

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. dubna 2008^{*}

Ve věci C-309/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím House of Lords (Spojené království) ze dne 12. července 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 17. července 2006, v řízení

Marks & Spencer plc

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, U. Løhmus, J. Klučka, P. Lindh a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

^{*} Jednací jazyk: angličtina.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: J. Swedenborg, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. října 2007,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. prosince 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Marks & Spencer plc D. Milnem, QC, A. Hitchmoughem, barrister, D. Waelbroeckem, avocat, a D. Slaterem, solicitor,
- za vládu Spojeného království Z. Bryanston-Cross, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Lasokem, QC, a P. Mantlem, barrister,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Clohessy, SC, a N. O'Hanlonem, BL,
- za kyperskou vládu E. Simeonidou, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 28 odst. 2 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), v původním znění, jakož i téhož čl. 28 odst. 2 písm. a), ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992 (Úř. věst. L 316, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 202).
- ² Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Marks & Spencer plc (dále jen „Marks & Spencer“) a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“) ohledně zamítnutí žádosti Marks & Spencer o vrácení neprávem vybrané daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze strany Commissioners.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- ³ Článek 12 odst. 1 šesté směrnice uvádí, že na zdanitelná plnění se vztahuje „sazba platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění“.

4 Článek 28 odst. 2 šesté směrnice ve svém původním znění stanovil:

„Snížené sazby a osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím 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 vracení 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.“

5 Článek 28 odst. 2 písm. a) ve znění vyplývajícím ze směrnice 92/77 stanoví:

„[...]

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.

Členské státy přijmou opatření nezbytná k určení vlastních zdrojů vyplývajících z těchto operací.

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

- ⁶ Zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994, dále jen „VAT Act 1994“) obecně zakotvuje zásadu, že ve Spojeném království se na dodání potravin uplatní nulová sazba DPH. Článek 30 VAT Act 1994, nazvaný „Zdanění nulovou sazbou“, odkazuje na přílohu 8 tohoto zákona se stejným názvem, která v druhé části v rubrice „Skupina 1 – Potraviny“, „Produkty, na něž se vztahuje výjimka“, v bodě 2 upřesňuje, že nulová sazba DPH se nepoužije na cukrovinky, s výjimkou koláčů a sušenek, které podléhají nulové sazbě, nejedná-li se o sušenky máčené nebo polomáčené v čokoládě, které jsou zdaněny základní sazbou.

7 Článek 80 VAT Act 1994 zněl v době rozhodné z hlediska původního řízení takto:

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

2) Commissioners jsou povinni vrátit dlužnou částku podle tohoto článku pouze na základě žádosti.

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

[...]“

8 Článek 80 VAT Act 1994 byl změněn článkem 3 druhého finančního zákona z roku 2005 [Finance (n° 2) Act 2005], který zavedl významné změny článku 80 týkající se námitky bezdůvodného obohacení. Ve výše uvedeném odstavci 3 zejména nahradil výraz „vrácení“ (repayment) výrazem „dobropis“ (crediting).

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 9 Od zavedení DPH ve Spojeném království v roce 1973 měli Commissioners, kteří jsou pověřeni výběrem této daně, za to, že čajové pečivo („teacakes“) máčené v čokoládě a uváděné na trh společností Marks & Spencer patří mezi sušenky, a nikoli koláče, a že tudíž musí podléhat základní sazbě DPH, a nikoli nulové sazbě. Mez dubnem 1973 a říjnem 1994 tak Marks & Spencer odváděla daň, která nebyla dlužná.
- 10 Dopisem ze dne 30. září 1994 uznali Commissioners svůj omyl, neboť nakonec vyšlo najevo, že „teacakes“ patří mezi koláče a jako takové podléhají nulové sazbě DPH; s ohledem na tento omyl podala Marks & Spencer dne 8. února 1995 žádost o vrácení částky 3,5 milionu GBP. Této žádosti bylo v zásadě vyhověno pouze do výše 10 % této částky (350 000 GBP), neboť Commissioners byli toho názoru, že dotyčný obchodní řetězec přenesl 90 % jím zaplacené DPH na své zákazníky. Commissioners tudíž vůči Marks & Spencer uplatnili námitku bezdůvodného obohacení upravenou v čl. 80 odst. 3 VAT Act 1994. Krom toho uplatnili (nová a zpětně účinná) pravidla promlčení, podle nichž nebyli povinni vrátit částku, která jim byla zaplacená více než tři roky před podáním žádosti o vrácení daně. Nakonec tedy byla Marks & Spencer vrácena dne 4. dubna 1997 částka 88 440 GBP.
- 11 Poté, co byl zamítnut správní opravný prostředek Marks & Spencer, se posledně uvedená společnost obrátila na VAT and Duties Tribunal, který rozsudkem ze dne 22. dubna 1998 potvrdil tezi Commissioners. Marks & Spencer podala opravný prostředek k High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), který její žalobu znovu zamítl rozhodnutím ze dne 21. prosince 1998. Proti tomuto rozhodnutí se Marks & Spencer odvolala ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), který její žalobu na vrácení daně týkající se „teacakes“ opětovně zamítl. Posledně uvedený soud nicméně ohledně jiné části sporu (týkající

