

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

z 13. decembra 2007¹

I — Úvod

opravili a teacakes kvalifikovali ako daňovo zvýhodnené potraviny. Následne spoločnosť Marks & Spencer požiadala o vrátenie dane.

1. Článok 28 ods. 2 šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty² (ďalej len „šiesta smernica“) prechodne oprávňuje členské štáty zachovať za určitých podmienok výnimky. Spojené kráľovstvo uplatňuje na dodávku potravín v súlade s týmto ustanovením nulovú sadzbu dane spojenú s právom na odpočet dane (*zero-rating*).

2. Táto právna úprava však neplatí pre určité sladkosti (*confectionery*). Daňové úrady začlenili pôvodne spoločnosťou Marks & Spencer predávané Teacakes [čajové pečivo] do tejto kategórie a podriadili ich bežnej sadzbe dane. V roku 1994 svoj názor

3. Osobitosťou tejto veci je skutočnosť, že uplatniteľnou daňovou úpravou je *vnútroštátna* právna úprava, ktorá sa odlišuje od všeobecných ustanovení smernice, ale napriek tomu je možné ju výnimočne ponechať. House of Lords sa preto pýta, v akom rozsahu platia v tomto rámci zásady spoločného systému dane z pridanej hodnoty a prípadne, či vnútroštátne predpisy o vrátení dane, najmä nimi pre určité prípady upravená námietka bezdôvodného obohatenia, zodpovedajú podmienkam práva Spoločenstva.

¹ — Jazyk prednesu: nemčina.

² — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

II — Právny rámec

A — Právo Spoločenstva

4. Článok 12 šiestej smernice upravuje sadzby dane. Článok 12 ods. 1 v tejto súvislosti stanovuje, že „sadzba použiteľná na zdaniteľné plnenia sa musí rovnať sadzbe platnej v čase vzniku zdaniteľného prípadu [plnenia — *neoficiálny preklad*]“. Podľa článku 12 ods. 3 sa uplatňuje bežná sadzba dane z pridanej hodnoty;³ pre určité plnenia však môžu byť stanovené znížené sadzby.⁴

5. Článok 28 ods. 2 šiestej smernice umožňuje členským štátom prechodne stanoviť výnimky. Vo svojom pôvodnom znení stanovoval:

„Znížené sadzby a oslobodenia od dane s vrátením dane zaplatenej

v predchádzajúcom období, ktoré sú účinné od 31. decembra 1975 a ktoré spĺňajú podmienky uvedené v poslednej zarážke článku 17 Druhej smernice Rady z 11. apríla 1967, môžu ostať v platnosti až do dátumu, ktorý určí Rada, konajúc jednomyselne na základe návrhu Komisie, ale ktorý nebude neskorší ako dátum zrušenia dovozných daní a zmiernenia vývozných daní medzi členskými štátmi. Členské štáty prijímú potrebné opatrenia, aby zabezpečili, že zdaniteľné osoby predložia potrebné údaje požadované na určenie vlastných zdrojov v súvislosti s týmito operáciami.

Na základe hlásenia Komisie, Rada prehodnotí vyššie uvedené zredukované [znížené — *neoficiálny preklad*] sadzby a úľavy každých päť rokov a, konajúc v súlade s návrhom Komisie, ak to bude potrebné, prijme opatrenia potrebné na zabezpečenie progresívneho zrušenia.“

3 — Smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224) bolo dočasne zavedených 15 % ako minimálna bežná sadzba. Platnosť minimálnej bežnej sadzby sa následne neustále predlžovala, naposledy do roku 2010 smernicou Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o dĺžku uplatňovania najnižšej úrovne bežnej sadzby (Ú. v. EÚ L 345, s. 19).

4 — Ustanovenia smernice o výške znížených sadzieb a plneniach, na ktoré je možné uplatniť tieto sadzby (pozri prílohu H šiestej smernice), boli postupne harmonizované.

6. V dôsledku zmien a doplnení prostredníctvom smernice 92/77/EHS⁵ má článok 28 ods. 2 toto znenie:

5 — Smernica Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS (zblíženie sadzieb DPH) (Ú. v. ES L 316, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 202).

„2. Bez ohľadu na článok 12 ods. 3 sa počas prechodného obdobia^[6] použijú nasledujúce ustanovenia uvedené v článku 281.

- a) Môžu sa zachovať výnimky s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni a znížené sadzby nižšie než je minimálna sadzba uvedená v článku 12 ods. 3, pokiaľ ide o znížené sadzby, ktoré boli účinné k 1. januáru 1991 a ktoré sú v súlade s právom spoločenstva a splňajú podmienky uvedené v poslednej zarážke článku 17 druhej smernice rady z 11. apríla 1967.^[7] ...“

sadzba dane z pridanej hodnoty [článok 30 a príloha 8 časť II skupina 1 bod 1 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994, ďalej len „VAT 94“)]. Sladkosti (confectionary) do tohto daňového oslobodenia nepatria a podliehajú úplnému zdaneniu. Z toho platí výnimka pre koláče a keksy, ktoré sú zdaňované nulovou sadzbou pre potraviny. Keksy, máčané alebo polomáčané v čokoláde, sa považujú za sladkosti podliehajúce úplnému zdaneniu.

8. Článok 80 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 upravuje za určitých okolností nárok na vrátenie dane:

B — Vnútroštátne právo

7. V Spojenom kráľovstve sa na dodávku potravín vo všeobecnosti uplatňuje nulová

„1. Kto (pred alebo po nadobudnutí účinnosti tohto zákona) zaplatí finančnú sumu bez právneho dôvodu ako daň z pridanej hodnoty na účet Commissioners, má nárok na vrátenie tejto sumy.

6 — Podľa článku 281 ods. 3 druhej vety šiestej smernice sa predlžuje platnosť prechodného režimu automaticky až do nadobudnutia účinnosti konečného režimu, ktorý však doposiaľ nebol prijatý.

7 — Príslušná pasáž už zrušenej druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — štruktúra a spôsoby uplatnenia spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 71, s. 1303) stanovovala: „Členské štáty môžu upraviť so zreteľom na prechod zo súčasných systémov dane z obratu na spoločný systém dane z pridanej hodnoty... až do zrušenia zdaňovania dovozu a daňovej úľavy vývozu v obchode medzi členskými štátmi z presne definovaných sociálnych dôvodov v prospech konečných spotrebiteľov znížené sadzby alebo dokonca oslobodenie s prípadným vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni, pokiaľ dôsledok týchto opatrení nebude silnejší ako dôsledok úľav uplatňovaných v súčasnom režime“ [*neoficiálny preklad*].

...

3. Proti nároku uplatňovanému na základe tohto článku je možné namietat, že vrátením by došlo k bezdôvodnému obohateniu žiadateľa.“

9. Táto právna úprava sa vzťahovala v relevantnom období sporu vo veci samej, iba na platiteľov s čistým daňovým dlhom, teda na zdaniteľné osoby, ktoré za rozhodujúce zdaňovacie obdobie dlhujú do štátneho rozpočtu vyššiu sumu dane z pridanej hodnoty, než si môžu uplatniť formou odpočtu dane na vstupe. Proti nim stoja takzvaní *repayment traders*, ktorí na základe prevyšujúcich odpočtov dane na vstupe majú v rozhodujúcom zdaňovacom období nárok na vrátenie dane. V prípade posledných uvedených platiteľov dane neexistuje žiadna právna úprava porovnateľná s článkom 80 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty.⁸

III — Skutkový stav vo veci samej, konanie a prejudiciálne otázky

10. Od roku 1973 uplatňoval Commissioners of Customs and Excise na teacakes, ktoré predáva spoločnosť Marks & Spencer plc, daň z pridanej hodnoty na úrovni bežnej sadzby, keďže ich považoval za kekсы máčané v čokoláde. V septembri 1994 však Commissioners rozhodol, že teacakes mali byť zaradené medzi koláče a zdanené nulovou sadzbou dane. Spoločnosť Marks & Spencer následne požiadala o vrátenie dane v plnej výške 3,5 milióna GBP, ktorú v priebehu vyššie uvedených rokov odvieďla bez právneho dôvodu.

