Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 14 juni 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt — Rätt till avdrag för mervärdesskatt — Regler — Principerna om likabehandling och skatteneutralitet — Effektivitetsprincipen — Nationell lagstiftning genom vilken en preskriptionstid införs”

I mål C-38/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 20 januari 2016, som inkom till domstolen den 25 januari 2016, i målet

Compass Contract Services Limited

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe och C. Lycourgos (referent),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 december 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Compass Contract Services Limited, genom D. Scorey, QC, samt genom O. Jarratt, och D. Stephens, rådgivare,

— Förenade kungarikets regering, genom D. Robertson och M. Holt, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Macnab, barrister,

— Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och M. Wasmeier, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: engelska.

och efter att den 2 mars 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av de unionsrättsliga principerna om likabehandling, skatteneutralitet och effektivitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Compass Contract Services Limited (nedan kallat Compass) och Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (nedan kallade Commissioners) om sistnämndas vägran att återbetala den mervärdesskatt som Compass betalat in felaktigt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 17, som återfinns under rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd” i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet), anges följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.

…”

4 I artikel 18, med rubriken ”Regler om utnyttjande av avdragsrätten”, föreskrivs följande:

”1. För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3,

b) för avdrag enligt artikel 17.2 b inneha en importhandling som anger att han är mottagare eller importör och som anger, eller medger beräkning av, skatteuttaget,

c) för avdrag enligt artikel 17.2 c iaktta de regler och förfaranden som har fastställts av varje medlemsstat,

d) iaktta de regler och förfaranden som fastställts av varje medlemsstat när han som kund skall betala skatt i enlighet med artikel 21.1.

2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1.

…

3. Medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2.

4. Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

…”

Nationell rätt i Förenade kungariket

5 I section 25 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad 1994 års lag), föreskrivs följande:

”…

2. Med förbehåll för bestämmelserna i denna section, har en [skattskyldig person] rätt att vid slutet av varje räkenskapsperiod kreditera det enligt section 26 avdragsgilla mervärdesskattebeloppet, och därefter dra av detta belopp från den utgående mervärdesskatt som vederbörande ska redovisa.

…

6. Avdrag i enlighet med subsection 2 ovan eller betalning av fordran avseende mervärdesskatt kan inte ske om inte ansökan därom ingetts inom de tidsfrister och i de former som föreskrivs eller följer av förordningar. När det gäller en person som inte har genomfört någon skattepliktig transaktion under den aktuella räkenskapsperioden eller tidigare, ska för återbetalning av mervärdesskatt uppställas sådana villkor (om några) som Commissioners anser vara lämpliga, inbegripet villkor för återbetalning vid särskilda omständigheter.”

6 Section 80 i 1994 års lag har följande lydelse:

”Kreditering eller återbetalning av för högt deklarerad eller för mycket inbetald mervärdesskatt

…

4. Efter att en ansökan har inlämnats i enlighet med förevarande artikel är Commissioners inte skyldiga att:

a) fastställa en skattefordran avseende mervärdesskatt för en person i enlighet med subsection 1 eller 1A ovan, eller

b) återbetala ett belopp till en person i enlighet med subsection 1B ovan,

om ansökan ingetts mer än tre år efter det relevanta datumet.”

7 I section 29 i Value Added Tax Regulations 1995 (1995 års lag om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, genomfördes nämnda section 25 i 1994 års lag. Subsections 1 och 1A i denna section 29 har följande lydelse:

”1. Om inte annat följer av section 1A … nedan, och om inte Commissioners meddelat ett generellt eller allmänt tillstånd eller beslut, ska en person som ansöker om avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med section 25.2 i [1994 års] lag göra detta genom deklaration som denne upprättat för den räkenskapsperiod under vilken skattskyldigheten för mervärdesskatt inträdde.

