsega začetka uporabljen *zero-rating*, medtem ko so bile ustrezne dobave družbe Marks & Spencer obdavčene s splošno stopnjo. Dalje je kršitev dokazana, če so drugi gospodarski udeleženci v nasprotju z družbo Marks & Spencer naknadno prejeli vračilo davka na dodano vrednost zaradi nove presoje ustreznih dobav, ne da bi bil upoštevan ugovor obogatitve. Kakšen drug manj ugoden gospodarski položaj ni potreben. Različno davčno obravnavanje enakih transakcij kaže namreč na izkrivljanje konkurence.

63. Ker zgolj davčna uprava razpolaga z ustreznimi podatki, ki so potrebni za končni dokaz kršitve načela nevtralnosti zaradi določenega upravnega delovanja, je mogoče zadevnim davčnim zavezancem naložiti le omejeno dokazno breme. Na splošno bi morale zadostovati, da prizadeta oseba imenuje druge gospodarske udeležence, ki dobavljajo primerljive izdelke in ki so bili morda deležni ugodnejše davčne obravnave. Potem pa je stvar uprave, da sporoči podatke o njihovi dejanski obdavčitvi.

– Načelo enakega obravnavanja

64. Države članice morajo pri izvajanju Šeste direktive o DDV poleg načela davčne

nevtralnosti upoštevati tudi splošno načelo enakega obravnavanja, ki zahteva, naj se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in naj se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je tako obravnavanje objektivno utemeljeno.⁴²

65. Vlada Združenega kraljestva ne zanika, da so glede ugovora obogatitve vse do spremembe zakona o davku na dodano vrednost v letu 2005 obstajala različna pravila za *repayment trader* in *payment trader*. Zastopa pa stališče, da zahtevki za vračilo v konkretnih položajih niso primerljivi.

66. Vendar pa tako kot Komisija in Marks & Spencer ne vidim nobene razlike, ki bi bila odločilna za uporabo oziroma neuporabo ugovora obogatitve.

67. V obeh primerih cena za dobavljeno blago najprej vključuje davek na dodano

42 – Glej med drugim sodbe z dne 18. maja 1994 v zadevi Codorniu proti Svetu (C-309/89, Recueil, str. I-1853, točka 26); z dne 17. julija 1997 v zadevi National Farmers' Union in drugi (C-354/95, Recueil, str. I-4559, točka 61) in z dne 6. oktobra 2005 v zadevi MyTravel (C-291/03, ZOdl., str. I-8477, točka 44).

vrednost. Kupec plača celotni znesek davčnemu zavezancu. Tako *repayment trader* kot tudi *payment trader* obračunata davek, ki ga morata odvesti državni blagajni, s svojim zahtevkom za vračilo vstopnega davka. V primeru *repayment trader* pri tem nastane prebitok v korist davčnega zavezanca; on ima zahtevek za vračilo do državne blagajne. V drugem primeru pride do prebitka v korist državne blagajne, ki ga mora izravnati davčni zavezanec.

isti način uporabi tudi ugovor obogatitve. Vendar pa v skladu s pravom Združenega kraljestva ni bilo tako vse do spremembe pravnega stanja v letu 2005.

68. Če se naknadno izkaže, da za določene transakcije ne velja splošna davčna stopnja, ampak ničelna davčna stopnja (*zero-rating*), potem se ena obračunska postavka zniža. To v primeru *repayment trader* pomeni zvišanje prebitka v njegovo korist, v primeru *payment trader* pa znižanje prebitka v korist državne blagajne. V obeh primerih je za popravek potrebno vračilo davčnemu zavezancu s strani državne blagajne, ki vsakokrat lahko povzroči neupravičeno obogatitev, če je bil davek za zadevno izstopno transakcijo v celoti preveljen na kupca in tudi nobene druge gospodarske neugodnosti ne izključujejo obogatitve.

70. Že dejavnost zakonodajalca kaže na to, da je prej očitno obstajalo neenako obravnavanje primerljivih položajev. Če položaja dejansko ne bi bila primerljiva, potem zakonodajalec ne bi smel ugovora obogatitve v skladu z oddelkom 80(3) zakona o davku na dodano vrednost 2005 razširiti na primer *repayment trader*.

71. Pri tem je neenako obravnavanje, ki je obstajalo do takrat, še toliko manj mogoče razumeti, kolikor je od vsakovrstnih naključij in vseskozi spreminjajočih se dejavnikov, kot so sestava palete izdelkov, izvajanje investicij in podobno, odvisno, ali je davčni zavezanec v določenem davčnem obdobju v enem ali drugem položaju.

