

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2017. gada 14. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Nepamatoti samaksa PVN atmaksāšana – Tiesības uz PVN atskaitīšanu – Kārta – Vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi – Efektivitātes princips – Valsts tiesiskais regulējums, ar ko ieviests noilguma termiņš

Lieta C-38/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu tiesu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 20. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 25. janvārī, tiesvedībā

Compass Contract Services Limited

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Vajda [*C. Vajda*], K. Jirimāe [*K. Jürimäe*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*] (referenti),

ģenerālvokāts M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*]

sekretāre L. Hīlela [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 8. decembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Compass Contract Services Limited* vērā – *D. Scorey*, QC, kār O. Jarratt un *D. Stephens*, juriskonsulti,

– Apvienotās Karalistes valdības vērā – *D. Robertson* un *M. Holt*, pārstāvji, kam palīdz *A. Macnab*, barrister,

– Eiropas Komisijas vērā – *M. Owsiany-Hornung* un *M. Wasmeier*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 2. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Savienības tiesību principus

par vienlīdzīgu attieksmi, nodokļu neitralitāti un efektivitāti.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp sabiedrību *Compass Contract Services Limited* (turpmāk tekstā – “*Compass*”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) par šīs nodokļu iestādes atteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), ko nepamatoti samaksājusi *Compass*.

Atbilstošs tiesību normas

Savienības tiesības

3 Pamatlietai piemērojamajā Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. pantā “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma” bija noteikts:

- “1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.
2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:
 - a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;
 - b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;
 - c) [PVN], kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

[..]”

4 Sestās direktīvas 18. pantā “Noteikumi, kas regulē atskaitēšanas tiesību īstenošanu” bija noteikts:

- “1. Lai īstenotu savas atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam:
 - a) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktāri, kas sastādīta saskaņā ar 22. panta 3. punktu;
 - b) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta b) apakšpunktam jābūt ievēšanas dokumentam, kas uzrāda šo personu par preču saņēmēju vai importētāju un rāda vai ļauj aprēķināt maksājamo nodokļa summu;
 - c) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta c) apakšpunktam jāievēro formalitātes, ko nosaka katra dalībvalsts;
 - d) ja tai prasa maksāt nodokli kā klientam vai pircējam gadījumos, kad piemērojams 21. panta 1. punkts, jāievēro formalitātes, ko nosaka katra dalībvalsts.

2. Nodokļa maksātājs īsteno atskaitēšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atēmot kopējo nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 1. punkta noteikumiem radušās un ir īstenojamas atskaitēšanas tiesības.

[..]

3. Dalībvalstis pieņem nosacījumus un krtību, kādā nodokļa maksājājam var ataut veikt atskaitšanu, kuru tas nav veicis saskaā ar 1. un 2. punkta noteikumiem.

4. Ja attiecīgājam taksācijas periodam ataut atskaitējuma summa pārsniedz maksājamo nodokli, dalībvalstis var vai nu veikt atmaksāšanu, vai saskaā ar noteikumiem, kurus tās pieņem, pārnest pārpalikumu uz nākamā periodu.

[..]”

Apvienotās Karalistes tiesības

5 *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vārtības nodokļa likums) redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “1994. gada likums”), 25. pantā ir noteikts:

“[..]

2. Ja vien šajā pantā nav noteikts citādi, [nodokļa maksājs] ir tiesīgs katra taksācijas perioda beigās ieģrmatot kredītā saskaā ar 26. pantu atskaitamā PVN summu, lai pāc tam šo summu atskaitātu no PVN summas, kas tam jāmaksā.

[..]

6. Nedz atskaitējumu saskaā ar šo panta 2. punktu, nedz kredītā ieģrmatotā PVN samaksu neveic, ja termiņos un formā, kas paredzēti vai nu noteikumos, vai saskaā ar tiem par to nav iesniegts pieteikums, precizējot, ka gadījumā, ja attiecīgajā taksācijas periodā vai agrāk persona nav veikusi nevienā apliekamā darbā, kredītā ieģrmatotā PVN samaksa ir pakrtojama nosacījumiem (ja tādā ir), kādus *Commissioners* atzāst par pienācīgiem, tostarp nosacījumiem atmaksāi āpašos apstākļos.”

6 1994. gada likuma 80. pantā ir paredzēts:

“Deklarāta vai samaksāta PVN ieģrmatošāna kredītā vai atmaksāšana

[..]

4. Šajā pantā paredzēta pieteikuma iesnieģšanas gadījumā *Commissioners* nav pienākuma

a) atzā PVN kredītu personai saskaā ar šo panta 1. vai 1.A punktu vai

b) atmaksā summu personai saskaā ar šo panta 1.B punktu,

ja pieteikums ir iesnieģts vairāk nekā trās gadus pāc attiecīgā termiāa.”

