

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 13. prosince 2007¹

I – Úvod

ně základní sazbu daně. V roce 1994 svůj názor změnila a kvalifikovala čajové pečivo jako potraviny se sníženou daňovou sazbou. V důsledku toho uplatnila Marks & Spencer nárok na vrácení daně.

1. Článek 28 odst. 2 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty² (dále jen „šestá směrnice“) opravňuje členské státy, aby za určitých podmínek přechodně zachovaly výjimky. Spojené království uplatňuje pro dodání potravin v souladu s tímto ustanovením nulovou sazbu daně spojenou s právem na odpočet daně na vstupu (*zero-rating*).

2. Tato úprava však neplatí pro některé druhy cukrovinek (*confectionery*). Daňové orgány původně zařadily čajové pečivo (*teacakes*) prodávané společností Marks & Spencer do této kategorie a uplatnily na

3. Zvláštnost projednávaného případu spočívá v tom, že použitelnou daňovou úpravou je *vnitrostátní* úprava, která se odchyluje od obecných ustanovení směrnice, avšak přesto může zůstat výjimečně zachována. House of Lords si proto klade otázku, v jakém rozsahu platí v tomto rámci zásady společného systému daně z přidané hodnoty, a případně zda vnitrostátní pravidla pro vrácení daně, zejména námitka bezdůvodného obohacení, která je upravena pro určité případy, vyhovují požadavkům práva Společenství.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

4. Článek 12 šesté směrnice stanoví sazbu daně. Článek 12 odst. 1 přitom stanoví, že „[n]a zdanitelná plnění se vztahuje sazba platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění“. Podle čl. 12 odst. 3 se uplatní základní sazba daně z přidané hodnoty³; pro některá plnění mohou být stanoveny snížené sazby⁴.

5. Článek 28 odst. 2 šesté směrnice umožňuje členským státům přijmout přechodně odchylky; toto ustanovení ve svém původním znění stanovilo:

„Snížené sazby a osvobození od daně s vrácením daně odvedené na před-

chozím stupni, které byly v platnosti ke dni 31. prosince 1975 a které vyhovují podmínkám uvedeným v poslední odrážce článku 17 druhé směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967, mohou být zachovány až do dne, který určí Rada jednomyslně na návrh Komise, který však musí předcházet dni, ke kterému bude zrušeno zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodu mezi členskými státy. Členské státy přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby povinné k dani poskytly údaje požadované k určení vlastních zdrojů týkajících se těchto plnění.

Rada na základě zprávy Komise přezkoumá každých pět let výše zmíněné snížené sazby a osvobození od daně, a bude-li to vhodné, přijme jednomyslně na návrh Komise opatření potřebná k jejich postupnému zrušení.“

3 — Směrnicí Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224), byla přechodně zavedena minimální základní sazba daně ve výši 15 %. Doba uplatňování minimální základní sazby byla následně stále prodlužována, naposledy do roku 2010 směrnicí Rady 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o dobu uplatňování minimální základní sazby DPH (Úř. věst. L 345, s. 19).

4 — Požadavky směrnice na výši snížených sazeb a plnění, na něž smejí být tyto sazby uplatňovány (viz k tomu přílohu H šesté směrnice), byly postupně harmonizovány.

6. Směrnicí 92/77/EHS⁵ získal čl. 28 odst. 2 následující znění:

5 — Směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH) (Úř. věst. L 316, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 202).

„Bez ohledu na čl. 12 odst. 3 se během přechodného období podle článku 28l^[6] použijí tato ustanovení.

- a) V oblasti snížených sazeb mohou být zachována osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni nebo snížené sazby nižší než minimální sazba stanovená v čl. 12 odst. 3, které byly v platnosti k 1. lednu 1991 a které jsou v souladu s právem Společenství a splňují podmínky uvedené v poslední odrážce článku 17 druhé směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967^[7] [...]“

B – Vnitrostátní právo

7. Ve Spojeném království se na dodání potravin obecně uplatní nulová sazba daně

6 — Podle čl. 28l odst. 3 druhé věty šesté směrnice bude doba použitelnosti přechodné úpravy automaticky prodlužována až do dne vstupu konečného systému v platnost, který však doposud nebyl přijat.

7 — Příslušná pasáž druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303) zněla: „Členské státy mohou s ohledem na přechod stávajících systémů daně z přidané hodnoty na společný systém daně z přidané hodnoty [...] až do doby, než bude zrušeno zdanění dovozu a vývozu v obchodním styku mezi členskými státy, stanovit z přesně vymezených sociálních důvodů ve prospěch konečných spotřebitelů snížené sazby či dokonce osvobození od daně s případným vrácením daní odvedených na předchozím stupni, pokud celkový dopad těchto opatření nebude výraznější než úlevy uplatňované ve stávajícím systému.“ (*neoficiální překlad*)

z přidané hodnoty (Článek 30 a příloha 8 část II skupina 1 bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1994 [Value Added Tax Act 1994]). Cukrovinky (confectionery) jsou z tohoto daňového zvýhodnění vyňaty a zdaňují se základní sazbou. Z této výjimky platí další výjimka pro koláče a sušenky, které podléhají nulové sazbě daně pro potraviny. Sušenky, které jsou máčené nebo polomáčené v čokoládě, jsou však považovány za cukrovinky zdanitelné základní sazbou.

8. Článek 80 zákona o dani z přidané hodnoty 1994 stanoví za určitých podmínek nárok na vrácení daně z přidané hodnoty, která nebyla dlužná:

„(1) Odvedla-li osoba povinná k dani (před nabytím nebo po nabytí účinnosti tohoto zákona) Commissioners částku daně z přidané hodnoty, která nebyla dlužná, mají Commissioners povinnost jí tuto částku vrátit.

[...]

(3) Commissioners mohou žádost podanou na základě tohoto článku odmítnout, pokud by vrácení příslušné částky vedlo k bezdůvodnému obohacení žadatele.“

9. Tato úprava se v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu týkala pouze čistých plátců, tedy osob povinných k dani, které v určitém daňovém období dluží státu vyšší částku daně z přidané hodnoty, než je částka, kterou mohou započíst z titulu odpočtu daně na vstupu. Jejich protějškem jsou tzv. *repayment traders*, kteří mají na základě přeplatku daně zaplacené na vstupu v určitém daňovém období nárok na vrácení daně. Pro posledně uvedenou kategorii neexistovala žádná úprava srovnatelná s čl. 80 odst. 3⁸.

III – Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

10. Od roku 1973 vybírali Commissioners of Customs and Excise z čajového pečiva prodávaného společností Marks & Spencer plc daň z přidané hodnoty v základní sazbě, neboť je považovali za sušenky máčené v čokoládě. V září 1994 však Commissioners připustili, že čajové pečivo mělo být klasifikováno jako koláče a podrobeno nulové sazbě daně. V návaznosti na to požadovala Marks & Spencer vrácení daně z přidané hodnoty ve výši 3,5 milionu GBP, kterou v průběhu let přiznávala bez právního důvodu.

