

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 14 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimas – Teisė į PVM atskaitą – Tvarka – Vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principai – Veiksmingumo principas – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose nustatytas senaties terminas“

Byloje C-38/16

dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [(Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius), Jungtinės Karalystės] 2016 m. sausio 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Compass Contract Services Limited

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe ir C. Lycourgos (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. gruodžio 8 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Compass Contract Services Limited*, atstovaujamos QC D. Scorey bei O. Jarratt, ir D. Stephens,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos D. Robertson ir M. Holt, padedamą baristerio A. Macnab,

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir M. Wasmeier,

susipažinęs su 2017 m. kovo 2 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Europos Sąjungos teisės vienodo požiūrio, mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Compass Contract Services Limited* (toliau – *Compass*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (toliau – *Commissioners*) ginčą dėl pastarosios atsisakymo grąžinti *Compass* nepagrįstai sumokėtą pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagrindiniame byloje taikomos redakcijos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokestio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnyje „Teisės ? atskait? atsiradimas ir apimtis“ buvo numatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes;

c) [PVM], kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir 6 straipsnio 3 dalį.

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje „Teisė ? atskait? reglamentuojančios taisyklės“ buvo nustatyta:

„1. Kad galėtų pasinaudoti teise ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą;

b) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatomis – turėti importo dokumentą, kuriame nurodyta, kad jis yra siuntos gavėjas ar importuotojas, ir nurodyta mokėtina mokesčio suma ar informacija, leidžianti tai sumą apskaičiuoti;

c) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies c punkto nuostatomis – laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytą formalumą;

d) kai apmokestinamasis asmuo privalo sumokėti mokestį kaip klientas ar pirkėjas pagal 21 straipsnio 1 dalies nuostatas – laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytą formalumą.

2. Apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visų mokesčio sumų, kurių per tą patį laikotarpį jis gijo teisę atskaityti, ir gali tą teisę pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

<...>

3. Valstybės narės nustato sąlygas ir tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurio jis neatskaito pagal 1 ir 2 dalį nuostatas.

4. Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskaičiuotą mokesčio sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą į kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas.

<...>“

Jungtinės Karalystės teisė

5 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – 1994 m. PVM įstatymas) 25 straipsnyje nustatyta:

„<...>

2. Laikydamasis šio straipsnio nuostatų, kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje [apmokestinamasis asmuo] turi teisę traukti į kreditą atskaitytino pagal 26 straipsnį PVM sumą ir vėliau atskaityti šią sumą iš mokėtino PVM, kurį jis surinko.

<...>

6. Mokestis pagal šio straipsnio 2 dalį neatskaitomas ir PVM kreditas nesumokamas, jeigu nepateikiama prašymo tokiais terminais ir tokiu būdu, kaip nustatyta teisės aktuose arba pagal juos, ir asmens, kuris neatliko jokio apmokestinamojo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo per atitinkamą laikotarpį arba anksčiau, atveju PVM kreditui išmokėti taikomos, *Commissioners* nuomone, tinkamos sąlygos (jeigu tokių yra), įskaitant sąlygas, susijusias su mokesčio grąžinimu konkrečiomis aplinkybėmis.“

6 1994 m. PVM įstatymo 80 straipsnyje numatyta:

„Kreditas arba grąžinimas atitinka deklaruoto arba sumokėto PVM perviršį.

<...>

4. Gavusi prašymą pagal šį straipsnį *Commissioners* neprivalo:

a) suteikti PVM kredito asmeniui pagal 1 arba 1A dalį arba

b) grąžinti sumos asmeniui pagal 1B dalį,

jeigu prašymas buvo pateiktas praėjus trejiems metams po atitinkamos datos.“

7 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Value Added Tax Regulations 1995* (1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio reglamentas) 29 straipsnyje įgyvendintas minėtas 1994 m. PVM įstatymo 25 straipsnis. Šio 29 straipsnio 1 ir 1 A dalys suformuluotos taip:

„1. Nepažeidžiant 1 A dalies <...> ir, jeigu *Commissioners* neišdavė kitokio bendro ar specialaus leidimo arba nurodymo, asmuo, prašantis atskaityti pirkimo PVM pagal [1994 m. PVM] įstatymo 25 straipsnio 2 dalį, turi tai daryti pateikdamas deklaraciją už ataskaitinį laikotarpį, per kurį PVM tapo mokėtinas.

