

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 13 grudnia 2007 r.(1)

Sprawa C-309/06

Marks & Spencer plc

przeciwko

Her Majesty's Commissioners of Customs and Excise

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez House of Lords, Zjednoczone Królestwo)

Podatek od wartości dodanej – System odstępstw zgodnie z art. 28 dyrektywy 77/388 – Zasada neutralności – Zasada równego traktowania – Roszczenie o zwrot podatku w przypadku błędnej wykładni przepisów krajowych przez organy podatkowe – Bezpodstawne wzbogacenie

I – Wprowadzenie

1. Artykuł 28 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) przejściowo upoważnia państwa członkowskie, pod pewnymi warunkami, do zachowania przepisów stanowiących odstępstwo. W myśl tego przepisu Zjednoczone Królestwo stosuje dla dostawy towarów spożywczych zerowe stawki podatkowe połączony z prawem do odliczenia kwot podatku naliczonego (*zero-rating*).

2. Ta regulacja nie dotyczy jednak niektórych słodyczy (*confectionery*). Początkowo organy podatkowe zaliczyły do tej kategorii *teacakes* wytwarzane przez Marks & Spencer i obłożyły je standardową stawką podatku. W roku 1994 skorygowały one swoje stanowisko i zakwalifikowały *teacakes* jako uprzywilejowane podatkowo towary spożywcze. W następstwie tego Marks & Spencer złożył wniosek o zwrot podatku.

3. Szczególny charakter tego przypadku polega na tym, iż znajduje się zastosowanie regulacja podatkowa jest regulacją *wewnętrznie krajową*, stanowi więc odstępstwo od ogólnych przepisów dyrektywy, która jednak może zostać utrzymana tytułem wyjątku. House of Lords dąży zatem do ustalenia, w jakim stopniu w tych ramach obowiązują zasady wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz, ewentualnie, czy krajowe zasady dotyczące zwrotu, w szczególności przewidziany w nich dla określonych przypadków zarzut bezpodstawnego wzbogacenia, odpowiada wymogom prawa wspólnotowego.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

4. Artykuł 12 szóstej dyrektywy przyjmuje regulację dotyczącą stawki podatku. Artykuł 12 ust. 1 stanowi, iż „stawki stosowane do transakcji podlegających opodatkowaniu jest stawka, która obowiązuje w momencie zaistnienia zdarzenia podatkowego”. Zgodnie z art. 12 ust. 3 stosowana jest standardowa stawka podatku od wartości dodanej(3); dla określonych świadczeń mogą zostać ustalone obniżone stawki(4).

5. Na mocy art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy w państwach członkowskich dopuszczalne są od tego przejściowe odstąpienia; w swoim pierwotnym brzmieniu przepis ten stanowi:

„Obniżone stawki podatkowe i zwolnienia ze zwrotu podatku zapłaconego na poprzednim etapie, które obowiązują w dniu 31 grudnia 1975 r. i które odpowiadają warunkom określonym w art. 17 tiret ostatnie drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia [1967 r.], mogą być utrzymane do momentu, ustalonego przez Radę, stanowić je jednomyślnie na wniosek Komisji, nie później jednak niż do dnia zniesienia opodatkowania przywozu i zwrotu podatku w wywozie w handlu między państwami członkowskimi. Państwa członkowskie przyjmą środki niezbędne do zapewnienia, że podatnik zgłosi dane wymagane do określenia środków wrażliwych w odniesieniu do tych operacji.

Co piątych lat Rada, na podstawie sprawozdania Komisji, dokonuje przeglądu wyżej wspomnianych obniżonych stawek podatkowych i zwolnień od podatku oraz, stanowić je jednomyślnie na wniosek Komisji, podejmuje, tam gdzie to konieczne, środki niezbędne do zapewnienia ich stopniowego zniesienia”.

6. Dyrektywa 92/77/EWG(5) nadała art. 28 ust. 2 następujące brzmienie:

„Nie naruszając art. 12 ust. 3, podczas okresu przejściowego[(6)] wskazanego w art. 281 stosuje się następujące przepisy:

a) Zwolnienia, na podstawie których zwracane są podatki zapłacone w poprzedniej fazie i obniżone stawki niższe niż stawka minimalna ustanowiona w art. 12 ust. 3, w odniesieniu do obniżonych stawek, obowiązujące w dniu 1 stycznia 1991 r. i zgodne z prawem wspólnotowym, jak również spełniające warunki określone w ostatnim akapicie art. 17 drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r.[(7)], mogą zostać utrzymane w mocy. [...]”

B – Prawo krajowe

7. W Zjednoczonym Królestwie do dostawy produktów spożywczych powszechnie stosowany jest podatek od wartości dodanej w wysokości 0% [art. 30 i załącznik 8 części II grupa 1 pkt 1 ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej z 1994 r. (Value Added Tax Act 1994)]. Słodzycze (confectionery) nie są objęte tym przywilejem podatkowym i podlegają opodatkowaniu w pełnym wymiarze. Od tej regulacji obowiązuje wyjątek dla ciast i ciastek, które objęte są zerową stawką podatku na produkty spożywcze. Ciastka pokryte w całości lub w części czekoladą są jednak nadal uznawane za słodzycze w pełni podlegające opodatkowaniu.

8. Artykuł 80 ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej z 1994 r. pod pewnymi warunkami przewiduje roszczenie o zwrot nienależnego podatku od wartości dodanej:

„(1) W przypadku, gdy podatnik dokonał zapłaty na rzecz Commissioners (zarówno przed jak i po wejściu w życie niniejszej ustawy) tytułem podatku od wartości dodanej określonej kwoty pieniężnej, która nie była należna, Commissioners są zobowiązani do zwrotu tej kwoty.

[...]

(3) Wobec wniosku z tego na podstawie niniejszego artykułu Commissioners mogą podnieść zarzut, jeżeli zwrot danej kwoty stanowiłby dla wnioskodawcy źródło bezpodstawnego wzbogacenia”.

9. Regulacja ta w okresie właściwym dla sporu przed sądem krajowym dotyczyła jedynie podatników netto, a zatem takich podatników, którzy w okresie rozliczeniowym winni są fiskusowi wyszść kwotę podatku od wartości dodanej, nie mogli przedstawić do potrącenia w rozliczeniu jako podatek naliczony. Natomiast tak zwanym *repayment traders* w okresie rozliczeniowym przysuguje roszczenie o zwrot podatku na podstawie przekraczających odliczeń kwot podatku naliczonego na poprzednim etapie. Dla tych ostatnich nie istnieje żadna regulacja odpowiadająca art. 80 ust. 3(8).

III – Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

10. Od 1973 r. Commissioners of Customs and Excise pobierali od teacakes wytwarzanych przez Marks & Spencer plc podatek od wartości dodanej o stawce standardowej, jako że uznawali je za ciastka pokryte czekoladą. We wrześniu 1994 r. Commissioners przyznali jednak, że teacakes winny zostać zaklasyfikowane jako ciasta oraz muszą zostać obciążone zerową stawką podatku. Marks & Spencer zażądała w związku z tym zwrotu całego podatku od wartości dodanej w wysokości 3,5 miliona GBP, który zadeklarowała ona na przestrzeni lat bez podstawy prawnej.

11. Commissioners podnieśli przeciwko temu zarzut, oparty na art. 80 ust. 3 ustawy o podatku od wartości dodanej, że Marks & Spencer 90% podatku od wartości dodanej przeniósł na swoich klientów. VAT Tribunal zaakceptowała to twierdzenie i stwierdziła, że Marks & Spencer przysuguje jedynie roszczenie o 10% danej sumy. Ponadto zastosowała on wprowadzony ze skutkiem wstecznym regulację dotyczącą przedawnienia.

12. Marks & Spencer wniosła tę sprawę dalej do Court of Appeal. Poza zwrotem podatku od teacakes postępowanie dotyczyło także dalszego roszczenia o zwrot w związku z opodatkowaniem bonów handlowych. Court of Appeal zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym co do zgodności z prawem wspólnotowym regulacji dotyczącej przedawnienia. Wówczas dla Court of Appeal problematyczne było jedynie potraktowanie bonów handlowych. Co do teacakes, wyszedł on najwyraźniej z założenia, że prawo wspólnotowe nie przewidywało żadnych wymogów wobec braku harmonizacji stawek podatkowych w szóstej dyrektywie.

