

Byla C-309/06

Marks & Spencer plc

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(House of Lords prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčiai – Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį – Neteisingas apmokestinimas standartiniu tarifu – Teisė nulinis tarifas – Teisė susigrąžinti – Tiesioginis veikimas – Bendrieji Bendrijos teisės principai – Nepagrįstas praturtėjimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Valstybių narių galimybė išlaikyti atleidimą nuo mokesčio, suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį*

(Tarybos direktyvos 77/388 28 straipsnio 2 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Valstybių narių galimybė išlaikyti atleidimą nuo mokesčio, suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį*

(Tarybos direktyvos 77/388 28 straipsnio 2 dalis)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Valstybių narių galimybė išlaikyti atleidimą nuo mokesčio, suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį*

(Tarybos direktyvos 77/388 28 straipsnio 2 dalis)

1. Kai valstybės narės remdamasi Šeštosios direktyvos 77/388/EEB d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 28 straipsnio 2 dalimi tiek prieš šios nuostatos pakeitimus, padarytus Direktyva 92/77, tiek po jų, savo nacionalinės teisės aktuose paliko atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam tikrus tiekimus ar konkrečių paslaugų teikimą, kiekio subjektas, atliekantis tokius tiekimus ar teikiantis tokias paslaugas, negali remtis jokia iš Bendrijos teisės kylančia teise, kad šie tiekimai ar teikiamos paslaugos būtų apmokestinami nuliniu tarifu, kuria būtų galima remtis tiesiogiai.

Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalis, suteikdama valstybėms narėms teisę taikyti atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį, numato leidimą nukrypti nuo taisyklių, reglamentuojančių standartinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą. Taigi teisingas teiginys, kad šie atleidimai nuo mokesčio, vadinami „apmokestinimu nuliniu tarifu“, yra leidžiami remiantis Bendrijos teise. Vis dėlto Bendrijos teisė nepareigoja valstybių narių palikti tokių atleidimų nuo mokesčio. Iš tikrųjų, kaip matyti iš minėtos nuostatos pirminės redakcijos, 1975 m. gruodžio 31 d. galiojį atleidimo nuo mokesčio atvejais „gali būti ir toliau taikomi“, o tai reiškia, kad tai priklauso tik nuo atitinkamos valstybės narės sprendimo palikti ar ne teisės aktus, atitinkančius panaikintos

Antrosios direktyvos 67/228 17 straipsnio paskutinėje ?traukoje nurodytus kriterijus, pagal kuriuos atleidimas nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? gal?jo b?ti nustatytas tik d?l aiškiai apibr?žt? visuomen?s intereso priežas?i? ir tik galutini? vartotoj? naudai.

(žr. 22–23, 28 punktus ir rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Kai valstyb? nar? remdamasi Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 28 straipsnio 2 dalimi tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitim?, padaryt? Direktyva 92/77, savo nacionalin?s teis?s aktuose paliko atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest? už tam tikrus tiekimus ar konkre?i? paslaug? teikim?, ta?iau klaidingai aiškino savo nacionalin?s teis?s aktus, d?l ko tam tikri tiekimai ar paslaugos, kurie tur?jo b?ti atleisti nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest?, pagal nacionalin? teis? buvo apmokestinami standartiniu tarifu, bendrieji Bendrijos teis?s principai, ?skaitant ir fiskalinio neutralumo princip?, yra taikomi taip, kad jie suteikia tiekimus atlikusiam ar paslaugas suteikusiam ?kio subjektui teis? susigr?žinti iš jo per klaid? už šiuos tiekimus ar paslaugas pareikalautas sumas.

Iš tikr?j? atleidimo nuo mokes?io ar sumažint? prid?tin?s vert?s mokes?io tarif?, mažesni? nei Šeštojoje direktyvoje numatytas minimalus tarifas, išlaikymas yra galimas tik tuo atveju, jei tai nepažeidžia, be kita ko, fiskalinio neutralumo principo, neatsiejamo nuo min?tos sistemos. Principai, kuriais yra pagr?sta bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema ir tarp kuri? yra fiskalinio neutralumo principas, taikomi net Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalyje numatytu atveju ir prireikus apmokestinamasis asmuo jais gali remtis gin?ydamas šiuos principus pažeidžian?i? nacionalin?s teis?s nuostat? ar jos taikym?. Šiuo atžvilgiu teis? susigr?žinti pažeidžiant Bendrijos teis? valstyb?je nar?je surinktus mokes?ius yra Bendrijos nuostatomis asmenims suteikiam? teisi? pasekm? ir papildymas. Šis principas taip pat taikomas ir mokes?iams, surinktiems pažeidžiant nacionalin? teis?, kuri? leidžia išlaikyti Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalis.

(žr. 33–36 punktus ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

3. Nors vienodo poži?rio ir fiskalinio neutralumo principai iš principo yra taikomi tokioje situacijoje, kai valstyb? nar? per klaid? apmokestino tam tikrus tiekimus ar paslaugas, kurie tur?jo b?ti atleisti nuo mokes?io pagal nuostatas, kurias valstyb? nar? remdamasi Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 28 straipsnio 2 dalimi paliko savo nacionalin?s teis?s aktuose, ir kai atitinkamas ?kio subjektas prašo sugr?žinti neteisingai sumok?tas sumas, vis d?lto min?ti principai n?ra pažeidžiami tik d?l vienintel?s aplinkyb?s, kad atsisakymas gr?žinti mokest? yra pagr?stas atitinkamo apmokestinamojo asmens nepagr?stu pratur?jimu.

Ta?iau fiskalinio neutralumo principas neleidžia, kad nepagr?sto pratur?jimo draudimas b?t? taikomas tik tokiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip antai „payment traders“ (apmokestinamieji asmenys, iš kuri? per atitinkamus apskaitinius metus surinktas pardavimo mokestis yra didesnis už sumok?t? pirkimo mokest?), ir netaikomas apmokestinamiesiems asmenims, pavyzdžiui, „repayment traders“ (apmokestinamieji asmenys, kuri? situacija yra priešinga nei „payment traders“), jei šie apmokestinamieji asmenys parduoda panašias prekes, o tai turi išsiaiškinti nacionalinis teismas.

Be to, pagrindinis vienodo poži?rio principas, kurio pažeidimas mokes?i? srityje gali pasireikšti ?kio subjekt?, kurie neb?tinai yra konkurentai, ta?iau kitais atžvilgiais yra panašioje situacijoje, diskriminacija, draudžia diskriminacij? tarp „payment traders“ ir „repayment traders“, kuri n?ra objektyviai pateisinama.