se zdanění poukázek prodávaných společností Marks & Spencer) rozhodnutím ze dne 14. prosince 1999 položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku ohledně slučitelnosti zpětného účinku tříleté promlčecí doby (viz bod 10 tohoto rozsudku) se zásadami efektivity práva Společenství a ochrany legitimního očekávání. V této otázce šlo zejména o to, zda jednotlivci mohou přímo vyplývat práva ze směrnice po jejím správném provedení do vnitrostátního práva v případě, že členský stát nezohlední dosah uvedené směrnice.

¹² Rozsudkem ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325), Soudní dvůr rozhodl, že zásada efektivity a zásada ochrany legitimního očekávání brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou dotčené předpisy Spojeného království.

¹³ Vzhledem k důvodům uvedeným Soudním dvorem ohledně neslučitelnosti právních předpisů zavádějících se zpětnou účinností promlčecí dobu s výše uvedenými zásadami práva Společenství, a s cílem zajistit, aby všechny žaloby podané na základě článku 80 VAT Act 1994 byly posouzeny stejně, vyhověli Commissioners *proprio motu* žádosti Marks & Spencer, aby vůči ní nebylo namítáno promlčení, a vrátili tedy požadované částky do výše 10 %, nad jejíž rámec by podle nich došlo k bezdůvodnému obohacení.

¹⁴ Marks & Spencer před Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) trvala přímo na základě práva Společenství na svých požadavcích ohledně částek, které údajně zakládají bezdůvodné obohacení. Rozhodnutím ze dne 21. října 2003 zamítl tento soud žalobu Marks & Spencer, která proto podala žalobu k House of Lords.

House of Lords se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Pokud členský stát podle čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice [...] (před změnou provedenou směrnicí 92/77 v roce 1992 i po ní) zachoval ve svých vnitrostátních předpisech o DPH 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 [...] (před změnou provedenou směrnicí 92/77 v roce 1992 i po ní) zachoval ve svých vnitrostátních předpisech o DPH 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, pokud by dotčenému hospodářskému subjektu nebyla vrácena celá nesprávně požadovaná částka v souvislosti s plněními jím poskytnutými v případě, že:

- by hospodářský subjekt získal vrácením celé částky bezdůvodné obohacení,

 - vnitrostátní právní předpisy stanoví, že přeplatek daně nemůže být vrácen, pokud by takové vrácení vedlo k bezdůvodnému obohacení hospodářského subjektu, avšak

 - 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 DPH, a naopak od nich obdrží platbu z důvodu, že během takového období částka DPH, kterou je oprávněna odečíst, převyšuje částku DPH 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)?“

K předběžným otázkám

K první otázce, týkající se nároku vyplývajícího z práva Společenství na to, aby dané plnění podléhalo nulové sazbě DPH

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- ¹⁶ Marks & Spencer se domnívá, že nárok na to, aby dané plnění podléhalo nulové sazbě DPH, vyplývá z čl. 12 odst. 1 šesté směrnice, jehož obsah je podle Marks & Spencer jasný, přesný a bezpodmínečný, jakož i ze zásady rovného zacházení. Výjimka, které využilo Spojené království jak na základě čl. 28 odst. 2 šesté směrnice v původním znění, tak na základě uvedeného čl. 28 odst. 2 písm. a) ve znění vyplývajícím ze směrnice 92/77, nevede k tomu, že by situace nespadala do působnosti práva Společenství, jak uvádí samotné toto ustanovení.