7 Šis 1994. gada likuma 25. pants ir āstenots ar *Value Added Tax Regulations 1995* (1995. gada Noteikumi par pievienotās vārtības nodokli) redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem, 29. pantu. Šo 29. panta 1. un 1.A punkta redakcija bija šāda:

“1. Ja vien šo panta 1.A punktā [..] nav noteikts citādi un ja vien citādi nav noteikts *Commissioners* izdotajā atāaujā vai vispārgājā vai speciāajā norādā, personai, kas lādz atskaitā priekšnodokli samaksāto PVN saskaā ar [1994. gada] likuma 25. panta 2. punktu, tas ir jādara deklarācijā par to taksācijas periodu, kurā PVN ir jāmaksā.

1.A *Commissioners* nedrākst nevienam nedz āaut, nedz uzlikt pienākumu iesnieģt pieteikumu

par priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu t?dos apst?k?os, kuros atskait?šana b?tu j?pieprasa vair?k nek? tr?s gadus p?c dienas, kur? ir j?iesniedz deklar?cija par taks?cijas periodu, kur? ir j?maks? PVN.”

8 *Finance Act 2008* (2008. gada Budžeta likums, turpm?k tekst? – “2008. gada likums”) 121. pant? ir noteikts:

“Agr?kie pieteikumi par PVN: Papildtermi?i

1) [1994. gada likuma] 80. panta 4. punkt? ietvertu nosac?jumu, ka min?taj? pant? paredz?tais pieteikums ir j?iesniedz tr?s gadu laik? p?c attiec?g?s dienas, nepiem?ro pieteikumam attiec?b? uz summu, kas ieg?matota vai samaks?ta par taks?cijas periodu, kurš beidzies pirms 1996. gada 4. decembra, ja šis pieteikums ir iesniegts l?dz 2009. gada 1. apr?lim.

2) [1994. gada likuma] 25. panta 6. punkt? ietvertu nosac?jumu, ka pieteikums par priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu ir j?iesniedz termi?os, kas paredz?ti vai nu noteikumos, vai saska?? ar tiem, nepiem?ro pieteikumiem par t? priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu, kas bija iekas?jams taks?cijas period? l?dz 1997. gada 1. maijam un attiec?b? uz kuru pieteic?jam bija vajadz?gie pier?d?jumi, ja pieteikums ir iesniegts l?dz 2009. gada 1. apr?lim.

[..]

4) Šo pantu uzskata par st?jušos sp?k? 2008. gada 19. mart?.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

9 Sabiedr?ba *Compass*, kas nodarbojas tostarp ar sabiedrisk?s ?din?šanas pakalpojumu sniegšanu, l?dz atmaks?t summas, ko t? nepamatoti samaks?jusi k? PVN attiec?b? konkr?ti uz diviem taks?cijas periodiem (ceturkš?iem), kas nosl?dz?s 1997. gada janv?r? un apr?l?.

10 1996. gad? Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste pazi?oja par ieceri groz?t ties?bu aktus par p?rmaks?t? PVN atmaks?šanu un samazin?t no sešiem gadiem l?dz tr?s gadiem š?das atmaksas pieteikumu noilguma termi?u. Šie groz?jumi st?j?s sp?k? 1996. gada 4. decembr?. 2002. gada 11. j?lija spriedum? *Marks & Spencer* (C?62/00, EU:C:2002:435) Tiesa nosprieda, ka šie valsts ties?bu akti bija pretrun? efektivit?tes un tiesisk?s pa??v?bas principiem, jo tajos ar atpaka?ejošu sp?ku un bez p?rejas posma tika sa?sin?ts termi?š, kur? var pras?t nepamatoti samaks?t? PVN atmaksu.

11 *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* (Apel?cijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu tiesu pal?ta) Apvienot? Karaliste) šo judikat?ru piem?roja attiec?b? uz pieteikumiem par priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu, jo ar? š?du pieteikumu iesniegšanas noilguma termi?u Apvienot? Karaliste kopš 1997. gada 1. maija bija samazin?jusi no sešiem gadiem l?dz tr?s gadiem. Liet? *Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners* ((2006) *EWCA Civ 70*) min?t? tiesa nosprieda, ka, t? k? š? noilguma termi?a sa?sin?šana bija veikta bez p?rejas posma, person?m, kuru ties?bas uz priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu ir raduš?s l?dz 1997. gada 1. maijam, bija j??auj iesniegt š?du pieteikumu un šis jaunais termi?š attiec?b? uz t?m nebija j?piem?ro. Šo *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* (Apel?cijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu tiesu pal?ta)) spriedumu 2008. gada 23. janv?r? atst?ja negroz?tu *House of Lords* spriedum? *Fleming* un *Condé Nast/Commissioners* ((2008) *UKHL 2*).