1A. Commissioners kan inte vare sig tillåta eller tvinga en person att inkomma med en ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt under sådana förhållanden att ansökan skulle inkomma senare än tre år efter det datum då deklarationen avseende den räkenskapsperiod under vilken skattskyldigheten för mervärdesskatt inträdde skulle lämnas in.”

8 I section 121 i Finance Act 2008 (2008 års budgetlag, nedan kallad 2008 års lag) föreskrivs följande:

”Äldre ansökningar om mervärdesskatt: Förlängda tidsfrister

1) Villkoret i section 80.4 i [1994 års lag] enligt vilken en ansökan i enlighet med denna section måste inges inom tre år efter det relevanta datumet, är inte tillämpligt vad gäller en ansökan om ett belopp som beaktats eller betalats under en räkenskapsperiod som avslutats före den 4 december 1996 om ansökan har ingetts före den 1 april 2009.

2) Villkoret i section 25.6 i [1994 års lag] enligt vilken en ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med denna section måste inges inom de tidsfrister och i de former som föreskrivs eller följer av förordningar, är inte tillämpligt vad gäller en ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt för vilken skattskyldigheten inträdde, och angående vilken sökanden innehade de erforderliga bevisen, under en räkenskapsperiod som avslutats före den 1 maj 1997 om ansökan har ingetts före den 1 april 2009.

…

4) Denna section ska anses ha trätt i kraft den 19 mars 2008.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Compass, som är ett bolag som bland annat tillhandahåller cateringtjänster, har ansökt om återbetalning av belopp som bolaget felaktigt erlagt i mervärdesskatt för, i synnerhet, två räkenskapsperioder (kvartal) som avslutades i januari respektive april månad 1997.

10 Under år 1996 uppgav Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att man hade för avsikt att ändra sin lagstiftning avseende återbetalning av överskjutande utgående mervärdesskatt och förkorta preskriptionstiden för ansökningar avseende sådana återbetalningar från sex till tre år. Denna ändring trädde i kraft den 4 december 1996. I dom av den 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435) slog domstolen fast att effektivitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgjorde hinder för denna nationella lagstiftning, eftersom den med retroaktiv verkan och utan övergångsperiod förkortade tidsfristen för att inkomma med ansökningar om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt.

11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) ((Appellationsdomstolen för England och Wales, avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål) Förenade kungariket), tillämpade denna rättspraxis vad gällde ansökningar om avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom Förenade kungariket även förkortat preskriptionstiden för sådana ansökningar, från sex år till tre år, från och med den

1 maj 1997. I målet Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners ((2006) EWCA Civ 70), fann nämnda domstol att eftersom denna förkortning av preskriptionstiden hade genomförts utan övergångsperiod skulle de personer vilkas rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hade uppkommit före den 1 maj 1997 ha rätt att inkomma med en sådan ansökan, och denna nya tidsfrist skulle inte tillämpas på dem. Denna dom från Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales, avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål) fastställdes den 23 januari 2008 av House of Lords i domen Fleming och Condé Nast/Commissioners ((2008) UKHL 2).

12 Efter denna dom från House of Lords publicerade Commissioners ett ställningstagande (Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)), i vilket de angav att ansökningar om mervärdesskatt som ingetts efter utgången av den nya tidsfristen på tre år kunde avse ”överskjutande utgående mervärdesskatt som betalats eller redovisats under räkenskapsperioder som avslutats före den 4 december 1996” och ”ingående mervärdesskatt för vilken avdragsrätt uppstått under räkenskapsperioder som avslutats före den 1 maj 1997”. Dessa två datum motsvarade således ikraftträdandet av den nya förkortade fristen på tre år för att inkomma med, å ena sidan ansökningar om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, närmare bestämt den 4 december 1996, och å andra sidan, ansökningar om avdrag för ingående mervärdesskatt, närmare bestämt den 1 maj 1997. Dessa ansökningar avseende mervärdesskatt har sedermera getts namnet ”Fleming-ansökningar”. Genom section 121 i 2008 års lag kodifierades dessa preskriptionstider för dessa båda typer av ansökningar.