Šis teiginys nepriklauso nuo ?rodymo, kad ?kio subjektas, kuriam buvo atsisakyta gr?žinti

nepagrįstai surinktą pridėtinąs vertės mokestį, nepatyrė finansinių nuostolių ar nepalankumo.

Galiausiai nacionalinis teismas turi pats nustatyti galimas pirmiau nurodyto lygybės principo pažeidimo pasekmes atgaline data, vadovaudamasis normomis dėl taikytinos nacionalinės teisės poveikio laiko atžvilgiu, laikydamasis Bendrijos teisės ir ypač vienodo požiūrio principo bei principo, pagal kurį jis turi užtikrinti, kad jo nustatytos restitucijos priemonės neprieštarauja Bendrijos teisei.

(žr. 54, 57, 64 punktus ir rezoliucinės dalies 3–5 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. balandžio 10 d.(*)

„Mokesčiai – Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį – Neteisingas apmokestinimas standartiniu tarifu – Teisė ? nulinis tarifas – Teisė susigrąžinti – Tiesioginis veikimas – Bendrieji Bendrijos teisės principai – Nepagrįstas praturtėjimas“

Byloje C-309/06

dėl *House of Lords* (Jungtinė Karalystė) 2006 m. liepos 12 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. liepos 17 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Marks & Spencer plc

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai U. Løhmus, J. Klučka, P. Lindh ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius J. Swedenborg, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2007 m. spalio 11 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2007 m. gruodžio 13 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Marks & Spencer plc*, atstovaujamos QC D. Milne, *barrister* A. Hitchmough, advokato D. Waelbroeck ir *solicitor* D. Slater,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross, padedamos QC K. Lasok ir *barrister* P. Mantle,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo SC G. Clohessy ir BL N. O'Hanlon,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos E. Simeonidou,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 28 straipsnio 2 dalies pirminės redakcijos ir šio 28 straipsnio 2 dalies a punkto redakcijos, pateiktos 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvoje 92/77/EEB (OL L 316, p. 1), išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Marks & Spencer plc* (toliau – *Marks & Spencer*) ir *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl pastarųjų atsisakymo patenkinti *Marks & Spencer* prašymą grąžinti klaidingai sumokėtą pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 1 dalis nustato, kad iš principo yra mokamas „toks (PVM) tarifas, kuris galioja apmokestinimo momentu“.

4 Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies pirminėje redakcijoje numatyta:

„Sumažinti mokesčio tarifai ir atleidimo nuo mokesčio, grąžinant anksčiau sumokėtą mokestį, atvejai, kurie galiojo 1975 m. gruodžio 31 d. ir atitinka sąlygas, numatytas 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 17 straipsnio paskutinėje traukoje, gali būti ir toliau taikomi iki tos dienos, kuri vieningai nustatys Taryba Komisijos pasiūlymu, bet ne vėliau kaip iki tos dienos, kai prekyboje tarp valstybių narių bus panaikintas apmokestinimas importo atveju ir atleidimas nuo mokesčio eksporto atveju. Valstybės narės priima būtinas priemones, reikalingas užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys deklaruotų duomenis, reikalingus nuosaviems ištekliams, susijusiems su tokia veikla, nustatyti.“

Remdamasi Komisijos ataskaita, Taryba kas penkeri metai peržiūri anksčiau nurodytus sumažintus tarifus ir atleidimo nuo mokesčio atvejus ir Komisijos pasiūlymu tam tikrais atvejais vieningai priima priemones, kurios užtikrintų į laipsnišką panaikinimą.“

5 28 straipsnio 2 dalyje pagal Direktyvoje 92/77 išdėstytą redakciją nustatoma:

„<...>

a) Atleidimo nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį atvejais ir sumažinti tarifai, mažesni už minimalų tarifą, nustatytą 12 straipsnio 3 dalyje sumažintiems tarifams, galiojį 1991 m. sausio 1 d. ir atitinkantys Bendrijos teisės aktus bei 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 17 straipsnio paskutinėje pastraipoje nustatytas sąlygas, gali būti taikomi toliau.

Valstybės narų patvirtina priemonės, reikalingas, kad būtų galima nustatyti su šiomis operacijomis susijusius nuosavus išteklius.

<...>

Nacionalinės teisės aktai

6 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Value Added Tax Act 1994, toliau – 1994 m. VAT Act) Jungtinėje Karalystėje maisto produktų tiekimui nustato bendrą nulinį PVM tarifą. 1994 m. VAT Act 30 straipsnis „Apmokestinimas nuliniu tarifu“ daro nuorodą į šio įstatymo 8 priedą, kuris turi tą patį pavadinimą kaip ir minėtas straipsnis ir kurio antros dalies skirsnio „1 grupė – maistas“ 2 punkte „Produktai, kuriems taikoma išimtis“ nurodoma, kad minėtas nulinis tarifas nėra taikomas konditerijos gaminiams, išskyrus pyragus ir sausainius, kuriems toks tarifas taikomas, tačiau sausainiams, kurie visi arba iš dalies padengti šokoladu, taikomas standartinis PVM tarifas.

7 1994 m. VAT Act 80 straipsnis pagrindinėje byloje nagrinėjamo laikotarpio metu buvo išdėstyta taip:

- „1. Jei asmuo (tiek prieš šio įstatymo įsigaliojimą, tiek vėliau) *Commissioners* sumokėjo PVM sumą, kurios jis neturėjo mokėti, *Commissioners* turi jam sugrąžinti šią sumą.
2. *Commissioners* turi grąžinti sumą, mokėtiną pagal šį straipsnį, tik dėl to pateikus prašymą.
3. *Commissioners* gali ginčyti pagal šį straipsnį pateiktą prašymą nurodydami, kad atitinkamos sumos grąžinimas nepagrįstai praturtins prašymą pateikusį asmenį.

<...>

8 1994 m. VAT Act 80 straipsnis buvo iš dalies pakeistas 2005 m. Antrojo finansų įstatymo (Finance (n° 2) Act 2005) 3 straipsniu, kuriuo gerokai pakeistas minėtas 80 straipsnis, kiek jis susijęs su nepagrįsto praturtėjimo išimtimi. Konkrečiai kalbant, minėtoje 3 dalyje terminas „grąžinimas“ („repayment“) buvo pakeistas terminu „kreditas“ („crediting“).