8 — Teprve po zahájení řízení o nesplnění povinnosti z důvodu nerovného zacházení s oběma skupinami osob povinných k dani zavedlo Spojené království s účinností od 26. května 2005 i úpravu bezdůvodného obohacení pro *repayment traders*.

11. Commissioners proti tomu s odvoláním na čl. 80 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty namítli, že Marks & Spencer přenesla 90 % daně z přidané hodnoty na své zákazníky. VAT Tribunal toto tvrzení přijal a rozhodl, že Marks & Spencer má nárok pouze na 10 % uplatňované částky. Krom toho použil právní úpravu promlčení, jež byla zavedena se zpětnou účinností.

12. Marks & Spencer pokračovala ve sporu až ke Court of Appeal. Vedle vrácení daně za čajové pečivo se řízení týkalo také dalšího nároku na vrácení daně v souvislosti s daňovým posouzením nákupních poukázek. Court of Appeal požádal Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžné otázce ohledně slučitelnosti předpisů upravujících promlčení s právem Společenství. V tomto ohledu již byla pro Court of Appeal otevřená pouze otázka posouzení nákupních poukázek. Pokud jde o čajové pečivo, vycházel zjevně z toho, že právo Společenství nestanoví žádné požadavky, jelikož sazba daně není v šesté směrnici harmonizována.

13. Ve svém rozsudku ze dne 11. července 2002 (dále jen rozsudek „Marks & Spencer I“)⁹ se Soudní dvůr v souladu s předběžnými

9 — C-62/00, Recueil, s. I-6325.

otázkami nezabýval vrácením daně za čajové pečivo. Ve stanovisku předneseném v této věci generální advokát Geelhoed nicméně okrajově zmínil čajové pečivo a měl za to, že vyloučení vrácení daně z přidané hodnoty je jednoznačně v rozporu s právem Společenství¹⁰. Nehledě na to Court of Appeal žalobu ohledně daně z přidané hodnoty za čajové pečivo zamítl.

14. House of Lords, který se sporem nyní zabývá, na základě vyjádření Komise a stanoviska generálního advokáta Geelhoeda ve věci C-62/00 usoudil, že je nezbytné, aby Soudnímu dvoru předložil následující předběžné otázky:

„1. Pokud členský stát podle čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (před změnou provedenou směrnicí 92/77 v roce 1992 i po ní) zachoval ve svých vnitrostátních předpisech o dani z přidané hodnoty osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni pro určitá konkrétní plnění, může hospodářský subjekt uskutečňující taková plnění uplatňovat nárok na zdanění nulovou sazbou daně na základě přímo použitelného právního předpisu Společenství?

2. Pokud je odpověď na první otázku záporná, pokud členský stát podle čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (před změnou provedenou směrnicí 92/77 v roce 1992 i po ní) zachoval ve svých vnitrostátních předpisech o dani z přidané hodnoty osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni pro určitá konkrétní plnění, avšak své vnitrostátní právní předpisy vykládal nesprávně s tím důsledkem, že některá plnění, která měla být osvobozena od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni, byla podle vnitrostátního zákona zdaněna základní sazbou, přiznávají obecné zásady práva Společenství, včetně zásady daňové neutrality, hospodářskému subjektu uskutečnivšímu plnění nárok na vrácení nesprávně požadovaných částek v souvislosti s takovými plněními?

3. Pokud je odpověď na první a druhou otázku kladná, použijí se zásady rovného zacházení a daňové neutrality vyplývající z práva Společenství v zásadě s tím důsledkem, že uvedené zásady by byly porušeny, kdyby dotčenému hospodářskému subjektu nebyla vrácena celá

10 — Stanovisko ze dne 24. ledna 2002 (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 44).

nesprávně požadovaná částka v souvislosti s plněními jím poskytnutými v případě, že:

i) by hospodářský subjekt získal vrácením celé částky bezdůvodné obohacení,

ii) vnitrostátní právní předpisy stanoví, že přeplatek daně nemůže být vrácen, kdyby takové vrácení vedlo k bezdůvodnému obohacení hospodářského subjektu, avšak

iii) vnitrostátní právní předpisy neobsahují žádné ustanovení obdobné ustanovení [uvedenému v předchozí odrážce] pro žádosti o vrácení daně podané „repayment traders“ (příčemž „repayment trader“ je osoba povinná k dani, která během stanoveného účetního období neodvede příslušným vnitrostátním orgánům žádnou platbu daně z přidané hodnoty, a naopak od nich obdrží platbu z důvodu, že během takového období částka daně z přidané hodnoty, kterou je oprávněna odečíst, převyšuje částku daně z přidané hodnoty splatnou ve vztahu k plněním, jež uskutečnila)?

4. Lišila by se odpověď na třetí otázku podle toho, zda by bylo, či nebylo možné

prokázat, že rozdílné zacházení mezi hospodářskými subjekty, které uplatňují nárok na vrácení přeplatku na dani, a subjekty, které uplatňují nárok na vrácení přebytku na základě odpočtu daně odvedené na předchozím stupni (vyplývajícího z toho, že překračuje částku vybrané daně), způsobilo, nebo nezpůsobilo finanční ztrátu či újmu prvně jmenovaným subjektům, a pokud ano, jak?

5. Pokud se v situaci popsané ve třetí otázce uplatní zásady rovného zacházení a daňové neutrality vyplývající z práva Společenství a pokud by takové zásady byly jinak porušeny, vyžaduje nebo připouští právo Společenství, aby soud odstranil toto rozdílné zacházení tím, že vyhověl žalobě hospodářského subjektu na vrácení přeplatku na dani, takže mu vznikne bezdůvodné obohacení, nebo vyžaduje či připouští právo Společenství, aby soud přijal jiné opatření k nápravě (a pokud ano, jaké)?“

15. V řízení před Soudním dvorem předložily vyjádření Marks & Spencer, Irsko, vláda Spojeného království a kyperská vláda, jakož i Komise Evropských společenství.

IV – Právní posouzení

na čajové pečivo společnosti Marks & Spencer nevyměřila nulovou sazbu daně.

A – Úvodní poznámka

- Marks & Spencer mohla daň z přidané hodnoty přenést na své zákazníky.

16. Šestá směrnice rozsáhle harmonizovala výběr daně z přidané hodnoty v členských státech. Ustanovení směrnice však nejsou vyčerpávající. Vedle různých možností volby při provádění směrnice a pravomocí vymezit některé pojmy, které směrnice členským státům přiznává, umožňuje zejména článek 28 přechodné zachování některých výjimek.

18. V zásadě je však třeba objasnit otázku, zda je s právem Společenství slučitelná skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994 vylučuje nárok na vrácení z důvodu bezdůvodného obohacení v projednávaném případě, nikoli však v jiných případech dodatečné opravy zdanění (v případě *repayment traders*). Na tento okruh problémů míří otázky 3 až 5.

17. V původním řízení jsou nesporná následující zjištění:

- Vnitrostátní úprava týkající se použití nulové sazby daně s právem odpočtu daně odvedené na vstupu na potraviny s výjimkou některých cukrovinek je v souladu s čl. 28 odst. 2 šesté směrnice.