- 17 Vláda Spojeného království a Irsko se naopak domnívají, že subjektu nemůže z práva Společenství vyplývat žádný nárok na osvobození od daně s vrácením DPH odvedené na předchozím stupni, jenž by měl přímé účinky. Nárok na to, aby plnění podléhala nulové sazbě daně, tedy vyplývá pouze z vnitrostátního práva.
- 18 Kyperská vláda upřesňuje, že omyl, jehož se dopustili Commissioners, se týká použití ustanovení vnitrostátního práva, i když šestá směrnice jejich zachování umožňuje.
- 19 Komise zdůrazňuje, aniž by přímo odpověděla na položenou otázku, kterou považuje za irelevantní, že daňová správa Spojeného království nesprávně vyložila vnitrostátní právo, ale že neporušila žádnou povinnost stanovenou šestou směrnicí.

Odpověď Soudního dvora

- 20 Podstatou první otázky je, zda je možné, aby hospodářskému subjektu vyplýval přímo z práva Společenství nárok na to, aby byl zdaněn nulovou sazbou daně, vyplývá-li tato sazba z ustanovení vnitrostátního práva.
- 21 Nejprve je třeba uvést, že uvedená otázka má bezprostřední vztah ke skutkovému stavu předloženému předkládajícímu soudu a je objektivně nezbytná pro řešení sporu v původním řízení (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 17. května 1994, *Corsica Ferries*, C-18/93, Recueil, s. I-1783, bod 14, jakož i ze dne 22. listopadu 2005, *Mangold*, C-144/04, Sb. rozh. s. I-9981, bod 34). Námitku Komise vycházející z nerelevantnosti první otázky je tedy třeba odmítnout, neboť Soudní dvůr je příslušný pro rozhodnutí o uvedené otázce.

- 22 Zadruhé je třeba připomenout, že čl. 28 odst. 2 šesté směrnice tím, že členským státům umožňuje používat osvobození od daně s vrácením odvedené daně, stanoví výjimku z pravidel upravujících základní sazbu DPH (rozsudek ze dne 6. července 2006, *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, Sb. rozh. s. I-6269, bod 17). Konstatování, že osvobození od daně označované jako „zdanění nulovou sazbou“ je povoleno na základě práva Společenství, je tedy správné.
- 23 Právo Společenství však členským státům neukládá povinnost tato osvobození zachovat. Jak totiž vyplývá ze samotného textu tohoto ustanovení v jeho původním znění, jednotlivé případy, v nichž je stanoveno osvobození, existující k 31. prosinci 1975 „mohou být zachovány“, což znamená, že záleží pouze na posouzení dotyčného členského státu, zda zachová, či nezachová jeden nebo druhý typ právních předpisů splňujících zejména kritéria stanovená v čl. 17 poslední odrážce zrušené 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), podle nichž osvobození od daně s vrácením zaplacené daně mohla být zavedena pouze z přesně vymezených sociálních důvodů ve prospěch konečných spotřebitelů.
- 24 Článek 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice tak lze přirovnat k doložce „stand still“, jejímž účelem je zabránit obtížným sociálním situacím, jež by mohly vyplývat ze zrušení výhod stanovených vnitrostátním zákonodárcem, které však nebyly převzaty do šesté směrnice (výše uvedený rozsudek *Talacre Beach Caravan Sales*, bod 22). Toto fakultativní zachování *statu quo ante* je tedy pouze zasazeno do rámce šesté směrnice. Marks & Spencer se tudíž může domáhat osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni na základě vnitrostátních předpisů, které nejsou opatřením k provedení šesté směrnice (viz obdobně rozsudek ze dne 13 července 2000, *Idéal tourisme*, C-36/99, Recueil, s. I-6049, bod 38), ale zachovávají

zvýhodnění, které posledně uvedená směrnice dovoluje s ohledem na sociální cíle, které sledují právní předpisy Spojeného království tím, že konečnému spotřebiteli neukládají DPH z běžných potravinářských výrobků.