12 Š? *House of Lords* sprieduma rezult?t? *Commissioners* public?ja administrat?vu priekšrakstu (*Business Brief 07/08*, (2008) *STI 311 (Issue 8)*), kur? š? nodok?u iest?de pazi?oja, ka PVN pieteikumi, kas iesniegti p?c jaun? tr?sgadu termi?a beig?m, dr?kst attiekties uz

“p?rmaks?to PVN, kas samaks?ts vai deklar?ts taks?cijas periodos, kuri nosl?gušies l?dz 1996. gada 4. decembrim”, k? ar? “priekšnodokl? samaks?to PVN, kura atskait?šanas ties?bas ir raduš?s taks?cijas periodos, kas nosl?gušies l?dz 1997. gada 1. maijam.” T?d?j?di abi šie datumi atbilda dienai, kad st?j?s spēkā sa?sin?tais tr?sgadu noilguma termi?š, kur? iesniedzami, no vienas puses, pieteikumi par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu, proti, 1996. gada 4. decembris, un, no otras puses, pieteikumi par priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu, proti, 1997. gada 1. maijs. Tagad šie PVN pieteikumi tiek d?v?ti par “*Fleming* pieteikumiem”. Šie noilguma termi?i attiec?b? uz šo abu veidu pieteikumiem tika kodific?ti 2008. gada likuma 121. pant?.

13 No iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka 2006. gada j?nij? *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* (Apel?cijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu tiesu pal?ta)) nosprieda, ka vair?ki pakalpojumi, ko *Compass* sniedza auksto p?rtikas produktu sagatavošan? un par kuriem *Compass* iekas?ja un deklar?ja PVN, nebija apliekami ar PVN. Min?t? tiesa uzskat?ja, ka saska?? ar valsts ties?bu aktiem atbilstoši Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkt? at?autajai atk?pei šie pakalpojumi ir apliekami ar PVN p?c nulles likmes.

14 T?p?c *Commissioners* atzina, ka *Compass* bija veikusi PVN p?rmaksu. 2008. gada janv?r? *Compass* iesniedza divus pieteikumus par laik? no 1973. gada 1. apr??a l?dz 2002. gada 2. febru?rim p?rmaks?t? PVN atmaks?šanu.

15 *Commissioners* atmaks?ja PVN, ko *Compass* bija nepamatoti samaks?jusi par laikposmiem no 1973. gada 1. apr??a l?dz 1996. gada 31. oktobrim. Turpretim pieteikumus par t? PVN atmaksu, kuru š? sabiedr?ba bija p?rmaks?jusi p?r?jos periodos, š? nodok?u iest?de noraid?ja t?p?c, ka šiem pieteikumiem bija iest?jies noilgums. Proti, t? uzskat?ja, ka tr?sgadu noilguma termi?š bija spēcies 1996. gada 4. decembr? attiec?b? uz taks?cijas periodiem, kas nosl?gušies p?c š?s dienas, un ka dien?, kad *Compass* iesniedza min?tos pieteikumus, tas bija beidzies. T?p?c, k? nor?da iesniedz?jtiesas, pamatliet? apl?koti tiek tikai divi *Compass* taks?cijas periodi, kas nosl?gušies p?c 1996. gada 4. decembra un pirms 1997. gada 1. maija, šai sabiedr?bai neapstr?dot, ka noilgums ir likum?gi iest?jies p?c š? p?d?j? min?t? datuma.

16 Tad *Compass* iesniedza pras?bu *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirm?s instances tiesa (Nodok?u lietu tiesu pal?ta), Apvienot? Karaliste) par *Commissioners* atteikšanos tai atmaks?t PVN, ko t? bija nepamatoti samaks?jusi par šiem abiem taks?cijas periodiem. Š?s pras?bas pamatošanai t? apgalvo, ka atš?ir?g? attieksme pret t?du iesniegumu par iekas?t? PVN atmaks?šanu, k?du t? iesniegusi, un pieteikumu par priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu ir pretrun? vienl?dz?gas attieksmes principam. Proti, *Compass* uzskata, ka nav pamatoti, ka attiec?b? uz vieniem un tiem pašiem taks?cijas periodiem nodok?a maks?t?js var iesniegt pieteikumu PVN atskait?šanai, bet ne pieteikumu par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu. Apvienot?s Karalistes tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? laicisk? atš?ir?ba starp tr?sgadu noilguma termi?a spēkā st?šan?s datumu, kura t?d?j?di rada atš?ir?gu attieksmi pret abu šo veidu pieteikumiem un ir ar š? noilguma termi?a noteikšanas pamat? esošo notikumu priekšv?sturi saist?tas gluži nejaušas sagad?šan?s rezult?ts, neesot objekt?vi attaisnota.