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 Nuo tada, kai 1973 m. Jungtinėje Karalystėje buvo įvestas PVM, *Commissioners*, kuriems pavesta rinkti šį mokestį, *Marks & Spencer* parduodamus „teacakes“, padengtus šokoladu, laikė sausainiais, o ne pyragais, todėl manė, kad jiems turi būti taikomas standartinis, o ne nulinis PVM tarifas. Todėl nuo 1973 m. balandžio mėn. iki 1994 m. spalio mėn. *Marks & Spencer* mokėjo mokestį, kurio nereikėjo mokėti.

10 1994 m. rugsėjo 30 d. laišku *Commissioners* pripažino savo klaidą nurodydami, kad „teacakes“ iš tikrųjų yra pyragai, kuriems taikomas nulinis PVM tarifas, todėl, atsižvelgdama į šią klaidą, 1995 m. vasario 8 d. *Marks & Spencer* pateikė prašymą grąžinti 3,5 mln. GBP. Prašymas iš principo patenkintas tik dėl 10 % sumos (350 000 GBP), nes *Commissioners* manė, kad atitinkamas parduotuvių tinklas 90 % sumokėto PVM susigrąžino iš savo klientų. Todėl *Commissioners*

, atsikirsdama *Marks & Spencer*, r?m?si nepagr?sto praturt?jimo išimtimi, numatyta 1994 m. VAT Act 80 straipsnio 3 dalyje. Be to, *Commissioners* pritaik? senaties taisykles (naujas ir galiojan?ias atgaline data), pagal kurias jie neprivalo gr?žinti daugiau nei prieš trejus metus iki prašymo gr?žinti sumok?t? mokest? pateikimo pervestos sumos. Galiausiai 1997 m. balandžio 4 d. *Marks & Spencer* buvo pervesta 88 440 GBP suma.

11 Atmetus administracin? skund?, *Marks & Spencer* kreip?si ? *VAT and Duties Tribunal*, kuris 1998 m. balandžio 22 d. Sprendimu patvirtino *Commissioners* nuomon?. *Marks & Spencer* pateik? skund? *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office)*, kuris 1998 m. gruodžio 21 d. Sprendimu dar kart? atmet? jo prašym?. Apeliacinis skundas d?l šio sprendimo buvo pateiktas *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, kuris ir v?l atmet? *Marks & Spencer* skundo dal?, susijusi? su prašymu gr?žinti už „teacakes“ sumok?t? mokest?. Vis d?lto pastarasis teismas d?l antrosios gin?o dalies (susijusios su *Marks & Spencer* parduodamais kuponais) 1999 m. gruodžio 14 d. Sprendimu pateik? Teisingumo Teismui prejudicin? klausim? d?l atgaline data galiojan?io trej? met? senaties termino (žr. šio sprendimo 10 punkt?) suderinamumo su Bendrijos teis?s veiksmingumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principais. Šiuo klausimu iš esm?s buvo siekiama išsiaiškinti, ar privatus asmuo, gindamas savo teises, gali tiesiogiai remtis teis?mis, numatytomis direktyvoje po jos teisingo perk?limo ? nacionalin? teis?, kai valstyb? nar? netinkamai atsižvelgia ? min?tos direktyvos taikymo srit?.

12 2002 m. liepos 11 d. Sprendimu (*Marks & Spencer*, C?62/00, Rink. p. I?6325) Teisingumo Teismas konstatavo, kad veiksmingumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principai draudžia nacionalin?s teis?s aktus, kaip antai nagrin?jami Jungtin?s Karalyst?s teis?s aktai.

13 Atsižvelgdami ? Teisingumo Teismo motyvus d?l teis?s akt?, retroaktyviai nustatan?i? senaties termin?, nesuderinamumo su min?tais Bendrijos teis?s principais, *Commissioners*, siekdami vienodai vertinti visus pagal 1994 m. VAT Act 80 straipsn? pateiktus prašymus, patenkino *proprio motu* *Marks & Spencer* prašym?, kad jai neb?t? taikoma senatis, ir atlygino prašomas sumas neviršydami 10 % ribos, virš kurios, j? nuomone, b?t? nepagr?stas praturt?jimas.

14 *Marks & Spencer*, tiesiogiai remdamasi Bendrijos teise, *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* neatsi?m? savo pretenzij? d?l sum?, kurios tariamai yra nepagr?stas praturt?jimas. 2003 m. spalio 21 d. Sprendimu šis teismas atmet? *Marks & Spencer* reikalavim?, tod?l pastaroji pateik? kasacin? skund? *House of Lords*.

15 *House of Lords* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo teismui šiuos klausimus:

„1. Jei pagal Šeštosios PVM direktyvos <...> 28 straipsnio 2 dalies a punkt? (tiek prieš, tiek po jo pakeitim? 1992 m. Direktyva Nr. 92/77) valstyb? nar? savo nacionalin?s teis?s aktuose d?l PVM paliko atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest? už tam tikrus apibr?žtus tiekimus ar paslaugas, ar tokius tiekimus vykdan?is arba paslaugas teikian?is ?kio subjektas gali tiesiogiai remtis iš Bendrijos teis?s kylan?ia teise b?ti apmokestinamam nuliniu tarifu?

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? neigiamas, kai pagal Šeštosios PVM direktyvos <...> 28 straipsnio 2 dalies a punkt? (tiek prieš, tiek po jo pakeitim? 1992 m. Direktyva Nr. 92/77) valstyb? nar? savo nacionalin?s teis?s aktuose d?l PVM paliko atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest? už tam tikrus apibr?žtus tiekimus ar paslaugas, ta?iau klaidingai aiškino savo vidaus teis?s aktus ir tod?l tam tikri tiekimai ar paslaugos, kurie tur?jo b?ti atleisti nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest?, pagal nacionalin? teis? buvo apmokestin?i standartiniu tarifu, ar Bendrijos teis?s pagrindiniai principai, ?skaitant fiskalinio neutralumo, taikomi taip, kad šiuos tiekimus

atlikusiam ar paslaugas suteikusiam ?kio subjektui suteikiama teis? susigr?žinti klaidingai už šiuos tiekumus ar paslaug? teikim? sumok?tas sumas?