13. W swoim wyroku z dnia 11 lipca 2002 r. (zwanym dalej „wyrokiem w sprawie Marks & Spencer I”)(9) w odpowiedzi na pytania prejudycjalne Trybunał nie zajmował się zwrotem podatku od teacakes. Jednak w opinii do tej sprawy rzecznik generalny Geelhoed odniósł się na marginesie do teacakes i ocenił wyłączenie zwrotu podatku od wartości dodanej jako wyraźne naruszenie prawa wspólnotowego(10). Nie uwzględniając tego Court of Appeal oddalił skargę w zakresie podatku od wartości dodanej od teacakes.

14. Zajmując się od tego sprawę House of Lords postanowiła, w związku ze stanowiskiem Komisji oraz opinią rzecznika generalnego Geelhoeda w sprawie C-62/00, skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy w przypadku, gdy na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy VAT (w brzmieniu obowiązującym zarówno przed, jak i po zmianie tego przepisu w 1992 r. przez dyrektywę 92/77),

państwo członkowskie utrzymało w mocy w przepisach krajowych dotyczących podatku VAT zwolnienie połączone ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie w odniesieniu do określonych dostaw lub usług, przedsiębiorca realizujący takiego rodzaju dostawę lub usługę może bezpośrednio powoływać się na prawo do opodatkowania go według stawki 0%, wywodzić je z prawa wspólnotowego?

2. W przypadku odpowiedzi przeczącej na pierwsze pytanie, czy w przypadku, gdy na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy VAT (w brzmieniu obowiązującym zarówno przed, jak i po zmianie tego przepisu w 1992 r. przez dyrektywę 92/77), państwo członkowskie utrzymało w mocy w przepisach krajowych dotyczących podatku VAT zwolnienie połączone ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie w odniesieniu do określonych dostaw lub usług, lecz dokonywało bieżącej wykładni przepisów krajowych, wskutek czego określone dostawy lub usługi, które powinny być objęte zwolnieniem połączonym ze zwrotem podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie zgodnie z prawem krajowym, były opodatkowane według stawki podstawowej, mają zastosowanie zasady ogólne prawa wspólnotowego, w tym zasada neutralności podatkowej, w taki sposób, że dają one przedsiębiorcy, który realizował tego rodzaju dostawy lub usługi, prawo do odzyskania kwot bieżąco pobranych w związku z tymi dostawami lub usługami?

3. W razie udzielenia na pierwsze i drugie pytanie odpowiedzi twierdzących - czy zasady prawa wspólnotowego, takie jak zasada równego traktowania i zasada neutralności podatkowej znajdują zastosowanie i zostałyby naruszone, jeżeli wspomniany przedsiębiorca nie otrzymałby zwrotu całej kwoty bieżąco pobranej w związku ze zrealizowanymi przez niego dostawami lub usługami w sytuacji, gdy:

i) zwrot całej kwoty doprowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia tego przedsiębiorcy; lub

ii) ustawodawstwo krajowe przewiduje, że nadpłacony podatek nie może zostać zwrócony, o ile zwrot doprowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia przedsiębiorcy; ale

iii) w przepisach krajowych brak jest jakiegokolwiek postanowienia podobnego do wskazanego w pkt ii), odnoszącego się do wniosków o zwrot złożonych przez „przedsiębiorców otrzymujących zwrot różnicy podatku” (repayment trader) („przedsiębiorca otrzymujący zwrot różnicy podatku” to podatnik, który w danym okresie rozliczeniowym nie dokonuje wpłaty podatku VAT do właściwych organów krajowych, lecz otrzymuje od nich płatność, ponieważ w tym okresie kwota podatku VAT, której uprawniony jest odliczyć, przekracza kwotę podatku VAT należnego od zrealizowanych przez niego dostaw lub usług)?

4. Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytanie trzecie ma znaczenie, czy można wykazać, że różnica w traktowaniu przedsiębiorców składających wnioski o zwrot nadpłaconego podatku i przedsiębiorców otrzymujących zwrot nadwyżki z tytułu odliczenia podatku naliczonego na wcześniejszym etapie (w związku z tym, że w deklaracji kwota ta przewyższa kwotę pobranego podatku należnego) spowodowała lub nie spowodowała po stronie tych pierwszych strat finansów lub postawienie ich w niekorzystnej sytuacji, a jeżeli tak, to jakie?

5. Jeżeli w sytuacji opisanej w pytaniu trzecim zasady prawa wspólnotowego, takie jak zasada równego traktowania i zasada neutralności podatkowej, znajdują zastosowanie, przy czym w przeciwnym razie zostałyby one naruszone, to czy prawo wspólnotowe wymaga albo zezwala, by sąd zniwelować ową różnicę traktowania poprzez uwzględnienie złożonego przez przedsiębiorcę wniosku o zwrot nadpłaconego podatku, doprowadzając do jego bezpodstawnego wzbogacenia, czy też prawo wspólnotowe wymaga lub zezwala, by sąd zastosował jakieś inne rozwiązanie (a jeżeli tak, to jakie)?

15. W postępowaniu przed Trybunałem zajęły stanowisko: Marks & Spencer, Irlandia, rzędy Zjednoczonego Królestwa i Cypru, a także Komisja Wspólnot Europejskich.

IV – Ocena prawna

A – Uwaga wstępna

16. Szósta dyrektywa ujednoliciła w dużym stopniu nakładanie podatku od wartości dodanej w państwach członkowskich. Regulacje dyrektywy nie są jednak rozstrzygające. Obok różnorodnych możliwości wyboru przy transpozycji oraz uprawnień do tworzenia definicji, które dyrektywa przyznaje państwom członkowskim, w szczególności jej art. 28 umożliwia przejściowe utrzymanie określonych krajowych regulacji stanowiących odstępstwo.

17. W związku z tym bezsporne są trzy ustalenia poczynione w postępowaniu przed sądem krajowym:

- Regulacja wewnątrzkrajowa dotycząca stosowania zerowej stawki podatku z prawem do odliczenia podatku naliczonego na rodzki spożywcze za wyjątkiem określonych sodyczy pozostaje zgodna z art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy.
- Organy podatkowe stosowały tę regulację bieżąco w latach 1973–1994 w zakresie w jakim nie poddały one teacakes produkowanych przez Marks & Spencer zerowej stawce podatku.
- Marks & Spencer mogły przenieść podatek od wartości dodanej na swoich klientów.

18. W gruncie rzeczy wyjaśnienia wymaga kwestia, czy z prawem wspólnotowym zgodna jest okoliczność, iż ustawa w sprawie podatku od wartości dodanej z 1994 r. w niniejszej sytuacji wyklucza roszczenie o zwrot podatku z powodu bezpodstawnego wzbogacenia, nie zaś w innych przypadkach późniejszej korekty opodatkowania (w przypadku *repayment traders*). Do tej problematyki odnoszą się pytania od trzeciego do piątego.

19. W pewnym sensie, tytułem pytania wstępnego, w tej kwestii należy według House of Lords wyjaśnić, czy w ogóle znajdujemy się w sytuacji, w której prawo wspólnotowe znajduje zastosowanie i przyznaje podatnikom określone prawa. Problematyce tej poświęcone są pytania pierwsze i drugie, które rozpatrzemy następnie.

B – W przedmiocie pierwszego i drugiego pytania prejudycjalnego

20. W wyroku w sprawie Marks & Spencer I Trybunał podkreślił, że państwa członkowskie są nie tylko zobowiązane do prawidłowej transpozycji dyrektywy do krajowego porządku prawnego. Co więcej, jednostka może także powołać się przed sądem na okoliczność, iż krajowe przepisy wprowadzające są stosowane w taki sposób, że cel zamierzony przez dyrektywę zostaje osiągnięty(11).

21. Odnosząc się do utrwalonego orzecznictwa Trybunału wywiódł dalej, iż prawo do zwrotu podatków, które zostały pobrane w państwie członkowskim sprzecznie z prawem wspólnotowym, stanowi konsekwencję i uzupełnienie praw wynikających dla jednostki z prawa wspólnotowego(12).