19. House of Lords je toho názoru, že jako předběžnou otázku je do jisté míry třeba objasnit, zda se vůbec nacházíme v oblasti, v níž se použije právo Společenství, které přiznává osobě povinné k dani určitá práva. Této problematice se věnují otázky 1 a 2, jimiž se budu zabývat společně.

B – K první a druhé předběžné otázce

- Daňová správa uplatňovala tuto úpravu v letech 1973 až 1994 nesprávně, neboť

20. Soudní dvůr v rozsudku Marks & Spencer I zdůraznil, že členské státy jsou povinny

nejen řádně provést směrnici do svého vnitrostátního práva. Naopak se jednotlivec může před soudem dovolávat toho, aby vnitrostátní ustanovení, jež směrnici provádějí, byla použita takovým způsobem, kterým bude dosaženo cíle sledovaného směrnici¹¹.

21. V návaznosti na ustálenou judikaturu pak Soudní dvůr uvedl, že nárok na vrácení daní, jež byly v členském státě vyměřeny v rozporu s právem Společenství, je důsledkem a doplňkem práv, která jsou jednotlivcům přiznána přímo právem Společenství¹².

22. Členské státy, které se účastní projednávaného řízení, zastávají názor, že čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vylučuje vnitrostátní výjimky z působnosti směrnice. Stejně jako Court of Appeal vyvozují z výše citované judikatury následující závěry: jelikož neexistuje nárok *založený právem Společenství* na použití nulové sazby daně, nýbrž nárok na základě *vnitrostátního* práva, které není harmonizováno, neexistuje ani žádný nárok na vrácení neprávem vyměřených daní

vyplývající z práva Společenství. Na vrácení daně se použije výlučně vnitrostátní právo, které v projednávaném případě nemá být posuzováno na základě kritérií stanovených právem Společenství.

23. Za mylnou však považuji domněnku, že v případech stanovených čl. 28 odst. 2 písm. a) není dána působnost směrnice, respektive že směrnice v tomto případě nepřiznává osobě povinné k dani žádná práva na uplatnění nulové sazby daně a na vrácení daně v případě, že od jejího uplatnění bylo nesprávně upuštěno.

– Použití práva Společenství v případě neharmonizovaných výjimek

24. Již z čl. 1 odst. 1 první směrnice o dani z přidané hodnoty¹³ bylo patrné, že měl

11 — Rozsudek citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 27.

12 — Rozsudek Marks & Spencer I, citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 30, který odkazuje na rozsudky ze dne 2. února 1988, Barra (309/85, Recueil, s. 355, bod 17), ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 40), ze dne 9. února 1999, Dilexport (C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 23), a ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 84).

13 — První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3). S účinností k 1. lednu 2007 byla první směrnice o dani z přidané hodnoty nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1). Její čl. 1 odst. 1 zní v návaznosti na předchozí úpravu takto: „Tato směrnice zavádí společný systém daně z přidané hodnoty (DPH).“

být zaveden úplný systém daně z přidané hodnoty, i když sazby daně z přidané hodnoty a osvobození od daně tehdy nebyly harmonizovány¹⁴:

„Členské státy nahradí svůj stávající systém daní z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty vymezeným v článku 2.“

25. Společný systém daně z přidané hodnoty sice ještě stále ponechává v mnoha ohledech prostor pro uvážení a povoluje odchylky a zvláštní úpravu. Například základní sazba daně z přidané hodnoty a snížená sazba či sazby nejsou dosud úplně harmonizovány. Členské státy mohou naopak stanovit tyto sazby samy v rámci určitých pásem. Pohybují-li se členské státy v rámci tohoto prostoru pro uvážení nebo v rámci těchto odchylek, neopouštějí tím však oblast působnosti směrnice.

14 — Viz k tomu také osmý bod odůvodnění, který zní: „[...] nahrazení platného systému kumulativních vícefázových daní společným systémem daně z přidané hodnoty ve většině členských států musí, přestože sazby a osvobození od daně nejsou harmonizovány současně, vést k neutralitě v hospodářské soutěži tak, že obdobné zboží v každé zemi nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce a že v mezinárodním obchodě je známa částka daňového zatížení zboží, aby mohlo být zajištěno přesné vyrovnání této částky; [...] proto by mělo být v první etapě upraveno přijetí společného systému daně z přidané hodnoty všemi členskými státy bez současné harmonizace sazeb a osvobození od daně [...]“.

26. Toto zjištění platí i ohledně čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, který připouští odchylnou úpravu, podle které daň odvedená na předchozím stupni bude vrácena a snížené sazby, které jsou nižší než minimální sazba stanovená v čl. 12 odst. 3 pro snížené sazby, mohou být zachovány.

27. Toto ustanovení se vztahuje mimo jiné na *zero-rating*¹⁵. Kdyby měly být povoleny jen některé obzvláště nízké sazby daně, nebyla by zmínka práva na odpočet daně odvedené na vstupu nezbytná. Nárok na odpočet daně odvedené na vstupu totiž zpravidla není dotčen, jestliže plnění na vstupu mají souvislost s plněními na výstupu, na něž se použije snížená sazba. Měla být však umožněna nejen výjimka z čl. 12 odst. 3 šesté směrnice, ale zároveň i z jejího čl. 17 odst. 2, který připouští odpočet daně odvedené na vstupu pouze u plnění, která jsou použita pro účely *zdanitelných plnění* osoby povinné k dani. Vzhledem k tomu, že v případě použití nulové sazby daně lze hovořit o „zdanitelných plněních“ nanejvýš fiktivně, bylo v čl. 28

15 — Srov. návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ze dne 29. června 1973, vypracovaný Komisí, Bulletin Evropských společenství, doplněk 11/73, s. 31. K účinku *zero-rating* viz mé stanovisko ze dne 4. května 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Sb. rozh. s. I-6269, body 22 a 23).

odst. 2 písm. a) nezbytné výslovně zmínit, že nárok na odpočet daně odvedené na vstupu je dán i v případě snížené sazby daně (na nulu).

má být uděleno pouze zproštění jednotlivých povinností stanovených směrnicí. Navíc, kdyby byl čl. 28 odst. 2 písm. a) zároveň chápán jako plošná výjimka pro určitá plnění, bylo by to v rozporu s požadavkem restriktivního výkladu výjimek¹⁷.

28. I když tedy mohou být zachována pravidla, která se v dvojím ohledu odchylojí od směrnice, neznamená to, že plnění, na něž se tyto výjimky použijí, celkově nespádají do působnosti směrnice. Naopak i pro tato plnění platí všechna ustanovení směrnice, jakož i obecné právní zásady, které musejí členské státy při provádění a používání těchto ustanovení respektovat¹⁶, pokud čl. 28 odst. 2 písm. a) neumožňuje žádnou odchylku.