17 Šajos apst?k?os *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirm?s instances tiesa (Nodok?u lietu tiesu pal?ta)) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai no atš?ir?g?s attieksmes, k?da Apvienotaj? Karalist? ir pret *Fleming* pieteikumiem par iekas?to PVN (kurus var?ja veikt par taks?cijas periodiem, kas beidz?s pirms 1996. gada 4. decembra) un *Fleming* pieteikumiem par atskait?mo PVN (kurus var?ja veikt par taks?cijas periodiem, kas beidz?s pirms 1997. gada 1. maija – proti, v?l?k nek? *Fleming* pieteikumus par iekas?to PVN), izriet:

- a) Savienības tiesību vienlīdzīgas attieksmes principa pārskums un/vai
- b) Savienības tiesību nodokļu neitralitātes principa pārskums, un/vai
- c) Savienības tiesību efektivitātes principa pārskums, un/vai
- d) kāda cita šajā ziņā nozīmīga Savienības tiesību principa pārskums?

2) Ja atbilde uz kādu no pirmajiem jautājumiem a)–d) daļu ir apstiprinoša, kā būtu jāizturas pret *Fleming* pieteikumiem par iekasēto PVN attiecībā uz laikposmu no 1996. gada 4. decembra līdz 1997. gada 30. aprīlim?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

18 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai nodokļu neitralitātes, vienlīdzīgas attieksmes un efektivitātes principiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, kurā ir paredzēti atšķirīgi pārējas posmi, kādos sašins noilguma termiņš, no vienas puses, pieteikumiem par nepamatoti samaksētu PVN atmaksāšanu un, no otras puses, pieteikumiem par priekšnodokļa samaksētu PVN atskaitēšanu, un kura rezultātā pieteikumiem attiecībā uz diviem taksācijas ceturkšņiem ir atšķirīgi noilguma termiņi atkarībā no tā, vai šie pieteikumi ir par nepamatoti samaksētu PVN atmaksāšanu vai par priekšnodokļa samaksētu PVN atskaitēšanu.

19 Kā izriet no iesniedzējtiesas nolūmuma, atbilstoši 1994. gada likuma 80. panta 4. punktam un 25. panta 6. punktam, kas īstenoti ar 1995. gada Noteikumu par pievienotās vērtības nodokli, redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem, 29. panta 1.A punktu un uz kuriem ir izdarīta atsauce 2008. gada likuma 121. pantā, gan pieteikumiem par nepamatoti samaksētu PVN atmaksāšanu, gan pieteikumiem par priekšnodokļa samaksētu PVN atskaitēšanu ir viens un tas pats sašins tāis trīsgadu noilguma termiņš. Turpretim datums, no kura šis termiņš kāst piemērojams, kāds tas izriet no pārējas posmiem, kas noteikti *Commissioners* praksi kodificējošajā 2008. gada likuma 121. pantā un ar kuriem ir paredzēts nodrošināt atbilstību Savienības tiesībām, kā izklāstīts šā sprieduma 10.–12. punktā, šo abu veidu pieteikumiem ir atšķirīgs. No vienas puses, saskaņā ar 2008. gada likuma 121. panta 1. punktu šo trīsgadu noilguma termiņu nepiemēro pieteikumam par nepamatoti samaksētu PVN atmaksāšanu attiecībā uz summu, kas iegrāmatota vai samaksāta par taksācijas periodu, kurš beidzies pirms 1996. gada 4. decembra, ja šis pieteikums ir iesniegts līdz 2009. gada 1. aprīlim. No otras puses, šā 121. panta 2. punktā ir noteikts, ka minēto noilguma termiņu nepiemēro pieteikumam par tādā priekšnodokļa samaksētu PVN atskaitēšanu, kas bija iekasējams taksācijas periodā līdz 1997. gada 1. maijam, ja šis pieteikums ir iesniegts līdz 2009. gada 1. aprīlim.

20 No iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka *Compass* pieteikums par nepamatoti samaksētu PVN atmaksāšanu tika noraidīts, pamatojoties uz 2008. gada likuma 121. panta 1. punktu un tajā paredzēto trīsgadu noilguma termiņu, kas ir piemērojams taksācijas periodiem, kuri noslēgušies pēc 1996. gada 4. decembra. Būtu bijis citādi, ja sabiedrība būtu iesniegusi pieteikumu par priekšnodokļa samaksētu PVN atskaitēšanu, jo trīs gadu noilguma termiņš attiecībā uz šā veida pieteikumu būtu piemērojams tikai taksācijas periodiem, kas noslēgušies pēc 1997. gada 1. maija.

21 Pirmām kārtām ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nodokļu neitralitātes princips it paši nepieļauj PVN ziņā atšķirīgi attiekties pret līdzīgām precēm vai pakalpojumiem, starp kuriem tād pastāv konkurence (spriedumi, 2001. gada 3. maijs, Komisija/Francija,

C?481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts, k? ar? 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts).