22. Państwa członkowskie biorące udział w niniejszym postępowaniu reprezentują obecnie pogląd, iż art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w pewnym sensie wyłącza z zakresu stosowania dyrektywy krajowe regulacje stanowiące odstępstwo. Tym niemniej, podobnie jak Court of Appeal, wyciągają one z powołanego powyżej orzecznictwa następujące wnioski: jako, że nie istnieje

Żadne *prawnowspólnotowe* roszczenie o zastosowanie zerowej stawki podatku, lecz roszczenie na mocy niezharmonizowanego *prawa krajowego*, nie ma również żadnego *prawnowspólnotowego* roszczenia o zwrot niesłusznie pobranych podatków. Do zwrotu należy stosować jedynie prawo krajowe, którego w tym wypadku nie należy oceniać z punktu widzenia prawa wspólnotowego.

23. Uważam jednak za bardziej zaoszczędzenie, według którego przypadki z art. 28 ust. 2 lit. a) nie są objęte zakresem zastosowania dyrektywy, ewentualnie, że dyrektywa nie przyznaje tu podatnikom żadnych praw do stosowania zerowej stawki podatku oraz do zwrotu podatku w przypadkach bardziejnego braku zastosowania.

– Stosowanie prawa wspólnotowego przy niezharmonizowanych regulacjach stanowiłoby odstępstwo

24. Artykuł 1 ust. 1 pierwszej dyrektywy w sprawie podatku od wartości dodanej(13) wskazuje wyraźnie, iż należy wprowadzić kompleksowy system podatku od wartości dodanej, tak że jeżeli stawki podatku od wartości dodanej oraz zwolnienia z tego podatku nie byłyby wtedy zharmonizowane(14):

„Państwa członkowskie zastąpić swój obecny system podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od towarów i usług określonym w art. 2”.

25. Wspólny system podatku od wartości dodanej pozostawia mianowicie państwom członkowskim duży zakres swobody kształtowania stosunków prawnych i pozwala na odstępstwa i regulacje szczególne. Zatem w szczególności standardowa stawka podatku od wartości dodanej oraz obniżona stawka lub stawki podatku nie zostały dotąd w pełni zharmonizowane. Co więcej, państwa członkowskie mogą w pewnych określonych granicach same ustalać te stawki. Kiedy państwa członkowskie korzystają z tego zakresu swobody oraz z tych odstępstw, nie opuszczają one jednak zakresu zastosowania dyrektywy.

26. To stwierdzenie dotyczy także art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, dopuszczającego regulacje stanowiące odstępstwo, według których podatek pobrany we wcześniejszej fazie zostaje zwrócony, za obniżone stawki, niższe niż określona w art. 12 ust. 3 minimalna stawka dla obniżonych stawek, mogą zostać utrzymane.

27. Ta regulacja odnosi się m.in. do *zero-rating*(15). Gdyby chodziło jedynie o dopuszczenie określonych szczególnie niskich stawek podatkowych, nie byłoby konieczne odniesienie do prawa do odliczenia podatku naliczonego. Na ogół bowiem roszczenie o odliczenie podatku naliczonego nie opiera się na dyrektywie, kiedy czynności powodujące naliczenie podatku pozostają w związku z czynnościami objętymi podatkiem należnym, do których stosowana jest obniżona stawka. Co więcej, należałoby dopuścić nie tylko odstępstwo od art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy, ale jednocześnie od jej art. 17 ust. 2, który dopuszcza odliczenie podatku obrotowego jedynie dla świadczeń, które stosowane są dla celów *opodatkowanej czynności* podatnika. Jako że przy stosowaniu zerowej stawki podatku można mówić o „opodatkowanych czynnościach” jedynie fikcyjnie, konieczna byłaby wyraźna wzmianka w art. 28 ust. 2 lit. a), iż roszczenie o odliczenie podatku naliczonego istnieje również przy obniżonej (do zera) stawce podatku.

28. Nawet jeżeli krajowe regulacje stanowiące w dwojaki sposób odstępstwo od dyrektywy mogą zostać utrzymane, nie oznacza to, że czynności, do których stosuje się te przepisy stanowiące odstępstwo, wyłączone są w całości z zakresu zastosowania dyrektywy. Co więcej, wszystkie przepisy dyrektywy, a także ogólne zasady prawne, których państwa członkowskie muszą przestrzegać przy jej transpozycji i wykonaniu(16), obowiązują także dla tych czynności, w zakresie w jakim art. 28 ust. 2 lit. a) nie zezwala na żadne odstępstwo.

29. Całkowitego wyłączenia z zakresu zastosowania szóstej dyrektywy czynności, które opodatkowane są na mocy regulacji stanowiącej odstępstwo zgodnie z art. 28 ust. 2 lit. a), nie da się pogodzić z brzmieniem tego przepisu. Jak mianowicie wskazuje odniesienie do odstępowstwa z art. 12 ust. 3 w zdaniu wprowadzającym art. 28 ust. 2 i w lit. a), winno zostać przyjęte jedynie odstępstwo od poszczególnych postanowień dyrektywy. Ponadto, gdyby art. 28 ust. 2 lit. a) był rozumiany w pewnym sensie jako wyjątek rodzajowy dla określonych czynności, sprzeciwiałoby się to nakazowi ścisłej interpretacji przepisów stanowiących wyjątek(17).

30. Jak wyjaśnię to w sprawie Talacre Beach, stwierdzenie to zostało podbudowane wprowadzoną w 1992 r. zmianą w art. 28 ust. 2 lit. a), zgodnie z którą regulacje stanowiące odstępstwo dopuszczalne na mocy tego przepisu muszą pozostawać w zgodzie z *prawem wspólnotowym*(18). Ostatecznie ta zmiana ma jednak znaczenie jedynie objaśniające. Związanie prawem wspólnotowym (wciąż są te same pozostałe przepisy szóstej dyrektywy) występuje także niezależnie od niej. Zatem w odniesieniu do okresu czasu, do którego odnoszą się pytania zwrotu, nie należy dokonywać rozróżnienia pomiędzy okresem przed dodaniem tego fragmentu i po dodaniu tego fragmentu.

31. Ten wynik potwierdza także wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji. Trybunał uznał w nim, oparte na art. 28 ust. 2 lit. a), utrzymanie szczególnie obniżonej stawki podatku w wysokości 2,1% na lekarstwa refundowane przy jednoczesnym obowiązywaniu stawki podatku w wysokości 5,5% na lekarstwa nierefundowane za dopuszczalne jedynie w wypadku, gdy nie narusza to zasady neutralności podatkowej leżącej u podstaw wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(19). Trybunał nie poczuł się zatem ograniczony w poszanowaniu tej immanentnej dla wspólnego systemu podatku od wartości dodanej podstawowej zasady poprzez utrzymanie przez Francję przepisu stanowiącego odstępstwo zgodnie z art. 28 ust. 2 lit. a).

32. Wyrok w sprawie Idéal tourisme(20), do którego odnoszą się państwa członkowskie biorące udział w postępowaniu, nie sprzeciwia się przedstawionemu tutaj pogłówni.

33. W tej sprawie przedsiębiorstwo autobusowe zarzuciło naruszenie zasady równości, ponieważ jego świadczenia transgranicznego wewnątrz wspólnotowego transportu pasażerskiego podlegały podatkowi od wartości dodanej, podczas gdy samolotowy transport pasażerski zwolniony był z podatku od wartości dodanej. Zwolnienie z podatku ruchu powietrznego w belgijskim prawie opierało się przy tym na art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, który zezwala państwom członkowskim w okresie przejściowym na zwolnienie z podatku określonych czynności, które na mocy dyrektywy same w sobie podlegają opodatkowaniu.

34. Trybunał wskazał następnie na okoliczność, że szósta dyrektywa jedynie częściowo zharmonizowała przepisy państw członkowskich o podatku od wartości dodanej(21). Dalej wywodzi on: „zatem w zakresie w jakim państwo członkowskie utrzymuje takie przepisy, nie transponuje ono szóstej dyrektywy i nie narusza w związku z tym ani tej dyrektywy ani ogólnych zasad prawa wspólnotowego, których państwa członkowskie, zgodnie z wyrokiem w sprawie Klensch[(22)], muszą przestrzegać przy wykonywaniu regulacji wspólnotowych”(23).