13 Av beslutet om hänskjutande framgår att Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales, avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål) i juni 2006 fann att vissa tjänster som Compass tillhandahållit avseende tillredning av kalla maträtter, för vilka Compass tog ut och deklarerade mervärdesskatt, inte omfattades av mervärdesskatt. Nämnda domstol fann att dessa tjänster enligt den nationella lagstiftningen omfattades av en nollskattesats vad gäller mervärdesskatt, i enlighet med det undantag som medges i artikel 28.2 i sjätte direktivet.

14 Commissioners medgav således att Compass hade betalat in för mycket mervärdesskatt. I januari 2008 ansökte Compass om återbetalning av felaktigt inbetald utgående mervärdesskatt för perioderna mellan den 1 april 1973 och den 2 februari 2002.

15 Commissioners genomförde återbetalningen av den av Compass felaktigt inbetalda mervärdesskatten för perioderna mellan den 1 april 1973 och den 31 oktober 1996. Däremot avslog de ansökningarna om återbetalning för övriga perioder, med motiveringen att dessa ansökningar var preskriberade. Commissioners ansåg att preskriptionstiden på tre år började löpa den 4 december 1996 för de räkenskapsperioder som avslutats från och med detta datum och att denna tid hade gått ut vid den tidpunkt då nämnda ansökningar ingavs. Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat är de perioder som är aktuella i det nationella målet därmed begränsade till två av Compass räkenskapsperioder som avslutades efter den 4 december 1996 och före den 1 maj 1997, eftersom bolaget inte bestrider att preskription har inträtt med giltig verkan efter sistnämnda datum.

16 Compass överklagade därefter till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket) Commissioners beslut att inte återbetala den mervärdesskatt som inbetalats felaktigt för dessa räkenskapsperioder. Till stöd för överklagandet anförde Compass att skillnaden i behandling mellan en ansökan om återbetalning av utgående mervärdesskatt, såsom den som bolaget ingett, och en ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt strider mot principen om likabehandling. Enligt Compass är det inte motiverat att avseende samma räkenskapsperioder en skattskyldig person kan inkomma med en ansökan om avdrag för mervärdesskatt men inte med en ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt. Den bristande tidsmässiga överensstämmelsen som föreskrivs i Förenade kungarikets bestämmelser vad gäller det datum från och med vilket preskriptionstiden på tre år träder i kraft, vilket därmed skapar en skillnad i behandling mellan dessa båda typer av ansökningar och som uppkommit slumpmässigt på grund av den lagstiftning som ligger bakom antagandet av nämnda preskriptionstid, är inte objektivt rättfärdigad.

17 Mot denna bakgrund beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Innebär förhållandet att Förenade kungariket gör skillnad mellan Fleming-ansökningar rörande utgående mervärdesskatt (som kunde framställas för räkenskapsperioder som avslutades före den 4 december 1996) och Fleming-ansökningar rörande ingående mervärdesskatt (som kunde framställas för räkenskapsperioder som avslutades före den 1 maj 1997 – det vill säga senare än Fleming-ansökningarna rörande utgående mervärdesskatt)
   a) ett åsidosättande av den unionsrättsliga principen om likabehandling, och/eller
   b) ett åsidosättande av den unionsrättsliga principen om skatteneutralitet och/eller
   c) ett åsidosättande av den unionsrättsliga effektivitetsprincipen och/eller
   d) ett åsidosättande av någon annan relevant unionsrättslig princip?

2) Om någon av frågorna 1 a–d besvaras jakande, hur ska Fleming-ansökningar rörande utgående mervärdesskatt för perioden mellan den 4 december 1996 och den 30 april 1997 behandlas?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet, principen om likabehandling och effektivitetsprincipen utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken vad gäller förkortningen av preskriptionstiden för å ena sidan ansökningar om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, och å andra sidan, ansökningar om avdrag för ingående mervärdesskatt, föreskriver olika övergångsperioder, så att ansökningar avseende två räkenskapsperioder på tre månader omfattas av olika preskriptionstider, beroende på om de avser återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt eller avdrag för ingående mervärdesskatt.