22 Ta?u iesniedz?jtiesas Tiesai nos?t?tajos lietas materi?los nekas ne?auj dom?t, ka PVN zi?? attieksme pret *Compass* sniegtajiem pakalpojumiem b?tu bijusi atš?ir?ga no attieksmes pret l?dz?giem konkur?joša saimniecisk?s darb?bas subjekta pakalpojumiem.

23 Proti, k? secin?jumu 54. punkt? nor?da ?ener?ladvok?ts, visiem pieteic?jiem, tostarp sabiedr?bai *Compass*, noteikumus par termi?iem *Commissioners* piem?roja vien?di un atkar?b? no to pras?jumu b?t?bas, proti, vai nu tie bija par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu, vai priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu.

24 Otr?m k?rt?m jaut?jum? par vienl?dz?gas attieksmes principu Tiesa ir nospriedusi, ka, lai ar? vienl?dz?gas attieksmes principu PVN jom? iemiesojš? nodok?u neitralit?tes principa neiev?rošana ir iedom?jama tikai konkur?jošu saimniecisk?s darb?bas subjektu starp?, par visp?r?g? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu nodok?u jom? var liecin?t cita veida diskrimin?cija, kas ietekm? saimniecisk?s darb?bas subjektus, kuri, lai ar? neb?dami konkurenti, var atrasties cit?d? zi?? sal?dzin?m? st?vokl? (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2008. gada 10. apr?lis, *Marks & Spencer*, C?309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts).

25 Past?v?g?s judikat?ras atzi?a ir t?da, ka vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pums atš?ir?gas attieksmes d?? ir iedom?jams tikai tad, ja apl?kojam?s situ?cijas ir sal?dzin?mas visos t?m rakstur?gajos aspektos (spriedums, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c., C?127/07, EU:C:2008:728, 25. punkts). Atš?ir?g?s situ?cijas raksturojošie aspekti un t?gad šo situ?ciju sal?dzin?m?ba ir j?noskaidro un j?nov?rt? tostarp attiec?go ties?bu normu priekšmeta un m?r?a gaism?, neaizmirstot, ka t?lab j??em v?r? ar? apl?kot? ties?bu akta jomas principi un m?r?i (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c., C?127/07, EU:C:2008:728, 26. punkts, k? ar? spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO*, C?390/15, EU:C:2017:174, 42. punkts).

26 T?d?j?di ir j?izv?rt?, vai attiec?b? uz 2008. gada likuma 121. pant? paredz?tajiem noilguma termi?iem situ?cija, kur? atrodas t?ds saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš k? *Compass* v?las sa?emt nodok?u iest?d?m nepamatoti samaks?t? PVN atmaksu, ir sal?dzin?ma ar situ?ciju, kur? atrodas k?ds cits saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš l?dz atskait?t PVN, ko tas priekšnodokl? samaks?jis š?m paš?m iest?d?m.

27 Šaj? zi?? *Compass* uzskata, ka situ?cija, kur? atrodas t?ds saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš l?dz nepamatoti samaks?t? PVN atmaksu, ir sal?dzin?ma ar situ?ciju, kur? atrodas saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš l?dz atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, t?p?c, ka tostarp, k? izrietot no 2008. gada 10. apr??a sprieduma *Marks & Spencer* (C?309/06, EU:C:2008:211), abiem šiem subjektiem ir ties?bas uz PVN pras?jumu pret nodok?u iest?d?m. Savuk?rt Apvienot? Karaliste un Eiropas Komisija apgalvo, ka š?s situ?cijas nav sal?dzin?mas, jo abu šo veidu pieteikumu pamat? esoš?s ties?bas p?c savas juridisk?s b?t?bas ir atš?ir?gas.

28 T?lab, lai var?tu nov?rt?t, vai min?t?s situ?cijas ir vai nav sal?dzin?mas, pirmk?rt, ir j?noskaidro aspekti, kas raksturo t?du pieteikumu par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu k? tas, kuru ir iesniegusi *Compass*. Šaj? zi?? ir j?atg?dina ar?, ka Sest? direkt?va neparedz nevienu normu par PVN, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, korekciju no r??ina izrakst?t?ja puses. Š?dos apst?k?os princip? dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi, k?dos PVN, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, var?tu tikt kori??ts (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, C?454/98, EU:C:2000:469, 48. un 49. punkts, k? ar? spriedumu, 2013. gada 11. apr?lis, *Rusedespred*, C?138/12, EU:C:2013:233, 25. punkts).

29 Tiesas pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka tiesības uz nodokū, kas dalībvalstī iekasēti pretēji Savienības tiesībām, atmaksu ir šāds nodokūus aizliedzošs Savienības tiesību normās, kās tās ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums (skat. it īpaši spriedumus, 1983. gada 9. novembris, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, 12. punkts; 2001. gada 8. marts, *Metallgesellschaft u.c.*, C-397/98 un C-410/98, EU:C:2001:134, 84. punkts, kā arī 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail u.c.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 24. punkts). Tādējādi dalībvalstij principā ir pienākums atmaksēt nodokūus, kas iekasēti, pārķēpjot Savienības tiesības (skat. it īpaši spriedumus, 1997. gada 14. janvāris, *Comateb u.c.*, no C-192/95 līdz C-218/95, EU:C:1997:12, 20. punkts, kā arī 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail u.c.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 24. punkts).