- 25 Marks & Spencer se nemůže účinně dovolávat čl. 12 odst. 1 šesté směrnice. Je totiž třeba podotknout, že cílem tohoto ustanovení, které upřesňuje, že na zdanitelná plnění se vztahuje sazba platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, je zabránit tomu, aby vnitrostátní zákonodárce v případě změny použitelné sazby daně u daného výrobku, jak potvrzuje čl. 12 odst. 2 šesté směrnice, uplatnil na dané plnění jinou sazbu, než jaká platila v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.
- 26 Důvodem existence tohoto ustanovení je tedy jednoznačně úprava otázky časového určení použití dané sazby DPH.
- 27 Zcela odlišný je případ dotčený v původním řízení, v němž Commissioners konstatovali pochybení v otázce, zda daný výrobek má být osvobozen a zaplacená daň vrácena, jelikož se nejedná o změnu sazby v čase, nýbrž o otázku, zda se na výrobek vztahuje, či nevztahuje osvobození s vrácením zaplacené daně, dovolené na základě čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.
- 28 V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět tak, že pokud členský stát zachoval ve svých právních předpisech podle čl. 28 odst. 2 šesté směrnice, jak před, tak po zavedení změn tohoto ustanovení směrnicí 92/77, osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni pro určitá konkrétní plnění,

nemůže hospodářský subjekt uskutečňující taková plnění uplatňovat nárok na zdanění těchto plnění nulovou sazbou DPH na základě přímo použitelného právního předpisu Společenství.

Ke druhé otázce, týkající se existence nároku na vrácení neprávem odvedené daně, vyplývajícího z obecných zásad práva Společenství

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

²⁹ Podle Marks & Spencer se obecné zásady práva Společenství, včetně zásady daňové neutrality, použijí takovým způsobem, že v její prospěch zakládají nárok na vrácení neprávem vybrané DPH, neboť celý systém DPH zůstává *per definitionem* v působnosti práva Společenství, a to i v případě stanoveném čl. 28 odst. 2 šesté směrnice jak v jejím původním znění, tak ve znění vyplývajícím ze směrnice 92/77.

³⁰ Vláda Spojeného království, Irsko a kyperská vláda zdůrazňují, že částky dotčené v původním řízení nebyly vybrány v rozporu s některým ustanovením práva Společenství, jež by mělo přímý účinek nebo by přiznávalo nějaké právo. Jedná se čistě o otázku vnitrostátního práva a obecné zásady práva Společenství se tedy nepoužijí. Irsko dodává, že kdyby se zásada daňové neutrality měla v projednávaném případě použít pro to, aby založila nárok na vrácení daně, měl by tento nárok mít konečný spotřebitel, který nesl zátěž DPH.

- 31 Komise připomíná, že pokud příslušné vnitrostátní orgány uplatňují DPH, musí tak činit v souladu se základními zásadami, na nichž spočívá společný systém DPH, zejména se zásadou neutrality. Tato povinnost jim přísluší při vracení přeplatků na dani. Komise se však nevyslovuje přímo k druhé otázce.

Odpověď Soudního dvora

- 32 Podstatou druhé otázky je, zdá má hospodářský subjekt na základě obecných zásad práva Společenství, zejména zásady daňové neutrality, právo požadovat vrácení neprávem vybrané DPH, jestliže sazba, která se měla uplatnit, vyplývá z vnitrostátního práva.
- 33 Je třeba bez dalšího zdůraznit, že samotný text čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím ze směrnice 92/77, uvádí, že vnitrostátní předpisy, jejichž zachování je dovoleno, musejí být „v souladu s právem Společenství“ a splňovat podmínky uvedené v čl. 17 poslední odrážce směrnice 67/228. I když dodatek „v souladu s právem Společenství“ byl doplněn teprve v průběhu roku 1992, platí tento požadavek, který je inherentní řádnému fungování a jednotnému výkladu společného systému DPH, pro celé období nesprávného zdaňování dotčeného v původním řízení. Soudní dvůr již měl příležitost připomenout, že zachování osvobození od daně nebo snížených sazeb DPH nižších než minimální sazba stanovená šestou směrnicí je přípustné pouze tehdy, není-li v rozporu zejména se zásadou daňové neutrality,

která je inherentní uvedenému systému (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg, C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 19, a ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, Recueil, s. I-3369, bod 21).

³⁴ Z toho tedy plyne, že zásady, jimiž se řídí společný systém DPH, mezi něž patří zásada daňové neutrality, se použijí i v případě upraveném v čl. 28 odst. 2 šesté směrnice a osoba povinná k dani se jich případně může dovolávat vůči vnitrostátnímu ustanovení nebo jeho použití, které je s těmito zásadami v rozporu.

³⁵ Pokud jde konkrétněji o nárok na vrácení daně, je třeba připomenout, že jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, nárok na vrácení daní vybraných členským státem v rozporu s pravidly práva Společenství je důsledkem a doplňkem práv, která jsou jednotlivcům přiznána přímo právem Společenství (viz v tomto smyslu zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 30 a citovaná judikatura). Tato zásada se uplatní i na daně vybrané v rozporu s vnitrostátními právními předpisy povolenými na základě čl. 28 odst. 2 šesté směrnice.