19 Av beslutet om hänskjutande framgår att enligt section 80.4 och section 25.6 i 1994 års lag, vilken i sin tur genomfördes genom section 29.1A i 1995 års förordning om mervärdesskatt, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, till vilka section 121 i 2008 års lag hänvisar, gäller samma förkortade preskriptionstid på tre år för såväl ansökningar om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt som ansökningar om avdrag för ingående mervärdesskatt. Datumet för när denna tidsfrist börjar tillämpas, såsom följer av de övergångsperioder som införts genom section 121 i 2008 års lag, vilken kodifierade Commissioners beslutspraxis, vilka perioder avsåg att följa unionsrätten, såsom har redogjorts för i punkterna 10–12 ovan, är däremot olika för de båda typerna av ansökningar. Å ena sidan föreskrivs i section 121.1 i 2008 års lag att preskriptionstiden på tre år inte är tillämplig vad gäller en ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt avseende ett belopp som beaktats eller betalats under en räkenskapsperiod som avslutats före den 4 december 1996 om ansökan har ingetts före den 1 april 2009. Å andra sidan föreskrivs i subsection 2 till denna section 121 att nämnda preskriptionstid inte är tillämplig vad gäller en ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt, för vilken skattskyldighet inträdde under en räkenskapsperiod som avslutats före den 1 maj 1997, om ansökan har ingetts före den 1 april 2009.

20 Av beslutet om hänskjutande framgår att ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt som ingetts av Compass, avslogs med stöd av section 121.1 i 2008 års lag och den däri föreskrivna treåriga preskriptionstiden som är tillämplig på räkenskapsperioder som avslutats efter den 4 december 1996. Om ett bolag hade inkommit med en ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt hade resultatet blivit annorlunda, eftersom den treåriga preskriptionstiden för denna typ av ansökan endast var tillämplig för räkenskapsperioder som avslutades efter den 1 maj 1997.

21 Domstolen erinrar för det första om att enligt fast rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet hinder för att jämförbara, med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 3 maj 2001, kommissionen/Frankrike, C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 22, och dom av den 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32).

22 Det finns emellertid inget i de handlingar som den hänskjutande domstolen ingett till EU-domstolen som kan föranleda slutsatsen att de tjänster som Compass tillhandahållit i mervärdesskattehänseende har behandlats olika jämfört med liknande tjänster som tillhandahållits av en konkurrerande näringsidkare.

23 Som generaladvokaten påpekat i punkt 54 i sitt förslag till avgörande har Commissioners för samtliga sökande, inbegripet Compass, tillämpat bestämmelserna om preskriptionstiderna på grundval av ansökningarnas natur, utifrån huruvida de gällde en ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt eller en ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt.

24 Vad för det andra gäller principen om likabehandling har domstolen slagit fast att det kan bara röra sig om åsidosättande av principen om skatteneutralitet – vilket är den mervärdesskatterättsliga motsvarigheten till likabehandlingsprincipen – om det är fråga om näringsidkare som konkurrerar med varandra, medan likabehandlingsprincipen på skatteområdet kan åsidosättas genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49).

25 Enligt fast rättspraxis är en förutsättning för att likabehandlingsprincipen ska anses ha åsidosatts genom åtskillnad i behandlingen att de aktuella situationerna är jämförbara med hänsyn till samtliga omständigheter som kännetecknar dem (dom av den 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl., C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 25). De omständigheter som särskiljer olika situationer och deras jämförbarhet ska bestämmas och bedömas mot bakgrund av, bland annat, föremålet för och syftet med bestämmelserna i fråga, varvid principerna och målsättningarna för det område rättsakten härrör från måste beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl., C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 26, och dom av den 7 mars 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 42).