⁸ — Až po začatí konania o nesplnenie povinnosti členského štátu kvôli porušeniu rovnosti zaobchádzania s týmito dvomi skupinami zdaniteľných osôb zaviedlo Spojené kráľovstvo s účinnosťou od 26. mája 2005 právnu úpravu o bezdôvodnom obohatení aj v prípade *repayment traders*.

11. Commissioners proti tomu uviedol, opierajúc sa o článok 80 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty, že spoločnosť Marks & Spencer preniesla 90 % dane z pridanej hodnoty v konečnom dôsledku na svojich zákazníkov. VAT Tribunal akceptoval toto tvrdenie a rozhodol, že spoločnosť Marks & Spencer má nárok iba na 10 % uplatňovanej sumy. Navyše VAT Tribunal uplatnil so spätnou účinnosťou ustanovenie o premlčaní.

12. Spoločnosť Marks & Spencer predložila právny spor až na Court of Appeal. Okrem vrátenia dane za teacakes sa domáha aj ďalšieho nároku na vrátenie dane v súvislosti so zdaňovaním nákupných poukážok. Court of Appeal podal na Súdny dvor v súvislosti s otázkou zlučiteľnosti ustanovení o premlčaní s právom Spoločenstva návrh na začatie prejudiciálneho konania. Court of Appeal považoval za sporné len zaobchádzanie s nákupnými poukážkami. Pokiaľ išlo o teacakes, vychádzal zjavne z predpokladu, že právo Spoločenstva neobsahuje žiadne ustanovenie v tejto súvislosti v dôsledku nedostatočnej harmonizácie sadzby dane v šiestej smernici.

13. Vo svojom rozsudku z 11. júla 2002 (ďalej len rozsudok „Marks & Spencer I“)⁹ sa Súdny dvor nezaoberal v súlade s prejudiciálnymi

⁹ — C-62/00, Zb. s. I-6325.

otázkami vrátením dane za teacakes. Vo svojich návrhoch v tejto veci sa napriek tomu generálny advokát Geelhoed okrajovo zaoberal otázkou teacakes a zaujal názor, že vylúčenie vrátenia dane z pridanej hodnoty je jednoznačným porušením práva Spoločenstva.¹⁰ Bez ohľadu na túto skutočnosť Court of Appeal žalobu týkajúcu sa vrátenie dane z pridanej hodnoty za teacakes zamietol.

14. House of Lords, ktorý sa v súčasnosti týmto sporom zaoberá, rozhodol, že je na základe stanoviska Komisie a návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci C-62/00, oprávnený, aby Súdnemu dvoru položil tieto prejudiciálne otázky:

1. Ak si členský štát podľa článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice... (tak pred, ako aj po zmenách a doplneniach tohto ustanovenia roku 1992 smernicou 92/77) vo svojej vnútroštátnej právnej úprave o DPH ponechal oslobodenie od dane s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni v súvislosti s určitými konkrétnymi plneniami, má hospodársky subjekt, ktorý takéto plnenia poskytuje, priamo uplatniteľný nárok podľa práva Spoločenstva na zdanenie s nulovou sadzbou dane?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, ak si členský štát podľa článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice... (tak pred, ako aj po zmenách a doplneniach tohto ustanovenia roku 1992 smernicou 92/77) vo svojej vnútroštátnej právnej úprave o DPH ponechal oslobodenie od dane s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni v súvislosti s určitými konkrétnymi plneniami, ale nesprávne vykladal svoju vnútroštátnu právnu úpravu v tom zmysle, že určité plnenia, ktoré mali byť oslobodené od dane s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni, boli podľa vnútroštátneho zákona zdanené bežnou sadzbou, uplatňujú sa všeobecné zásady práva Spoločenstva, vrátane zásady daňovej neutrality tak, že priznávajú hospodárskemu subjektu, ktorý takéto plnenia poskytol, nárok na vrátenie súm, ktoré boli v súvislosti s takýmito plneniami nesprávne zaplatené?

3. V prípade kladnej odpovede na prvú a druhú otázku, sú zásady rovnosti zaoberania a daňovej neutrality vyplývajúce z práva Spoločenstva uplatniteľné a boli by porušené, keby sa predmetnému hospodárskemu subjektu nevrátila

10 — Návrhy generálneho advokáta z 24. januára 2002, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 44.

celá suma, ktorá mu bola nesprávne vyrubená v súvislosti s takými plneniami, pričom by:

i) vrátením celej sumy došlo k bezdôvodnému obohateniu hospodárskeho subjektu a

ii) vnútroštátna právna úprava stanovovala, že navyše zaplatenú daň nie je možné vrátiť, ak by takéto vrátenie malo viesť k bezdôvodnému obohateniu hospodárskeho subjektu, ale

iii) vnútroštátna právna úprava neobsahovala žiadne ustanovenie, ktoré by bolo podobné ustanoveniu uvedenému v predchádzajúcom bode ii) pre žiadosti „repayment traders“ o vrátenie dane („repayment trader“ je zdaniteľná osoba, ktorá za dané zdaňovacie obdobie nezaplatí žiadnu DPH príslušným vnútroštátnym orgánom, ale naopak od nich platbu prijíma, pretože za toto obdobie suma DPH, ktorú si môže odpočítať, presahuje sumu splatnej DPH predstavujúcej výšku jej daňovej povinnosti za plnenia, ktoré uskutočnila)?

4. Líšila by sa odpoveď na tretiu otázku podľa toho, či existuje alebo nie dôkaz

o tom, že rozdielne zaobchádzanie s hospodárskymi subjektmi uplatňujúcimi si nárok na vrátenie navyše zaplatenej dane a hospodárskymi subjektmi uplatňujúcimi si nárok na dodatočné sumy na základe odpočtu dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni (vyplývajúci z priznania príliš vysokej sumy dane) spôsobilo alebo nespôsobilo akúkoľvek finančnú stratu alebo znevýhodnenie prvej z uvádzaných skupín obchodníkov, a ak áno, ako?

5. Ak sú v situácii opísanej v tretej otázke uplatniteľné zásady rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality vyplývajúce z práva Spoločenstva a ak by tieto zásady boli inak porušené, vyžaduje alebo pripúšťa právo Spoločenstva, aby súd napravil tento rozdiel v zaobchádzaní tým, že potvrdí nárok hospodárskeho subjektu na vrátenie navyše zaplatenej dane, pričom v dôsledku toho dôjde k jeho bezdôvodnému obohateniu tohto obchodníka, alebo právo Spoločenstva vyžaduje alebo pripúšťa, aby súd uplatnil iný spôsob nápravy (a ak áno, aký)?

15. V konaní na Súdnom dvore spoločnosť Marks & Spencer, Írsko, vlády Spojeného Kráľovstva a Cypru, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev, predložili svoje pripomienky.

IV — Právne posúdenie

nesprávne, keďže nepoužil na teacakes spoločnosti Marks & Spencer nulovú sadzbu dane,

A — Úvodná poznámka

16. Šiesta smernica vo veľkej miere zjednotila vyberanie dane z pridanej hodnoty v členských štátoch. Ustanovenia smernice však nie sú konečné. Popri rozličných možnostiach voľby pri prebratí a definovaní právomocí, ktoré smernica vymedzuje členským štátom, povoľuje najmä jej článok 28 prechodne ponechať [v platnosti] určité vnútroštátne ustanovenia o výnimkách.