35. Biorąc pod uwagę kontekst tego orzeczenia rozumiem to stwierdzenie w taki sposób, że

Trybuna? nie chcia? wy??czy? jakiegokolwiek stosowania wymogów prawa wspólnotowego w przypadku, gdy do okre?lonych czynno?ci nale?y zastosowa? wewn?trzkrajowe przepisy stanowi?ce odst?pstwo. Zwi?zanie wy??czone jest raczej jedynie w *takim zakresie*, w jakim regulacje mog? odbiega? od wymogów dyrektywy, a w zwi?zku z tym nie mog? by? uznawane za transpozycj? tej dyrektywy. W odniesieniu do niniejszego przypadku oznacza to, i? nie mo?na zarzuca? Zjednoczonemu Królestwu opodatkowania ?rodków spo?ywczych wed?ug stawki ni?szej ni? minimalne stawki z art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy, bowiem art. 28 ust. 2 lit. a) zezwala w?a?nie na *zero-rating*. Tym bardziej nie mo?na kwestionowa?, ?e, pomimo faktycznego zwolnienia z podatku, odliczenie naliczonego podatku jest mo?liwe.

36. Zgodnie z wyrokiem w sprawie *Idéal tourisme* podatnik nie mo?e powo?ywa? si? dalej na zasad? równego traktowania, kiedy nierówne traktowanie wynika ze współ?istnienia zharmonizowanych i niezharmonizowanych regulacji, a zatem jest w pewnym sensie wymuszone przez system. W tym przypadku nie zachodzi jednak taka sytuacja. Nie jest tutaj sporne, ?e ?rodki spo?ywcze w Zjednoczonym Królestwie s? korzystniej opodatkowane ni? transakcje innymi towarami, które podlegaj? minimalnym stawkom podatku okre?lonym w art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy. Chodzi raczej jedynie o samo w sobie spójne stosowanie krajowej regulacji stanowi?cej odst?pstwo.

– Wymogi prawnowspólnotowe stosowania wewn?trzkrajowych przepisów stanowi?cych odst?pstwo

37. Tak?e wtedy, gdy pa?stwo cz?onkowskie stosuje wewn?trzkrajowy przepis stanowi?cy odst?pstwo w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a), pozostaje ono w pozosta?ym zakresie zwi?zane dyrektyw? oraz ogólnymi zasadami prawnymi, których nale?y przestrzega? przy jej transpozycji i stosowaniu. Pozostaje do wyja?nienia, czy prawnowspólnotowe wymogi przyznaj? jednostce roszczenie o zastosowanie prawid?owej stawki podatku (ewentualnie zwolnienie z podatku).

38. Marks & Spencer chce wyprowadzi? to roszczenie z art. 12 ust. 1 szóstej dyrektywy, który stanowi, i? stawk? stosowan? do transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu jest stawka, która obowi?zuje w momencie zaistnienia zdarzenia podatkowego. Tego twierdzenia nie mo?na przyj???. Znaczenie tego przepisu wyczerpuje si? raczej zgodnie z jego jasnym brzmieniem w ustaleniu czasowego punktu odniesienia dla stosowania okre?lonej stawki podatku.

39. Jednak ogólne zasady prawne, których pa?stwo cz?onkowskie musi przestrzega? przy transpozycji prawa wspólnotowego, ewentualnie przy wykonaniu krajowych przepisów transponuj?cych(24), nakazuj?, aby stawka podatkowa przewidziana w prawie krajowym dla okre?lonych transakcji by?a tak?e rzeczywi?cie stosowana do odpowiednich transakcji.

40. To wywodzi si? bezpo?rednio z zasady legalno?ci dzia?a? administracji, która zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u zalicza si? do uznanych w prawie wspólnotowym zasad prawnych(25). Administracja podatkowa jest zgodnie z ni? zwi?zana prawem i ustaw? i nie mo?e stosowa? ?adnego opodatkowania niezgodnego z przepisami prawa. Ponadto zasadzie pewno?ci prawa sprzeciwia si? tak?e sytuacja, w której podatnik nie mo?e polega? na tym, ?e transakcja opodatkowana jest tak, jak zosta?o to przewidziane w ustawie.

41. Od konkretnego przypadku zale?y, czy b??dne stosowanie wewn?trzkrajowych regulacji dotycz?cych podatku od warto?ci dodanej stanowi ponadto naruszenie zasady równego traktowania oraz zasady neutralno?ci. Zasada równego traktowania, która w zakresie podatku od warto?ci dodanej znalaz?a szczególny wyraz w zasadzie neutralno?ci podatkowej(26) wymaga, aby transakcje tego samego rodzaju podlega?y tak?e tej samej stawce podatku(27). Kiedy administracja podatkowa opodatkowuje dostaw? *teacakes* przez Marks & Spencer stawk? standardow?, stosuj?c jednak jednocze?nie do porównywalnych produktów innych dostawców

zerow? stawek? podatku przewidzian? w ustawie, zasady te zostaj? naruszone.

42. Prawnospólnotowemu uzasadnieniu tego roszczenia nie sprzeciwia si? okoliczno??, i? konkretna obowi?zuj?ca stawka podatku ustalona jest przez wewn?trzkrajow? regulacj? stanowi?c? odst?pstwo, nie za? przez sam? szóst? dyrektyw?. Pod wzgl?dem tre?ci przepisy dyrektywy musz? by? bowiem bezwzgl?dne i wystarczaj?co dok?adne, aby jednostka mog?a si? na nie powo?a?(28). Jednak powo?anie si? na szóst? dyrektyw? i zasady prawne, których nale?y przestrzega? przy jej wykonaniu nie mo?e by? nieskuteczne ze wzgl?du na to, ?e dyrektywa przyznaje pa?stvom cz?onkowskim swobodne uznanie przy ustalaniu stawek podatku(29). W przeciwnym wypadku skuteczno?? dyrektywy by?aby powa?nie ograniczona. Dyrektywa pozostawia bowiem pa?stvom cz?onkowskim ustalanie stawki podatku nie tylko w przypadku regulacji stanowi?cych odst?pstwo zgodnie z art. 28 ust. 2, lecz tak?e nie w pe?nym zakresie harmonizuje stawki. Co wi?cej, w oparciu o powo?ane w punktach 40 i 41 ogólne zasady prawne, jednostka mo?e ??da?, aby pa?stwo cz?onkowskie na?o?y?o na transakcj? rzeczywi?cie tak? stawek? podatku, jak? w wykonaniu swojego uznania ustali?o ustawowo dla transakcji tego rodzaju.

43. Je?li pa?stwo cz?onkowskie b??dnie zaniecha?o zastosowania wewn?trzkrajowych przepisów stanowi?cych odst?pstwo do okre?lonych transakcji, wynikaj?ce z tego opodatkowanie wykracza w konsekwencji nie tylko przeciwko krajowemu prawu podatkowemu, ale tak?e przeciwko prawu spólnotowemu.

– Skutki b??dnego zastosowania wewn?trzkrajowego przepisu stanowi?cego odst?pstwo

44. Dane pa?stwo cz?onkowskie jest w tym wypadku co do zasady zobowi?zane do zwrotu podatków na mocy prawa spólnotowego. Jak w?a?nie zauwa?ono, prawo do zwrotu podatków pobranych w pa?stwie cz?onkowskim niezgodnie z prawem spólnotowym stanowi konsekwencj? oraz uzupe?nienie praw, jakie wynikaj? dla jednostki z prawa spólnotowego(30). Zwrot podatku znosi wstecznie skutki dzia?ania niezgodnego z prawem i prowadzi w konsekwencji do opodatkowania zgodnego z prawem spólnotowym. Tak?e przy kszta?towaniu roszczenia o zwrot pa?stwo cz?onkowskie zwi?zane jest ogólnymi zasadami prawnymi, których nale?y przestrzega? przy transpozycji i wykonaniu prawa spólnotowego.

45. Na dwa pierwsze pytania prejudycjalne nale?y zatem odpowiedzie?, jak nast?puje:

W przypadku, gdy na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy (przed i po jej zmianie dyrektyw? 92/77/EWG) pa?stwo cz?onkowskie utrzyma?o w mocy w przepisach krajowych zwolnienie po??czone ze zwrotem podatku zap?aconego na wcze?niejszym etapie w odniesieniu do okre?lonych dostaw lub us?ug, wówczas na mocy tej dyrektywy, w po??czeniu z ogólnymi zasadami prawnymi, których nale?y przestrzega? przy jej wykonaniu, w szczególno?ci zasadami równego traktowania, neutralno?ci, legalno?ci dzia?a? administracji oraz pewno?ci prawa, przedsi?biorca ma roszczenie o poprawne stosowanie tego przepisu.