³⁶ Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že pokud členský stát zachoval ve svých právních předpisech podle čl. 28 odst. 2 šesté směrnice, jak před, tak po zavedení změn tohoto ustanovení směrnicí 92/77, 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 podle vnitrostátního zákona osvobozena od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni, byla zdaněna základní sazbou, použijí se obecné zásady práva Společenství včetně zásady daňové neutrality takovým způsobem, že hospodářskému subjektu, který tato plnění uskutečnil, přiznávají právo na vrácení částek, které byly za tato plnění nesprávně požadovány.

Ke třetí až páté otázce, týkající se případných mezí nároku na vrácení daně opírajícího se o zásady rovného zacházení a daňové neutrality

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 37 Podle Marks & Spencer představuje použití pravidla bezdůvodného obohacení na „payment traders“ (osoby povinné k dani, u nichž daň vybraná na výstupu v daném účetním období je vyšší než daň zaplacená na vstupu), a nikoli na „repayment traders“ (osoby povinné k dani, jejichž situace je opačná než situace prvně uvedených osob) porušení zásad rovného zacházení a daňové neutrality. Není nezbytné prokázat, že „payment trader“ vznikla finanční ztráta nebo že byl finančně znevýhodněn. Konečně přísluší každému členskému státu, aby v souladu s právem Společenství, které nebrání námitce bezdůvodného obohacení, definoval způsob, jak odstranit rozdíl v zacházení, které jsou v rozporu s výše uvedenými zásadami.
- 38 Vláda Spojeného království je toho názoru, že na třetí až pátou předběžnou otázku je třeba odpovědět záporně.
- 39 Irsko a kyperská vláda vzhledem k tomu, že podle jejich názoru je třeba na první a druhou otázku odpovědět záporně, nepovažovaly za nutné odpovědět na následující otázky.
- 40 Komise uvádí, že právo Společenství dovoluje odmítnout vrácení daně v případě bezdůvodného obohacení za podmínky, že bude prokázáno, že k tomuto bezdůvodnému obohacení došlo. Takové odmítnutí musí být mimoto daňově neutrální a nesmí vést k diskriminaci mezi hospodářskými subjekty.

Odpověď Soudního dvora

– Úvodní poznámky

⁴¹ Je třeba připomenout, že právo Společenství nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení neprávem vybraných daní za podmínek, které by vedly k bezdůvodnému obohacení oprávněných osob (rozsudky ze dne 24. března 1988, Komise v. Itálie, 104/86, Recueil, s. 1799, bod 6; ze dne 9. února 1999, Dilexport, C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 47, jakož i ze dne 21. září 2000, Michailidis, C-441/98 a C-442/98, Recueil, s. I-7145, bod 31). Aby však zásada zákazu bezdůvodného obohacení byla v souladu s právem Společenství, musí být uplatňována v souladu s takovými zásadami, jako je zásada rovného zacházení.

⁴² Krom toho je nutno připomenout, že v případě, že daň byla vybrána v rozporu s právem Společenství, je-li prokázáno, že pouze část daně byla přenesena na jiné subjekty, jsou vnitrostátní orgány povinny vrátit částku, která nebyla přenesena dále (rozsudek ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165, body 27 a 28). Je však nutno upřesnit, že i v případě, že by se daň v plném rozsahu promítla do uplatňované ceny, mohla by osobě povinné k dani vzniknout škoda v souvislosti se snížením objemu jeho prodejů (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Comateb a další, body 29 a 30, a Michailidis, body 34 a 35).

⁴³ Existence a rozsah bezdůvodného obohacení, které by osobě povinné k dani přineslo vrácení daně vybrané v rozporu s právem Společenství, tedy mohou být zjištěny pouze na základě hospodářské analýzy, která přihlíží ke všem rozhodným skutečnostem (viz zejména rozsudek ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další, C-147/01, Recueil, s. I-11365, body 94 až 100).

44 Vnitrostátnímu soudu tudíž přísluší ověřit, zda posouzení ze strany Commissioners odpovídá analýze popsané v předchozím bodě tohoto rozsudku.