29. Úplné vyloučení plnění, která se zdaňují podle výjimky zakotvené v čl. 28 odst. 2 písm. a), z působnosti šesté směrnice není slučitelné se zněním tohoto ustanovení. Jak totiž dokládá odkaz na odchylku od čl. 12 odst. 3 v úvodní větě čl. 28 odst. 2 a v písm. a),

30. Jak jsem již vysvětlila ve svém stanovisku předneseném ve věci Talacre Beach¹⁸, opírá se toto konstatování o dodatek doplněný k čl. 28 odst. 2 písm. a) v roce 1992, že výjimky připuštěné na základě tohoto ustanovení musejí být v souladu s *právem Společenství*. Tento dodatek má však v konečném důsledku pouze vysvětlující povahu. Povinnost dodržovat právo Společenství (včetně ostatních ustanovení samotné šesté směrnice) existuje i nezávisle na tomto dodatku. Není tudíž ani nezbytné rozlišovat ohledně období, na něž se požadavky na vrácení daně vztahují, mezi dobou před doplněním citované pasáže a po něm.

16 — Viz k dodržování obecných právních zásad, zejména základních práv, při provádění a používání práva Společenství rozsudky ze dne 25. listopadu 1986, Klensch a další (201/85 a 202/85, Recueil, s. 3477, body 8 až 10), ze dne 13. července 1989, Wachauf, (5/88, Recueil, s. 2609, bod 19), ze dne 18. června 1991, ERT (C-260/89, Recueil, s. I-2925, bod 42 a násl.), ze dne 3. prosince 1998, Belgacodex (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 26), ze dne 27. dubna 2006, Komise v. Německo (C-441/02, Sb. rozh. s. I-3449, body 107 a 108), a ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 29).

17 — Srov. stanovisko Talacre Beach Caravan Sales (citované v poznámce pod čarou 15, bod 17 s dalšími odkazy). K výjimkám podle čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice viz rovněž rozsudek ze dne 7. prosince 2006, Eurodental (C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 54).

18 — Citovaném v poznámce pod čarou 15, bod 24.

31. Tento výsledek je potvrzen i rozsudkem Komise v. Francie¹⁹. V něm Soudní dvůr považoval zachování zvláštní snížené sazby daně ve výši 2,1 % pro hrazené léčivé přípravky vedle současně platné sazby daně ve výši 5,5 % pro nehrazené léčivé přípravky, jež se opíralo o čl. 28 odst. 2 písm. a), za přípustné pouze tehdy, když není v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je základem systému daně z přidané hodnoty. Skutečnost, že Francie zachovala výjimku podle čl. 28 odst. 2 písm. a), tedy Soudnímu dvoru nebránila v tom, aby zohlednil tuto zásadu, která je vlastní společnému systému daně z přidané hodnoty.

32. Rozsudek *Idéal Tourisme*²⁰, na který se odvolávají členské státy, jež se účastní tohoto řízení, není se zde zastávaným názorem v rozporu.

33. V uvedené věci poukazoval autobusový dopravce na porušení zásady rovnosti, neboť jeho plnění spočívající v přeshraniční přepravě osob uvnitř Společenství byla podrobena dani z přidané hodnoty, zatímco osobní letecká přeprava byla od daně z přidané hodnoty osvobozena. Osvobození letecké přepravy od daně podle belgického práva se přitom opíralo o čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, který členským

státům umožňuje, aby během přechodného období byla některá plnění, která na základě samotné směrnice podléhala dani z přidané hodnoty, nadále od daně osvobozena.

34. Soudní dvůr nejprve poukázal na to, že šestá směrnice harmonizovala předpisy týkající se daně z přidané hodnoty pouze částečně²¹. Dále uvedl: „Pokud tedy členský stát takové předpisy zachová, neprovedl šestou směrnicí, a neporušuje tudíž ani tuto směrnicí, ani obecné zásady práva Společenství, které členské státy musejí na základě rozsudku *Klensch*²² respektovat při provádění právních předpisů Společenství.“²³

35. S ohledem na kontext tohoto rozsudku chápou toto konstatování tak, že Soudní dvůr nechtěl vyloučit jakékoli použití ustanovení práva Společenství, jestliže se na určitá plnění použijí vnitrostátní výjimky. Tato vazba na právo Společenství naopak není dána potud, pokud se smějí odchýlovat od požadavků směrnice, a nemohou být tudíž považovány za provedení směrnice. Pro projednávání případ to znamená, že Spojenému království

19 — Rozsudek ze dne 3. května 2001, *Komise v. Francie* (C-481/98, Recueil, s. I-3369, bod 21).

20 — Rozsudek ze dne 13. července 2000, *Idéal tourisme* (C-36/99, Recueil, s. I-6049).

21 — Rozsudek *Idéal tourisme* (citovaný v poznámce pod čarou 20, bod 37). Viz též rozsudek *Eurodental* (citovaný v poznámce pod čarou 17, body 50 a 51).

22 — Rozsudek *Klensch* a další (citovaný v poznámce pod čarou 16, bod 9).

23 — Rozsudek *Idéal tourisme* (citovaný v poznámce pod čarou 20, bod 38). Viz též rozsudek *Eurodental* (citovaný v poznámce pod čarou 17, bod 52).

nelze vytýkat, že zdanilo potraviny sazbou, která je nižší než minimální sazby stanovené v čl. 12 odst. 3 šesté směrnice. Článek 28 odst. 2 písm. a) totiž právě umožňuje *zero-rating*. Stejně tak nelze namítat, že přes faktické osvobození od daně je možný odpočet daně odvedené na vstupu.

vázán směrnici a obecnými právními zásadami, které je třeba při jejím provádění a používání dodržovat. Je třeba ještě objasnit, zda požadavky stanovené právem Společenství přiznávají jednotlivci nárok na uplatnění správné sazby daně (popřípadě na osvobození od daně).

36. Podle rozsudku *Idéal Tourisme* se osoba povinná k dani nemůže dále dovolávat zásady rovného zacházení, jestliže nerovné zacházení vyplývá ze souběžné existence harmonizovaných a neharmonizovaných předpisů, tudíž je-li systémově podmíněno. Tak tomu však v projednávaném případě není. Není sporu o tom, že potraviny jsou ve Spojeném království zdaněny příznivěji než operace týkající se jiného zboží, které podléhá minimálním sazbám daně stanoveným v čl. 12 odst. 3 šesté směrnice. Naopak se jedná pouze o vnitřně soudržné použití vnitrostátní výjimky.

38. Marks & Spencer by tento nárok ráda vyvodila z čl. 12 odst. 1 šesté směrnice, který stanoví, že se na zdanitelná plnění vztahuje sazba platná v okamžiku uskutečnění zdatelného plnění. S tím nelze souhlasit. Význam tohoto ustanovení je podle jeho jednoznačného znění naopak vyčerpán tím, že stanoví časové kritérium pro použití určité sazby daně.

– Požadavky práva Společenství na použití vnitrostátních výjimek

39. Obecné právní zásady, které musí členský stát při provádění práva Společenství, respektive vnitrostátních prováděcích předpisů, dodržovat²⁴, vyžadují, aby sazba daně stanovená ve vnitrostátním právu pro určitá plnění byla na příslušná plnění skutečně použita.

37. I když členský stát použije výjimku ve smyslu čl. 28 odst. 2 písm. a), je tedy i nadále

24 — Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 16.

40. To vyplývá v první řadě ze zásady legality správy, která podle judikatury Soudního dvora patří k zásadám uznaným v právu Společenství²⁵. Daňová správa je podle této zásady vázána právem a zákonem a nesmí provést žádné zdanění, jež by nebylo v souladu s právními předpisy. Skutečnost, že by se osoba povinná k dani nemohla spolehnout na to, že plnění bude zdaněno zákonem stanoveným způsobem, by byla i v rozporu se zásadou právní jistoty.

41. Otázku, zda nesprávné použití předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty je zároveň porušením zásad rovného zacházení a neutrality, je třeba posoudit podle okolností jednotlivého případu. Zásada rovného zacházení, jejímž zvláštním vyjádřením v oblasti daně z přidané hodnoty je zásada daňové neutrality²⁶, požaduje, aby srovnatelná plnění podléhala téže sazbě daně²⁷. Pokud by daňová správa zdaňovala dodání čajového pečiva společnosti Marks & Spencer základní sazbou daně, avšak na srovnatelné výrobky

jiných dodavatelů uplatňovala zákonem stanovenou nulovou sazbu daně, byly by tyto zásady dotčeny.

42. Odůvodnění tohoto nároku z hlediska práva Společenství nebrání to, že konkrétně platnou sazbu daně stanoví vnitrostátní výjimky, a nikoli samotná šestá směrnice. Ustanovení směrnice sice musejí být obsahově bezpodmínečná a dostatečně přesná, aby se jich mohl jednotlivec dovolávat²⁸. Dovolání se šesté směrnice a právních zásad, které musejí být při jejím provádění dodržovány, však nemůže ztroskotat na tom, že směrnice poskytuje členským státům určitý prostor pro uvážení pro stanovení sazby daně²⁹. V opačném případě by byl účinek směrnice značně omezen. Směrnice totiž ponechává na členských státech stanovení sazby daně nejen v případě výjimky podle čl. 28 odst. 2, ale ani v ostatních případech neharmonizuje sazby daně úplně. Jednotlivec naopak může s poukazem na směrnici ve spojení s obecnými právními zásadami uvedenými v bodech 40 a 41 namítat, že

25 — Viz rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187* (C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. s. I-5479, bod 69).

26 — Viz ke spojitosti mezi zásadou rovného zacházení a zásadou neutrality rozsudek ze dne 27. dubna 2006, *Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen* (C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, bod 35).

27 — Rozsudek Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 19, bod 22); srov. obecně k zásadě daňové neutrality rozsudky ze dne 7. září 1999, *Gregg* (C-216/97, Recueil, s. I-4947, body 19 a 20); ze dne 17. února 2005, *Linneweber a Akritidis* (C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 24); ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello* (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 54), a ze dne 28. června 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a další* (C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, bod 46).

28 — Rozsudek ze dne 19. ledna 1982, *Becker* (8/81, Recueil, s. 53, bod 25), ze dne 10. září 2002, *Kügler*, (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 51), *Linneweber a Akritidis*, (citovaný v poznámce pod čarou 27, bod 33), a *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a další* (citovaný v poznámce pod čarou 27, bod 58).

29 — Viz v tomto smyslu prostor pro uvážení členských států při definici zařízení osvobozených od daně: rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, *Dornier* (C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 81). Viz dále rozsudek *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a další* (citovaný v poznámce pod čarou 27, body 60 a 61).

členský stát skutečně podrobuje plnění sazbě daně, kterou stanovil zákonem v rámci své posuzovací pravomoci pro plnění tohoto druhu.

na vrácení daně je proto členský stát vázán obecnými právními zásadami, které je třeba při provádění a uplatňování práva Společenství dodržovat.

43. Opomenul-li členský stát neprávem použít vnitrostátní výjimku na určitá plnění, je z toho vyplývající vyměření daně v rozporu nejen s vnitrostátním daňovým právem, ale i s právem Společenství.

45. Na první dvě předběžné otázky je tedy třeba odpovědět takto:

– Důsledky nesprávného použití vnitrostátní výjimky

44. Dotyčný členský stát je v tomto případě na základě práva Společenství zásadně povinen daně vrátit. Jak již totiž bylo uvedeno, představuje právo na vrácení daní, které byly v členském státě vyměřeny v rozporu s právem Společenství, důsledek a doplnění práv, která jednotlivci přiznává právo Společenství³⁰. Vrácením daní jsou dodatečně odstraněny následky porušení práva a ve výsledku vede ke zdanění v souladu s právem Společenství. Také při stanovení nároku

Pokud členský stát zachoval podle čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (před i po její změně provedené směrnicí 92/77) ve svých vnitrostátních předpisech o dani z přidané hodnoty osvobození od daně s vrácením daně odvedené na vstupu pro určitá konkrétní plnění, má hospodářský subjekt nárok na správné použití tohoto ustanovení na základě směrnice ve spojení s obecnými právními zásadami, zejména se zásadami rovného zacházení, neutrality, legality a právní jistoty.

Pokud daňová správa v takovém případě vykládala své vnitrostátní právní předpisy nesprávně v tom smyslu, že některá plnění osvobozená od daně s vrácením daně odvedené na vstupu byla zdaněna základní sazbou,

30 — Viz ustálená judikatura citovaná v poznámce pod čarou 12.

má hospodářský subjekt v zásadě nárok na vrácení nesprávně odvedených částek. Při stanovení tohoto nároku musejí být dodržovány obecné zásady práva Společenství, včetně zásad rovného zacházení a daňové neutrality.

tyto podmínky nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva, a že nesmějí v praxi znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Společenství³¹.

C – Ke třetí až páté předběžné otázce

46. Podstatou třetí až páté předběžné otázky předkládacího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, za jakých podmínek může členský stát vůči tomuto nároku uplatnit námitku bezdůvodného obohacení.

47. Při neexistenci právní úpravy Společenství týkající se vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých může být takové vrácení požadováno, přičemž tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená že

48. Soudní dvůr přitom v zásadě uznal, že vnitrostátní právo může vrácení vyloučit v rozsahu, v němž by vedlo k bezdůvodnému obohacení z důvodu, že daňová zátěž byla prokazatelně přenesena na někoho jiného³².

49. Vzhledem k tomu, že se u takovýchto předpisů jedná o výjimky ze zásady vrácení daní vyměřených v rozporu s právem Společenství, stanovil Soudní dvůr přísné požadavky na prokázání obohacení³³. Například v případě nepřímých daní nelze bez dalšího vycházet z pouhé domněnky, že byly skutečně

31 — Rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, s. 3595, bod 12); Marks a Spencer I (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 39); ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další (C-147/01 Recueil, s. I-11365, bod 103), a ze dne 15. března 2007, Reemtsma (C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 37).

32 — Viz rozsudky ze dne 27. února 1980, Just (68/79, Recueil, s. 501, bod 26), San Giorgio (citovaný v poznámce pod čarou 31, bod 13); ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165 bod 23); ze dne 21. září 2000, Michailidis (C-441/98 a C-442/98, Recueil, s. I-7145, bod 31), a Weber's Wine World a další (citovaný v poznámce pod čarou 31, bod 94).