Je?li w?adze podatkowe dokona?y w takim wypadku b??dnej wyk?adni prawa krajowego i okre?lone dostawy lub us?ugi podlegaj?ce zgodnie z ich prawem wewn?trzkrajowym zwolnieniu po??czonemu ze zwrotem podatku zap?aconego na wcze?niejszym etapie podda?y standardowej stawce podatku, wówczas prawo spólnotowe co do zasady przyznaje przedsi?biorcy roszczenie o zwrot bezprawnie pobranego podatku od warto?ci dodanej. Przy kszta?towaniu tego roszczenia nale?y przestrzega? ogólnych zasad prawa spólnotowego ??cznie z zasadami równego traktowania oraz neutralno?ci podatkowej.

C – W przedmiocie pyta? od trzeciego do pi?tego

46. W pytaniach od trzeciego do piątego, które należały rozpatrzeć oddzielnie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, pod jakimi warunkami wobec roszczenia o zwrot podatku od wartości dodanej państwo czeskie może podnieść zarzut bezpodstawnego wzbogacenia.

47. Wobec braku przepisów wspólnotowych w zakresie udzielenia zwrotu podatków, do państw czeskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi udzieleniami, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych udzielen opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny(31).

48. Trybunał uznał przy tym co do zasady, że prawo krajowe może wykluczyć zwrot w takim zakresie, w jakim prowadziłyby on do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika, ponieważ ciżar podatku przenieść on nastąpi na kogoś innego(32).

49. Ponieważ w przypadku takich regulacji chodzi o wyjątki od zasady zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem wspólnotowym, Trybunał wyznaczył surowe wymogi dla wykazania tego wzbogacenia(33). Zatem przy podatkach pośrednich nie można po prostu wyjątkowo zaoferować, że zostały one w rzeczywistości przeniesione na konsumenta(34). Okoliczności, czy przeniesienie gospodarczych skutków opodatkowania podatnika rzeczywiście je zniwelować oraz, czy zwrot podatku prowadziłyby w konsekwencji do wzbogacenia, zależą natomiast od wielu czynników, które powinny zostać wyjaśnione poprzez analizy ekonomiczne(35).

50. Zgodnie z twierdzeniem rzędu Zjednoczonego Królestwa przedstawionym podczas rozprawy, sąd krajowy zajmujący się postępowaniem zebrał w tej kwestii kompleksowe dowody. W takim razie dla celów postępowania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym można uważać za ustalone, iż pełny zwrot podatku od wartości dodanej doprowadziłyby do bezpodstawnego wzbogacenia Marks & Spencer.

51. Ponadto zasada skuteczności nie stoi na przeszkodzie odmowie zwrotu podatku. Nie ma także żadnych dowodów na naruszenie zasady równoważności. Jest tak w każdym razie w sytuacji, gdy rozumie się tę zasadę zgodnie z jej dotychczasową definicją, mianowicie w taki sposób, iż zakazuje ona mniej korzystnego traktowania prawnowspólnotowo uzasadnionych roszczeń o zwrot podatku niż odpowiednich roszczeń czysto krajowych(36).

52. Skądinąd prawo wewnątrzkrajowe przewidziało zarzut wzbogacenia w danym okresie jedynie w wypadku, gdy podatnik domagał się zwrotu w okresie rozliczeniowym zapłacił podatek od wartości dodanej, a zatem nie posiadał wystarczająco wysokich roszczeń o odliczenie podatku naliczonego na poprzednim etapie, aby w ten sposób w całości odliczyć podatek należny. W przypadku tzw. *repayment traders* roszczenie o zwrot (wyższego) podatku w następstwie korekty podatkowego przyporządkowania czynności objętych podatkiem należnym nie może zostać ograniczone zarzutem wzbogacenia.

53. Zdaniem Marks & Spencer takie rozróżniające ukształtowanie stanów faktycznych przy zwrocie nie jest sprzeczne z zasadami równego traktowania i neutralności podatkowej.

54. W wyroku w sprawie Marks & Spencer I Trybunał w pełni nie uznał, że przy kształtowaniu reguł zwrotu w zakresie zastosowania prawa wspólnotowego, poza zasadami równowagi i skuteczności, państwa członkowskie muszą przestrzegać także ogólnych zasad prawnych stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego(37). To wskazuje w szczególności na związanie zasad równego traktowania oraz – w zakresie podatku od wartości dodanej – zasad neutralności podatkowej, które chciałybyśmy rozważyć w pierwszej kolejności.

55. Na wstępie chciałabym jednak zauważyć w przedmiocie stanu faktycznego, co następuje:

– Ani z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ani z twierdzeń uczestników postępowania przed Trybunałem nie wynika, aby przedsiębiorca inny niż Marks & Spencer złożył wniosek lub otrzymał zwrot podatku od wartości dodanej, ponieważ sprzedał teacakes, które zostały uprzednio niezgodnie z prawem zaklasyfikowane jako słodczyce.

– Przedsiębiorstwo handlu detalicznego Tesco otrzymało, zgodnie z informacjami Marks & Spencer, których rząd Zjednoczonego Królestwa nie mógł jednak potwierdzić na rozprawie, zwroty podatku jako *repayment trader*. Te zwroty odnosiły się do korekty opodatkowania produktów innych niż teacakes (wody mineralnej i soku owocowego). Tesco nie przedstawiło zarzutu, że wypłata prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia, ponieważ podatki te zostały przeniesione na klientów.

– Zasada neutralności podatkowej

56. Z zasady neutralności podatkowej Trybunał wywnioskował na wstępie, iż towary tego samego rodzaju wewnątrz poszczególnych krajów, niezależnie od długości kanału produkcji czy dystrybucji, muszą zostać jednakowo obciążone pod względem podatkowym(38). Neutralność w tym znaczeniu zagwarantowana jest prawem do odliczenia podatku naliczonego na poprzednim etapie. Odliczenie podatku naliczonego sprawia, że wszystkie fazy pośrednie zostają w pełni zwolnione z podatku od wartości dodanej, a konsument obciążony jest na końcu podatkiem dokładnie proporcjonalnym do wartości świadczenia.

57. Następnie z zasady neutralności podatkowej Trybunał wywiódł ogólnie, iż towary tego samego rodzaju, a co za tym idzie pozostające w stosunku konkurencji, należą pod względem podatku od wartości dodanej traktować jednakowo(39). To oblicze zasady neutralności podatkowej odgrywało rolę w dotychczasowym orzecznictwie, w szczególności przy określaniu transakcji podlegających opodatkowaniu oraz przy wykądni stanów faktycznych zwolnień z art. 13 szóstej dyrektywy.

58. W kolejnych orzeczeniach Trybunał wyjaśnił, iż zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, by przedsiębiorcy, którzy dokonują takich samych transakcji, byli traktowani odmiennie w zakresie poboru podatku VAT(40). Jakkolwiek równe traktowanie różnych przedsiębiorców wydaje się tutaj mocniej wychodzić na pierwszy plan, jednak rozumiem to stwierdzenie w taki sposób, że niedopuszczalne jest różne traktowanie różnych przedsiębiorców w pełni w odniesieniu do transakcji tego samego rodzaju.

59. Trybunał wywiódł wreszcie, iż zasada neutralności podatkowej obejmuje zasadę eliminowania zakłóceń konkurencji wynikających ze zróżnicowanego traktowania z punktu widzenia podatku VAT. Zatem występowanie zakłóceń konkurencji zostaje wykazane w razie stwierdzenia, że usługi pozostają w stosunku konkurencji i są nierówno traktowane z punktu widzenia podatku VAT(41).

60. Z tej definicji zasady neutralności wynika dla niniejszego przypadku, iż nie jest

dopuszczalne, aby dostawy (porównywalnych) teacakes były traktowane różnie pod względem podatkowym. Takie przepisy dotyczące zwrotu podatku nie mogą prowadzić wstecznie do różnego traktowania dostaw porównywalnych produktów.