1A. *Commissioners* negali nei leisti, nei ?pareigoti asmens prašyti atskaityti pirkimo PVM, o prašymas atskaityti turi b?ti pateiktas ne v?liau kaip per trejus metus nuo tos dienos, kai tur?jo b?ti pateikta deklaracija už ataskaitin? laikotarp?, per kur? PVM tapo mok?tinas.“

8 *Finance Act 2008* (2008 m. Finans? ?statymas; toliau – 2008 m. ?statymas) 121 straipsnyje nustatyta:

„Ankstesni prašymai d?l PVM: papildomi terminai

1. [1994 m. PVM ?statymo] 80 straipsnio 4 dalies reikalavimas, pagal kur? numatyta, kad šiame straipsnyje nurodytas prašymas turi b?ti pateiktas per trejus metus nuo atitinkamos datos, netaikomas jokiam ankstesniam nei 2009 m. balandžio 1 d. prašymui d?l sumos, kuri buvo ?traukta ? apskait? arba sumok?ta už nurodyt? ataskaitin? laikotarp?, pasibaigus? iki 1996 m. gruodžio 4 d.

2. [2008 m. ?statymo] 121 straipsnio 2 dalies reikalavimas, pagal kur? prašymas atskaityti pirkimo PVM turi b?ti pateiktas per terminus, numatytus teis?s aktuose arba pagal juos, netaikomas prašymui atskaityti pirkimo PVM, kuris tapo mok?tinas nurodytu ataskaitiniu laikotarpiu, pasibaigusiu iki 1997 m. geguž?s 1 d., ir d?l kurio prašytojas turi reikalaujamus ?rodymus, jeigu prašymas teikiamas iki 2009 m. balandžio 1 d.

<...>

4. Šis straipsnis laikomas ?sigaliojusi nuo 2008 m. kovo 19 d.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

9 *Compass*, kuri yra, be kita ko, maitinimo paslaugas teikianti bendrov?, prašo gr?žinti sumas, nepagr?stai sumok?tas kaip PVM už ataskaitinius laikotarpius (ketvir?ius), kurie pasibaig? 1997 m. sausio ir balandžio m?n.

10 1996 m. Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Jungtin? Karalyst? praneš?, kad ketina pakeisti teis?s aktus d?l PVM permokos gr?žinimo ir sumažinti senaties termin? prašymams d?l toki? gr?žinim? pateikti nuo šešeri? iki trej? met?. Šis pakeitimas ?sigaliojo 1996 m. gruodžio 4 d. 2002 m. liepos 11 d. Sprendime *Marks & Spencer* (C?62/00, EU:C:2002:435) Teisingumo Teismas nusprend?, kad veiksmingumo ir teis?t? l?kesi? apsaugos principas draudžia šiuos nacionalin?s teis?s aktus, nes jais atgaline data ir be pereinamojo laikotarpio buvo sutrumpintas terminas, per kur? buvo galima prašyti gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM.

11 *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* [(Apeliacinis teismas, Civilini? byl? skyrius, Anglija ir Velsas), Jungtin? Karalyst?] perk?l? ši? jurisprudencij? ir ? prašym? atskaityti pirkimo PVM srit?, nes 1997 m. geguž?s 1 d. Jungtin? Karalyst? taip pat nuo šešeri? iki trej? met? sutrumpino senaties termin? tokiems prašymams pateikti. Byloje *Michael Fleming (t/a Bodycraft) / Commissioners* [(2006) EWCA Civ 70] min?tas teismas nusprend?: kadangi šis senaties terminas buvo sutrumpintas be pereinamojo laikotarpio, asmenims, kuri? teis? atskaityti pirkimo PVM atsirado iki 1997 m. geguž?s 1 d., tur?jo b?ti leista pateikti tok? prašym? ir šis naujas terminas jiems neturi b?ti taikomas. Š? *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* [(Apeliacinis teismas, Civilini? byl? skyrius), Anglija ir Velsas] sprendim? 2008 m. sausio 23 d. patvirtino *House of Lords* Sprendime *Fleming ir Condé Nast / Commissioners* [(2008) UKHL 2].