17. Pritom sú nespochybniteľné tri skutočnosti v konaní vo veci samej:

- vnútroštátna právna úprava o uplatnení nulovej sadzby dane s právom na odpočet dane na vstupe na potraviny s výnimkou určitých sladkostí je v súlade s článkom 28 ods. 2 šiestej smernice,

- spoločnosť Marks & Spencer mohla daňou z pridanej hodnoty zaťažiť svojich klientov.

18. Je potrebné vyjasniť podstatu otázky, či je v súlade s právom Spoločenstva, že zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 vylučuje nárok na vrátenie dane v danom prípade kvôli bezdôvodnému obohateniu, ale nevylučuje v iných prípadoch dodatočnú opravu zdanenia (v prípade *repayment traders*). Tohto okruhu problémov sa týka tretia až piata otázka.

19. V istom zmysle je podľa názoru House of Lords potrebné vyriešiť otázku, či vôbec ide o oblasť uplatnenia práva Spoločenstva, v ktorom zdaniteľným osobám patria určité práva. Tejto problematike sa venuje prvá a druhá otázka, ktorým sa budem venovať spoločne.

B — O prvej a druhej prejudiciálnej otázke

- daňový úrad túto právnu úpravu v rokoch 1973 až 1994 uplatňoval

20. V rozsudku Marks & Spencer I Súdny dvor uviedol, že členské štáty nie sú iba

povinné riadne prebrať smernicu do vnútroštátneho práva. Navyše sa môže jednotliviec pred súdom dovolávať toho, aby sa vnútroštátne ustanovenia o prebratí uplatňovali tak, že sa dosiahne cieľ sledovaný smernicou.¹¹

z dôvodu neuskutočnenej harmonizácie nárok podľa práva Spoločenstva na vrátenie nesprávne vyrubenej dane. Nárok na vrátenie upravuje teda vnútroštátne právo, ktoré sa v tomto prípade nedá posudzovať z uhla pohľadu práva Spoločenstva.

21. Odvolávajúci sa na ustálenú judikatúru, Súdny dvor ďalej uviedol, že právo na vrátenie daní, ktoré sa v členskom štáte vyrubili tak, že došlo k porušeniu práva Spoločenstva, predstavuje následok a doplnenie práv, ktoré vyplývajú jednotlivcovi z práva Spoločenstva.¹²

23. Predpoklad, že prípady podľa článku 28 ods. 2 písm. a) nepatria do rozsahu pôsobnosti smernice, resp. že smernica nevymedzuje zdaniteľným osobám žiadne práva na uplatnenie nulovej sadzby dane a na vrátenie dane v prípade jej neuplatnenia, však považujem za nesprávny.

22. Členské štáty, ktoré vystupujú v tomto konaní ako vedľajší účastníci konania, sa domnievajú, že článok 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vylučuje z rozsahu pôsobnosti smernice vnútroštátne ustanovenia o výnimkách. Podobne ako Court of Appeal dospeli na základe vyššie uvedenej judikatúry k nasledujúcim záverom: keďže *podľa práva Spoločenstva* neexistuje nárok na uplatnenie nulovej sadzby dane, hoci podľa *vnútroštátneho práva* takýto nárok existuje, neexistuje

— Uplatnenie práva Spoločenstva pri neexistujúcej harmonizácii ustanovení o výnimkách

24. Článok 1 ods. 1 prvej smernice o dani z pridanej hodnoty¹³ už stanovil, že by sa

11 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 27.

12 — Rozsudok Marks & Spencer I, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 30, poukazuje na rozsudky z 2. februára 1988, Barra, 309/85, Zb. s. 355, bod 17; zo 6. júla 1995, BP Supergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 40; z 9. februára 1999, Dilexport, C-343/96, Zb. s. I-579, bod 23, a z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 84.

13 — Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES L 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3). S účinnosťou od 1. januára 2007 nahradila smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorá nahrádza prvú smernicu o dani z pridanej hodnoty. Jej článok 1 ods. 1 stanovuje v nadväznosti na predchádzajúcu právnu úpravu: „Táto smernica ustanovuje spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH)“.

mal zaviesť rozsiahly systém dane z pridanej hodnoty, aj keď sadzby a oslobodenia DPH vtedy neboli upravené.¹⁴

26. Toto určenie platí aj v súvislosti s článkom 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktorý pripúšťa ustanovenia o výnimke, pričom sa vráti daň zaplatená na predchádzajúcom stupni a znížené sadzby, ktoré sú nižšie než minimálna sadzba upravená v článku 12 ods. 3, môžu zostať zachované.

„Členské štáty nahradia svoj doterajší systém daní z obratu spoločným systémom dane z pridanej hodnoty definovaným v článku 2.“

25. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty ponecháva členským štátom stále veľa priestoru na voľnú úvahu a umožňuje výnimky a osobitnú právnu úpravu. Najmä bežná sadzba dane z pridanej hodnoty, ako aj znížené sadzby dane doteraz neboli úplne harmonizované. Skôr si môžu členské štáty tieto sadzby v rámci určitých možností samy stanoviť. V prípade, keď členské štáty tieto možnosti a výnimky využijú, nedostávajú sa mimo pôsobnosti smernice.

27. Toto ustanovenie sleduje okrem iného *zero-rating*.¹⁵ Pokiaľ by išlo iba o umožnenie určitých osobitne nízkych sadzieb dane, nebolo by potrebné uvádzať právo na odpočet dane na vstupe. V zásade totiž nie je dotknutý nárok na odpočet dane podľa smernice, keď plnenia na vstupe súvisia s plneniami na výstupe, na ktoré je uplatniteľná znížená sadzba dane. Skôr by malo byť povolené nielen odchýlenie sa od článku 12 ods. 3 šiestej smernice, ale zároveň aj od článku 17 ods. 2, ktorý pripúšťa odpočet dane na vstupe pri plneniach, len pokiaľ sa používajú na účely *zdaniteľných plnení* platiteľa dane. Keďže však pri uplatnení nulovej sadzby dane je prinajmenšom iba fiktívne možné hovoriť o „zdaniteľných plneniach“, je potrebné

14 — Pozri k tomu ôsme odôvodnenie, v ktorom sa uvádza: „Nahradenie platného systému kumulatívnych viacfázových daní spoločným systémom dane z pridanej hodnoty vo väčšine členských štátov musí viesť k neutralite v hospodárskej súťaži tak, že podobný tovar má v každej krajine rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca a že v medzinárodnom obchode je známa výška daňového zaťaženia tovaru, aby mohlo byť zabezpečené presné vyrovnanie tejto výšky; keďže by preto malo byť v prvej etape upravené prijatie spoločného systému dane z pridanej hodnoty všetkými členskými štátmi bez súčasnej harmonizácie sadzieb a oslobodení od dane“.

15 — Pozri návrh Komisie z 29. júna 1973 pre šiestu smernicu Rady o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, *Úradný vestník Európskych spoločenstiev*, príloha 11/73, s. 31. Pozri o účinku *zero-rating* moje návrhy zo 4. mája 2006 vo veci Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Zb. s. I-6269, body 22 a 23.

v článku 28 ods. 2 písm. a) výslovné uvedenie, že nárok na odpočet dane na vstupe existuje aj pri (na nulu) zníženej daňovej sadzbe.

v úvodnej vete článku 28 ods. 2 a v písme a), je možné priznať len výnimku z určitých ustanovení smernice. Navyše je v rozpore so zásadou, že ustanovenia o výnimkách je potrebné vykladať v užšom zmysle slova,¹⁷ keby sa článok 28 ods. 2 písm. a) chápal zároveň ako výnimka rovnakého druhu pre určité plnenia.