– Ke třetí otázce

45 Soudní dvůr je v podstatě tázán, zda zásady daňové neutrality a rovného zacházení zakotvené v právu Společenství by byly porušeny v případě, že by daňové orgány nevrátily hospodářskému subjektu neprávem vybranou DPH z důvodu, že by toto vrácení vedlo k jeho bezdůvodnému obohacení, ačkoli tento důvod odmítnutí vrácení daně není ve vnitrostátních předpisech upraven, pokud se hospodářský subjekt nachází před vrácením daně v postavení věřitele daňové správy.

46 Je třeba přezkoumat, zda v rámci částečného odmítnutí vrácení, jako je tomu v původním řízení, byly, či nebyly porušeny zásady daňové neutrality a rovného zacházení zakotvené v právu Společenství rozdílným zacházením s „payment traders“ a „repayment traders“.

47 Pokud jde nejprve o zásadu daňové neutrality, je třeba připomenout, že tato zásada, která je základní zásadou společného systému DPH (viz zejména rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobels, C-454/98, Recueil, s. I-6973, bod 59), brání zejména tomu, aby se srovnatelným zbožím, které se tedy nachází v soutěžním vztahu k jinému zboží, bylo zacházeno z hlediska DPH rozdílně (rozsudek ze dne

11. června 1998, Fischer, C-283/95, Recueil, s. I-3369, body 21 a 27, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 22). Z toho plyne, že uvedené výrobky musejí podléhat jednotné sazbě daně (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 22).

48 V případě, že nesprávná sazba daně postihne více osob povinných k dani nebo vrácení částek vybraných neprávem z důvodu tohoto pochybení závisí alespoň zčásti na tom, zda tyto osoby byly původně vůči státu v postavení věřitele nebo dlužníka DPH, je totiž vůči posledně uvedeným osobám povinným k dani uplatňováno rozdílné efektivní zdanění, podobné tomu, jaké by mohlo vyplynout z uplatnění rozdílných sazeb DPH na srovnatelné zboží. Takové rozdílné zacházení je tudíž v rozporu se zásadou daňové neutrality, pokud tyto osoby povinné k dani uváděly na trh srovnatelné zboží, což musí ověřit vnitrostátní soud.

49 Zadruhé je třeba připomenout, že zásada daňové neutrality je v oblasti DPH vyjádřením zásady rovného zacházení (rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 48 a citovaná judikatura). Zatímco však o porušení zásady daňové neutrality lze uvažovat pouze mezi konkurenčními hospodářskými subjekty, jak bylo připomenuto v bodě 47 tohoto rozsudku, porušení obecné zásady rovného zacházení se může v daňové oblasti vyznačovat dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci v jiných vztazích.

50 Obecná zásada rovného zacházení se tak použije v situaci, kdy všechny hospodářské subjekty mají přeplatek na DPH, usilují o jeho vrácení u daňových orgánů a jejich žádosti o vrácení daně jsou vyřizovány rozdílným způsobem, nezávisle na možných soutěžních vztazích mezi těmito subjekty. Je tedy třeba zkoumat, zda uvedená zásada jako taková brání takovým vnitrostátním předpisům, jako je článek 80 VAT Act 1994.

- 51 V tomto ohledu je nutné připomenout, že obecná zásada rovného zacházení vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna (rozsudky ze dne 25. listopadu 1986, Klensch a další, 201/85 a 202/85, Recueil, s. 3477, bod 9, jakož i výše uvedený rozsudek *Idéal tourisme*, bod 35).
- 52 Soudní dvůr proto uvádí, že v takových vnitrostátních předpisech, jako jsou předpisy použitelné v původním řízení, není rozdílné zacházení s hospodářskými subjekty ve vztahu k pojmu bezdůvodného obohacení v závislosti na tom, zda byly původně vůči státu věřiteli nebo dlužníky DPH, objektivně odůvodněné. Okolnost, že hospodářskému subjektu vzniklo bezdůvodné obohacení, totiž nemá žádnou spojitost se situací uvedeného hospodářského subjektu vůči daňové správě před vrácením DPH, neboť bezdůvodné obohacení, pokud k němu došlo, vyplývá ze samotného vrácení daně, a nikoli ze skutečnosti, že uvedený hospodářský subjekt byl předtím věřitelem nebo dlužníkem daňové správy.
- 53 Tuto analýzu potvrzuje, je-li toho třeba, změna legislativy Spojeného království po výzvě dopisem zasláné Komisí tomuto členskému státu v rámci zahájení řízení o nesplnění povinnosti. Podle článku 3 druhého finančního zákona z roku 2005, zmíněného v bodě 8 tohoto rozsudku, se již totiž nerozlišuje podle toho, v jakém postavení se osoba povinná k dani nachází vůči státu.
- 54 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že i když se na takovou věc, jako je věc v původním řízení, v zásadě použijí zásady rovného zacházení a daňové neutrality, k jejich porušení nedojde pouze proto, že odmítnutí vrácení daně se zakládalo na bezdůvodném obohacení dotyčné osoby povinné k dani. Naproti tomu zásada daňové neutrality brání tomu, aby zákaz bezdůvodného obohacení byl namítán pouze vůči takovým osobám povinným k dani, jako jsou „payment traders“, a nikoli vůči takovým