12 Po min?to *House of Lords* sprendimo *Commissioners* paskelb? administracin? doktrin? [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], kurioje buvo nurodyta, kad prašymai d?l PVM, pateikti pasibaigus naujam trej? met? terminai, gali b?ti susij? su „surinkto PVM permoka, kuri

buvo sumokėta arba deklaruota už ataskaitinį laikotarpį, pasibaigusį iki 1996 m. gruodžio 4 d.“, ir su „pirkimo PVM, kurį atskaityti atsirado teisė ataskaitiniu laikotarpiu, pasibaigusiu iki 1997 m. gegužės 1 d.“ Taigi šios dvi datos sutapo su naujo iki trejų metų sutrumpinto senaties termino pateikti, pirma, prašymus grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, t. y. 1996 m. gruodžio 4 d., ir, antra, prašymus atskaityti pirkimo PVM, t. y. 1997 m. gegužės 1 d., įsigaliojimu. Šie prašymai dėl PVM pradėti vadinti „*Fleming* prašymais“. 2008 m. įstatymo 121 straipsnyje buvo kodifikuoti šie senaties terminai šių dviejų rūšių prašymams pateikti.

13 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo matyti, kad 2006 m. birželio mėn. *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* [(Apeliacinis teismas, Civilinių bylų skyrius), Anglija ir Velsas] nusprendė, kad kai kurios su šaltu patiekalu paruošimu susijusios *Compass* teikiamos paslaugos, už kurias ji gavo ir deklaravo PVM, nebuvo apmokestinamos PVM. Šis teismas nusprendė, kad šios paslaugos buvo apmokestinamos nuliniu PVM tarifu pagal nacionalinės teisės nuostatas, pagrįstas Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalyje leidžiančia nukrypti nuostata.

14 Taigi *Commissioners* pripažino, kad *Compass* sumokėjo per daug PVM. 2008 m. sausio mėn. *Compass* pateikė prašymus grąžinti nuo 1973 m. balandžio 1 d. iki 2002 m. vasario 2 d. surinkto PVM permoką.

15 *Commissioners* grąžino *Compass* nepagrįstai sumokėtą PVM už laikotarpį nuo 1973 m. balandžio 1 d. iki 1996 m. spalio 31 d. Tačiau ji atmetė prašymus grąžinti šios bendrovės nepagrįstai sumokėtą PVM už likusį laikotarpį, nes šių prašymų pateikimo senaties terminas buvo pasibaigęs. Iš tiesų ji nusprendė, kad trejų metų senaties terminas prasidėjo 1996 m. gruodžio 4 d. prašymams dėl ataskaitinio laikotarpio, pasibaigusių po šios datos, pateikti ir kad jis jau buvo pasibaigęs, kai *Compass* pateikė minėtus prašymus. Taigi, kaip nurodė prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje ginėjami tik *Compass* ataskaitiniai laikotarpiai, pasibaigę po 1996 m. gruodžio 4 d. ir iki 1997 m. gegužės 1 d., ir ši bendrovė neginėja, kad senatis pagrįstai baigėsi po pastarosios datos.

16 *Compass* pateikė skundą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [(Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius), Jungtinės Karalystės] dėl šių dviejų *Commissioners* atsisakymų jai grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM už šiuos du ataskaitinius laikotarpius. Grįsdama savo skundą ji teigia, kad prašymo grąžinti surinktą PVM, kokį ji pateikė, ir prašymo atskaityti pirkimo PVM skirtingas vertinimas prieštarauja vienodo požiūrio principui. Iš tiesų, anot *Compass*, nepateisinama, kad dėl šių tų pačių dviejų ataskaitinių laikotarpių apmokestinamasis asmuo gali pateikti prašymą atskaityti PVM, bet ne prašymą grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM. Negalima objektyviai pateisinti Jungtinės Karalystės teisės aktuose numatyto su data, nuo kurios įsigalioja trejų metų senaties terminas, susijusio nesutapimo laiko atžvilgiu, dėl kurio nustatomas šių dviejų prašymų rūšių skirtingas vertinimas ir kuris yra atsitiktinumas, susijęs su parengiamaisiais minėto termino priėmimo darbais.