33 — Souhrnně rozsudek Weber's Wine World a další (citovaný v poznámce pod čarou 31, bod 94 a násl.).

přeneseny na spotřebitele³⁴. Otázka, zda přenesení daňové zátěže skutečně odstranilo hospodářské dopady zdanění, a vrácení daně v důsledku toho vede k obohacení, mimoto závisí na řadě faktorů, které je nutno objasnit ekonomickými analýzami³⁵.

50. Podle vyjádření vlády Spojeného království na jednání získaly soudy, před nimiž probíhá původní řízení, dostatek důkazů k této otázce. Pro účely tohoto řízení o předběžné otázce lze tedy považovat za nesporné, že úplné vrácení daně z přidané hodnoty by vedlo k bezdůvodnému obohacení Marks & Spencer.

51. Zásada efektivity tudíž nebrání tomu, aby bylo vrácení daně odmítnuto. Neexistují ani žádné indicie toho, že došlo k porušení zásady rovnocennosti. Tak je tomu v každém případě tehdy, je-li tato zásada chápána ve smyslu své dosavadní definice, tedy že zakazuje méně příznivé zacházení s nároky na

vrácení daně přiznanými právem Společenství oproti odpovídajícím čistě vnitrostátním nárokům³⁶.

52. Vnitrostátní právo však upravovalo námitku bezdůvodného obohacení v rozhodné době pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani, která se domáhá vrácení, odvedla v daňovém období daň z přidané hodnoty, takže nedisponovala dostatečně vysokými nároky na odpočet daně odvedené na vstupu, aby tak v plném rozsahu kompenzovala splatnou daň. V případě takzvaných *repayment traders* nemohl být nárok na vrácení (vyšší částky) daně v důsledku opravy daňového zařazení výchozích plnění omezen námitkou obohacení.

53. Tyto rozdílné podmínky vrácení daně jsou podle Marks & Spencer v rozporu se zásadami rovného zacházení a daňové neutrality.

54. V rozsudku Marks & Spencer I Soudní dvůr již uznal, že členské státy musejí při

34 — Rozsudky ze dne 25. února 1988, Bianco a Girard (331/85, 376/85 a 378/85, Recueil, s. 1099, bod 17), Weber's Wine World a další (citovaný v poznámce pod čarou 31, bod 96) a Comateb a další (citovaný v poznámce pod čarou 32, bod 25).

35 — Srov. rozsudky Bianco a Girard (citovaný v poznámce pod čarou 34, bod 20), Comateb a další (citovaný v poznámce pod čarou 32, bod 29 a násl.), Michailidis (citovaný v poznámce pod čarou 32, body 34 a 35) a Weber's Wine World a další (citovaný v poznámce pod čarou 31, bod 97 a násl.).

36 — Vzniká však otázka, zda tato zásada již nevyžaduje rovné zacházení se všemi nároky na vrácení daně upravenými právem Společenství. Touto úvahou se však zde není třeba zabývat, neboť v každém případě je nutné dodržovat zásady rovného zacházení a daňové neutrality (viz dále bod 56 a násl.).

stanovení podmínek pro vrácení daně v oblasti působnosti práva Společenství dodržovat vedle zásad rovnocennosti a efektivity také obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství³⁷. Mezi ně patří zejména zásada rovného zacházení a v oblasti daně z přidané hodnoty zásada daňové neutrality, kterou se budu zabývat jako první.

se vztahovalo na opravu daňové klasifikace jiných výrobků než čajového pečiva (minerální voda a ovocný džus). Vůči společnosti Tesco nebylo namítáno, že platba vede k bezdůvodnému obohacení, protože daň byla přenesena na zákazníka.

55. Úvodem bych ráda předeslala následující ke skutkovému stavu:

– Zásada daňové neutrality

- Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ani z vyjádření účastníků řízení před Soudním dvorem není patrné, že by vedle společnosti Marks & Spencer o vrácení daně z přidané hodnoty žádal i další hospodářský subjekt nebo mu taková daň byla vrácena, protože prodával čajové pečivo, které bylo původně neprávem klasifikováno jako cukrovinky.

56. Soudní dvůr chápal zásadu daňové neutrality nejprve tak, že srovnatelné zboží musí být v rámci jednotlivých zemí bez ohledu na délku distribučních a prodejních kanálů daňově stejně zatíženo³⁸. Neutralita v tomto smyslu je zaručena právem na odpočet daně odvedené na vstupu. V důsledku odpočtu daně odvedené na vstupu je ze všech mezi-
stupňů zcela sejmuta zátěž daně z přidané hodnoty a spotřebitel je v konečném výsledku zatížen daní, která je přímo úměrná hodnotě plnění.

- Podle informací společnosti Marks & Spencer, které však vláda Spojeného království nemohla na jednání potvrdit, byla maloobchodu Tesco jakožto *repayment trader* daň vrácena. Toto vrácení

57. Později Soudní dvůr ze zásady daňové neutrality zcela obecně vyvodil, že se

37 — Rozsudek Marks a Spencer I (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 44). V uvedeném řízení bylo nutné dodržovat zásadu ochrany legitimního očekávání.

38 — Srov. rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19), ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339, bod 20), a ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 34).

srovnatelným, a tudíž navzájem si konkurujícím zbožím musí být daňově zacházeno stejně³⁹. Tato obměna zásady neutrality hrála v dosavadní judikatuře roli zejména při stanovení zdanitelných plnění a výkladu situací, kdy je plnění osvobozeno od daně podle článku 13 šesté směrnice.

58. V dalších rozsudcích Soudní dvůr uvedl, že zásada daňové neutrality brání tomu, aby bylo při vybírání daně z přidané hodnoty zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace⁴⁰. Ačkoli se zdá, že se rovné zacházení s různými hospodářskými subjekty dostává v tomto případě více do popředí, chápu toto zjištění přesto tak, že rozdílné zacházení s různými hospodářskými subjekty je nepřipustné právě s ohledem na jejich srovnatelná plnění.

59. Soudní dvůr konečně uvedl, že zásada daňové neutrality zahrnuje zásadu zákazu narušení hospodářské soutěže, které je

způsobeno rozdílným zacházením z hlediska daně z přidané hodnoty. Narušení je prokázáno, jestliže bylo konstatováno, že si služby navzájem konkurují a je s nimi z hlediska daně z přidané hodnoty zacházeno odlišně⁴¹.

60. Z této definice zásady neutrality v projednávaném případě vyplývá, že rozdílné daňové zacházení s dodáními (srovnatelného) čajového pečiva je nepřipustné. Ani ustanovení o vrácení daní nesmějí vést *ex post* k rozdílnému zacházení s dodáními srovnatelných výrobků.

61. Naproti tomu se zásada neutrality nevztahuje na obecné rozdílné zacházení s různými hospodářskými subjekty, které nijak nesouvisí se zdaněním srovnatelných plnění, nýbrž navazuje na jiné vlastnosti. V důsledku toho je okolnost, že společnosti Tesco byla ve vztahu k jinému zboží pravděpodobně vrácena daň, ačkoli daně byly přeneseny na jiné osoby, pro uplatnění zásady neutrality bezvýznamná.