28. Hoci sa tak môžu ponechať vnútroštátne ustanovenia odchyľujúce sa od smernice dvoma spôsobmi, neznamená to, že plnenia, na ktoré sú uplatniteľné tieto ustanovenia o výnimkách, nespádajú do pôsobnosti smernice. Skôr platia všetky ustanovenia smernice, ako aj všeobecné právne zásady, ktoré musia členské štáty pri jej prebratí a vykonaní dodržať,¹⁶ aj pre plnenia, pri ktorých nepovoľuje článok 28 ods. 2 písm. a) žiadne odchylenie.

29. Úplné vylúčenie plnení z pôsobnosti šiestej smernice, ktoré sa zdaňujú podľa ustanovení o výnimkách podľa článku 28 ods. 2 písm. a), nie je zlučiteľné s doslovným znením ustanovenia. Ako totiž ukazuje odkaz na výnimku upravenú článkom 12 ods. 3

30. Ako som už uviedla v návrhoch vo veci Talacre Beach, táto analýza je podporená doplnením článku 28 ods. 2 písm. a) z roku 1992, podľa ktorého výnimky prípustné podľa tohto ustanovenia musia byť v súlade s *právom Spoločenstva*.¹⁸ V konečnom dôsledku má toto doplnenie iba vysvetľujúci význam. Prepojenie s právom Spoločenstva (vrátane ostatných ustanovení šiestej smernice samotnej) existuje aj nezávisle od toho. Preto nie je potrebné v súvislosti s časovými obdobiami, na ktoré sa vzťahujú požiadavky vrátenia, tieto obdobia diferencovať na obdobia pred a po zavedení citovanej pasáže.

16 — Pozri, pokiaľ ide o dodržiavanie všeobecných právnych zásad, najmä základných práv, pri prebratí a uplatňovaní práva Spoločenstva: rozsudky z 25. novembra 1986, Klensch a i., 201/85 a 202/85, Zb. s. 3477, body 8 až 10; z 13. júla 1989, Wachauf, 5/88, Zb. s. 2609, bod 19; z 18. júna 1991, ERT, C-260/89, Zb. s. I-2925, bod 42 a nasl.; z 3. decembra 1998, Belgacodex, C-381/97, Zb. s. I-8153, bod 26; z 27. apríla 2006, Komisia/Nemecko, C-441/02, Zb. s. I-3449, body 107 a 108, a z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 29.

17 — Pozri návrhy vo veci Talacre Beach Caravan Sales, už citovanej v poznámke pod čiarou 15, bod 17 s ďalšími odkazmi. Pozri o ustanoveniach o výnimkách podľa článku 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice aj rozsudok zo 7. decembra 2006, Eurodental, C-240/05, Zb. s. I-11479, bod 54.

18 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 15, bod 24.

31. Tento záver potvrdzuje aj rozsudok Komisia/Francúzsko. V ňom Súdny dvor považuje ponechanie osobitne znížených sadzieb dane vo výške 2,1 % pre hradené lieky pri súčasnom ponechaní v platnosti daňovej sadzby vo výške 5,5 % pre nehradené lieky za prípustné iba v prípade, keď neporušujú zásadu daňovej neutrality, na ktorej sa zakladá spoločný systém dane z pridanej hodnoty.¹⁹ Súdny dvor teda nepovažuje ponechanie ustanovení o výnimkách podľa článku 28 ods. 2 písm. a) vo Francúzsku za prekážku dodržania vyššie uvedenej zásady tohto spoločného systému dane z pridanej hodnoty.

32. Rozsudok *Idéal tourisme*²⁰, na ktorý sa odvolávajú zúčastnené členské štáty, nie je v rozpore s prijatým názorom.

33. Dopravný podnik v tej veci tvrdí, že došlo k porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania, keďže ním poskytované plnenia pozemnej prepravy osôb v rámci členských štátov Spoločenstva podliehali dani z pridanej hodnoty, zatiaľ čo letecká preprava osôb bola od dane z pridanej hodnoty oslobodená. Oslobodenie leteckej prepravy od dane podľa belgického práva vychádzalo z článku 28

ods. 3 písm. b) šiestej smernice, ktorý umožňuje členskému štátu počas prechodného obdobia oslobodiť od dane určité plnenia, ktoré by inak podľa smernice boli zdanené.

34. Súdny dvor najprv poukázal na skutočnosť, že šiesta smernica harmonizovala predpisy o dani z pridanej hodnoty iba čiastočne.²¹ Ďalej uviedol: „Pokiaľ preto členský štát takéto predpisy ponechá v platnosti, nepreberá šiestu smernicu a neporušuje teda ani smernicu, ani všeobecné zásady práva Spoločenstva, ktoré sú členské štáty povinné podľa rozsudku *Klensch*^[22] pri vykonávaní právnej úpravy Spoločenstva dodržať.“²³

35. Pri zohľadnení súvislostí tohto rozsudku sa mi zdá, že Súdny dvor nechcel vylúčiť akékoľvek uplatnenie predpisov práva Spoločenstva, keď sa na určité plnenia majú uplatniť vnútroštátne predpisy o výnimkách. Naopak, toto podriadenie právu Spoločenstva je vylúčené len v *rozsahu*, v akom sa môže vnútroštátna právna úprava odchýliť od ustanovení smernice, a preto nemôže byť považovaná za prebratie smernice. Prenesené na tento prípad to znamená, že nemožno vytýkať Spojenému kráľovstvu, že zdaňuje

19 — Rozsudok z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko, C-481/98, Zb. s. I-3369, bod 21.

20 — Rozsudok z 13. júla 2000, *Idéal tourisme*, C-36/99, Zb. s. I-6049.

21 — Rozsudok *Idéal tourisme*, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 37. Pozri aj rozsudok *Eurodental*, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, body 50 a 51.

22 — Rozsudok *Klensch a i.*, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 9.

23 — Rozsudok *Idéal tourisme*, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 38. Pozri aj rozsudok *Eurodental*, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 52.

potraviny sadzbou dane, ktorá je nižšia ako minimálne sadzby stanovené v článku 12 ods. 3 šiestej smernice. Pretože práve článok 28 ods. 2 písm. a) povoľuje *zero-rating*. Rovnako nie je možné spochybniť, že napriek faktickému oslobodeniu od dane je možný odpočet dane na vstupe.

článku 28 ods. 2 písm. a), je vo zvyšku viazaný smernicou a všeobecnými právnymi zásadami, ktoré je potrebné dodržať pri jej prebratí a uplatnení. Zostáva objasniť, či ustanovenia práva Spoločenstva priznávajú jednotlivcovi nárok na uplatnenie správnej sadzby dane (resp. na oslobodenie od dane).

36. Podľa rozsudku *Idéal tourisme* sa zdaniateľná osoba nemôže odvolať na zásadu rovnosti zaobchádzania, keď nerovnosti zaobchádzania vyplývajú z koexistencie harmonizovaných a neharmonizovaných predpisov, teda sú rovnako systémovo podmienené. O takýto prípad však v prejednávanej veci nejde. Nie je sporné, že sa potraviny v Spojenom kráľovstve zdaňujú výhodnejšie než plnenia s iným tovarom, ktoré podliehajú určeným minimálnym sadzbám dane v článku 12 ods. 3 šiestej smernice. Skôr ide o koherentné uplatnenie vnútroštátnych ustanovení o výnimkách.

38. Spoločnosť Marks & Spencer chce tento nárok vyvodiť z článku 12 ods. 1 šiestej smernice, ktorý hovorí, že na zdaniateľné plnenia je potrebné uplatniť sadzbu platnú v okamihu, v ktorom dôjde k zdaniateľnému plneniu. Nie je možné to akceptovať. Význam tohto ustanovenia sa oveľa skôr nachádza podľa jeho jasného doslovného znenia v tom, že ide o otázku časového určenia na uplatnenie určitej daňovej sadzby.