26 Domstolen ska således undersöka huruvida, vad gäller de preskriptionstider som föreskrivs i section 121 i 2008 års lag, situationen för en näringsidkare som Compass vilken önskar erhålla återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt betalats in till skattemyndigheterna är jämförbar med situationen för en annan näringsidkare vilken hos samma myndigheter ansöker om avdrag för ingående mervärdesskatt.

27 Compass anser att situationen för en näringsidkare som ansöker om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt är jämförbar med den för en näringsidkare som ansöker om avdrag för ingående mervärdesskatt, bland annat på grund av att, såsom framgår av domen av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), dessa två näringsidkare har en skattefordran vad avser mervärdesskatt gentemot skattemyndigheterna. Förenade kungariket och kommissionen har däremot gjort gällande att dessa situationer inte är jämförbara eftersom de rättigheter som ligger till grund för de båda typerna av ansökningar är av olika rättslig natur.

28 För att kontrollera huruvida dessa situationer är jämförbara eller inte ska för det första fastställas vilka omständigheter som är kännetecknande för en ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, såsom Compass ansökan. Domstolen erinrar härvidlag om att sjätte direktivet inte innehåller någon bestämmelse om rättelse, av den som har utställt fakturan, av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt. Under dessa förhållanden ankommer det i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt kan rättas (se, för ett

liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, punkterna 48 och 49, och dom av den 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 25).

29 Det följer av domstolens fasta praxis att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsregler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen (se, bland annat, dom av den 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, punkt 12, dom av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl., C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 84, och dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24). Medlemsstaten är således i princip skyldig att återbetala skatt som uppburits i strid med unionsrätten (se, bland annat, dom av den 14 januari 1997, Comateb m.fl., C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punkt 20, och dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24).

30 Ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt hänger samman med rätten till återbetalning av felaktigt inbetalda belopp, vilken enligt fast rättspraxis syftar till att avhjälpa följderna av skattens eller avgiftens oförenlighet med unionsrätten, genom att den kostnad som skatten eller avgiften felaktigt inneburit för den ekonomiska aktör som slutligen burit den undanröjs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2011, Danfoss och Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punkt 23).

31 Den omständighet som är kännetecknande för en sådan rätt till återbetalning, och som ligger till grund för denna, är således att en skattskyldig person gjort en felaktig inbetalning till skattemyndigheterna av ett belopp avseende mervärdesskatt i strid med unionsrätten. Det är just denna mervärdesskatts otillåtna natur som ligger till grund för rätten till återbetalning, vilken säkerställer, i enlighet med de villkor som fastställs i respektive medlemsstats nationella lagstiftning under iakttagande av principerna om likvärdighet och effektivitet, att kostnaden för denna betalning undanröjs vad avser denna skattskyldiga person.

32 Vad å andra sidan gäller fastställandet av de omständigheter som är kännetecknande för en ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt ska det noteras att, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 59 i sitt förslag till avgörande och som framgår av punkterna 29 och 30 ovan, rätten till återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt följer av unionsrättens allmänna principer, medan rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt föreskrivs i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet.

33 Domstolen har redan slagit fast att skattskyldiga personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Avdragsrätten för mervärdesskatt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (se, bland annat, dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 25 och 26, och dom av den 22 juni 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punkterna 30 och 31).

34 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som den skattskyldiga personen ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 48, och dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43).

35 Domstolen har således redan slagit fast att utövandet av rätten att dra av mervärdesskatt endast avser skatt som ska betalas och inte kan utsträckas till att omfatta mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och inbetalats till skattemyndigheten (dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkterna 23 och 27, och dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 47).

36 Till skillnad från den omständighet som kännetecknar rätten till återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt bygger således rätten till avdrag för mervärdesskatt – som är en inneboende rätt i mervärdesskattemekanismen – på att det föreligger en skatt som ska betalas.

37 Av det föregående följer att rätten till återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt syftar till att avhjälpa en situation som beror på ett åsidosättande av unionsrätten, genom att den kostnad som skatten inneburit för den ekonomiska aktör som felaktigt burit den undanröjs, medan rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt följer av själva tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, i syfte att den mervärdesskatt som den skattskyldiga personen ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv, och neutralitet beträffande skattebördan för denna verksamhet följaktligen garanteras.

38 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 60 i sitt förslag till avgörande kan en sådan skillnad vad gäller rättigheterna i fråga och de syften de eftersträvar rättfärdiga att var och en av dessa rättigheter omfattas av egna rättsregler, bland annat beträffande deras innehåll och villkoren för att utöva dem, såsom preskriptionstiden för handlingar som syftar till att göra nämnda rättigheter gällande och, i synnerhet, det datum från och med vilket en sådan frist blir tillämplig.

39 Omständigheten att det kan anses, såsom Compass har angett i sitt skriftliga yttrande, att den som har en rätt till återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt och den som har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt båda har en skattefordran vad avser mervärdesskatt gentemot skattemyndigheterna kan följaktligen inte i sig själv föranleda slutsatsen att deras situation är jämförbar när det gäller att tillämpa principen om likabehandling på skatteområdet, med beaktande av de grundläggande skillnaderna vad avser såväl de syften som eftersträvas med de rättsbestämmelser som särskilt hänför sig till dessa rättigheter som de omständigheter som är kännetecknande för dem. Mot bakgrund av dessa skillnader är de nationella skattemyndigheterna inte skyldiga att behandla innehavarna av nämnda rättigheter på samma sätt vad gäller reglerna för preskriptionstider för ansökningar avseende dessa rättigheter, och inte heller, att, bland annat, föreskriva ett identiskt datum för tillämpningen av en ny preskriptionstid.

40 Vad vidare gäller domen av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), som Compass åberopat i sina skriftliga yttranden, ska, såsom har erinrats om i punkt 27 ovan, påpekas att domstolen förvisso i punkt 50 i nämnda dom angav att den allmänna likabehandlingsprincipen är tillämplig i en situation där samtliga berörda näringsidkare har en skattefordran vad avser mervärdesskatt och ansöker om återbetalning hos skattemyndigheterna men där deras ansökningar om återbetalning behandlas olika. Den tolkning av unionsrätten som domstolen gjorde i den domen avsåg emellertid en situation i vilken samtliga näringsidkare ville erhålla återbetalning av mervärdesskatt som de felaktigt betalat in till skattemyndigheterna och deras ansökningar om återbetalning hade behandlats olika. Med beaktande av skillnaderna mellan omständigheterna i den domen och dem i det nationella målet föranleder således den tolkning som domstolen gjorde i nämnda dom inte någon annan slutsats än att rätten till återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt och rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt är av olika natur.

41 Av det föregående följer att, vad gäller de i section 121 i 2008 års lag föreskrivna övergångsperioderna avseende preskription – vilka, såsom framgår av punkt 19 i förevarande dom, infördes för att säkerställa rätten till återbetalning och för att följa unionsrätten – är situationen för en näringsidkare, som Compass, vilken önskar erhålla återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt betalats in till skattemyndigheterna inte jämförbar med situationen för en annan näringsidkare som hos samma

myndigheter ansöker om avdrag för ingående mervärdesskatt. Principen om likabehandling utgör således inte hinder för att dessa två situationer behandlas olika vad gäller de frister som följer av övergångsperioderna.