17 Šiomis aplinkybėmis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar dėl skirtingo Jungtinės Karalystės taikomo požiūrio į *Fleming* prašymus dėl surinkto PVM (kuriuos buvo galima teikti dėl laikotarpio, pasibaigusių iki 1996 m. gruodžio 4 d.) ir *Fleming* prašymus dėl atskaitytino PVM (kuriuos buvo galima teikti dėl laikotarpio, pasibaigusių iki 1997 m. gegužės 1 d., t. y. vėliau nei *Fleming* prašymus dėl surinkto PVM):

a) pažeidžiamas Sąjungos teisėje tvirtintas vienodo požiūrio principas ir (arba)

- b) pažeidžiamas Sąjungos teisėje tvirtintas mokesčių neutralumo principas; ir (arba)
- c) pažeidžiamas Sąjungos teisėje tvirtintas veiksmingumo principas; ir (arba)
- d) pažeidžiamas bet koks kitas svarbus Sąjungos teisės principas?

2. Jeigu ? kur? nors pirmojo klausimo a–d punkt? b?t? atsakyta teigiamai, kaip reik?t? vertinti *Fleming* prašymus d?l surinkto PVM d?l laikotarpio nuo 1996 m. gruodžio 4 d. iki 1997 m. balandžio 30 d.?”

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

18 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar mokesčių neutralumo, vienodo poži?rio ir veiksmingumo principai draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jamieji pagrindin?je byloje, pagal kuriuos, sutrumpinant senaties terminus, pirma, prašymams gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM ir, antra, prašymams atskaityti pirkimo PV, pateikti numatyti skirtingi pereinamieji laikotarpiai ir taip prašymams, susijusiems su dviem atskaitiniais trij? m?nesi? laikotarpiais, taikomi skirtingi senaties terminai pagal tai, ar prašymas pateikiamas gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM, ar atskaityti pirkimo PVM.

19 Taigi, kaip matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, pagal 1994 m. PVM ?statymo 80 straipsnio 4 dal? ir 25 straipsnio 6 dal?, kuri buvo ?gyvendinta pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 1995 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io reglamento 29 straipsnio 1 A dalimi ir ? kuri? daroma nuoroda 2008 m. ?statymo, kodifikuojan?io *Commissioners* praktik?, 121 straipsnyje, prašymams gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM ir prašymams atskaityti pirkimo PVM taikomas sutrumpintas trej? met? senaties terminas. Ta?iau data, nuo kurios šis terminas taikytinas, kaip matyti iš 2008 m. ?statymo 121 straipsnyje nustatyt? pereinam?j? laikotarp?, skirt? tam, kad nacionalin?s nuostatos atitikt? Sąjungos teis?, kaip nurodyta šio sprendimo 10–12 punktuose, yra skirtinga ši? dviej? r?ši? prašymams. Iš ties? pagal 2008 m. ?statymo 121 straipsnio 1 dal? šis trej? met? senaties terminas netaikomas jokiame ankstesniame kaip 2009 m. balandžio 1 d. prašymui d?l sumos, kuri buvo ?traukta ? apskait? arba sumok?ta už nurodyt? ataskaitin? laikotarp?, pasibaigus? iki 1996 m. gruodžio 4 d. Antra, min?to 121 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad šis senaties terminas netaikomas prašymui atskaityti pirkimo PVM, kuris tapo mok?tinas nurodytu ataskaitiniu laikotarpiu, pasibaigusiu iki 1997 m. geguž?s 1 d., jeigu prašymas teikiamas iki 2009 m. balandžio 1 d.