— Požiadavky práva Spoločenstva na uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy o výnimkách

39. Všeobecné právne zásady, ktoré musí členský štát dodržať pri prebratí práva Spoločenstva, resp. pri vykonaní vnútroštátnych predpisov vyžadujú,²⁴ aby sa vo vnútroštátnom práve na určité plnenia stanovená sadzba dane na príslušné plnenia aj skutočne uplatňovala.

37. Aj keď vnútroštátny súd uplatňuje vnútroštátny predpis o výnimkách v zmysle

24 — Pozri k tomu v poznámke pod čiarou 16 citovaných judikatúr.

40. Toto vyplýva v prvom rade zo zásady zákonnosti, ktorá patrí podľa judikatúry Súdneho dvora k uznaným zásadám práva Spoločenstva.²⁵ Daňový úrad musí dodržať právo a zákon a nesmie uskutočniť žiadne zdanenie, ktoré nie je zlučiteľné s právnymi predpismi. Okrem toho by to bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, keď by sa zdaniiteľná osoba nemohla spoľahnúť na to, že sa plnenie zdaňuje tak, ako je to upravené v zákone.

41. Či predstavuje nesprávne uplatnenie predpisov vnútroštátnej dane z pridanej hodnoty navyše porušenie rovnosti zaobchádzania a zásady neutrality, záleží od jednotlivého prípadu. Zásada rovnosti zaobchádzania, ktorá sa uplatnila osobitne v oblasti dane z pridanej hodnoty²⁶ v zásade daňovej neutrality, požaduje, aby boli plnenia rovnakého druhu podriadené tej istej sadzbe dane.²⁷ Pokiaľ by daňový úrad zdaniel teacakes spoločnosti Marks & Spencer bežnou sadzbou dane, pričom na porovnateľné tovary

iných dodávateľov by uplatnil v zákone upravenú nulovú sadzbu dane, boli by tieto zásady porušené.

42. S odôvodnením tohto nároku nie je v rozpore, že konkrétne platnú sadzbu dane upravuje vnútroštátne ustanovenie o výnimkách, a nie samotná šiesta smernica. Ustanovenia smernice sa samozrejme musia obsahovo javiť bezpodmienečne a dostatočne presné, aby sa na ne mohol jednotlivec odvolať.²⁸ No odvolanie sa na šiestu smernicu a právne zásady, ktoré je potrebné zachovať pri jej vykonaní, nemôže byť neúčinné z dôvodu, že smernica ponecháva členským štátom voľnú úvahu pri určení sadzby dane.²⁹ Inak by došlo k podstatnému obmedzeniu účinku smernice. Smernica totiž ponecháva členským štátom právomoc určiť daňové sadzby nielen v prípade výnimky podľa článku 28 ods. 2, ale neharmonizuje aj tak daňové sadzby úplne. Naproti tomu jednotlivec, odvolávajúci sa na smernicu v spojení so všeobecnými právnymi zásadami uvedenými

25 — Pozri rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187, C-182/03 a C-217/03, Zb. s. I-5479, bod 69.

26 — Pozri v súvislosti so zásadou rovnosti zaobchádzania a zásadou neutrality rozsudok z 27. apríla 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, Zb. s. I-3617, bod 35.

27 — Rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 22; pozri všeobecne o zásade daňovej neutrality rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 19 a 20; zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, bod 24; z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 54, a z 28. júna 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a i., C-363/05, Zb. s. I-5517, bod 46.

28 — Rozsudky z 19. januára 1982, Becker, 8/81, Zb. s. 53, bod 25; z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 51; Linneweber a Akritidis, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 33, a JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 58.

29 — Pozri v súvislosti s voľnou úvahou členských štátov v prípade definície zariadení oslobodených od dane rozsudok zo 6. novembra 2003, Dornier, C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 81. Pozri ďalej rozsudok JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 27, body 60 a 61.

v bodoch 40 a 41, môže tvrdiť, že členský štát skutočne podriadil plnenie daňovej sadzbe, ktorú upravil v zákone v rámci výkonu svojej voľnej úvahy, na plnenia rovnakého druhu.

aj pri určení nároku na vrátenie členský štát viazaný všeobecnými právnymi zásadami, ktoré je potrebné dodržať pri prebratí a vykonaní práva Spoločenstva.

43. Pokiaľ členský štát omylom neuplatnil vnútroštátny predpis o výnimke na určité plnenia, vyrubenie dane, ktoré z toho vyplýva, neporušuje len vnútroštátne daňové právo, ale aj právo Spoločenstva.

45. Na prvé dve prejudiciálne otázky je preto potrebné odpovedať:

— Následky nesprávneho uplatnenia vnútroštátneho predpisu o výnimkách

44. Dotknutý členský štát je v tomto prípade v zásade na základe práva Spoločenstva povinný daň vrátiť. Ako už totiž bolo uvedené, právo na vrátenie daní, ktoré boli v členskom štáte pri porušení práva Spoločenstva vyrubené, predstavuje následok a doplnenie práv, ktoré vyplývajú jednotlivci z práva Spoločenstva.³⁰ Vrátenie dane odstraňuje následky porušenia práva dodatočne a vedie v konečnom dôsledku k zdaneniu v súlade s právom Spoločenstva. To je dôvodom, pre ktorý je dokonca

Ak si členský štát podľa článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice... (tak pred, ako aj po zmenách a doplneniach tohto ustanovenia roku 1992 smernicou 92/77) vo svojej vnútroštátnej právnej úprave o DPH ponechal oslobodenie od dane s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni v súvislosti s určitými konkrétnymi plneniami, potom má hospodársky subjekt nárok na správne uplatnenie tohto ustanovenia na základe smernice v spojení so všeobecnými právnymi zásadami, ktoré je potrebné uplatniť pri jej prebratí, najmä zásadou rovnosti zaobchádzania, neutrality, zákonnosti a právnej istoty.

Ak v takomto prípade vnútroštátny orgán nesprávne vyložil svoju vnútroštátnu právnu úpravu, v dôsledku čoho určité plnenia, ktoré mali byť oslobodené od dane s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni, boli podľa vnútroštátneho zákona zdanené bežnou sadzbou, právo Spoločenstva potom

30 — Pozri v poznámke pod čiarou 12 citovanú judikatúru.

hospodárskemu subjektu priznáva v zásade nárok na vrátenie nesprávne vyrubenej dane z pridanej hodnoty. Pri stanovení tohto nároku je potrebné dodržať všeobecné právne zásady práva Spoločenstva vrátane zásad rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality.

vedať zásadám ekvivalencie a efektivity, to znamená, že nesmú byť nepriaznivejšie než pri podobných nárokoch, ktoré sa opierajú o ustanovenia vnútroštátneho práva, a nesmú byť stanovené tak, že prakticky znemožňujú výkon práv priznaných právnym poriadkom Spoločenstva.³¹

C — O tretej až piatej prejudiciálnej otázke

46. Treťou až piatou prejudiciálnou otázkou, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, chce vnútroštátny súd v podstate vedieť, za akých okolností môže členský štát uplatniť námietku bezdôvodného obohatenia pri nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty.

47. Pri neexistencii právnej úpravy Spoločenstva o vrátení dane je v právomoci vnútroštátneho právneho poriadku jednotlivých členských štátov upraviť podmienky, za ktorých je možné požadovať takéto vrátenie, pričom tieto podmienky musia zodpo-

48. Súdny dvor v zásade uznal, že vnútroštátne právo môže vylúčiť vrátenie dane v rozsahu, v akom by viedlo k bezdôvodnému obohateniu zdaniteľnej osoby, pretože daňové bremeno preukázateľne preniesol na iné osoby.³²

49. Keďže pri takýchto právnych úpravách ide o výnimky zo zásady vrátenia daní vyrubených v rozpore s právom Spoločenstva, určil Súdny dvor prísne požiadavky pri preukázaní bezdôvodného obohatenia.³³ Z toho dôvodu nie je možné pri nepriamych daniach vychádzať z toho, že bremeno bolo skutočne

31 — Rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12; Marks & Spencer I, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 39; z 2. októbra 2003, Weber's Wine World a i., C-147/01, Zb. s. I-11365, bod 103, a z 15. marca 2007, Reemtsma, C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 37.