42 Vad för det tredje gäller prövningen av den första frågan med hänsyn till effektivitetsprincipen erinrar domstolen om att den har bekräftat att det är förenligt med unionsrätten att det av rättssäkerhetshänsyn till skydd för både den enskilde och den berörda myndigheten fastställs rimliga tidsfrister för att väcka talan. Sådana tidsfrister kan nämligen inte medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, även om utgången av dessa frister per definition medför att talan helt eller delvis ska avvisas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, punkt 48, och dom av den 8 september 2011, Q-Beef och Bosschaert, C-89/10 och C-96/10, EU:C:2011:555, punkt 36). I detta avseende förefaller en nationell preskriptionstid på tre år rimlig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punkt 35, och dom av den 15 april 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punkt 28).

43 Vidare har domstolen redan, i punkt 38 i domen av den 11 juli 2002, Marks & Spencer, (C-62/00, EU:C:2002:435), slagit fast att det inte är oförenligt med effektivitetsprincipen att en nationell lagstiftning förkortar tidsfristen för att ansöka om återbetalning av belopp som betalats i strid med unionsrätten. Detta gäller dock på villkor att inte bara den nya fastställda tidsfristen är skälig, utan också att det i den nya lagstiftningen föreskrivs en övergångsperiod som ger enskilda en tillräcklig tidsfrist, efter det att lagstiftningen antagits, för att kunna göra de ansökningar om återbetalning som de hade rätt att göra när den gamla lagstiftningen gällde.

44 Såsom Förenade kungariket har påpekat i sina skriftliga yttranden kan det konstateras att en bestämmelse som section 121 i 2008 års lag, i vilken föreskrivs övergångsperioder för tillämpningen av förkortade preskriptionstider för ansökningar om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt och ansökningar om avdrag för ingående mervärdesskatt, uppfyller de villkor som domstolen uppställde i domen av den 11 juli 2002, Marks & Spencer, (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Omständigheten att övergångsperioderna avseende det datum från och med vilket de nya förkortade preskriptionstiderna skulle bli tillämpliga var olika, beroende på om de gällde den ena eller den andra av tidsfristerna som var tillämpliga på dessa båda typer av ansökningar kan inte ha någon som helst påverkan på en sådan slutsats, i den mån som, dessa frister när de genomförs inte medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt eller avdrag för ingående mervärdesskatt. I den situation som behandlas i det nationella målet har förkortningen av preskriptionstiden för de båda aktuella typerna av ansökningar, såsom det erinrats om i punkt 12 ovan, tillämpats från och med den 4 december 1996 för den första typen och från och med den 1 maj 1997 för den andra typen. En sådan förkortning, som inte har haft någon retroaktiv verkan, på grund av övergångsperioderna, har gjort det möjligt för rättssubjekten, såsom Compass, att vidta åtgärder för att inkomma med ansökningar om perioder efter den 4 december 1996 för de första och den 1 maj 1997 för de andra, inom en faktisk tidsfrist på tre år. Det kan därmed konstateras att de frister som är aktuella i det nationella målet är rimliga, varför effektivitetsprincipen inte utgör hinder för sådana bestämmelser.

46 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande: Principen om skatteneutralitet, principen om likabehandling och effektivitetsprincipen utgör inte hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken vad gäller förkortningen av preskriptionstiden för å ena sidan ansökningar om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, och å andra sidan, ansökningar om avdrag för ingående mervärdesskatt, föreskriver olika övergångsperioder, så att ansökningar avseende två räkenskapsperioder på tre månader omfattas av olika preskriptionstider, beroende på om de avser återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt eller avdrag för ingående mervärdesskatt.

Den andra frågan

47 Med beaktande av svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Principen om skatteneutralitet, principen om likabehandling och effektivitetsprincipen utgör inte hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken vad gäller förkortningen av preskriptionstiden för å ena sidan ansökningar om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, och å andra sidan, ansökningar om avdrag för ingående mervärdesskatt, föreskriver olika övergångsperioder, så att ansökningar avseende två räkenskapsperioder på tre månader omfattas av olika preskriptionstider, beroende på om de avser återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt eller avdrag för ingående mervärdesskatt.

Underskrifter