62. Porušení zásady neutrality je prokázáno, jestliže na dodání čajového pečiva jinými

39 — Rozsudky Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 19, bod 22), Gregg (citovaný v poznámce pod čarou 27, bod 19 u. 20), Linneweber a Akritidis (citovaný v poznámce pod čarou 27, bod 24), Kingscrest Associates a Montecello (citovaný v poznámce pod čarou 27, bod 54), a JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a další (citovaný v poznámce pod čarou 27, bod 46).

40 — Rozsudky ze dne 16. září 2004, Cimber Air (C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379, body 23 a 24), jakož i ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 39), a ze dne 4. května 2006, Abbey National (C-169/04, Sb. rozh. s. I-4027, bod 56).

41 — Rozsudek JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a další (citovaný v poznámce pod čarou 27, bod 47) s dalšími odkazy.

hospodářskými subjekty byl od počátku uplatňován režim *zero-rating*, zatímco odpovídající dodání společností Marks & Spencer podléhaly základní sazbě daně. Porušení je dále prokázáno tehdy, jestliže ostatním hospodářským subjektům byla na rozdíl od Marks & Spencer v důsledku nové klasifikace odpovídajících plnění vrácena daň z přidané hodnoty, aniž byla zohledněna námitka obohacení. Výraznější hospodářské znevýhodnění není nutné. Rozdílné daňové zacházení se srovnatelnými plněními totiž svědčí o narušení hospodářské soutěže.

63. Vzhledem k tomu, že pouze daňová správa má nezbytné informace, které jsou potřebné pro úplné prokázání toho, že určitou správní praxí byla porušena zásada neutrality, lze dotčené osobě povinné k dani uložit pouze omezené důkazní břemeno. Zpravidla by mělo být dostačující, pokud dotčená osoba uvede další hospodářské subjekty, které dodávají srovnatelné výrobky, a případně se jim dostalo příznivějšího daňového zacházení. Pak je věcí správy, aby poskytla informace o jejich skutečném zdanění.

– Zásada rovného zacházení

64. Vedle zásady daňové neutrality musejí členské státy při provádění šesti směrnic

o dani z přidané hodnoty dodržovat obecnou zásadu rovného zacházení, která vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněné⁴².

65. Vláda Spojeného království nepopírá, že pokud jde o námitku obohacení, existovala až do změny zákona o dani z přidané hodnoty v roce 2005 rozdílná úprava pro *repayment trader* a *payment trader*. Zastává však názor, že nároky na vrácení daně nejsou v daných situacích srovnatelné.

66. Stejně jako Komise a Marks & Spencer však nevidím žádný rozdíl, který by byl rozhodný pro použití, či nepoužití námitky obohacení.

67. V obou případech zahrnuje cena za dodané zboží daň z přidané hodnoty. Kupu-

42 — Srov. mimo jiné rozsudky ze dne 18. května 1994, Codorniu v. Rada (C-309/89, Recueil, s. I-1853, bod 26), ze dne 17. července 1997, National Farmers' Union a další (C-354/95, Recueil, s. I-4559, bod 61) a ze dne 6. října 2005, MyTravel (C-291/03, Sb. rozh. s. I-8477, bod 44).

jící platí celkovou částku osobě povinné k dani. Jak *repayment trader*, tak i *payment trader* započte daň, kterou má odvést státu, se svým nárokem na vrácení daně odvedené na vstupu. V případě *repayment trader* přitom vznikne saldo ve prospěch osoby povinné k dani; ta potom má vůči státu nárok na vrácení daně. V ostatních případech vzniká saldo ve prospěch státu, které musí osoba povinná k dani vyrovnat.

způsobem. Tak tomu však podle práva Spojeného království až do změny právního stavu v roce 2005 nebylo.

68. Pokud se dodatečně ukáže, že se pro některá plnění nepoužije základní sazba daně, nýbrž nulová sazba daně (zero-rating), sníží se jedna ze započítávaných položek. To vede v případě *repayment trader* ke zvýšení salda v jeho prospěch, v případě *payment trader* ke snížení salda ve prospěch státu. V obou případech je k opravě zapotřebí, aby stát vrátil osobě povinné k dani zaplacenou částku, což může mít za následek bezdůvodné obohacení, pokud daň za dotyčné výchozí plnění byla v plném rozsahu přenesena na zákazníka a ani jiná hospodářská újma nevylučuje obohacení.

70. Již ze samotného zásahu zákonodárce je patrné, že dříve docházelo k nerovnému zacházení se srovnatelnými situacemi. Pokud by situace skutečně nebyly srovnatelné, pak by zákonodárce nemohl námitku obohacení podle čl. 80 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty 2005 rozšířit na *repayment trader*.

71. Toto nerovné zacházení je přitom nepochopitelné tím spíše, že otázka, zda se osoba povinná k dani v určitém daňovém období nachází v té či oné situaci, závisí na řadě nahodilých a proměnlivých faktorů, jako je složení sortimentu výrobků, uskutečnění investic atd.

– Náprava při porušení zásad daňové neutrality a rovného zacházení

69. Vzhledem k tomu, že situace *repayment* a *payment trader* je totožná, pokud jde o obohacení, vyžaduje zásada rovného zacházení, aby se i námitka obohacení uplatnila u příslušných nároků na vrácení stejným

72. Nejprve je třeba připomenout, že vnitrostátním soudům, které jsou v rámci své

příslušnosti pověřeny uplatňováním ustanovení práva Společenství, přísluší zajišťovat plný účinek těchto norem a chránit práva, která poskytují jednotlivcům⁴³. Přednost práva Společenství přitom vyžaduje, aby jakékoli ustanovení vnitrostátního zákona, které není v souladu s pravidlem Společenství, bylo ponecháno nepoužito, ať již bylo přijato dříve, nebo později než toto pravidlo⁴⁴.

obnovení rovnosti zacházení, zaručena pouze tak, že osobám patřícím do znevýhodněné kategorie jsou přiznány stejné výhody, jako jsou výhody, jichž využívají osoby patřící do zvýhodněné kategorie. V takovém případě je vnitrostátní soud povinen nepoužít jakékoli diskriminační vnitrostátní ustanovení, aniž by předtím byl povinen žádat o jeho zrušení zákonodárce či na něj musel počkat, a na příslušníky znevýhodněné skupiny uplatnit stejný režim, jaký platí pro příslušníky jiné skupiny⁴⁶.

73. Členský stát má sice možnost volby, jak porušení zásady rovného zacházení v budoucnu odstraní. V zásadě může zrušit daňové zatížení pro jednu skupinu nebo stejným způsobem rozšířit zatížení na druhou skupinu. Zpětné dodatečné rozšíření zátěže by naproti tomu mohlo být obecně v rozporu se zásadou ochrany legitimního očekávání⁴⁵.

75. Z toho plyne, že námitku obohacení nelze vůči Marks & Spencer uplatnit, pokud je tato námitka v rozporu se zásadou rovného zacházení.