32 — Pozri k tomu rozsudky z 27. februára 1980, Just, 68/79, Zb. s. 501, bod 26; San Giorgio, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 13; zo 14. januára 1997, Comateb a i., C-192/95 až C-218/95, Zb. s. I-165, bod 23; z 21. septembra 2000, Michailidis, C-441/98 a C-442/98, Zb. s. I-7145, bod 31, a Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 94.

33 — V súhrne pozri rozsudok Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 94 a nasl.

prenesené na spotrebiteľa.³⁴ Či prenesenie bremena skutočne odstránilo hospodárske účinky zdanenia v prípade zdaniteľných osôb a vrátenie daní vedie následne k bezdôvodnému obohateniu, závisí navyše od početných faktorov, ktoré by bolo potrebné skúmať na základe hospodárskej analýzy.³⁵

50. Podľa pripomienok Spojeného kráľovstva predložených na pojednávaní získali súdy, na ktorých sa vedie konanie vo veci samej, rozsiahle dôkazy v tejto otázke. V dôsledku toho možno vyvodiť záver, že na účely prejudiciálneho konania je preukázané, že úplné vrátenie dane z pridanej hodnoty by viedlo k bezdôvodnému obohateniu spoločnosti Marks & Spencer.

51. Zásade účinnosti teda neodporuje odmietnutie vrátenia dane. Neexistuje ani žiadna skutočnosť, ktorá by umožňovala vyvodenie záveru o porušení zásady ekvivalencie. Toto platí v každom prípade vtedy, keď sa táto zásada chápe vo svojej doterajšej definícii, totiž v tom zmysle, že zakazuje nepriaznivejšie zaobchádzanie s nárokmi na

vrátenie dane založenými na práve Spoločenstva v porovnaní s analogickými čisto vnútroštátnymi nárokmi.³⁶

52. Vnútroštátne právo však upravuje námietku bezdôvodného obohatenia v relevantnom zdaňovacom období iba v prípade, keď zdaniteľná osoba, ktorá požaduje vrátenie, zaplatila v danom zdaňovacom období daň z pridanej hodnoty, a teda nedisponuje právom na dostatočne vysoký odpočet dane na vstupe, aby tak úplne vyrovnala dane, ktoré je potrebné zaplatiť. V prípade takzvaných *repayment traders* nemôže byť nárok na (vyššie) vrátenie daní v dôsledku opravy daňovej klasifikácie predmetných plnení obmedzený podaním námietky bezdôvodného obohatenia.

53. Podľa Marks & Spencer tieto rozdielne podmienky vrátenia porušujú zásady rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality.

54. V rozsudku Marks & Spencer I už Súdny dvor uznal, že členské štáty musia pri

34 — Rozsudky z 25. februára 1988, Bianco a Girard, 331/85, 376/85 a 378/85, Zb. s 1099, bod 17; Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 96, a Comateb a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 32, bod 25.

35 — Pozri rozsudky Bianco a Girard, už citovaný v poznámke pod čiarou 34, bod 20; Comateb a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 32, bod 29 a nasl.; Michailidis, už citovaný v poznámke pod čiarou 32, body 34 a 35, a Weber's Wine World a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 97 a nasl.

36 — Bolo by si napriek tomu možné položiť otázku, či si už táto zásada nevyžaduje rovnosť zaobchádzania všetkých nárokov na vrátenie vychádzajúcich z práva Spoločenstva. Touto úvahou sa však netreba zaoberať, keďže je aj tak potrebné zachovať zásady rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality (pozri v tejto súvislosti bod 56 a nasl.).

vytváraní režimu vrátenia daní v pôsobnosti práva Spoločenstva rešpektovať okrem zásad ekvivalencie a efektivity aj všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva.³⁷ Toto zahŕňa najmä zásadu rovnosti zaobchádzania a — v oblasti dane z pridanej hodnoty — zásadu daňovej neutrality, ktorej by som sa chcela venovať najskôr.

vrátenie dane. Tieto vrátenia sa týkali opravy daňového zaradenia iných tovarov než teacakes (minerálne vody a ovocné šťavy). Proti Tesco nebola uplatnená námietka, že vyplatenie viedlo k bezdôvodnému obohateniu z dôvodu, že daň bola prenesená na zákazníkov.

55. Predtým by som ale ešte chcela uviesť ku skutkovému stavu toto:

— Zásada daňovej neutrality

— Ani z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani z pripomienok účastníkov konania na Súdnom dvore nevyplyva, že iný hospodársky subjekt než spoločnosť Marks & Spencer požiadal o vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo ju získal, pretože predal teacakes, ktoré boli pôvodne nesprávne zaradené ako sladkosti.

56. Súdny dvor najprv zo zásady daňovej neutrality odvodil, že tovary rovnakého druhu musia byť zdaňované v rámci jednotlivých krajín bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca rovnako.³⁸ Neutralita v tomto zmysle je zabezpečená právom na odpočet dane na vstupe. Odpočet dane na vstupe spôsobuje, že všetky medzistupne sú úplne oslobodené od dane z pridanej hodnoty a spotrebiteľ je zafažený daňou, ktorá je proporcionálna k hodnote plnenia.

— Maloobchodný predajca Tesco získal podľa údajov spoločnosti Marks & Spencer, ktoré však vláda Spojeného kráľovstva v ústnej časti konania nevedela potvrdiť, ako *repayment trader*

57. Neskôr Súdny dvor zo zásady daňovej neutrality vyvodil celkom všeobecne, že

37 — Rozsudok Marks & Spencer I, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 44. V tomto konaní bolo potrebné dodržať zásadu legitímnej dôvery.

38 — Pozri rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, bod 20, a z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 34.

s rovnocennými, a preto vzájomne súťažiacimi tovarmi je potrebné zaobchádzať v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty rovnako.³⁹ Táto stránka zásady neutrality má svoj význam v doterajšej judikatúre najmä pri stanovení zdaniteľných plnení a pri výklade oslobodení stanovených v článku 13 šiestej smernice.

58. V iných rozsudkoch Súdny dvor takisto upresnil, že zásada daňovej neutrality nepripúšťa, aby podnikatelia, ktorí vykonávajú rovnaké plnenia, boli pri vyrubení dane z pridanej hodnoty posudzovaní odlišne.⁴⁰ Hoci sa v danom prípade zdá, že zásada rovnosti zaobchádzania rôznych podnikateľov vystupuje do popredia, chápem toto zistenie v tom zmysle, že rozličné zaobchádzanie s rôznymi podnikateľmi je práve v súvislosti s ich plneniami rovnakého druhu neprípustné.

59. Nakoniec Súdny dvor uviedol, že zásada daňovej neutrality obsahuje aj zásadu odstránenia narušenia hospodárskej súťaže, ktoré

vzniká v súvislosti s odlišným posudzovaním dane z pridanej hodnoty. Narušenie hospodárskej súťaže je preukázané, keď je zrejmé, že služby si navzájom konkurujú a v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty sú posudzované rozdielne.⁴¹

60. Z tejto definície zásady neutrality vyplýva, že v danom prípade je protiprávne uplatňovať na teacakes odlišné daňové zaobchádzanie. Aj ustanovenia o vrátení dane nesmú dodatočne viesť k odlišnému zaobchádzaniu s plneniami porovnateľných tovarov.