3. Jei atsakymas ? pirm?j? arba antr?j? klausim? b?t? teigiamas, ar Bendrijos teis?s vienodo poži?rio ir fiskalinio neutralumo principai iš esm?s yra taikomi ir b?t? pažeisti, jei ?kio subjektui šiuo atveju neb?t? gr?žinta visa suma, klaidingai sumok?ta už jo atliktus tiekumus ar suteiktas paslaugas, esant šioms aplinkyb?ms:

- ?kio subjektas nepagr?stai pratur?t?, jei jam b?t? gr?žinta visa suma, ir
- nacionalin?s teis?s aktai numato, kad permok?to mokes?io negalima gr?žinti tiek, kiek gr?žinimas lemt? nepagr?st? ?kio subjekto pratur?jim?, bet
- nacionalin?s teis?s aktai nenumato nuostatos, panašios ? (nurodyt? antroje ?traukoje), tuo atveju, kai prašymus gr?žinti pateikia „repayment traders“ („repayment trader“ yra apmokestinamasis asmuo, kuris nagrin?jamu ataskaitiniu laikotarpiu nesumoka PVM kompetentingoms nacionalin?ms institucijoms, ta?iau šios institucijos jam sumoka tam tikr? sum?, nes šiuo laikotarpiu PVM suma, kuri? jis turi teis? atskaityti, viršija jo už atliktus tiekumus ar suteiktas paslaugas mok?tin? PVM sum?)?

4. Ar atsakymui ? tre?i?j? klausim? turi reikšm?s, kad yra arba n?ra ?rodym?, jog skirtingas prašymus gr?žinti permok?t? mokest? pateikusi? ?kio subjekt? ir prašym? gr?žinti papildomas sumas, susidariusias atskai?ius ankstesniame etape sumok?t? mokest? (kurias l?m? pardavimo mokest? viršijanti deklaracija), pateikusi? ?kio subjekt? vertinimas l?m? kok? nors finansin? nepalankum? pirmiesiems, ir, jei taip, tai kokia ta ?taka?

5. Jeigu tre?iajame klausime aprašytoje situacijoje Bendrijos teis?s vienodo poži?rio ir fiskalinio neutralumo principai yra taikomi, o priešingu atveju jie b?t? pažeisti, ar Bendrijos teis? reikalauja arba leidžia teismui ištaisyti š? vertinimo skirtum?, patenkinant ?kio subjekto prašym? gr?žinti permok?t? mokest? taip, kad jis nepagr?stai pratur?t?, ar reikalauja arba leidžia teismui taikyti kit? teisi? gynybos b?d? (ir jei taip, tai kok?)?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo, susijusio su iš Bendrijos teis?s kylan?ios teis?s ? tai, kad atitinkamas sandoris b?t? apmokestintas nuliniu PVM tarifu, egzistavimu

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

16 *Marks & Spencer* mano, jog teis? ? tai, kad atitinkamas sandoris b?t? apmokestintas nuliniu PVM tarifu, kyla iš Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies, kurios turinys, jos nuomone, yra aiškus, tikslus ir bes?lygiškas, taikymo, ir iš vienodo poži?rio principo. Jungtinei Karalystei tiek pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies pirmin? redakcij?, tiek pagal šio 28 straipsnio 2 dalies a punkto redakcij?, pateikt? Direktyvoje 92/77, taikoma išimtis šios situacijos nepašalina iš Bendrijos teis?s taikymo srities, kaip tai nurodyta min?toje nuostatoje.

17 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? ir Airija mano priešingai, kad ?kio subjektui negali iš Bendrijos teis?s kilti jokia teis?, turinti tiesiogin? poveik? atleidimui nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest?. Taigi teis? ? apmokestinim? nuliniu PVM tarifu išplaukia tik iš nacionalin?s teis?s.

18 Kipro vyriausyb? pažymi, kad *Commissioners* padaryta klaida yra susijusi su nacionalin?s teis?s nuostat? taikymu, net jei tokias nuostatas palikti leidžia Šeštoji direktyva.

19 Komisija, tiesiogiai neatsakydama ? pateikt? klausim?, kuris, jos nuomone, nereikšmingas, pabr?žia, kad Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? administratorius klaidingai aiškino nacionalin? teis?, ta?iau jis nepažeid? jokios Šeštojoje direktyvoje nustatytos pareigos.

Teisingumo Teismo atsakymas

20 Pirmuoju klausimu iš esm?s siekiama išsiaiškinti, ar ?kio subjektui gali tiesiogiai iš Bendrijos teis?s kilti teis? b?ti apmokestinamam nuliniu tarifu, kai šis tarifas yra nustatytas nacionalin?s teis?s nuostatose.

21 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad min?tas klausimas yra tiesiogiai susij?s su prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui nurodytomis aplinkyb?mis ir jis yra objektyviai reikalingas gin?ui pagrindin?je byloje išspr?sti (šiuo klausimu žr. 1994 m. geguž?s 17 d. Sprendimo *Corsica Ferries*, C?18/93, Rink. p. I?1783, 14 punkt? ir 2005 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo *Mangold*, C?144/04, Rink. p. I?9981, 34 punkt?). Taigi Komisijos prieštaravimas d?l pirmojo klausimo netinkamumo turi b?ti atmestas, nes Teisingumo Teismas yra kompetentingas priimti d?l jo sprendim?.

22 Antra, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalis, suteikdama valstyb?ms nar?ms teis? taikyti atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest?, numato leidim? nukrypti nuo taisykli?, reglamentuojan?i? standartin? PVM tarif? (2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Talacre Beach Caravan Sales*, C?251/05, Rink. p. I?6269, 17 punktas). Taigi teisingas teiginys, kad šie atleidimai nuo mokes?io, vadinami „apmokestinimu nuliniu tarifu“, yra leidžiami remiantis Bendrijos teise.

23 Vis d?lto Bendrijos teis? ne?pareigoja valstybi? nari? palikti toki? atleidim? nuo mokes?io. Iš tikr?j?, kaip matyti iš min?tos nuostatos pirmin?s redakcijos, 1975 m. gruodžio 31 d. galioj? atleidimo nuo mokes?io atvejai „gali b?ti ir toliau taikomi“, o tai reiškia, kad tai priklauso tik nuo atitinkamos valstyb?s nar?s sprendimo palikti ar ne teis?s aktus, atitinkan?ius panaikintos 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos strukt?ra ir taikymo s?lygos (OL 71, 1967, p. 1303) 17 straipsnio paskutin?je ?traukoje nurodytus kriterijus, pagal kuriuos atleidimas nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? gal?jo b?ti nustatytas tik d?l aiškiai apibr?žt? visuomen?s intereso priežas?i? ir tik galutini? vartotoj? naudai.