20 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *Compass* prašymas gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM buvo atmestas remiantis 2008 m. ?statymo 121 straipsnio 1 dalimi ir joje numatytu trej? met? senaties terminu, taikomu ataskaitiniams laikotarpiams, pasibaigusiems po 1996 m. gruodžio 4 d. B?t? kitaip, jeigu bendrov? b?t? pateikusi prašym? gr?žinti pirkimo PVM, nes trej? met? terminas šios r?šies prašymams pateikti taikomas tik ataskaitiniams laikotarpiams, pasibaigusiems po 1997 m. geguž?s 1 d.

21 Šiuo klausimu, pirma, reikia priminti, kad pagal nusistov?jus? jurisprudencij? pagal mokesčių neutralumo princip? vis? pirma draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (2001 m. geguž?s 3 d. Sprendimo *Komisija / P ranc?zija*, C?481/98, EU:C:2001:237, 22 punktas ir 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C?259/10 ir C?260/10, EU:C:2011:719, 32 punktas).

22 Taigi remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo Teisingumo Teismui

pateiktos bylos dokumentais negalima manyti, kad PVM tikslais *Compass* suteiktos paslaugos buvo vertinamos skirtingai, palyginti su konkuruojančio subjekto panašiomis paslaugomis.

23 Iš tiesų, kaip savo išvados 54 punkte nurodo generalinis advokatas, *Commissioners* taikomi visiems pareiškėjams, įskaitant *Compass*, taisyklės, reguliuojančios senaties terminus, pagal skundą pobūdį, t. y. pagal tai, ar jie buvo susiję su prašymu grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, ar prašymu atskaityti pirkimo PVM.

24 Antra, dėl vienodo požiūrio principo Teisingumo Teismas konstatavo, kad nors mokesčių neutralumo principo pažeidimas galimas tik tarp konkuruojančių subjekto, bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais subjektais, kurie iš esmės nebūtinai yra konkurentai, tačiau vis dėlto į tą situaciją, vienaip ar kitaip, panaši, diskriminacijos būdais (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas).

25 Pagal suformuotą jurisprudenciją vienodo požiūrio principas gali būti pažeistas tik tuomet, kai nagrinėjamos situacijos yra panašios atsižvelgiant į visus jas apibūdinančius elementus (2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.*, C-127/07, EU:C:2008:728, 25 punktas). Skirtingoms situacijoms būdingus elementus ir į panašumą reikia, be kita ko, nustatyti ir įvertinti atsižvelgiant į nagrinėjamą nuostatą dalykų ir tikslų, turint omenyje, kad šiuo tikslu reikia atsižvelgti ir į reguliavimo srities, kuriai nagrinėjamas aktas priklauso, principus ir tikslus (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique ir Lorraine ir kt.*, C-127/07, EU:C:2008:728, 26 punktą; taip pat 2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 42 punktą).

26 Taigi reikia išnagrinėti, ar atsižvelgiant į 2008 m. įstatymo 121 straipsnyje numatytus senaties terminus, subjekto, kaip antai *Compass*, kuris nori, kad mokesčių institucijos grąžintų jo nepagrįstai sumokėtą PVM, yra panaši į kito subjekto, kuris tą pačią instituciją prašo atskaityti pirkimo PVM, situaciją.

27 Šiuo klausimu *Compass* mano, kad subjekto, kuris prašo grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, situacija yra panaši į subjekto, kuris prašo atskaityti pirkimo PVM, nes, kaip matyti iš 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), šie du subjekto turi PVM kreditą mokesčių institucijose. Tačiau Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija teigia, kad šios situacijos nėra panašios dėl skirtingos teisės, kuriomis grindžiamos šios dvi prašymų rūšys, teisinės prigimtys.