61. Z drugiej strony zasada neutralności nie obejmuje ogólnego nierównego traktowania różnych podmiotów gospodarczych, które nie ma żadnego związku z opodatkowaniem transakcji tego samego rodzaju, lecz odnosi się do innych właściwości. Co za tym idzie, okoliczności, że Tesco mogło uzyskać zwroty podatków w odniesieniu do innych towarów, chociaż podatki zostały przeniesione, nie ma żadnego znaczenia dla stosowania zasady neutralności.

62. Naruszenie zasady neutralności zostaje wykazane, kiedy do dostawy teacakes przez innych przedsiębiorców od początku zastosowane zostaje *zero-rating*, podczas gdy odpowiednie dostawy Marks & Spencer podlegają standardowej stawce. Ponadto naruszenie to jest dowiedzione, kiedy inni przedsiębiorcy, w przeciwieństwie do Marks & Spencer, nastąpienie w wyniku ponownej oceny odpowiednich dostaw otrzymują zwrot podatku od wartości dodanej, bez uwzględnienia zarzutu wzbogacenia. Nie ma potrzeby wykazywania dalej idącej straty gospodarczej. Różne traktowanie pod względem podatkowym transakcji tego samego rodzaju wskazuje bowiem na zakłócenia konkurencji.

63. Ponieważ jedynie władze finansowe dysponują niezbędnymi informacjami, które są konieczne dla rozstrzygnięcia dowodu naruszenia zasady neutralności przez określony praktyczny administracyjny, na zainteresowanego podatnika można nałożyć jedynie ograniczony obowiązek przedstawienia sytuacji. Ogólnie powinno wystarczyć, jeżeli zainteresowany wymieni innych przedsiębiorców, którzy dostarczają porównywalne produkty, a którzy by mogły korzystać z dogodniejszego traktowania pod względem podatkowym. Wtedy do administracji należy przedstawienie informacji o ich rzeczywistym opodatkowaniu.

– Zasada równego traktowania

64. Obok zasady neutralności podatkowej przy wykonywaniu szóstej dyrektywy państwa członkowskie muszą przestrzegać także ogólnej zasady równego traktowania, zgodnie z którą sytuacje porównywalne nie powinny być traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie powinny być traktowane w taki sam sposób, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione(42).

65. Rzecz Zjednoczonego Królestwa nie zaprzecza, iż w odniesieniu do zarzutu wzbogacenia do czasu nowelizacji ustawy o podatku od wartości dodanej w roku 2005 istniały różne regulacje dla *repayment trader* i *payment trader*. Jest on jednak zdania, że roszczenia o zwrot w odpowiednich sytuacjach nie są porównywalne.

66. Jednakże, tak jak Komisja oraz Marks & Spencer, nie mogą dostrzec żadnej różnicy, która byłaby decydująca dla zastosowania lub niezastosowania zarzutu wzbogacenia.

67. W obu przypadkach cena dostarczonych towarów na początku zawiera podatek od wartości dodanej. Kupujący płaci podatnikowi pełną kwotę. Zarówno *repayment trader*, jak i *payment trader* potrzeba należy fiskusowi podatek należy ze swoim roszczeniem o zwrot podatku naliczonego na wcześniejszym etapie. W przypadku *repayment trader* powstaje w ten sposób saldo na korzyść podatnika; ma on do fiskusa roszczenie o zwrot. W innym wypadku powstaje saldo na korzyść fiskusa, które podatnik musi wyrównać.

68. Jeżeli nastąpienie okaże się, że dla określonych transakcji obowiązuje nie standardowa stawka podatku, ale zerowa stawka podatku (*zero-rating*), zmniejsza się w ten sposób jedna z pozycji w rozliczeniu. To prowadzi w przypadku *repayment trader* do wzrostu salda na jego

korzy??, za? w sytuacji *payment trader* do zmniejszenia salda na korzy?? fiskusa. W obu przypadkach dla korekty wymagany jest zwrot od fiskusa dla podatnika, który w niektórych przypadkach mo?e prowadzi? do bezpodstawnego wzbogacenia, je?li podatek od okre?lonej czynno?ci obj?tej podatkiem nale?nym zosta? w ca?o?ci przeniesiony na klientów, a ?adne inne gospodarcze niedogodno?ci nie wykluczaj? wzbogacenia.

69. Jako ?e sytuacje *repayment* i *payment trader* w odniesieniu do wzbogacenia s? zatem identyczne, zasada równego traktowania nakazuje, aby tak?e zarzut wzbogacenia by? stosowany w ten sam sposób przy ka?dorazowym ??daniu zwrotu. Nie mia?o to jednak miejsca w my?l prawa Zjednoczonego Królestwa do czasu zmiany stanu prawnego w roku 2005.

70. Ju? cho?by podj?cie dzia?ania przez ustawodawc? sugeruje, ?e w oczywisty sposób uprzednio wyst?powao nierówne traktowanie w porównywalnych sytuacjach. Gdyby te sytuacje w rzeczywisto?ci nie by?y porównywalne, ustawodawca nie móg?by rozci?gn?? zarzutu wzbogacenia na mocy art. 80 ust. 3 ustawy o podatku od warto?ci dodanej z 2005 r. na przypadek *repayment trader*.

71. Wyst?puj?ce do tamtego momentu nierówne traktowanie jest, przy tym, tym mniej zrozumia?e, ?e okoliczno??, czy podatnik w okresie rozliczeniowym znajdowa? si? w takiej czy innej sytuacji, zale?a?a od ró?norodnych przypadków oraz nieustannie zmieniaj?cych si? czynników, jak sk?ad palety produktów, podj?cie inwestycji i tym podobnych.

– ?rodki zaradcze przy naruszeniu zasad neutralno?ci podatkowej i równego traktowania

72. Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e s?dy krajowe, które w ramach swojej w?a?ciwo?ci musz? zastosowa? przepisy prawa wspólnotowego, zobowi?zane s? do zagwarantowania pe?nej skuteczno?ci tych norm i do ochrony praw, które przyznaj? one jednostkom(43). Pierwsze?stwo prawa wspólnotowego wymaga przy tym, by nie stosowa? przepisów prawa krajowego, które s? sprzeczne z przepisem wspólnotowym, niezale?nie od tego, czy zosta?y one wydane przed przepisem wspólnotowym, czy te? po nim(44).

73. Pa?stwo cz?onkowskie posiada mianowicie mo?liwo?? wyboru sposobu, w jaki zamierza zwalczy? naruszanie zasady równego traktowania na przysz?o??. Co do zasady, mo?e ono znie?? obci??enie jednej grupy albo w ten sam sposób rozszerzy? je na inne grupy. W odniesieniu do przesz?o?ci takie pó?niejsze rozszerzenie obci??enia b?dzie na ogó? sprzeciwia?o si? zasadzie ochrony zaufania(45).

74. Ponadto, jak wielokrotnie orzek? Trybuna? w przypadkach dyskryminacji niezgodnych z prawem wspólnotowym, dopóki nie zosta?y przyj?te ?adne instrumenty zmierzaj?ce do przywrócenia równego traktowania, to poszanowanie zasady równego traktowania mo?e zosta? zapewnione jedynie w drodze przyznania osobom nale??ym do grupy gorzej traktowanej tych samych korzy?ci, jakie przys?uguj? osobom uprzywilejowanym. W sytuacji tego rodzaju s?d krajowy zobowi?zany jest do niestosowania wszelkich dyskryminuj?cych przepisów krajowych, bez konieczno?ci ??dania lub oczekiwania uprzedniego uchylecia tych przepisów przez ustawodawc? oraz do zastosowania wobec cz?onków gorzej traktowanej grupy przepisów obowi?zuj?cych wobec cz?onków drugiej grupy (46).

75. Wynika z tego, i? zarzut bezpodstawnego wzbogacenia nie mo?e zosta? przedstawiony Marks & Spencer, dopóki narusza on zasad? równego traktowania.

76. Nikt nie mo?e mianowicie domaga? si? równo?ci w dzia?aniach niezgodnych z prawem(47). W istocie, w kontek?cie przepisów o pomocy pa?stwa, Trybuna? przyk?adowo orzek?, ?e podmioty zobowi?zane do zap?aty podatku w celu uchylecia si? od zap?aty tego

podatku nie mog? powo?ywa? si? na to, ?e zwolnienie, z którego korzystaj? inne przedsi?biorstwa, stanowi pomoc pa?stwa; rozszerzenie kr?gu potencjalnych beneficjentów na inne przedsi?biorstwa nie pozwala mianowicie na wyeliminowanie skutków pomocy przyznanej niezgodnie z prawem, lecz przeciwnie, w konsekwencji przynosi ono zwi?kszenie skutków tej pomocy(48).

77. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pa?stwa cz?onkowskie nie maj? jednak obowi?zku wy??czenia zwrotu podatków zap?aconych z naruszeniem prawa wspólnotowego w takim zakresie, w jakim prowadzi?by on do bezpodstawnego wzbogacenia. To raczej zwrot zgodnie z orzecznictwem powinien by? regu??, od której *mo?na by* odst?pi? dla unikni?cia bezpodstawnego wzbogacenia(49). Ponadto nie jest niezgodna z prawem sytuacja, w której regulacja krajowa pozwala na zwrot podatków zap?aconych z naruszeniem prawa wspólnotowego bez ograniczenia przez bezpodstawne wzbogacenie, jak mia?o to wyra?nie miejsce w Zjednoczonym Królestwie do roku 2005 w odniesieniu do *repayment traders*. Zniesienie nierównego traktowania poprzez zawieszenie zarzutu wzbogacenia wobec *payment traders* nie stwarza zatem ?adnej „równo?ci w bezprawiu”.

78. Na rozprawie Marks & Spencer w szczególno?ci podnios?a, i? odmowa zwrotu dla niej doprowadzi sama w sobie do bezpodstawnego wzbogacenia fiskusa, bowiem w rzeczywisto?ci zwrot nale?y si? klientom Marks & Spencer, którzy ostatecznie zap?acili nienale?ny podatek od warto?ci dodanej. Wobec tego Zjednoczone Królestwo wskaza?o, ?e ?rodki w postaci nienale?nie pobranych podatków pa?stwo wykorzystuje, tak czy inaczej na cele prowadz?ce do korzy?ci wspólnej w taki sposób, ?e w konsekwencji tak?e klienci Marks & Spencer na tym korzystaj?.

79. W zwi?zku z tym nale?y przypomnie?, i? pa?stwo cz?onkowskie nie mo?e co do zasady powo?a? si? na swoje dzia?anie niezgodne z prawem wspólnotowym w celu wyci?gni?cia z niego dla siebie korzy?ci(50). Ponadto zbyt daleko id?cym oczekiwaniem by?oby, aby Trybuna? mia? rozstrzyga? o tym, kto bardziej rozs?dnie i z wi?ksz? korzy?ci? dla klientów Marks & Spencer pos?u?y si? nienale?nie pobranymi ?rodkami pa?stwo, czy wspomniane przedsi?biorstwo.

V – Wnioski

80. W konsekwencji proponuj? udzielenie nast?puj?cych odpowiedzi na pytania prejudycjalne:

1. W przypadku gdy, na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (przed i po jej zmianie dyrektyw? Rady 92/77/EWG z dnia 19 pa?dziernika 1992 r.), pa?stwo cz?onkowskie utrzyma?o w mocy w przepisach krajowych zwolnienie po??czone ze zwrotem podatku zap?aconego na wcze?niejszym etapie w odniesieniu do okre?lonych dostaw lub us?ug, wówczas, na mocy tej dyrektywy, w po??czeniu z ogólnymi zasadami prawnymi, których nale?y przestrzega? przy jej wykonaniu, w szczególno?ci zasadami równego traktowania, neutralno?ci, legalno?ci dzia?a? administracji oraz pewno?ci prawa, przedsi?biorca ma roszczenie o poprawne stosowanie tego przepisu.

Je?li w?adze podatkowe dokona?y w takim wypadku b??dnej wyk?adni prawa krajowego i okre?lone dostawy lub us?ugi podlegaj?ce zgodnie z ich prawem wewn?trzkrajowym zwolnieniu po??czonemu ze zwrotem podatku zap?aconego na wcze?niejszym etapie podda?y standardowej stawce podatku, wówczas prawo wspólnotowe co do zasady przyznaje przedsi?biorcy roszczenie o zwrot bezprawnie pobranego podatku od warto?ci dodanej. Przy kształtowaniu tego roszczenia nale?y przestrzega? ogólnych zasad prawa wspólnotowego ??cznie z zasadami równego traktowania oraz neutralno?ci podatkowej.

2. Dyrektywa ta co do zasady nie stoi na przeszkodzie regulacji krajowej wykluczającej zwrot podatku od wartości dodanej zapłaconego z naruszeniem prawa wspólnotowego w takim zakresie, w jakim prowadziłyby on do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika.

Nie jest jednak zgodna z zasadą równego traktowania, której należy przestrzegać przy wykonaniu dyrektywy, sytuacja, w której zarzut bezpodstawnego wzbogacenia jest stawiany jedynie takim podatnikom, którzy zapłacili podatek od wartości dodanej w jednym okresie rozliczeniowym, lecz już nie tym podatnikom, których roszczenie o odliczenie podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie przekracza podatek od wartości dodanej należny od dokonanych przez nich czynności (*repayment trader*).

Sądy krajowe, które w ramach swojej właściwości mają stosować prawo wspólnotowe, muszą zagwarantować jego pełną skuteczność oraz chronić prawa przyznane przez nie jednostkom, w taki sposób, że nie zastosują one wewnętrznej regulacji niezgodnej z zasadą równego traktowania.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

3 – Dyrektywę Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 384, s. 47) przejściowo została wprowadzona minimalna stawka standardowa w wysokości 15%. Okres obowiązywania minimalnej stawki standardowej był następnie wielokrotnie przedłużany, ostatnio dyrektywę Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do okresu stosowania minimalnej stawki standardowej VAT (Dz.U. L 345, s. 19) do 2010 r..

4 – Wymogi dyrektywy dotyczące wysokości obniżonych stawek oraz świadczeń, do których stawki te mogą zostać zastosowane (zob. w tym względzie załącznik H do szóstej dyrektywy), zostały stopniowo zharmonizowane.

5 – Dyrektywa Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG (zblizenie stawek VAT) (Dz.U. L 316, s. 1).

6 – Na mocy art. 281 ust. 3 zdanie drugie szóstej dyrektywy okres stosowania regulacji przejściowych zostaje automatycznie przedłużony do daty wejścia w życie ostatecznej regulacji, która jednak dotychczas nie została wydana.

7 – Odpowiedni fragment drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych — struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303) stanowi: „W celu przejścia od obecnie obowiązujących systemów podatków obrotowych do wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, państwa członkowskie mają prawo [...] do stosowania (do czasu uchylecia podatków przywozowych i uchylecia zwolnień wywozowych w wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi) z dodatknie określonych względów społecznych i z korzyści dla konsumenta końcowego, obniżonych stawek podatkowych, a nawet zwolnień z prawem do zwrotu podatku naliczonego we wcześniejszym etapie, w zakresie, w jakim ogólne skutki tych środków nie przewyższają ulg i korzyści stosowanych w obowiązującym

systemie”.

8 – Dopiero po wszczęciu postępowania w sprawie uchybienia postanowieniom traktatu z powodu nierównego traktowania tych dwóch grup podatników Zjednoczone Królestwo wprowadziło, ze skutkiem od dnia 26 maja 2005 r., regulację dotyczącą bezpodstawnego wzbogacenia także dla *repayment traders*.

9 – Wyrok w sprawie C-62/00 Marks & Spencer plc przeciwko Commissioners of Customs and Excise, Rec. s. I-6325.

10 – Opinia z dnia 24 stycznia 2002 r. w sprawie C-62/00, Rec. s. I-6325, pkt 44.

11 – Powołany w przypisie 9, pkt 27.

12 – Wyrok w sprawie Marks & Spencer I, powołany w przypisie 9, pkt 30, odsyłający do wyroków z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawie 309/85 Barra, Rec. s. 355, pkt 17, z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 40, z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. s. I-579, pkt 23, oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 84.

13 – Pierwsza dyrektywa 67/227/EWG Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301). Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) zastępuje pierwszą dyrektywę w sprawie podatku od wartości dodanej. Jej art. 1 ust. 1 w nawiązaniu do wcześniejszej regulacji brzmi: „Niniejsza dyrektywa ustanawia wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT)”.