osobám povinným k dani, jako jsou „repayment traders“, pokud tyto osoby povinné k dani uvádějí na trh srovnatelné výrobky. Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak v projednávané věci je. Krom toho obecná zásada rovného zacházení, jejíž porušení se může v daňové oblasti vyznačovat diskriminací postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně soutěžiteli, ale které se nacházejí ve srovnatelné situaci v jiných vztazích, brání diskriminaci mezi „payment traders“ a „repayment traders“, která není objektivně odůvodněná.

– Ke čtvrté otázce

55 Podstatou této otázky předkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda by odpověď na třetí otázku byla odlišná v případě, že by bylo prokázáno, že nedošlo k finanční ztrátě nebo finančnímu znevýhodnění hospodářského subjektu, kterému bylo odepřeno vrácení daně z důvodu bezdůvodného obohacení vyplývajícího z uvedeného vrácení daně.

56 V tomto ohledu je třeba uvést, že jednak neexistence finanční ztráty nebo finančního znevýhodnění není nutně důsledkem úplného přenesení DPH na konečného spotřebitele, neboť i v tomto případě, jak bylo připomenuto v bodě 42 tohoto rozsudku, mohla subjektu vzniknout ztráta v souvislosti se snížením objemu jeho prodeje. Krom toho porušení zásady rovného zacházení, na něž se poukazuje v bodech 52 až 54 tohoto rozsudku, takovými vnitrostátními předpisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, je představováno diskriminací mezi hospodářskými subjekty ve vztahu k jejich nároku na vrácení neprávem vybrané DPH, která je nezávislá na tom, zda uvedeným subjektům vznikla, či nevznikla určitá finanční ztráta nebo zda tyto subjekty byly, či nebyly do jisté míry finančně znevýhodněny.

57 Na čtvrtou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že důkaz, že hospodářskému subjektu, jemuž bylo odepřeno vrácení neprávem vybrané DPH, nevznikla finanční ztráta nebo že tento subjekt nebyl finančně znevýhodněn, nemá vliv na odpověď na třetí otázku.

– K páté otázce

58 Podstatou této otázky předkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda právo Společenství vyžaduje nebo dovoluje, aby vnitrostátní soud napravil porušení zásady rovného zacházení konstatované v bodech 52 až 54 tohoto rozsudku tím, že rozhodne, aby hospodářskému subjektu, v jehož neprospěch k takovému porušení došlo, byla vrácena celá částka neprávem vybrané daně, i když takové vrácení daně povede k bezdůvodnému obohacení uvedeného subjektu, nebo zda právo Společenství požaduje či povoluje, aby toto porušení zásady rovného zacházení bylo napraveno jiným způsobem.

59 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je věcí vnitrostátního právního řádu každého členského státu, aby v případě neexistence právní úpravy Společenství určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních žalob, jimiž má být zaručena plná ochrana práv, která jednotlivcům vyplývají z práva Společenství (viz rozsudky ze dne 16. prosince 1976, *Rewe-Zentralfinanz* a *Rewe-Zentral*, 33/76, Recueil, s. 1989, bod 5, jakož i ze dne 30. září 2003, *Köbler*, C-224/01, Recueil, s. I-10239, bod 46).

60 Je tedy věcí předkládajícího soudu, aby pro již nastalý stav sám vyvodil případné důsledky z porušení zásady rovného zacházení konstatovaného v bodech 52 až 54 tohoto rozsudku.

61 Soudnímu dvoru však přísluší uvést některá kritéria nebo některé zásady práva Společenství, jež je třeba při tomto posouzení respektovat.