30 Pieteikuma par nepamatoti samaksātu PVN atmaksāšanu pamatā ir nepamatotu maksājumu atgāšanas tiesības, kuru mērķis atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ir novērst no nodokā nesaderības ar Savienības tiesībām izrietošās sekas, neitralizējot finansiālo slogu, kas nepamatoti ir uzlikts tirgus dalībniekam, kurš galu galā to ir faktiski samaksājis (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss un Sauer/Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 23. punkts).

31 Tāpēc jānorāda, ka šīs tiesības uz atmaksu raksturojošais un to pamatā esošais aspekts ir apstākļi, ka nodokā maksātājs ir nodokūu iestādēm pretrunā Savienības tiesībām nepamatoti PVN formā samaksājis kādu summu. Tieši šā PVN nepamatotība ir tas, kas pamato tiesības uz atgāšanu un atbilstoši nosacījumiem, kas katras dalībvalsts tiesībās ir noteikti, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principus, nodrošina, ka attiecībā uz šo nodokā maksātāju tiek neitralizēts no šā maksājuma izrietošais finansiālais slogs.

32 Otrkārt, jāatgādā, ka noskaidrojami aspekti, kas raksturo pieteikums par priekšnodokļa samaksātu PVN atskaitēšanu, ir jānorāda, ka tiesības uz nepamatoti samaksātu PVN atmaksāšanu izriet no vispārīgiem Savienības tiesību principiem, kā secinājumu 59. punktā norāda enerģētiskās un kā izriet no šā sprieduma 29. un 30. punkta, savukārt tiesības uz priekšnodokļa samaksātu PVN atskaitēšanu ir paredzētas Sestās direktīvas 17. un nākamajos punktos.

33 Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokūu maksātāju tiesības no maksājuma PVN atskaitēt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādājamo precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincipi. PVN atskaitēšanas tiesības ir neatņemama PVN mehānismā sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 25. un 26. punkts, kā arī 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 30. un 31. punkts).

34 Atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokā maksātāju no visā viņa saimnieciskās darbības gaitā maksājamo vai jau samaksātu PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokā piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētās darbības pašas principā ir apliekamas ar PVN (spriedumi, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts; 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 48. punkts, kā arī 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 43. punkts).

35 Tādējādi Tiesa jau ir nospriedusi, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu attiecas tikai uz maksājamo nodokūiem un nevar tikt piemērotas PVN, par kuru rēķins ir izrakstīts un kas nodokūu administrācijai ir samaksāts kā dāni (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*

, C-35/05, EU:C:2007:167, 23. un 27. punkts, k? ar? 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 47. punkts).

36 T?p?c atš?ir?b? no aspekta, kas raksturo ties?bas uz nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu, no PVN meh?nisma, kas izveidots ar kop?go PVN sist?mu, izrietošo PVN atskait?šanas ties?bu pamat? ir nodok?a par?da esam?ba.

37 No iepriekš izkl?st?t? izriet, ka ar ties?b?m uz nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu ir dom?ts labot situ?ciju, kas izriet no Savien?bas ties?bu p?rk?puma, ?aujot šo ties?bu subjektam neitraliz?t nepamatoti ciesto finansi?lo slogu, savuk?rt ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu izriet no pašas kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanas t?lab, lai PVN, kas ir j?maks? vai ir samaks?ts saist?b? ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu, kura ir aplikama ar PVN, nesegtu šis subjekts, t?d?j?di nodrošinot š?s darb?bas fisk?l? sloga neitralit?ti.

38 K? secin?jumu 60. punkt? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, š?da pašu attiec?go ties?bu un to m?r?u atš?ir?ba attaisno, ka katr?m no š?m ab?m ties?b?m var b?t paš?m savs tiesiskais rež?ms, tostarp jaut?jum? gan par to saturu, gan t?diem to izmantošanas nosac?jumiem k? noilgums pras?b?m, ar kur?m paredz?ts uz š?m ties?b?m uzst?t, konkr?t?k – datumu, no kura š?ds termi?š k??st piem?rojams.