24 Taigi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punktas yra prilygintinas s?lygai „stand still“, kuria siekiama išvengti sud?ting? socialini? situacij?, galin?i? susidaryti d?l nacionalinio teis?s akt? leid?jo numatyt?, ta?iau ne?traukt? ? Šešt?j? direktyv? lengvat? panaikinimo (min?to sprendimo *Talacre Beach Caravan Sales* 22 punktas). Taigi fakultatyvus statuso *quo ante* išlaikymas papras?iausia yra apribotas Šešt?ja direktyva. Tod?l remiantis nacionalin?s teis?s aktais, kurie yra ne Šeštosios direktyvos perk?limo ? nacionalin? teis? priemon? (pagal analogij? žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Idéal tourisme*, C?36/99, Rink. p. I?6049, 38 punkt?), bet lengvatos, kuri? leidžia ši direktyva, išlaikymas, atsižvelgiant ? Jungtin?s Karalyst?s teis?s aktais siekiamus socialinius tikslus, galutiniam vartotojui neleidžiama mok?ti PVM už kasdienio vartojimo maisto produktus, kuri? atžvilgiu *Marks & Spencer* gali prašyti atleisti nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest?.

25 *Marks & Spencer* negali tinkamai remtis Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 1 dalimi. Iš tikr?j? reikia pasteb?ti, kad ši nuostata, nurodanti, jog taikomas toks tarifas, galioj?s ?vykio, d?l kurio atsirado pareiga mok?ti PVM, metu, yra skirta uždrausti nacionalin?s teis?s akt? leid?jui, pasikeitus atitinkamam produktui taikytinam tarifui, kaip tai patvirtina Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 2 dalis, taikyti atitinkamam sandoriui kitok? tarif? nei tas, kuris galiojo sandorio

apmokestinimo momentu.

26 Taigi šios nuostatos paskirtis yra išspręsti klausimą dėl atitinkamo PVM tarifo taikymo laiko atžvilgiu.

27 Pagrindinėje byloje nagrinjamas visiškai skirtingas atvejis, kai *Commissioners* pripažino klaidą dėl to, ar konkretus produktas turjo būti atleistas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį, nes tai susiję ne su tarifo pasikeitimu laiko atžvilgiu, o su klausimu, ar produktas patenka į atleidimo nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį, kurį leidžia Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punktas, taikymo srityje.

28 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad kai valstybė narė, remdamasi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalimi, tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitimą, padarytą Direktyva 92/77, savo nacionalinę teisę aktuose paliko atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam tikrus tiekimus ar konkrečią paslaugų teikimą, tokio subjekto, atliekantis tokius tiekimus ar teikiantis tokias paslaugas, negali remtis jokia iš Bendrijos teisės kylančia teise į tai, kad šie tiekimai ar teikiamos paslaugos būtų apmokestinami nuliniu tarifu, kuria būtų galima remtis tiesiogiai.

Dėl antrojo klausimo, susijusio su iš bendrųjų Bendrijos teisės principų kylančios teisės į klaidingai sumokėto PVM grąžinimą egzistavimu

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

29 *Marks & Spencer* mano, jog bendrieji Bendrijos teisės principai, įskaitant fiskalinio neutralumo principą, taikomi taip, kad jie pagrindžia jos teisę į nepagrįstai surinkto PVM grąžinimą, nes visa PVM sistema iš esmės patenka į Bendrijos teisės taikymo sritį, net ir Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalyje (tiek jos pirminėje redakcijoje, tiek redakcijoje, pateiktoje Direktyvoje 92/77) numatytu atveju.

30 Jungtinės Karalystės vyriausybė, Airija ir Kipro vyriausybė pabrėžia, kad pagrindinėje byloje nagrinjamos sumos buvo surinktos nepažeidžiant jokios Bendrijos teisės nuostatos, tiesiogiai veikiančios ar suteikiančios teisę. Tai yra tik nacionalinė teisė klausimas ir todėl nereikia taikyti bendrųjų Bendrijos teisės principų. Airija priduria, kad jei šioje byloje, norint pagrįsti teisę į mokesčio grąžinimą, būtų taikomas fiskalinio neutralumo principas, tai reikėtų daryti galutiniams vartotojams, kurie sumokėjo PVM.

31 Komisija primena, kad apmokestinamos PVM kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos turi laikytis esminio principo, kuriais grindžiama bendra PVM sistema, be kita ko, neutralumo principo. Ši pareiga joms taikoma grąžinant permokėtą mokestį. Vis dėlto Komisija tiesiogiai nepateikia savo nuomonės dėl antrojo klausimo.

Teisingumo Teismo atsakymas

32 Antruoju klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar tokio subjekto, remdamasis bendraisiais Bendrijos teisės principais, be kita ko, fiskalinio neutralumo principu, turi teisę prašyti grąžinti nepagrįstai surinktą PVM, kai mokesčio tarifas, kuris turjo būti taikomas, yra nustatytas nacionalinėje teisėje.

33 Pirmiausia reikia pabrėžti, kad pats Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkto Direktyvoje 92/77 pateiktos versijos tekstas nurodo, jog nacionalinės teisės aktai, kuriuos galima palikti galioti, turi būti „atitinkantys Bendrijos teisės aktus“ ir atitikti Direktyvos 67/228 17 straipsnio paskutinėje pastraipoje nustatytus kriterijus. Nors žodžiai „atitinkantys Bendrijos teisės aktus“ buvo

terpti tik 1992 m., toks reikalavimas, neatsiejamas nuo bendros PVM sistemos tinkamo veikimo ir vienodo aiškinimo, galioja visam pagrindin?je byloje nagrin?jamam klaidingo apmokestinimo laikotarpiui. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, atleidimo nuo mokes?io ar sumažint? PVM tarif?, mažesni? nei Šeštojoje direktyvoje numatytas minimalus tarifas, išlaikymas yra galimas tik tuo atveju, jei tai nepažeidžia, be kita ko, fiskalinio neutralumo principo, neatsiejamu nuo min?tos sistemos (šiuo klausimu žr. 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C?216/97, Rink. p. I?4947, 19 punkt? ir 2001 m. geguž?s 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?481/98, Rink. p. I?3369, 21 punkt?).

34 Iš to matyti, kad principai, kuriais yra pagr?sta bendra PVM sistema ir tarp kuri? yra fiskalinio neutralumo principas, taikomi net Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalyje numatytu atveju ir prireikus apmokestinamasis asmuo jais gali remtis gin?ydamas šiuos principus pažeidžian?i? nacionalin?s teis?s nuostat? ar jos taikym?.

35 Konkre?iau kalbant apie teis? ? mokes?io gr?žinim?, reikia priminti, kad teis? susigr?žinti pažeidžiant Bendrijos teis? valstyb?je nar?je surinktus mokes?ius, kaip matyti iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos, yra Bendrijos nuostatomis asmenims suteikiam? teisi? pasekm? ir papildymas (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Marks & Spencer* 30 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Šis principas taip pat taikomas ir mokes?iams, surinktiems pažeidžiant nacionalin? teis?, kuri? leidžia išlaikyti Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalis.

36 Taigi ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: kai valstyb? nar?, remdamasi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalimi, tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitim?, padaryt? Direktyva 92/77, savo nacionalin?s teis?s aktuose paliko atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest? už tam tikrus tiekimus ar konkre?i? paslaug? teikim?, ta?iau klaidingai aiškino savo nacionalin?s teis?s aktus, d?l ko tam tikri tiekimai ar paslaugos, kurie tur?jo b?ti atleisti nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest?, pagal nacionalin? teis? buvo apmokestinami standartiniu tarifu, bendrieji Bendrijos teis? principai, ?skaitant ir fiskalinio neutralumo princip?, yra taikomi taip, kad jie suteikia tiekimus atlikusiam ar paslaugas suteikusiam ?kio subjektui teis? susigr?žinti iš jo per klaid? už šiuos tiekimus ar paslaugas pareikalautas sumas.

D?l tre?iojo, ketvirtojo ir penktojo klausim?, susijusi? su teis?s ? mokes?io gr?žinim?, pagr?stos vienodo poži?rio ir fiskalinio neutralumo principais, galimais apribojimais

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

37 *Marks & Spencer* mano, kad nepagr?sto praturt?jimo taisykl?s taikymas „payment traders“ (apmokestinamieji asmenys, kuriems per atitinkam? ataskaitin? laikotarp? surinktas pardavimo mokestis yra didesnis už sumok?t? pirkimo mokest?), o ne „repayment traders“ (apmokestinamieji asmenys, kuri? situacija yra priešinga nei „payment traders“) yra vienodo poži?rio ir fiskalinio neutralumo princip? pažeidimas. Juo labiau nereikia ?rodin?ti, kad „payment trader“ patyr? finansini? nuostoli? ar nepalankum?. Galiausiai kiekviena valstyb? nar?, laikydamasi Bendrijos teis?s, kuri nedraudžia nepagr?sto praturt?jimo išimties, ta?iau jos nereikalauja, turi nustatyti b?dus, kaip pašalinti skirting? vertinim?, pripažint? pažeidžian?iu min?tus principus.

38 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? mano, kad ? tre?i?j?, ketvirt?j? ir penkt?j? klausimus reikia atsakyti neigiamai.

39 Airija ir Kipro vyriausyb? tvirtina: kadangi, j? manymu, ? pirm?j? ir antr?j? klausimus turi b?ti atsakyta neigiamai, n?ra b?tina atsakyti ? likusius klausimus.

40 Komisija nurodo, kad Bendrijos teis? leidžia atsisakyti gr?žinti mokest?, lemiant? nepagr?st?

praturtėjim?, jei ?rodomas tokio praturtėjimo realumas. Be to, toks atsisakymas gr?žinti mokest? turi b?ti fiskaliniu poži?riu neutralus ir negali diskriminuoti tam tikr? ?kio subjekt?.

Teisingumo Teismo atsakymas

– Pirmin?s pastabos

41 Reikia priminti, jog Bendrijos teis? nedraudžia, kad pagal nacionalin? teisin? sistem? b?t? neleidžiama gr?žinti nepagr?stai surinkt? mokest?, jei tai lemt? nepagr?st? teis? ? š? gražinim? turin?i? asmen? praturtėjim? (1988 m. kovo 24 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, 104/86, Rink. p. 1799, 6 punktas; 1999 m. vasario 9 d. Sprendimo *Dilexport*, C?343/96, Rink. p. I?579, 47 punktas ir 2000 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Michailidis*, C?441/98 ir C?442/98, Rink. p. I?7145, 31 punktas). Vis d?lto tam, kad b?t? laikomasi Bendrijos teis?s ir nepažeidžiami principai, pavyzdžiui, vienodo poži?rio principas, turi b?ti taikomas nepagr?sto praturtėjimo draudimo principas.

42 Be to, reikia priminti, kad tuo atveju, kai mokestis Bendrijos teis?s poži?riu buvo renkamas nepagr?stai, ir jei ?rodyta, kad tik dalis šio mokes?io buvo susigr?žinta, nacionalin?s valdžios institucijos privalo atlyginti nesusigr?žint? dal? (1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C?192/95–C?218/95, Rink. p. I?165, 27 ir 28 punktai). Vis d?lto reikia patikslinti, kad net jei visas mokestis yra ?trauktas ? pardavimo kain?, apmokestinamasis asmuo gali patirti žal?, susijusi? su pardavimo kiekio sumažėjimu (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Comateb ir kt.*, 29 30 punktus ir min?to sprendimo *Michailidis* 34 ir 35 punktus).

43 Tod?l nepagr?sto praturtėjimo, kur? apmokestinamajam asmeniui gali sukelti Bendrijos teis?s poži?riu nepagr?stai surinko mokes?io gr?žinimas, egzistavimas ir apimtis gali b?ti nustatyti tik atlikus ekonomin? analiz?, kurioje atsižvelgiama ? visas reikšmingas aplinkybes (žr., be kita ko, 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.*, C?147/01, Rink. p. I?11365, 94–100 punktus).

44 Taigi nacionalinis teismas turi patikrinti, ar *Commissioners* atliktas vertinimas atitinka šio sprendimo 43 punkte aprašytos analiz?s s?lygas.

– D?l tre?iojo klausimo

45 Teisingumo Teismo iš esm?s klausiama, ar Bendrijos teis?s fiskalinio neutralumo ir vienodo poži?rio principai b?t? pažeisti, jei ?kio subjektui nacionalin?s valdžios institucijos negr?žint? viso nepagr?stai surinkto PVM, nes šis gr?žinimas lemt? nepagr?st? min?to ?kio subjekto praturtėjim?, kai toks atsisakymas gr?žinti mokest? vis d?lto n?ra numatytas nacionalin?s teis?s aktuose tuo atveju, kai ?kio subjektas iki mokes?io gr?žinimo yra kreditorius mokes?i? administratoriaus atžvilgiu.

46 Reikia išnagrin?ti, ar dalinio atsisakymo gr?žinti mokest? atveju, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, skirtingai vertinant „payment traders“ ir „repayment traders“ buvo pažeisti Bendrijos teis?s fiskalinio neutralumo ir vienodo poži?rio principai.

47 Pirmiausia d?l fiskalinio neutralumo principo reikia priminti, kad šis principas, kuris yra esminis Bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 2000 m. rus?jo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C?454/98, Rink. p. I?6973, 59 punkt?), draudžia panašias, tarpusavyje konkuruojan?ias prekes vertinti skirtingai PVM poži?riu (1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*, C?283/95, Rink. p. I?3369, 21 ir 27 punktai ir min?to sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 22 punktas). Iš to išplaukia, kad min?tiems produktams turi b?ti taikomas vienodas (PVM) tarifas (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 22 punkt?).