74. Jak Soudní dvůr mimoto opakovaně rozhodl v případech diskriminace v rozporu s právem Společenství, zásada rovnosti může být, nebyly-li přijaty žádné předpisy na

76. Nikdo sice nemůže požadovat rovnost v nepravdu⁴⁷. Soudní dvůr například v souvislosti s předpisy týkajícími se státních podpor rozhodl, že poplatníci daně se nemohou dovolávat toho, že osvobození jiných podniků od daně představuje státní

43 — Srov. zejména rozsudky ze dne 9. března 1978, *Simmenthal* (106/77, Recueil, s. 629, bod 16); ze dne 19. července 1990, *Factortame* (C-213/89, Recueil, s. I-2433, bod 19); ze dne 20. září 2001, *Courage a Crehan* (C-453/99, Recueil, s. I-6297, bod 25), a rozsudek ze dne 13. července 2006, *Manfredi* a další (C-295/04 až C-298/04, Sb. rozh. s. I-6619, bod 89).

44 — Srov. mimo jiné rozsudky ze dne 9. září 2003, *CIF* (C-198/01, Recueil, s. I-8055, bod 48) a *Manfredi* a další (citovaný v poznámce pod čarou 43, bod 39).

45 — Srov. rozsudky ze dne 8. června 2000, *Schlossstraß* (C-396/98, Recueil, s. I-4279, body 44 a 47), a *Marks & Spencer I* (citovaný v poznámce pod čarou 9, body 45 a 46).

46 — Rozsudek ze dne 21. července 2007, *Jonkman* (C-231/06 až C-233/06, Sb. rozh. s. I-5149, bod 39), s odkazem na rozsudky ze dne 28. září 1994, *Avdel Systems* (C-408/92, Recueil, s. I-4435, body 16 a 17); ze dne 12. prosince 2002, *Rodríguez Caballero* (C-442/00, Recueil, s. I-11915, body 42 a 43), a ze dne 7. září 2006, *Cordero Alonso* (C-81/05, Sb. rozh. s. I-7569, body 45 a 46).

47 — Srov. rozsudky ze dne 9. října 1984, *Witte v. Parlament* (188/83, Recueil, s. 3465, bod 15) a ze dne 4. července 1985, *Williams v. Účetní dvůr* (134/84, Recueil, s. 2225, bod 14).

podporu, aby se vyhnuli zaplacení uvedené daně; rozšíření okruhu případných příjemců na další podniky by neumožnilo vyloučit účinky podpory poskytnuté v rozporu s čl. 88 odst. 3 ES, nýbrž naopak mělo by za důsledek nárůst účinků takové podpory⁴⁸.

78. Marks & Spencer zejména na jednání zdůraznila, že odmítnutí vrácení by vedlo k bezdůvodnému obohacení státu. Daň by totiž měla být vrácena zákazníkům Marks & Spencer, kteří v konečném důsledku zaplatili daň z přidané hodnoty, která nebyla dlužná. Spojené království proti tomu namítlo, že stát neprávem vybrané daňové prostředky využívá pro obecně prospěšné účely, takže v konečném výsledku z nich mají prospěch i zákazníci Marks & Spencer.

77. Podle ustálené judikatury však členské státy nemají povinnost vyloučit vrácení daně vybrané v rozporu s právem Společenství, pokud by vedlo k bezdůvodnému obohacení. Vrácení daně by podle judikatury mělo být naopak pravidlem, od něž se lze odchýlit v případě, že má být zabráněno bezdůvodnému obohacení⁴⁹. Není tudíž v rozporu s právem, když vnitrostátní úprava umožňuje vrácení daní vybraných v rozporu s právem Společenství bez omezení námitkou obohacení, jak tomu až do roku 2005 zjevně bylo ve Spojeném království ve vztahu k *repayment traders*. Odstranění nerovného zacházení upuštěním od námitky obohacení vůči *payment traders* tedy nezavádí „rovnost v nepravu“.

79. V této souvislosti je třeba připomenout, že se členský stát v zásadě nemůže dovolávat toho, že porušil právo Společenství, aby z toho získal pro sebe výhody⁵⁰. Krom toho by bylo nepřiměřené požadovat, aby Soudní dvůr posoudil, kdo by s neprávem vybranými prostředky zacházel smysluplněji a s větším užitekem pro zákazníky Marks & Spencer, zda stát, či uvedený podnik.

48 — Rozsudky ze dne 15. července 2006, *Air liquide Industries Belgium* (C-393/04 a C-41/05, Sb. rozh. s. I-5293, body 43 a 45), a ze dne 5. října 2006, *Transalpine Ölleitung* (C-368/04, Sb. rozh. s. I-9957, body 49 a 50).

49 — Viz výše body 48 a 49 a tam citovaná judikatura.

50 — Srov. v tomto smyslu rozsudky ze dne 5. dubna 1979, *Ratti* (148/78, Recueil, s. 1629, bod 22); *Becker* (citovaný v poznámce pod čarou 28, bod 24); ze dne 26. února 1986, *Marshall* (152/84, Recueil, s. 723, bod 49), a ze dne 14. července 1994, *Faccini Dori* (C-91/92, Recueil, s. I-3325, body 22 a 23).

V – Závěry

80. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji odpovědět na předběžné otázky takto:

1. Pokud členský stát zachoval podle čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (před i po její změně provedené směrnicí Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992) ve svých vnitrostátních předpisech o dani z přidané hodnoty osvobození od daně s vrácením daně odvedené na vstupu pro určitá konkrétní plnění, má hospodářský subjekt nárok na správné použití tohoto ustanovení na základě směrnice ve spojení s obecnými právními zásadami, zejména se zásadami rovného zacházení, neutrality, legality a právní jistoty.

Pokud daňová správa v takovém případě vykládala své vnitrostátní právní předpisy nesprávně v tom smyslu, že některá plnění osvobozená od daně s vrácením daně odvedené na vstupu byla zdaněna základní sazbou, má hospodářský subjekt v zásadě nárok na vrácení nesprávně odvedených částek. Při stanovení tohoto nároku musejí být dodržovány obecné zásady práva Společenství, včetně zásad rovného zacházení a daňové neutrality.

2. Směrnice v zásadě nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje vrácení daně z přidané hodnoty vybrané v rozporu s právem Společenství v rozsahu, v němž by vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani.

Je však v rozporu se zásadou rovného zacházení, kterou je nutné při provádění směrnice uplatnit, jestliže se námitka obohacení použije pouze na osoby povinné k dani, které v daňovém období odvedly daň z přidané hodnoty, nikoli však na osoby povinné k dani, jejichž nárok na odpočet daně odvedené na vstupu byl vyšší než daň z přidané hodnoty, kterou je nutno odvést z výstupních plnění (*repayment traders*).

Vnitrostátní soudy, které v rámci své pravomoci mají používat právo Společenství, musejí zaručit plný účinek tohoto práva a chránit práva, která jsou právem Společenství konkrétně přiznána jednotlivci, tím, že nepoužijí vnitrostátní úpravu, která je v rozporu se zásadou rovného zacházení.