39 T?p?c tas, ka var uzskat?t, k? rakstveida apsv?rumos nor?da *Compass*, ka gan subjektam, kuram ir ties?bas sa?emt nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu, gan subjektam, kuram ir ties?bas sa?emt priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu, abiem ir PVN pras?jums pret nodok?u iest?d?m, pats par sevi v?l neliiek secin?t, ka vi?u situ?cija b?tu sal?dzin?ma, lai var?tu piem?rot principu par vienl?dz?gu attieksmi nodok?u jom?, jo gan šo ties?bu juridisko rež?mu m?r?i, gan tos raksturojošie aspekti ir fundament?li atš?ir?gi. Iev?rojot š?s atš?ir?bas, valstu nodok?u iest?d?m nav pien?kuma pret min?to ties?bu subjektiem attiekties vien?di jaut?jum? par regul?jumu attiec?b? uz noilguma termi?iem, kas piem?rojami pieteikumiem saist?b? ar š?m ties?b?m, nedz, konkr?ti, paredz?t vien?du jaun? noilguma termi?a sp?k? st?šan?s un piem?rošanas datumu.

40 Turkl?t jaut?jum? par 2008. gada 10. apr??a spriedumu *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), kuru – k? atg?din?ts š? sprieduma 27. punkt? – rakstveida apsv?rumos ir piesaukusi *Compass*, ir j?nor?da, ka min?t? sprieduma 50. punkt? Tiesa patieš?m ir nor?d?jusi, ka visp?r?jais vienl?dz?gas attieksmes princips var tikt piem?rots situ?cij?, kur? visiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem ir k?das pras?juma ties?bas saist?b? ar PVN un kur? tie visi cenšas sa?emt atmaksu no nodok?u iest?d?m, un to atmaksas pieteikums tiek izv?rt?ts atš?ir?gi. Tom?r min?taj? spriedum? Tiesas veikta Savien?bas ties?bu interpret?cija attiec?s uz situ?ciju, kur? visi saimniecisk?s darb?bas subjekti v?l?j?s sa?emt nodok?u iest?d?m nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu un kur? attieksme pret vi?u atmaksas pieteikumu bija atš?ir?ga. T?d?j?di, ?emot v?r? min?taj? spriedum? iztirz?to faktu atš?ir?bas no pamatliet? apl?kotajiem, interpret?cija, ko Tiesa veikusi min?taj? spriedum?, neliiek apšaub?t atzi?u, ka ties?bas uz nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu un ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu p?c savas iedabas ir atš?ir?gas.

41 No iepriekš izkl?st?t? izriet, ka attiec?b? uz noilguma termi?u piem?rošanas p?rejas posmiem, kas paredz?ti 2008. gada likuma 121. pant? un ar kuriem, k? izriet no š? sprieduma 19. punkta, ir dom?ts nodrošin?t atmaksas sa?emšanas ties?bu efektivit?ti un pan?kt atbilst?bu Savien?bas ties?b?m, situ?cija, kur? ir t?ds saimniecisk?s darb?bas subjekts, kas k? *Compass* v?las sa?emt t? PVN atmaksu, kuru tas nepamatoti samaks?jis valsts nodok?u iest?d?m, nav sal?dzin?ma ar situ?ciju, kur? atrodas k?ds cits saimniecisk?s darb?bas subjekts, kas l?dz atskait?t PVN, ko tas š?m paš?m iest?d?m ir samaks?jis k? priekšnodokli. T?p?c vienl?dz?bas principam nav pretrun?, ka attieksme pret š?m ab?m situ?cij?m jaut?jum? par termi?iem, kas izriet

no šiem p?rejas posmiem, ir atš?ir?ga.

42 Treš?m k?rt?m par pirm? jaut?juma izv?rt?jumu efektivit?tes principa gaism? ir j?atg?dina, ka Tiesa par sader?gu ar Savien?bas ties?b?m ir atzinusi sapr?t?gu termi?u noteikšanu pras?bas iesniegšanai, kuru neiev?rošanas gad?jum? tiesisk?s droš?bas interes?s iest?jas noilgums, vienlaikus aizsarg?jot ieinteres?to personu un attiec?go iest?di. Proti, š?di termi?i nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu to ties?bu ?stenošanu, kas izriet no Savien?bas ties?bu sist?mas, pat ja princip? š?da termi?a izbeigšan?s sekas ir t?das, ka celt? pras?ba tiek piln?b? vai da??ji noraid?ta (šaj? zi?? skat. spriedumus, 1997. gada 17. j?lijs, *HaahrPetroleum*, C?90/94, EU:C:1997:368, 48. punkts, k? ar? 2011. gada 8. septembris, *Q?Beef un Bosschaert*, C?89/10 un C?96/10, EU:C:2011:555, 36. punkts). Šaj? zi?? valsts ties?b?s paredz?tais tr?sgadu noilguma termi?š izr?d?s esam sapr?t?gs (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2002. gada 11. j?lijs, *Marks & Spencer*, C?62/00, EU:C:2002:435, 35. punkts, k? ar? 2010. gada 15. apr?lis, *Barth*, C?542/08, EU:C:2010:193, 28. punkts).