14 – Zobacz w tym względzie także motyw ósmy, który stanowi: „zastąpienie kumulatywnych wieloszczeblowych systemów podatkowych, obowiązujących w większości państw członkowskich, wspólnym systemem podatku od towarów i usług musi, nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną zharmonizowane w tym samym czasie, mieć neutralny efekt dla konkurencji, jako że w każdym kraju podobne towary obciążone są takim samym podatkiem, bez względu na drogę ich wytwarzania, produkcji i dystrybucji, i że w handlu międzynarodowym kwota obciążenia podatkowego towarów jest znana, a więc można zapewnić odpowiednie zrównanie tych kwot; w pierwszym etapie, przyjęcie, przez wszystkie państwa członkowskie wspólnego systemu podatku od towarów i usług, powinno być dokonane, bez towarzyszącej mu harmonizacji stawek i zwolnień”.

15 – Zobacz propozycję Komisji z dnia 29 czerwca 1973 r. szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Biuletyn Wspólnot Europejskich, załącznik 11/73, s. 31. Zobacz w kwestii skutku zerowej stawki moją opinię z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales, Zb.Orz. s. I-6269, pkt. 22 i 23.

16 – Zobacz co do przestrzegania ogólnych zasad prawnych, w szczególności praw podstawowych, przy transpozycji i stosowaniu prawa wspólnotowego: wyroki z dnia 25 listopada 1986 r. w sprawach połączonych 201/85 i 202/85 Klensch i in., Rec. s. 3477, pkt 8-10, z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 5/88 Wachauf, Rec. s. 2609, pkt 19, z dnia 18 lipca 1991 r. w sprawie C-260/89 ERT, Rec. s. I-2925, pkt. 42 i nast., z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 Belgacodex, Rec. s. I-8153, pkt 26, z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawie C-441/02 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-3449, pkt 107 i 108, oraz z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie

C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 29.

17 – Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 15 opinii w sprawie Talacre Beach Caravan Sales, pkt 17 z dalszymi odesłaniami. Zobacz, co do regulacji stanowiących odstępstwo zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, także wyrok z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. s. I-11479, pkt 54.

18 – Przywołana w przypisie 15, pkt 24.

19 – Wyrok z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-3369, pkt 21.

20 – Wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-36/99 Idéal tourisme, Rec. s. I-6049.

21 – Ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Idéal tourisme, pkt 37. Zobacz także ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Eurodental, pkt 50 i 51.

22 – Ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Klensch i in., pkt 9.

23 – Ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Idéal tourisme, pkt 38. Zobacz także ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Eurodental, pkt 52.

24 – Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 16 orzecznictwo.

25 – Zobacz wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187, Zb.Orz. s. I-5479, pkt 69.

26 – Zobacz w związku z zasadami równego traktowania i neutralności wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach połączonych C-443/04 i C-444/04 Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, Zb.Orz. s. I-3617, pkt 35.

27 – Ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; por. ogólnie co do zasady neutralności podatkowej wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 19 i 20, z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz. s. I-1131, pkt 24, z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 54, oraz z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i in., Zb.Orz. str. I-5517, pkt 46.

28 – Wyroki z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. s. 53, pkt 25, z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 51, ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Linneweber i Akritidis, pkt 33, oraz ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i in., pkt 58.

29 – Zobacz w tym duchu co do marginesu uznania państw członkowskich przy definiowaniu instytucji zwolnionych z podatku: wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 81. Zobacz także ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i in., pkt 60 i 61.

30 – Zobacz powołane w przypisie 12 utrwalone orzecznictwo.

31 – Wyrok z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 12, ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Marks & Spencer I, pkt 39, wyroki z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World i in., Rec. s. I-11365, pkt 103, oraz z dnia 15 marca 2007

r. w sprawie C-35/05 Reemtsma, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 37.

32 – Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 68/79 Just, Rec. s. 501, pkt 26, ww. w przypisie 31 wyrok w sprawie San Giorgio, pkt 13, wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 23, z dnia 21 września 2000 r. w sprawach C-441/98 i C-442/98 Michailidis, Rec. s. I-7145, pkt 31 oraz ww. w przypisie 31 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 94.

33 – Wyczerpująco: ww. w przypisie 31 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 94 i nast.

34 – Wyrok z dnia 25 lutego 1988 r. w sprawach połączonych 331/85, 376/85 i 378/85 Bianco i Girard, Rec. s. 1099, pkt 17, ww. w przypisie 31 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 96 oraz ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie Comateb i in., pkt 25.

35 – Zobacz ww. w przypisie 34 wyrok w sprawie Bianco i Girard, pkt 20, ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie Comateb i in., pkt 29 i nast., ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie Michailidis, pkt 34 i 35 oraz ww. w przypisie 31 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt. 97 i nast.

36 – Skądinąd można by się zastanawiać, czy zasada ta nie nakazuje w sposób równego traktowania wszystkich roszczeń o zwrot zakorzenionych w prawie wspólnotowym. To przekonanie nie wymaga jednak wyjaśnienia, ponieważ, tak czy inaczej, należy przestrzegać zasad równego traktowania i neutralności podatkowej (zob. w tym względzie dalej pkt. 56 i nast.).

37 – Ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Marks & Spencer I, pkt 44. w tym postępowaniu należy o zwrócić uwagę na zasadę ochrony zaufania.

38 – Zobacz wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19, z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, pkt 20, oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 34.

39 – Ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22, ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Gregg, pkt 19 i 20, ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Linneweber i Akritidis pkt 24, ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello pkt 54, oraz ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i in. pkt 46.

40 – Wyroki z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. s. I-8379, pkt 23 i 24, a także z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 39, oraz z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-169/04 Abbey National, Zb.Orz. s. I-4027, pkt 56.

41 – Ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i in., pkt 47 z dalszymi odniesieniami.

42 – Zobacz m.in. wyroki z dnia 18 maja 1994 r. w sprawie C-309/89 Codorniu przeciwko Radzie, Rec. s. I-1853, pkt 26, z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-354/95 National Farmers' Union i in., Rec. s. I-4559, pkt 61, oraz z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 MyTravel, Zb.Orz. s. I-8477, pkt 44.

43 – Zobacz w szczególności wyroki z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Simmenthal, Rec. s. 629, pkt 16, z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 Factortame, Rec. s. I-2433, pkt 19, z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-453/99 Courage i Crehan, Rec. s. I-6297, pkt 25, oraz wyrok z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-295/04 do C-298/04 Manfredi i in., Zb.Orz. s. I-6619, pkt 89.

44 – Zobacz m.in. wyroki z dnia 9 września 2003 r. w sprawie C-198/01 CIF, Rec. s. I-8055, pkt

48 oraz ww. w przypisie 43 wyrok w sprawie Manfredi i in., pkt 39.

45 – Zobacz wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schlossstraße, Rec. s. I-4279, pkt 44 i 47, oraz ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Marks & Spencer I, pkt 45 i 46.

46 – Wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawach połączonych od C-231/06 do C-233/06 Jonkmann, Zb.Orz. str. I-5149, pkt 39, z odesłaniem do wyroków z dnia 28 września 1994 r. w sprawie C-408/92 Avdel Systems, Rec. s. I-4435, pkt 16 i 17, z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-442/00 Rodríguez Caballero, Rec. s. I-11915, pkt 42 i 43, oraz z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-81/05 Cordero Alonso, Zb.Orz. s. I-7569, pkt 45 i 46.

47 – Zobacz wyroki z dnia 9 października 1984 r. w sprawie 188/83 Witte przeciwko Parlamentowi, Rec. s. 3465, pkt 15, oraz z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 134/84 Williams przeciwko Trybunałowi Obrachunkowemu, Rec. s. 2225, pkt 14.

48 – Wyroki z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-393/04 i C-41/05 Air liquide Industries Belgium, Zb.Orz. s. I-5293, pkt 43 i 45, oraz z dnia 5 października 2006 r. w sprawie C-368/04 Transalpine Ölleitung, Zb.Orz. s. I-9957, pkt 49 i 50.

49 – Zobacz wyżej pkt 48 i 49 oraz powołane tam orzecznictwo.

50 – Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 5 kwietnia 1979 r. w sprawie 148/78 Ratti, Rec. s. 1629, pkt 22, ww. w przypisie 28 wyrok w sprawie Becker, pkt 24, wyroki z dnia 26 lutego 1986 r. w sprawie 152/84 Marshall, Rec. s. 723, pkt 49, oraz z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C-91/92 Faccini Dori, Rec. s. I-3325, pkt 22 i 23.