– Pomoč pri kršitvah načel davčne nevtralnosti in enakega obravnavanja

69. Ker sta položaja *repayment* in *payment trader* glede na obogatitev s tem identična, načelo enakega obravnavanja zahteva, naj se pri konkretnih zahtevkih za vračilo na

72. Najprej je treba spomniti na to, da morajo nacionalna sodišča, ki so pristojna

za to, da v okviru svojih pristojnosti uporabijo določbe prava Skupnosti, zagotoviti polni učinek teh norm in zaščititi pravice, ki jih pravo Skupnosti daje posamezniku.⁴³ Pri tem primarnost prava Skupnosti zahteva, naj se ne uporabijo nobene določbe nacionalnega prava, ki so v nasprotju s predpisom Skupnosti, ne glede na to, ali so bile sprejete pred njim ali po njem.⁴⁴

ukrepi za ponovno vzpostavitev enakega obravnavanja, zagotoviti le tako, da se članom manj ugodno obravnavane skupine priznajo enake ugodnosti, kot so tiste, do katerih so upravičeni člani privilegirane skupine. Ob taki domnevi 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.⁴⁶

73. Država članica ima sicer na izbiro, kako namerava v prihodnje odpraviti kršitev načela enakega obravnavanja. Načelno lahko obremenitev ene skupine odpravi ali pa to na isti način razširi na drugo skupino. Nasprotno pa bo naknadna razširitev obremenitve za nazaj verjetno na splošno nasprotovala načelu varstva legitimnih pričakovanj.⁴⁵

75. Iz tega izhaja, da družbi Marks & Spencer ni mogoče nasprotovati z ugovorom obogatitve, dokler ta pomeni kršitev načela enakega obravnavanja.

74. Poleg tega je mogoče spoštovanje načela enakosti – kot je Sodišče večkrat razsodilo v primerih diskriminacij, ki so v nasprotju s pravom Skupnosti –, dokler niso sprejeti

76. Nihče sicer ne more zahtevati enakosti v zmoti.⁴⁷ Tako je Sodišče na primer v okviru predpisov o državnih pomočeh odločilo, da se zavezanci za plačilo neke dajatve ne morejo sklicevati na to, da oprostitev plačila dajatve, ki jo uživajo druga podjetja, pomeni

43 – Glej zlasti sodbe z dne 9. marca 1978 v zadevi Simmenthal (106/77, Recueil, str. 629, točka 16); z dne 19. junija 1990 v zadevi Factortame (C-213/89, Recueil, str. I-2433, točka 19); z dne 20. septembra 2001 v zadevi Courage in Crehan (C-453/99, Recueil, str. I-6297, točka 25) in z dne 13. julija 2006 v združenih zadevah Manfredi in drugi (od C-295/04 do C-298/04, ZOdl., str. I-6619, točka 89).

44 – Glej med drugim sodbi z dne 9. septembra 2003 v zadevi CIF (C-198/01, Recueil, str. I-8055, točka 48) in Manfredi in drugi (navedena v opombi 43, točka 39).

45 – Glej sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Schlossstraße (C-396/98, Recueil, str. I-4279, točki 44 in 47) in Marks & Spencer I (navedena v opombi 9, točki 45 in 46).

46 – Sodba z dne 21. junija 2007 v združenih zadevah Jonkman (od C-231/06 do C-233/06, ZOdl., str. I-5149, točka 39) s sklicevanjem na sodbe z dne 28. septembra 1994 v zadevi Avdel Systems (C-408/92, Recueil, str. I-4435, točki 16 in 17); z dne 12. decembra 2002 v zadevi Rodríguez Caballero (C-442/00, Recueil, str. I-11915, točki 42 in 43) in z dne 7. septembra 2006 v zadevi Cordero Alonso (C-81/05, ZOdl., str. I-7569, točki 45 in 46).

47 – Glej sodbi z dne 9. oktobra 1984 v zadevi Witte proti Parlamentu (188/83, Recueil, str. 3465, točka 15) in z dne 4. julija 1985 v zadevi Williams proti Računskemu sodišču (134/84, Recueil, str. 2225, točka 14).

državno pomoč, da bi se s tem lahko izognili plačilu te dajatve; razširitev kroga potencialnih upravičencev na druga podjetja namreč ne bi odpravila učinkov protipravno dodeljenih pomoči, ampak bi te še okrepila.⁴⁸

78. Marks & Spencer je zlasti na obravnavi poudaril, da bi zavrnitev vračila na drugi strani pomenila neupravičeno obogatitev državne blagajne. Kajti vračilo bi pravzaprav pripadalo kupcem družbe Marks & Spencer, ki so končno plačali nepravilno obračunani davek na dodano vrednost. Temu je Združeno kraljestvo ugovarjalo s trditvijo, da država nepravilno pobrana davčna sredstva vendarle uporabi za splošno koristne namene, tako da na koncu koristijo tudi kupcem družbe Marks & Spencer.