43 Turkl?t 2002. gada 11. j?lija sprieduma *Marks & Spencer* (C?62/00, EU:C:2002:435) 38. punkt? Tiesa ir jau nospriedusi, ka efektivit?tes princips pie?auj, ka ar valsts ties?bu aktiem sa?sina termi?u, kur? var l?gt atmaks?t summas, kas iekas?tas, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas, ar nosac?jumu, ka ne tikai šis jaunais termi?š ir sapr?t?gs, bet ar? ka šie jaunie ties?bu akti ietver p?rejas rež?mu, kas atv?l nodok?u maks?t?jiem pietiekami ilgu laiku p?c to pie?emšanas iesniegt atmaks?šanas pieteikumus, kurus tiem b?tu bijušas ties?bas iesniegt atbilstoši iepriekš sp?k? esošajiem ties?bu aktiem.

44 Ta?u j?konstat?, k? rakstveida apsv?rumos nor?da Apvienot? Karaliste, ka t?da ties?bu norma, kur? k? 2008. gada likuma 121. pant? ir paredz?ti p?rejas posmi attiec?b? uz sa?sintu noilguma termi?u piem?rošanu pieteikumiem par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu un pieteikumiem par priekšnodokli samaks?t? PVN atskait?šanu, atbilst nosac?jumiem, kurus Tiesa izvirez?jusi 2002. gada 11. j?lija spriedum? *Marks & Spencer* (C?62/00, EU:C:2002:435).

45 Apst?klis, ka p?rejas posmi, k?dos jaunie sa?sintie noilguma termi?i k??st piem?rojami, ir atš?ir?gi atkar?b? no t?, vai tie attiecas uz vienu vai otru termi?u, kas ir piem?rojami šo abu veidu pieteikumiem, nevar nek?di ietekm?t konstat?jumu, jo min?to termi?u ieviešanas laik? tie nepadara neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu nepamatoti samaks?t? PVN atmaksu, k? ar? priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu. T? k? pamatliet? apl?kotaj? situ?cij? sa?sintais abu liet? apl?koto veidu pieteikumu noilguma termi?š ir piem?rojams no 1996. gada 4. decembra attiec?b? uz pirm? veida pieteikumiem un no 1997. gada 1. maija attiec?b? uz otr? veida pieteikumiem, k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 12. punkt?, šis sa?sintajums, kuram p?rejas posmu d?? nav bijis atpaka?ejoša sp?ka, ir nodrošin?jis, ka t?du ties?bu subjektu k? *Compass r?c?b?* ir faktiski tr?sgadu termi?š, kur? iesniegt savus pieteikumus attiec?b? uz periodiem, kas ir attiec?gi p?c 1996. gada 4. decembra pirm? veida pieteikumu gad?jum? un p?c 1997. gada 1. maija – otr? veida pieteikumu gad?jum?. T?p?c ir j?konstat?, ka, t? k? pamatliet? apl?kotie termi?i ir sapr?t?gi, š?di ties?bu akti nav pretrun? efektivit?tes principam.

46 No iepriekš izkl?st?tajiem apsv?rumiem izriet, ka uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka nodok?u neitralit?tes, vienl?dz?gas attieksmes un efektivit?tes principiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, kur? ir paredz?ti atš?ir?gi p?rejas posmi, k?dos sa?sint?ms noilguma termi?š, no vienas puses, pieteikumiem par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu un, no otras puses, pieteikumiem par priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu, un kura rezult?t? pieteikumiem attiec?b? uz diviem taks?cijās ceturkš?iem ir atš?ir?gi noilguma termi?i atkar?b? no t?, vai šie pieteikumi ir par nepamatoti samaks?t? PVN atmaks?šanu vai par priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu.

Par otro jautājumu

47 Ēmot vērē uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jēatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

48 Attiecēbē uz pamatlietas pusēm šē tiesvedēba ir stadija procesē, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tē lemē par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlēdzinēmi.

Ar šēdu pamatojumu Tiesa (ceturtē palēta) nospriēž:

Nodokēu neitralitētes, vienlēdzēgas attieksmes un efektivitētes principiēm ir pretrunē tēds valsts tiesiskais regulējums kē pamatlietē aplēkotais, kurē ir paredzēti atšēirēgi pērejas posmi, kēdos saēsinēms noilguma termiēš, no vienas puses, pieteikumiem par nepamatoti samaksētē pievienotē s vērtēbas nodokēa atmaksēšanu un, no otras puses, pieteikumiem par priekšnodoklē samaksētē pievienotē s vērtēbas nodokēa atskaitēšanu, un kura rezultētē pieteikumiem attiecēbē uz diviem taksēcijas ceturkšēiem ir atšēirēgi noilguma termiēi atkarēbē no tē, vai šie pieteikumi ir par nepamatoti samaksētē pievienotē s vērtēbas nodokēa atmaksēšanu vai par priekšnodoklē samaksētē pievienotē s vērtēbas nodokēa atskaitēšanu.

[Paraksti]

* Tiesvedēbas valoda – angēu.