28 Siekiant patikrinti, ar minėtos situacijos yra panašios, reikia, pirma, nustatyti elementus, kurie apibūdina prašymą grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, kokį pateikė *Compass*. Šiuo klausimu reikia priminti, kad Šeštojo direktyvoje nenumatyta nuostatos, susijusios su pateiktoje sąskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti sąskaitų faktūrų išrašų asmuo. Šiomis aplinkybėmis iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis sąskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodytas PVM gali būti patikslintas (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, 48 ir 49 punktus ir 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 25 punktą).

29 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamą teisę pasekmę ir papildymą (be kita ko, žr. 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, 12 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134, 84 punktą; taip pat 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 24 punktą).

Taigi valstyb? nar? i? esm?s privalo gr?žinti pažeidžiant S?jungos teis? surinktus mokes?ius (be kita ko, žr. 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C?192/95–C?218/95, EU:C:1997:12, 20 punkt? ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C?591/10, EU:C:2012:478, 24 punkt?).

30 Prašymas gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM yra susij?s su teise ? nepagr?stai sumok?t? sum? gr?žinim?, kuria pagal suformuot? jurisprudencij? siekiama pašalinti mokes?io nesuderinamumo su S?jungos teise pasekmes ir neutralizuoti ekonomin? našt?, nepagr?stai perkelt? subjektui, kuriam ji galiausiai i? tikr?j? teko (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Danfoss ir Sauer-Danfoss*, C?94/10, EU:C:2011:674, 23 punkt?).

31 Vadinas, pažym?tina, kad toki? teis? ? gr?žinim? apib?dina elementas, kuris yra ir šios teis?s ištakos – apmokestinamojo asmens klaidingas sumos, kaip PVM, sumok?jimas mokes?io institucijoms pažeidžiant S?jungos teis?. B?tent šio PVM sumok?jimo klaidingumu grindžiama teis? ? gr?žinim? ir juo užtikrinama, kad pagal kiekvienos valstyb?s nar?s nacionalin?je teis?je laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip? nustatytas s?lygas i? šio mok?jimo atsiradusi ekonomin? našta bus neutralizuota šio apmokestinamojo asmens lygiu.

32 Antra, kalbant apie element?, kurie apib?dina prašym? gr?žinti pirkimo PVM, nustatym?, pažym?tina, kad teis? ? nepagr?stai sumok?to PVM gr?žinimo kyla i? Europos S?jungos bendr?j? princip?, kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 59 punkte ir kaip matyti i? šio sprendimo 29 ir 30 punkt?, o teis? ? pirkimo PVM atskait? yra numatyta Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose.

33 Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti i? j? mok?tino PVM sumok?t? preki? ir paslaug? pirkimo PVM yra pagrindinis S?jungos teis?s nustatytos bendros PVM sistemos principas. Taigi teis? ? PVM atskait? yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir i? esm?s negali b?ti ribojama (be kita ko, žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 25 ir 26 punktus ir 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Gemeente Woerden*, C?267/15, EU:C:2016:466, 30 ir 31 punktus).

34 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai ekonominei veiklai, neatsižvelgiant ? jos tikslus ir rezultatus, b?t? taikomas neutralus apmokestinimas, jei pati tokia veikla i? esm?s yra apmokestinama PVM (1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 48 punktas ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 43 punktas).

35 Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad teis? ? atskait? taikoma tik mok?tiniams mokes?iams ir negali b?ti taikoma s?skaitoje fakt?roje nepagr?stai nurodytam ir sumok?tam mokes?io institucijoms PVM (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 23 ir 27 punktus ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 47 punkt?).

36 Taigi, skirtingai nei elementas, kuris apib?dina teis? ? neteisingai sumok?to PVM gr?žinim?, teis? ? PVM atskait?, kuri yra i? PVM bendroje sistemoje ?tvirtinto PVM mechanizmo kylanti teis?, pagr?sta mok?tino mokes?io buvimu.

37 I? viso to, kas išd?styta, matyti, kad nors teise ? nepagr?stai sumok?to PVM gr?žinim? siekiama ištaisyti situacij?, kuri susiklost? d?l S?jungos teis?s pažeidimo, taip leidžiant šios teis?s tur?tojai neutralizuoti nepagr?stai patirt? ekonomin? našt?, teis? ? pirkimo PVM atskait? kyla i? pa?ios PVM bendrosios sistemos taikymo tam, kad mok?tino arba sumok?to PVM našta netekt?

apmokestinamajam asmeniui, jam vykdant PVM apmokestinamąjį veiklą, ir taip būtų užtikrintas neutralumas, kalbant apie šios veiklos mokesčių našumą.

38 Kaip savo išvados 60 punkte nurodė generalinis advokatas, toks skirtumas, susijęs su nagrinjamąjį teisį kilme ir jais siekiamais tikslais, pateisina tai, kad egzistuoja šie dviejų teisų savos teisinių sistemų, ypač kalbant apie jų turinį ir gyvendinimo sąlygas, kaip antai senaties terminų veiksmams, skirtiems pasinaudoti minėtomis teisėmis, ir ypač datą, nuo kurios pradedamas taikyti toks terminas.

39 Vadinasi, vien dėl to, kad būtų galima manyti, kaip nurodo *Compass* savo rašytinėse pastabose, kad teisės nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimo turtojas ir teisės pirkimo PVM atskaitų turtojas yra du mokesčių kreditų mokesčių institucijose turtojai, negalima priėti prie išvados, jog jų situacija yra panaši vienodo požiūrio principo taikymo mokesčių srityje tikslais, ypač atsižvelgiant į šie teisų teisinių sistemų tikslai ir jas apibūdinančių požymių esminius skirtumus. Turėdamos omenyje šiuos skirtumus nacionalinės mokesčių institucijos neprivalo nei vienodai vertinti šie teisų turtojų, kalbant apie senaties terminą, taikomą su šiomis teisėmis susijusiems terminams, tvarką, nei, be kita ko, numatyti tos pačios datos naujam senaties terminui taikyti.

40 Be to, dėl 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), kuriuo remiasi *Compass* savo rašytinėse pastabose, kaip tai buvo priminta šio sprendimo 27 punkte, pažymėtina, kad savaime suprantama, jog Teisingumo Teismas to sprendimo 50 punkte nurodė, kad bendrasis vienodo požiūrio principas taip pat taikomas esant situacijoms, kai kiekvienas subjektas visi yra PVM kredito turtojai, siekiantys susigrąžinti jų iš mokesčių institucijų, o jų prašymas dėl grąžinimo yra vertinamas skirtingai. Tačiau minėtam sprendime Teisingumo Teismo atliktas Sąjungos teisės aiškinimas buvo susijęs su situacija, kuriai susiklosčius visi kiekvienas subjektai norėjo susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM iš mokesčių institucijų ir jų prašymai dėl grąžinimo buvo vertinami skirtingai. Taigi, atsižvelgiant į šiam sprendime ir pagrindinėje byloje nagrinjamą aplinkybę skirtumus, remiantis minėtam sprendime Teisingumo Teismo pateiktu aiškinimu negalima ginčyti aiškinimo, kad teisės nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimo ir teisės pirkimo PVM atskaitų yra skirtingo pobūdžio.

41 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad, atsižvelgiant į nustatytus pereinamuosius laikotarpius 2008 m. statymo 121 straipsnyje numatytos senaties srityje, kaip matyti iš šio sprendimo 19 punkto, tam, kad būtų užtikrintas teisės grąžinimo veiksmingumas ir laikomasi Sąjungos teisės, kiekvieno subjekto, kaip antai *Compass*, kuris nori susigrąžinti nacionalinėms mokesčių institucijoms nepagrįstai sumokėtą PVM, situacija yra nepanaši į kito subjekto, kuris prašo, kad tos pačios institucijos atskaitytų jo sumokėtą pirkimo PVM, situaciją. Taigi vienodo požiūrio principas nedraudžia, kad šios dvi situacijos būtų vertinamos skirtingai, kiek tai susiję su terminais, kylančiais iš šio pereinamojo laikotarpio.