77. V skladu z ustaljeno sodno prakso pa ne obstaja obveznost držav članic, da zavrnejo vračilo dajatev, ki so bile pobrane v nasprotju s pravom Skupnosti, če bi to pomenilo neupravičeno obogatitev. Vračilo naj bi bilo nasprotno v skladu s sodno prakso pravilo, od katerega je *mogoče* odstopiti, da bi se preprečila neupravičena obogatitev.⁴⁹ Ni torej protizakonito, če nacionalna določba brez omejitev z ugovorom obogatitve dopušča vračilo dajatev, pobranih v nasprotju s pravom Skupnosti, kot je bilo očitno v Združenem kraljestvu do leta 2005 mogoče pri *repayment traders*. Odprava neenakega obravnavanja z neuporabo ugovora obogatitve nasproti *payment traders* tako ne vzpostavlja „enakosti v zmoti“.

79. V tej zvezi je treba spomniti na to, da se država članica načelno ne more sklicevati na lastno kršitev prava Skupnosti, da bi od tega pridobila korist.⁵⁰ Sicer pa bi šlo predaleč, če bi Sodišče odločalo o tem, kdo bi smotrnejše in koristnejše za kupce družbe Marks & Spencer uporabil nepravilno pobrana sredstva, država ali omenjeno podjetje.

48 – Sodbi z dne 15. junija 2006 v združenih zadevah *Air liquide Industries Belgium* (C-393/04 in C-41/05, ZOdl., str. I-5293, točki 43 in 45) in z dne 5. oktobra 2006 v zadevi *Transalpine Ölleitung* (C-368/04, ZOdl., str. I-9957, točki 49 in 50).

49 – Glej zgoraj točki 48 in 49 ter tam navedeno sodno prakso.

50 – Glej v tem smislu sodbe z dne 5. aprila 1979 v zadevi *Ratti* (148/78, Recueil, str. 1629, točka 22); *Becker* (navedena v opombi 28, točka 24); z dne 26. februarja 1986 v zadevi *Marshall* (152/84, Recueil, str. 723, točka 49) in z dne 14. julija 1994 v zadevi *Faccini Dori* (C-91/92, Recueil, str. I-3325, točki 22 in 23).

V – Predlog

80. Na koncu Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje odgovori:

1. Če je država članica v skladu s členom 28(2)(a) 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 (pred njeno spremembo z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 in po njej) v nacionalnem pravu ohranila oprostitvev z vračilom vstopnega davka v zvezi z določenimi storitvami, potem ima gospodarski udeleženec na podlagi Direktive v povezavi s splošnimi pravnimi načeli, ki jih je treba uporabiti pri njenem izvajanju, zlasti z načeli enakega obravnavanja, nevtralnosti, zakonitosti in pravne varnosti, pravico do pravilne uporabe te določbe.

Če je davčna uprava nacionalno pravo v takem primeru nepravilno razlagala tako, da je določene storitve, za katere velja oprostitvev z vračilom vstopnega davka v skladu z njenim nacionalnim pravom, obdavčila s splošno davčno stopnjo, potem pravo Skupnosti gospodarskemu udeležencu načelno priznava pravico do vračila nepravilno obračunanega davka na dodano vrednost. Pri opredelitvi te pravice je treba upoštevati splošna načela prava Skupnosti, skupaj z načeloma enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti.

2. Direktiva načelno ne nasprotuje nacionalni določbi, ki izključuje vračilo davka na dodano vrednost, obračunanega v nasprotju s pravom Skupnosti, v obsegu, ki bi pomenil neupravičeno obogatitev davčnega zavezanca.

Vendar pa je nasprotju z načelom enakega obravnavanja, ki ga je treba uporabiti pri izvajanju Direktive, če je ugovor obogatitve mogoče uporabiti le pri davčnih zavezancih, ki so v določenem davčnem obdobju odvedli davek na dodano vrednost, ne pa pri davčnih zavezancih, katerih zahtevke za vračilo vstopnega davka je presegel izstopni davek na dodano vrednost za njihove izstopne transakcije (*repayment traders*).

Nacionalna sodišča, ki morajo v okviru svoje pristojnosti uporabiti pravo Skupnosti, morajo zagotoviti polni učinek tega prava in ščititi pravice, ki jih pravo Skupnosti priznava posamezniku, tako da ne uporabijo nacionalne določbe, ki je v nasprotju z načelom enakega obravnavanja.