48 Todėl jei klaidingas tarifas taikomas keliems apmokestinamiesiems asmenims ir jei neteisingai dėl šios klaidos surinktų sumų grąžinimas bent iš dalies yra nulemtas minėtų apmokestinamųjų asmenų situacijos – kreditoriaus ar debitoriaus PVM srityje biudžeto atžvilgiu, – minėtiems asmenims realiai yra taikomas skirtingas apmokestinimas, panašus į tą, kuris galėtų susidaryti dėl skirtingo PVM tarifo taikymo panašioms prekėms. Toks skirtumas prieštarauja fiskalinio neutralumo principui tiek, kiek šie apmokestinamieji asmenys pardavinėjo panašias prekes, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

49 Antra, reikia priminti, kad fiskalinio neutralumo principas yra vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 48 punktą ir jame nurodyta teismo praktika). Vis dėlto, nors fiskalinio neutralumo principo pažeidimas yra galimas tik tarp konkuruojančių ūkio subjektų, kaip nurodyta šio sprendimo 47 punkte, bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais ūkio subjektų, kurie iš esmės ne konkurentai, tačiau vis dėlto yra kitu požiūriu panašioje padėtyje, diskriminacijos būdais.

50 Bendrasis vienodo požiūrio principas taip pat taikomas situacijose, kai ūkio subjektai yra PVM kreditoriai, siekiantys susigrąžinti jį iš mokesčių administratoriaus, ir kurių prašymas grąžinti mokestį yra traktuojamas skirtingai, neatsižvelgiant į galinčius tarp jų egzistuoti konkurencinius santykius. Taigi reikia išnagrinėti, ar minėtas principas savaime draudžia tokias nuostatas, šiuo atveju 1994 m. VAT Act 80 straipsnį.

51 Šiuo klausimu reikia priminti, jog bendrasis vienodo požiūrio principas reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (1986 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Klensch ir kt.*, 201/85 ir 202/85, Rink. p. 3477, 9 punktą ir minėto sprendimo *Idéal tourisme* 35 punktą).

52 Todėl Teisingumo Teismas turi pažymėti, kad nacionalinės teisės aktuose, pavyzdžiui, nagrinėjamuose pagrindinėje byloje, nepagręsto praturtėjimo sąvokos požiūriu tvirtintas skirtingas ūkio subjektų vertinimas pagal jų situaciją (biudžeto kreditoriaus ar debitoriaus PVM srityje) nėra objektyviai pateisinamas. Iš tikrųjų ūkio subjekto nepagręsto praturtėjimo aplinkybė nesusijusi su minėto ūkio subjekto situacija mokesčių administratoriaus atžvilgiu prieš PVM grąžinimą, nes nepagręstas praturtėjimas atsiranda dėl paties mokesčio grąžinimo, o ne dėl minėto ūkio subjekto išankstinės situacijos, kai jis yra mokesčių administratoriaus kreditorius ar debitorius.

53 Ši analizė patvirtina, jei to reikia, Jungtinės Karalystės teisės aktų pakeitimai, padaryti po Komisijos šiai valstybei narei išsiųsto oficialaus pranešimo pradedant procedūrą dėl įsipareigojimų nevykdymo. Pagal 2005 m. Antrojo finansų įstatymo 3 straipsnį, nurodytą šio sprendimo 8 punkte, iš esmės daugiau nebūra daromas skirtumas atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens situaciją biudžeto atžvilgiu.

54 Taigi ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip: nors vienodo poži?rio ir fiskalinio neutralumo principai iš principo yra taikomi tokiose kaip ši bylose, vienintel? aplinkyb?, kad atsisakymas gr?žinti mokest? yra pagr?stas atitinkamo apmokestinamojo asmens nepagr?stu praturt?jimu, n?ra min?ti princip? pažeidimas. Tačiau fiskalinio neutralumo principas neleidžia, kad nepagr?sto praturt?jimo draudimas b?t? taikomas tik tokiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip antai „payment traders“, ir netaikomas apmokestinamiesiems asmenims, pavyzdžiui, „repayment traders“, jei šie apmokestinamieji asmenys parduoda panašias prekes. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?s patikrinti, ar taip yra pagrindin?je byloje. Be to, pagrindinis vienodo poži?rio principas, kurio pažeidimas mokes?i? srityje gali pasireikšti ?kio subjekt?, kurie neb?tinai konkurentai, tačiau kitais atžvilgiais yra panašioje situacijoje, diskriminacija, draudžia diskriminacij? tarp „payment traders“ ir „repayment traders“, kuri n?ra objektyviai pateisinama.

– D?l ketvirtojo klausimo

55 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s klausia, ar skirt?si atsakymas ? tre?i?j? klausim? tuo atveju, jei b?t? ?rodyta, kad ?kio subjektas, kuriam buvo atsisakyta gr?žinti mokest?, nes toks gr?žinimas lemt? nepagr?st? praturt?jim?, nepatyr? finansini? nuostoli? ar nepalankumo.

56 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad, viena vertus, finansini? nuostoli? ar nepalankumo nebuvimas neb?tinai yra nulemtas viso PVM perk?limo galutiniam vartotojui, nes net tokiu atveju, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 42 punkte, ?kio subjektas gali patirti nuostoli?, susijusi? su pardavimo apimties sumaž?jimu. Kita vertus, vienodo poži?rio principo pažeidim? pagrindin?je byloje nagrin?jamais nacionalin?s teis?s aktais, nurodyt? šio sprendimo 52–54 punktuose, sudaro ?kio subjekt? diskriminacija j? teis?s ? nepagr?stai surinkto PVM gr?žinim?, kuri nepriklauso nuo to, ar min?ti ?kio subjektai iš tikr?j? patyr? finansini? nuostoli? arba nepalankum?, atžvilgiu.

57 Taigi ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti taip: atsakymas ? tre?i?j? klausim? nepriklauso nuo ?rodymo, kad ?kio subjektas, kuriam buvo atsisakyta gr?žinti nepagr?stai surinkt? PVM, nepatyr? finansini? nuostoli? ar nepalankumo.