42 Trečia, kalbant apie pirmojo klausimo vertinimą atsižvelgiant į veiksmingumo principą, primintina, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtojų, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti atitinka Sąjungos teisę. Iš tiesų dėl tokių senaties terminų naudojimosi Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei su šiais terminais ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Haahr Petroleum*, C-90/94, EU:C:1997:368, 48 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 36 punktą). Todėl nacionalinėje teisėje numatytas trejų metų senaties terminas atrodo protingas (šiuo klausimu žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, 35 punktą ir 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 28 punktą.)

43 Be to, 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435) 38

punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors veiksmingumo principas nedraudžia nacionalinės teisės aktais sutrumpinti termino, per kurį galima reikalauti grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę sumokėtas sumas, tai daroma su sąlyga, kad ne tik naujai nustatytas terminas yra protingas, bet ir tinkama naujuose teisės aktuose tvirtinta pereinamojo laikotarpio tvarka, pagal kurią, priėmus šiuos teisės aktus, ginčo šalims suteikiamas pakankamas terminas pateikti prašymus dėl grąžinimo, kuriuos jie turėjo teisę pateikti galiojant ankstesniems teisės aktams.

44 Taigi reikia konstatuoti, kad, kaip rašytinose pastabose nurodo Jungtinis Karalystės, taikant nuostatą – 2008 m. įstatymo 121 straipsnį – kurioje numatyti pereinamieji laikotarpiai dėl sutrumpinto senaties termino prašymams grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM ir prašymams atskaityti pirkimo PVM pateikti, laikomasi Teisingumo Teismo 2002 m. liepos 11 d. Sprendime *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435) nustatytą sąlygą.

45 Tai, kad pereinamieji laikotarpiai, susiję su datomis, nuo kurių pradedami taikyti nauji sutrumpinti senaties terminai, yra skirtingi remiantis tuo, ar jie susiję su vienu, ar kitu terminu, taikomu šioms dviem prašymų rūšims, neturi jokios tokios išvadai, jeigu juos gyvendinant dėl minėtų terminų netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas nepagrįstai sumokėto PVM susigrąžinimas arba pirkimo PVM atskaita. Kadangi susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, sutrumpinti senaties terminai dviejų rūšių prašymams pateikti taikomi nuo 1996 m. gruodžio 4 d. pirmos rūšies prašymų atveju ir nuo 1997 m. gegužės 1 d. antros rūšies prašymų atveju, kaip priminta šio sprendimo 12 punkte, dėl tokio sutrumpinimo, kuris nebuvo taikomas atgaline data dėl pereinamųjų laikotarpių, teisės subjektai, kaip antai *Compass*, galėjo pateikti savo prašymus dėl laikotarpio, einančio po atitinkamai 1996 m. gruodžio 4 d. pirmos rūšies prašymų atveju ir 1997 m. gegužės 1 d. antros rūšies prašymų atveju, per faktinį trejų metų terminą. Todėl reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami terminai yra protingi ir veiksmingumo principas nedraudžia tokių teisės aktų.

46 Iš viso to, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: mokesčių neutralumo, vienodo požiūrio ir veiksmingumo principai nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, sutrumpinant senaties terminus, pirma, prašymams grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM ir, antra, prašymams atskaityti pirkimo PVM pateikti numatyti skirtingi pereinamieji laikotarpiai, ir taip prašymams, susijusiems su dviem atskaitiniais trijų mėnesių laikotarpiais, taikomi skirtingi senaties terminai pagal tai, ar prašymas pateikiamas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, ar atskaityti pirkimo PVM.

Dėl antrojo klausimo

47 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

Mokesčių neutralumo, vienodo požiūrio ir veiksmingumo principai nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, sutrumpinant senaties terminus, pirma, prašymams grąžinti nepagrįstai sumokėtą pridėtinės vertės mokestį ir, antra, prašymams atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį pateikti numatyti skirtingi pereinamieji laikotarpiai, ir taip prašymams, susijusiems su dviem atskaitiniais trijų mėnesių laikotarpiais, taikomi skirtingi senaties terminai pagal tai, ar prašymas pateikiamas grąžinti nepagrįstai sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, ar

atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį.

Parašai.

* Proceso kalba: angl.