61. Naproti tomu zásada neutrality nezahŕňa všeobecné odlišnosti v zaobchádzaní s rozličnými hospodárskymi subjektmi, ktoré nemajú žiadnu súvislosť so zdanením plnení rovnakého druhu, ale sa týka iných vlastností. V dôsledku toho je okolnosť, že Tesco možno získal v súvislosti s inými tovarmi vrátenie dane, hoci fakticky neniesol daňové zaťaženie, na uplatnenie zásady neutrality bezvýznamná.

62. K preukázaniu porušenia zásady neutrality došlo, keď sa na teacakes od iných

39 — Rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 22; Gregg, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, body 19 a 20; Linneweber a Akritidis, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 24; Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 54, a JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 46.

40 — Rozsudky zo 16. septembra 2004, Cimber Air, C-382/02, Zb. s. I-8379, body 23 a 24, ako aj z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 39, a zo 4. mája 2006, Abbey National, C-169/04, Zb. s. I-4027, bod 56.

41 — Rozsudok JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 47 a citovaná judikatúra.

hospodárskych subjektov od začiatku uplatnila *zero-rating*, zatiaľ čo príslušné dodávky od spoločnosti Marks & Spencer podliehali bežnej daňovej sadzbe. Ďalej bolo dokázané jej porušenie, keď iné hospodárske subjekty získali, na rozdiel od spoločnosti Marks & Spencer, dodatočne v dôsledku nového posúdenia príslušných dodávok vrátenie dane z pridanej hodnoty bez zohľadnenia námietky bezdôvodného obohatenia. Rozsiahlejšiu hospodársku nevýhodu nie je potrebné uvádzať. Odlišné daňové posudzovanie podobných plnení totiž preukazuje narušenie hospodárskej súťaže.

63. Keďže iba daňový úrad disponuje potrebnými informáciami, ktoré sú potrebné na konečné preukázanie porušenia zásady neutrality v dôsledku určitej správnej praxe, je možné dotknutej zdaniteľnej osobe uložiť iba obmedzenú dôkaznú povinnosť. Vo všeobecnosti by malo stačiť, keď dotknutá osoba uvedie iné podnikateľské subjekty, ktoré dodávajú porovnateľné tovary a ktoré si mohli prípadne uplatniť výhodnejšie daňové zaobchádzanie. Potom je vecou daňového úradu, aby podal informáciu o ich skutočnom daňovom zaťažení.

— Zásada rovnosti zaobchádzania

64. Popri zásade daňovej neutrality musia členské štáty pri vykonaní šiestej

smernice o dani z pridanej hodnoty dodržať aj všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania, ktorá vyžaduje, že porovnateľné situácie nie je možné posudzovať odlišne a odlišné situácie nie je možné posudzovať rovnako, iba ak by takéto zaobchádzanie bolo možné objektívne odôvodniť.⁴²

65. Vláda Spojeného kráľovstva nepopiera, že v súvislosti s námietkou bezdôvodného obohatenia existovali až do zmeny zákona o dani z pridanej hodnoty v roku 2005 rozdielne právne úpravy pre *repayment trader* a *payment trader*. Myslí si však, že nároky na vrátenie dane nie sú v jednotlivých situáciách porovnateľné.

66. No tak ako Komisia a spoločnosť Marks & Spencer, ani ja nie som schopná rozoznať nijaký rozdiel, ktorý by bol rozhodujúci pre prípadné uplatnenie či neuplatnenie námietky bezdôvodného obohatenia.

67. V oboch prípadoch zahŕňa cena dodaného tovaru najprv daň z pridanej hodnoty.

42 — Pozri okrem iného rozsudky z 18. mája 1994, Codorniu/Rada, C-309/89, Zb. s. I-1853, bod 26; zo 17. júla 1997, National Farmers' Union a i., C-354/95, Zb. s. I-4559, bod 61, a zo 6. októbra 2005, MyTravel, C-291/03, Zb. s. I-8477, bod 44.

Kupujúci platí celkovú sumu zdaniteľnej osobe. Tak *repayment trader*, ako aj *payment trader* kompenzuje dane zaplatené do štátneho rozpočtu svojím nárokom na vrátenie dane zaplatenej na vstupe. V prípade *repayment trader* vznikne saldo v prospech platiteľa dane; vznikne mu nárok na vrátenie voči štátnemu rozpočtu. V inom prípade vznikne saldo v prospech štátneho rozpočtu, ktoré musí vyrovnať zdaniteľná osoba.

rovnakým spôsobom ako v prípade každého nároku na vrátenie dane. V tomto prípade to tak však podľa Spojeného kráľovstva až do zmeny zákona v roku 2005 nebolo.

68. Ak sa dodatočne preukáže, že pre určité plnenia neplatí bežná sadzba dane, ale nulová sadzba dane (zero-rating), dôjde k zníženiu jednej účtovnej položky. Pri *repayment trader* to povedie k zvýšeniu salda v jeho prospech, pri *payment trader* k zníženiu salda v prospech štátneho rozpočtu. V oboch prípadoch je potrebná oprava spočívajúca vo vrátení dane zdaniteľnej osobe zo strany štátneho rozpočtu, čo môže viesť k bezdôvodnému obohateniu, keď bolo daňové bremeno predmetného plnenia na vstupe úplne prenesené na zákazníkov a keď ani žiadne iné hospodárske nevýhody nevylučujú bezdôvodné obohatenie.

70. Samotná činnosť zákonodarcu naznačuje, že už zjavne predtým existovalo nerovnaké zaobchádzanie s porovnateľnými situáciami. Ak by situácie skutočne neboli porovnateľné, tak by zákonodarca nemohol rozšíriť bezdôvodné obohatenie podľa článku 80 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 2005 na prípady *repayment traders*.

71. Pritom je až do vyššie uvedeného okamihu existujúce nerovnaké zaobchádzanie o to menej pochopiteľné, o čo viac skutočnosť, či sa platiteľ dane nachádza v danom zdaňovacom období v tom alebo inom postavení závisí od rôznych náhod a neustále sa meniacich faktorov, ako je zloženie sortimentu tovarov, uskutočnenie investícií atď.

— Prostriedky nápravy pri porušení zásad daňovej neutrality a rovnosti zaobchádzania

69. Keďže sú postavenia *repayment a payment trader* v súvislosti s bezdôvodným obohatením identické, zásada rovnosti zaobchádzania si vyžaduje tiež uplatnenie námietky bezdôvodného obohatenia

72. Najprv je potrebné pripomenúť, že vnútroštátne súdy, ktoré v rámci svojej právomoci

majú uplatňovať právo Spoločenstva, musia zabezpečiť plnú účinnosť týchto noriem a chrániť práva, ktoré právo Spoločenstva priznáva jednotlivcovi.⁴³ V tejto súvislosti si prednosť práva Spoločenstva vyžaduje, aby každý vnútroštátny predpis, ktorý je v rozpore s právom Spoločenstva, zostal neuplatnený, bez ohľadu na to, či bol prijatý pred alebo po predpise práva Spoločenstva.⁴⁴

rovnosti zaobchádzania, zásada rovnosti sa môže garantovať iba tak, že sa zvýhodnenia, ktoré získajú členovia zvýhodnenej skupiny, rozšíria na znevýhodnenú skupinu. V takomto prípade je vnútroštátny súd povinný neuplatniť diskriminačné vnútroštátne ustanovenie bez toho, aby musel požiadať alebo vyčkať na jeho predchádzajúce zrušenie zákonodarcom a na členov znevýhodnenej skupiny uplatniť práve taký istý režim, ktorý platí pre členov inej skupiny.⁴⁶

73. Členský štát má síce voľbu, ako chce odstrániť porušenie zásady rovnosti zaobchádzania do budúcnosti. V zásade môže daňové zaťaženie pre jednu skupinu zrušiť, alebo ju rovnakým spôsobom pre inú skupinu rozšíriť. Pokiaľ ide o minulosť, môže dodatočné rozšírenie zdanenia vo všeobecnosti odporovať zásade legitímnej dôvery.⁴⁵

75. Z toho vyplýva, že námietku bezdôvodného obohatenia spoločnosti Marks & Spencer nie je možné uplatňovať, pokiaľ porušuje zásadu rovnosti zaobchádzania.