– D?l penktojo klausimo

58 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s klausia, ar Bendrijos teis? reikalauja arba leidžia nacionaliniam teismui pašalinti vienodo poži?rio principo pažeidim?, nurodyt? šio sprendimo 52–54 punktuose, ?pareigojant ?kio subjektui, kurio atžvilgiu buvo pažeistas šis principas, gr?žinti vis? nepagr?stai surinkt? mokest? net ir tuo atveju, kai toks gr?žinimas lemt? šio ?kio subjekto nepagr?st? praturt?jim?, ar vis d?lto Bendrijos teis? reikalauja arba leidžia š? vienodo poži?rio principo pažeidim? pašalinti kitaip.

59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, nesant Bendrijos teis?je atitinkamo reglamentavimo, kiekvienos valstyb?s nar?s vidaus teisin?je sistemoje turi b?ti nurodyti kompetentingi teismai ir numatyti ieškiniai, skirt? užtikrinti visišk? asmens teisi?, kylan?i? iš Bendrijos teis?s, apsaug?, pareiškimo procesin?s taisykl?s (žr. 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Rewe-Zentralfinanz ir Rewe-Zentral*, 33/76, Rink. p. 1989, 5 punkt? ir 2003 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Köbler*, C?224/01, Rink. p. I?10239, 46 punkt?).

60 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi pats nustatyti galimas vienodo poži?rio principo pažeidimo, nurodyto šio sprendimo 52–54 punktuose, atgal galiosian?ias pasekmes.

61 Vis d?lto Teisingumo Teismas turi nurodyti tam tikrus Bendrijos teis?s kriterijus ar principus,

kuri? turi b?ti laikomasi atliekant š? vertinim?.

62 Atlikdamas tok? vertinim?, nacionalinis teismas turi laikytis Bendrijos teis?s ir, be kita ko, vienodo poži?rio principo, nurodyto šio sprendimo 51 punkte. Nacionalinis teismas iš principo turi nurodyti gr?žinti vis? sumok?t? PVM, priklausant? diskriminacij? patyrusiam ?kio subjektui, kad b?t? kompensuotos vienodo poži?rio principo pažeidimo pasekm?s, nebent pagal nacionalin? teis? yra kit? b?d? ištaisyti š? pažeidim?.

63 Šiuo klausimu, kaip savo išvados 74 punkte nurod? generalin? advokat?, reikia pažym?ti, kad nacionalinis teismas neturi taikyti bet kokios diskriminacin?s nacionalin?s nuostatos, neprašydamas ar nelaukdamas, kad teis?s akt? leid?jas j? pirmiau panaikint?, ir nepalankum? patyrusios grup?s nariams taikyti t? pa?i? tvark?, kuri taikoma asmenims iš privilegijuotos grup?s.

64 Tod?l ? penkt?j? klausim? reikia atsakyti taip: prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi pats nustatyti galimas lygyb?s principo pažeidimo, nurodyto šio sprendimo 52–54 punktuose, pasekmes atgaline data, vadovaudamasis normomis d?l pagrindin?je byloje taikytinos nacionalin?s teis?s poveikio laiko atžvilgiu, laikydamasis Bendrijos teis?s ir ypa? vienodo poži?rio principo bei principo, pagal kur? jis turi užtikrinti, kad jo nustatytos restitucijos priemon?s neprieštarauja Bendrijos teisei.

D?l bylin?jimosi išlaid?

65 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. Kai valstyb? nar? remdamasi 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 28 straipsnio 2 dalimi tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitim?, padaryt? 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB, savo nacionalin?s teis?s aktuose paliko atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest? už tam tikrus tiekimus ar konkre?i? paslaug? teikim?, ?kio subjektas, atliekantis tokius tiekimus ar teikiantis tokias paslaugas, negali remtis jokia iš Bendrijos teis?s kylan?ia teise ? tai, kad šie tiekimai ar teikiamos paslaugos b?t? apmokestinami nuliniu tarifu, kuria b?t? galima remtis tiesiogiai.

2. Kai valstyb? nar? remdamasi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalimi tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitim?, padaryt? Direktyva 92/77, savo nacionalin?s teis?s aktuose paliko atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest? už tam tikrus tiekimus ar konkre?i? paslaug? teikim?, ta?iau klaidingai aiškino savo nacionalin?s teis?s aktus, d?l ko tam tikri tiekimai ar paslaugos, kurie tur?jo b?ti atleisti nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest?, pagal nacionalin? teis? buvo apmokestinami standartiniu tarifu, bendrieji Bendrijos teis? principai, ?skaitant ir fiskalinio neutralumo princip?, yra taikomi taip, kad jie suteikia tiekimus atlikusiam ar paslaugas suteikusiam ?kio subjektui teis? susigr?žinti iš jo per klaid? už šiuos tiekimus ar paslaugas pareikalautas sumas.

3. Nors vienodo poži?rio ir fiskalinio neutralumo principai iš principo yra taikomi tokiose kaip ši bylose, vienintel? aplinkyb?, kad atsisakymas gr?žinti mokest? yra pagr?stas atitinkamo apmokestinamojo asmens nepagr?stu praturt?jimu, n?ra min?t? princip? pažeidimas. Ta?iau fiskalinio neutralumo principas neleidžia, kad nepagr?sto praturt?jimo draudimas b?t? taikomas tik tokiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip antai

„payment traders“ (apmokestinamieji asmenys, iš kurių per atitinkamus apskaitinius metus surinktas pardavimo mokestis yra didesnis už sumokėtą pirkimo mokestį), ir netaikomas apmokestinamiesiems asmenims, pavyzdžiui, „repayment traders“ (apmokestinamieji asmenys, kurių situacija yra priešinga nei „payment traders“), jei šie apmokestinamieji asmenys parduoda panašias prekes. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje. Be to, pagrindinis vienodo požiūrio principas, kurio pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ūkio subjektų, kurie nebūtinai konkurentai, tačiau kitais atžvilgiais yra panašioje situacijoje, diskriminacija, draudžia diskriminaciją tarp „payment traders“ ir „repayment traders“, kuri nėra objektyviai pateisinama.

4. Atsakymas ūkio subjektų klausimą nepriklauso nuo rodymo, kad ūkio subjektas, kuriam buvo atsisakyta grąžinti nepagrįstai surinktą pridėtinės vertės mokestį, nepatyrė finansinių nuostolių ar nepalankumo.

5. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi pats nustatyti galimas lygybės principo pažeidimo, nurodyto šio sprendimo rezoliucinės dalies 3 punkte, pasekmes atgaline data, vadovaudamasis normomis dėl pagrindinėje byloje taikytinos nacionalinės teisės poveikio laiko atžvilgiu, laikydamasis Bendrijos teisės ir ypač vienodo požiūrio principo bei principo, pagal kurį jis turi užtikrinti, kad jo nustatytos restitucijos priemonės neprieštarauja Bendrijos teisei.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.