62 V rámci tohoto posouzení musí předkládající soud respektovat právo Společenství a zejména zásadu rovného zacházení připomenutou v bodě 51 tohoto rozsudku. Vnitrostátní soud musí v zásadě rozhodnout, že diskriminovanému hospodářskému subjektu má být vrácena dlužná DPH v plné výši, aby bylo napraveno porušení obecné zásady rovného zacházení, ledaže ve vnitrostátním právu existují jiné způsoby umožňující nápravu tohoto porušení.

63 Jak v tomto ohledu poznamenala generální advokátka v bodě 74 svého stanoviska, je třeba poukázat na to, že vnitrostátní soud je povinen nepoužít jakékoli diskriminační vnitrostátní ustanovení, aniž by předtím byl povinen žádat o jeho zrušení zákonodárce či na toto zrušení musel čekat, a na příslušníky znevýhodněné skupiny uplatnit stejný režim, jaký platí pro příslušníky zvýhodněné skupiny.

64 V důsledku toho je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že je věcí předkládajícího soudu, aby pro již nastalý stav sám vyvodil případné důsledky z porušení zásady rovného zacházení konstatovaného v bodech 52 až 54 tohoto rozsudku podle pravidel týkajících se časových účinků vnitrostátního práva použitelného v původním řízení, a to v souladu s právem Společenství, a zejména se zásadou rovného zacházení, jakož i se zásadou, na jejímž základě musí dbát na to, aby nápravná opatření, která nařizuje, nebyla v rozporu s právem Společenství.

K nákladům řízení

⁶⁵ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Pokud členský stát zachoval ve svých právních předpisech podle čl. 28 odst. 2 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, jak před, tak po zavedení změn tohoto ustanovení směrnicí Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni pro určitá konkrétní plnění, nemůže hospodářský subjekt uskutečňující taková plnění uplatňovat nárok na zdanění těchto plnění nulovou sazbou daně z přidané hodnoty na základě přímo použitelného právního předpisu Společenství.
- 2) Pokud členský stát zachoval ve svých právních předpisech podle čl. 28 odst. 2 šesté směrnice 77/388, jak před, tak po zavedení změn tohoto ustanovení

směrnici 92/77, 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 podle vnitrostátního zákona osvobozena od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni, byla zdaněna základní sazbou, použijí se obecné zásady práva Společenství včetně zásady daňové neutrality takovým způsobem, že hospodářskému subjektu, který tato plnění uskutečnil, přiznávají právo na vrácení částek, které byly za tato plnění nesprávně požadovány.

- 3) I když se na věc v původním řízení v zásadě použijí zásady rovného zacházení a daňové neutrality, k jejich porušení nedojde pouze proto, že odmítnutí vrácení daně se zakládalo na bezdůvodném obohacení dotyčné osoby povinné k dani. Naproti tomu zásada daňové neutrality brání tomu, aby zákaz bezdůvodného obohacení byl namítán pouze vůči takovým osobám povinným k dani, jako jsou „payment traders“ (osoby povinné k dani, u nichž daň vybraná na výstupu v daném účetním období je vyšší než daň zaplacená na vstupu), a nikoli vůči takovým osobám povinným k dani, jako jsou „repayment traders“ (osoby povinné k dani, jejichž situace je opačná než situace prvně uvedených osob), pokud tyto osoby povinné k dani uvádějí na trh srovnatelné výrobky. Vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak v projednávané věci je. Krom toho obecná zásada rovného zacházení, jejíž porušení se může v daňové oblasti vyznačovat diskriminací postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně soutěžiteli, ale které se nacházejí ve srovnatelné situaci v jiných vztazích, brání diskriminaci mezi „payment traders“ a „repayment traders“, která není objektivně odůvodněná.

- 4) **Důkaz, že hospodářskému subjektu, jemuž bylo odepřeno vrácení neprávem vybrané daně z přidané hodnoty, nevznikla finanční ztráta nebo že tento subjekt nebyl finančně znevýhodněn, nemá vliv na odpověď na třetí otázku.**

- 5) **Je věci předkládajícího soudu, aby pro již nastalý stav sám vyvodil případné důsledky z porušení zásady rovného zacházení konstatovaného v bodě 3 výroku tohoto rozsudku podle pravidel týkajících se časových účinků vnitrostátního práva použitelného v původním řízení, a to v souladu s právem Společenství, a zejména se zásadou rovného zacházení, jakož i se zásadou, na jejímž základě musí dbát na to, aby nápravná opatření, která nařizuje, nebyla v rozporu s právem Společenství.**

Podpisy.