74. Ako už Súdny dvor okrem toho v prípadoch diskriminácie podľa práva Spoločenstva opakovane rozhodol, pokiaľ neboli prijaté žiadne opatrenia na dosiahnutie

76. Nikto sa totiž nemôže domáhať zásady rovnosti v protiprávnych konaniach.⁴⁷ Súdny dvor napríklad v súvislosti s predpismi o štátnej pomoci rozhodol, že dlžník dane sa nemôže odvolávať na to, že oslobodenie od dane iného podnikateľa predstavuje štátnu

43 — Pozri najmä rozsudky z 9. marca 1978, *Simmenthal*, 106/77, Zb. s. 629, bod 16; z 19. júna 1990, *Factortame*, C-213/89, Zb. s. I-2433, bod 19; z 20. septembra 2001, *Courage a Crehan*, C-453/99, Zb. s. I-6297, bod 25, a z 13. júla 2006, *Manfredi a i.*, C-295/04 až C-298/04, Zb. s. I-6619, bod 89.

44 — Pozri okrem iného rozsudky z 9. septembra 2003, *CIF*, C-198/01, Zb. s. I-8055, bod 48, a *Manfredi a i.*, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, bod 39.

45 — Pozri rozsudky z 8. júna 2000, *Schlossstraße*, C-396/98, Zb. s. I-4279, body 44 a 47, a *Marks & Spencer I*, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, body 45 a 46.

46 — Rozsudok z 21. júna 2007, *Jonkman*, C-231/06 až C-233/06, Zb. s. I-5149, bod 39, s odkazom na rozsudky z 28. septembra 1994, *Avdel Systems*, C-408/92, Zb. s. I-4435, body 16 a 17; z 12. decembra 2002, *Rodríguez Caballero*, C-442/00, Zb. s. I-11915, body 42 a 43, a zo 7. septembra 2006, *Cordero Alonso*, C-81/05, Zb. s. I-7569, body 45 a 46.

47 — Pozri rozsudky z 9. októbra 1984, *Witte/Parlament*, 188/83, Zb. s. 3465, bod 15, a zo 4. júla 1985, *Williams/Dvor auditorov*, 134/84, Zb. s. 2225, bod 14.

pomoc, aby sa vyhol plateniu tejto dane; rozšírenie okruhu potenciálnych oprávnených osôb na iných podnikateľov by totiž neodstránilo účinky protiprávne poskytnutej štátnej pomoci, ale by ich ešte zosilnilo.⁴⁸

77. Podľa ustálenej judikatúry však neexistuje žiadna povinnosť členských štátov vylúčiť vrátenie dane, ktorej zaplatenie spôsobilo porušenie práva Spoločenstva v rozsahu, v akom by to viedlo k bezdôvodnému obohateniu. Skôr by malo byť vrátenie podľa judikatúry pravidlom, od ktorého je možné sa na účely zamedzenia bezdôvodného obohatenia *odchýliť*.⁴⁹ V dôsledku toho nie je protiprávne, ak vnútroštátna právna úprava umožňuje vrátenie daní zaplatených v rozpore s právom Spoločenstva bez stano-venia obmedzení odôvodnených námietskou bezdôvodného obohatenia sa, ako to bolo zjavné v Spojenom kráľovstve až do roku 2005 v súvislosti s *repayment traders*. Odstránenie nerovnosti zaobchádzania zamietnutím námietky bezdôvodného obohatenia sa voči *payment traders* preto nepredstavuje „rovnosť v protiprávnosti“.

78. Na pojednávaní spoločnosť Marks & Spencer zdôraznila najmä to, že zamietnutie vrátenia jej dane by viedlo k bezdôvodnému obohateniu a síce v prospech štátneho rozpočtu. Vrátenie dane by totiž malo patriť zákazníkom spoločnosti Marks & Spencer, ktorí v konečnom dôsledku zaplatili daň z pridanej hodnoty, ktorú nedlžili. Proti tomu Spojené Kráľovstvo namietalo, že štát používa protiprávne vyrubené dane na verejnoprospešné účely, takže v konečnom dôsledku by z toho mali prospech aj zákazníci spoločnosti Marks & Spencer.

79. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že členský štát sa nemôže v zásade odvolávať na porušenie práva Spoločenstva, aby tým dosiahol výhody.⁵⁰ Navyše by to viedlo k prietahom, keby mal Súdny dvor posudzovať, kto zaobchádza zmyslupnejšie a s väčším úžitkom pre zákazníkov spoločnosti Marks & Spencer s financiami získanými bez právneho titulu, či štát alebo spomínaný podnik.

48 — Rozsudky z 15. júna 2006, *Air liquide Industries Belgium*, C-393/04 a C-41/05, Zb. s. I-5293, body 43 a 45, a z 5. októbra 2006, *Transalpine Ölleitung*, C-368/04, Zb. s. I-9957, body 49 a 50.

49 — Pozri vyššie body 48 a 49 a v nich citovanú judikatúru.

50 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. apríla 1979, *Radati*, 148/78, Zb. s. 1629, bod 22; *Becker*, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 24; z 26. februára 1986, *Marshall*, 152/84, Zb. s. 723, bod 49, a zo 14. júla 1994, *Faccini Dori*, C-91/92, Zb. s. I-3325, body 22 a 23.

V — Návrh

80. V závere navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky takto:

1. Ak si členský štát podľa článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (tak pred, ako aj po zmenách a doplneniach tohto ustanovenia smernicou Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992) vo svojej vnútroštátnej právnej úprave o DPH ponechal oslobodenie od dane s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni v súvislosti s určitými konkrétnymi plneniami, potom má hospodársky subjekt nárok na správne uplatnenie tohto ustanovenia na základe smernice v spojení so všeobecnými právnymi zásadami, ktoré je potrebné uplatniť pri jej prebratí, najmä zásadou rovnosti zaobchádzania, neutrality, zákonnosti a právnej istoty.

Ak v takomto prípade vnútroštátny orgán nesprávne vyložil svoju vnútroštátnu právnu úpravu, v dôsledku čoho určité plnenia, ktoré mali byť oslobodené od dane s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni, boli podľa vnútroštátneho zákona zdanené bežnou sadzbou, právo Spoločenstva potom hospodárskemu subjektu priznáva v zásade nárok na vrátenie nesprávne vyrubenej dane z pridanej hodnoty. Pri stanovení tohto nároku je potrebné dodržať všeobecné právne zásady práva Spoločenstva vrátane zásad rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality.

2. Smernici v zásade neodporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje vrátenie dane z pridanej hodnoty, ktorá bola vyrubená v rozpore s právom Spoločenstva, v rozsahu, v akom by vrátenie viedlo k bezdôvodnému obohateniu zdaniteľnej osoby.

Je však v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania uplatniteľnou pri vykonávaní smernice, keď sa námietka bezdôvodného obohatenia uplatňuje iba na zdaniteľné osoby, ktoré v danom zdaňovacom období zaplatili daň z pridanej hodnoty, ale nie na zdaniteľné osoby, ktorých nárok na odpočet dane na vstupe bol vyšší než daň z pridanej hodnoty, ktorú bolo treba zaplatiť za plnenia na výstupe (*repayment traders*).

Vnútroštátnym súdom, ktoré v rámci svojej právomoci majú uplatňovať právo Spoločenstva, prislúcha zabezpečiť plný účinok týchto noriem a chrániť práva, ktoré priznáva právo Spoločenstva jednotlivcom tým, že neuplatnia vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá je v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania.