Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2017. gada 14. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) — Nepamatoti samaksāta PVN atmaksāšana — Tiesības uz PVN atskaitīšanu — Kārtība — Vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi — Efektivitātes princips — Valsts tiesiskais regulējums, ar ko ieviests noilguma termiņš

Lieta C-38/16

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

Compass Contract Services Limited

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

TIESA (ceturtā palāta)

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

ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*]

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Compass Contract Services Limited* vārdā – *D. Scorey*, *QC*, kā arī *O. Jarratt* un *D. Stephens*, juriskonsulti,

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – angļu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Savienības tiesību principus par vienlīdzīgu attieksmi, nodokļu neitralitāti un efektivitāti.

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

c) [PVN], kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

[..]"

4 Sestās direktīvas 18. pantā "Noteikumi, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu" bija noteikts:

"1. Lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam:

a) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktūrai, kas sastādīta saskaņā ar 22. panta 3. punktu;

b) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta b) apakšpunktam jābūt ievešanas dokumentam, kas uzrāda šo personu par preču saņēmēju vai importētāju un rāda vai ļauj aprēķināt maksājamā nodokļa summu;

c) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta c) apakšpunktam jāievēro formalitātes, ko nosaka katra dalībvalsts;

d) ja tai prasa maksāt nodokli kā klientam vai pircējam gadījumos, kad piemērojams 21. panta 1. punkts, jāievēro formalitātes, ko nosaka katra dalībvalsts.

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

[..]

3. Dalībvalstis pieņem nosacījumus un kārtību, kādā nodokļa maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 1. un 2. punkta noteikumiem.

4. Ja attiecīgajam taksācijas periodam atļautā atskaitījuma summa pārsniedz maksājamo nodokli, dalībvalstis var vai nu veikt atmaksāšanu, vai saskaņā ar noteikumiem, kurus tās pieņem, pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu.

[..]”

Apvienotās Karalistes tiesības

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

“[..]

2. Ja vien šajā pantā nav noteikts citādi, [nodokļa maksātājs] ir tiesīgs katra taksācijas perioda beigās iegrāmatot kredītā saskaņā ar 26. pantu atskaitāmā PVN summu, lai pēc tam šo summu atskaitītu no PVN summas, kas tam jāmaksā.

[..]

6. Nedz atskaitījumu saskaņā ar šā panta 2. punktu, nedz kredītā iegrāmatotā PVN samaksu neveic, ja termiņos un formā, kas paredzēti vai nu noteikumos, vai saskaņā ar tiem par to nav iesniegts pieteikums, precizējot, ka gadījumā, ja attiecīgajā taksācijas periodā vai agrāk persona nav veikusi nevienu apliekamu darījumu, kredītā iegrāmatotā PVN samaksa ir pakārtojama nosacījumiem (ja tādi ir), kādus *Commissioners* atzīst par pienācīgiem, tostarp nosacījumiem atmaksai īpašos apstākļos.”

6 1994. gada likuma 80. pantā ir paredzēts:

“Deklarētā vai samaksātā PVN iegrāmatošana kredītā vai atmaksāšana

[..]

4. Šajā pantā paredzētā pieteikuma iesniegšanas gadījumā *Commissioners* nav pienākuma

a) atzīt PVN kredītu personai saskaņā ar šā panta 1. vai 1.A punktu vai

b) atmaksāt summu personai saskaņā ar šā panta 1.B punktu,

ja pieteikums ir iesniegts vairāk nekā trīs gadus pēc attiecīgā termiņa.”

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

"1. Ja vien šā panta 1.A punktā [..] nav noteikts citādi un ja vien citādi nav noteikts *Commissioners* izdotajā atļaujā vai vispārīgajā vai speciālajā norādē, personai, kas lūdz atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN saskaņā ar [1994. gada] likuma 25. panta 2. punktu, tas ir jādara deklarācijā par to taksācijas periodu, kurā PVN ir jāmaksā.

1.A *Commissioners* nedrīkst nevienam nedz ļaut, nedz uzlikt pienākumu iesniegt pieteikumu par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu tādos apstākļos, kuros atskaitīšana būtu jāpieprasa vairāk nekā trīs gadus pēc dienas, kurā ir jāiesniedz deklarācija par taksācijas periodu, kurā ir jāmaksā PVN."

8 *Finance Act 2008* (2008. gada Budžeta likums, turpmāk tekstā – "2008. gada likums") 121. pantā ir noteikts:

"Agrākie pieteikumi par PVN: Papildtermiņi

1) [1994. gada likuma] 80. panta 4. punktā ietverto nosacījumu, ka minētajā pantā paredzētais pieteikums ir jāiesniedz trīs gadu laikā pēc attiecīgās dienas, nepiemēro pieteikumam attiecībā uz summu, kas iegrāmatota vai samaksāta par taksācijas periodu, kurš beidzies pirms 1996. gada 4. decembra, ja šis pieteikums ir iesniegts līdz 2009. gada 1. aprīlim.

2) [1994. gada likuma] 25. panta 6. punktā ietverto nosacījumu, ka pieteikums par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu ir jāiesniedz termiņos, kas paredzēti vai nu noteikumos, vai saskaņā ar tiem, nepiemēro pieteikumiem par tā priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, kas bija iekasējams taksācijas periodā līdz 1997. gada 1. maijam un attiecībā uz kuru pieteicējam bija vajadzīgie pierādījumi, ja pieteikums ir iesniegts līdz 2009. gada 1. aprīlim.

[..]

4) Šo pantu uzskata par stājušos spēkā 2008. gada 19. martā."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 Sabiedrība *Compass*, kas nodarbojas tostarp ar sabiedriskās ēdināšanas pakalpojumu sniegšanu, lūdz atmaksāt summas, ko tā nepamatoti samaksājusi kā PVN attiecībā konkrēti uz diviem taksācijas periodiem (ceturkšņiem), kas noslēdzās 1997. gada janvārī un aprīlī.

10 1996. gadā Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste paziņoja par ieceri grozīt tiesību aktus par pārmaksātā PVN atmaksāšanu un samazināt no sešiem gadiem līdz trīs gadiem šādas atmaksas pieteikumu noilguma termiņu. Šie grozījumi stājās spēkā 1996. gada 4. decembrī. 2002. gada 11. jūlija spriedumā *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435) Tiesa nosprieda, ka šie valsts tiesību akti bija pretrunā efektivitātes un tiesiskās paļāvības principiem, jo tajos ar atpakaļejošu spēku un bez pārejas posma tika saīsināts termiņš, kurā var prasīt nepamatoti samaksātā PVN atmaksu.

11 *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu tiesu palāta) Apvienotā Karaliste) šo judikatūru piemēroja attiecībā uz pieteikumiem par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, jo arī šādu pieteikumu iesniegšanas noilguma termiņu Apvienotā Karaliste kopš 1997. gada 1. maija bija samazinājusi no sešiem gadiem līdz trīs gadiem. Lietā *Michael Fleming (t/a Bodycraft)*/*Commissioners* ((2006) *EWCA Civ* 70) minētā tiesa nosprieda, ka, tā kā šī noilguma termiņa saīsināšana bija veikta bez pārejas posma, personām, kuru tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu ir radušās līdz 1997. gada 1. maijam, bija jāļauj iesniegt šādu pieteikumu un šis

jaunais termiņš attiecībā uz tām nebija jāpiemēro. Šo *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu tiesu palāta)) spriedumu 2008. gada 23. janvārī atstāja negrozītu *House of Lords* spriedumā *Fleming* un *Condé Nast*/*Commissioners* ((2008) *UKHL* 2).

12 Šā *House of Lords* sprieduma rezultātā *Commissioners* publicēja administratīvu priekšrakstu (*Business Brief* 07/08, (2008) *STI* 311 (*Issue* 8)), kurā šī nodokļu iestāde paziņoja, ka PVN pieteikumi, kas iesniegti pēc jaunā trīsgadu termiņa beigām, drīkst attiekties uz "pārmaksāto PVN, kas samaksāts vai deklarēts taksācijas periodos, kuri noslēgušies līdz 1996. gada 4. decembrim", kā arī "priekšnodoklī samaksāto PVN, kura atskaitīšanas tiesības ir radušās taksācijas periodos, kas noslēgušies līdz 1997. gada 1. maijam." Tādējādi abi šie datumi atbilda dienai, kad stājās spēkā saīsinātais trīsgadu noilguma termiņš, kurā iesniedzami, no vienas puses, pieteikumi par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu, proti, 1996. gada 4. decembris, un, no otras puses, pieteikumi par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, proti, 1997. gada 1. maijs. Tagad šie PVN pieteikumi tiek dēvēti par " *Fleming* pieteikumiem". Šie noilguma termiņi attiecībā uz šo abu veidu pieteikumiem tika kodificēti 2008. gada likuma 121. pantā.

13 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka 2006. gada jūnijā *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu tiesu palāta)) nosprieda, ka vairāki pakalpojumi, ko *Compass* sniedza auksto pārtikas produktu sagatavošanā un par kuriem *Compass* iekasēja un deklarēja PVN, nebija apliekami ar PVN. Minētā tiesa uzskatīja, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem atbilstoši Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā atļautajai atkāpei šie pakalpojumi ir apliekami ar PVN pēc nulles likmes.

14 Tāpēc *Commissioners* atzina, ka *Compass* bija veikusi PVN pārmaksu. 2008. gada janvārī *Compass* iesniedza divus pieteikumus par laikā no 1973. gada 1. aprīļa līdz 2002. gada 2. februārim pārmaksātā PVN atmaksāšanu.

15 *Commissioners* atmaksāja PVN, ko *Compass* bija nepamatoti samaksājusi par laikposmiem no 1973. gada 1. aprīļa līdz 1996. gada 31. oktobrim. Turpretim pieteikumus par tā PVN atmaksu, kuru šī sabiedrība bija pārmaksājusi pārējos periodos, šī nodokļu iestāde noraidīja tāpēc, ka šiem pieteikumiem bija iestājies noilgums. Proti, tā uzskatīja, ka trīsgadu noilguma termiņš bija sācies 1996. gada 4. decembrī attiecībā uz taksācijas periodiem, kas noslēgušies pēc šīs dienas, un ka dienā, kad *Compass* iesniedza minētos pieteikumus, tas bija beidzies. Tāpēc, kā norāda iesniedzējtiesa, pamatlietā aplūkoti tiek tikai divi *Compass* taksācijas periodi, kas noslēgušies pēc 1996. gada 4. decembra un pirms 1997. gada 1. maija, šai sabiedrībai neapstrīdot, ka noilgums ir likumīgi iestājies pēc šā pēdējā minētā datuma.

16 Tad *Compass* iesniedza prasību *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu tiesu palāta), Apvienotā Karaliste) par *Commissioners* atteikšanos tai atmaksāt PVN, ko tā bija nepamatoti samaksājusi par šiem abiem taksācijas periodiem. Šīs prasības pamatošanai tā apgalvo, ka atšķirīgā attieksme pret tādu iesniegumu par iekasētā PVN atmaksāšanu, kādu tā iesniegusi, un pieteikumu par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu ir pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam. Proti, *Compass* uzskata, ka nav pamatoti, ka attiecībā uz vieniem un tiem pašiem taksācijas periodiem nodokļa maksātājs var iesniegt pieteikumu PVN atskaitīšanai, bet ne pieteikumu par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu. Apvienotās Karalistes tiesiskajā regulējumā paredzētā laiciskā atšķirība starp trīsgadu noilguma termiņa spēkā stāšanās datumiem, kura tādējādi rada atšķirīgu attieksmi pret abu šo veidu pieteikumiem un ir ar šā noilguma termiņa noteikšanas pamatā esošo notikumu priekšvēsturi saistītas gluži nejaušas sagadīšanās rezultāts, neesot objektīvi attaisnota.

17 Šajos apstākļos *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu tiesu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai no atšķirīgās attieksmes, kāda Apvienotajā Karalistē ir pret *Fleming* pieteikumiem par iekasēto PVN (kurus varēja veikt par taksācijas periodiem, kas beidzās pirms 1996. gada 4. decembra) un *Fleming* pieteikumiem par atskaitāmo PVN (kurus varēja veikt par taksācijas periodiem, kas beidzās pirms 1997. gada 1. maija – proti, vēlāk nekā *Fleming* pieteikumus par iekasēto PVN), izriet:
   a) Savienības tiesību vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpums un/vai
   b) Savienības tiesību nodokļu neitralitātes principa pārkāpums, un/vai
   c) Savienības tiesību efektivitātes principa pārkāpums, un/vai
   d) kāda cita šajā ziņā nozīmīga Savienības tiesību principa pārkāpums?

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

18 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai nodokļu neitralitātes, vienlīdzīgas attieksmes un efektivitātes principiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā ir paredzēti atšķirīgi pārejas posmi, kādos saīsināms noilguma termiņš, no vienas puses, pieteikumiem par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu un, no otras puses, pieteikumiem par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, un kura rezultātā pieteikumiem attiecībā uz diviem taksācijas ceturkšņiem ir atšķirīgi noilguma termiņi atkarībā no tā, vai šie pieteikumi ir par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu vai par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.

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

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

21 Pirmām kārtām ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nodokļu neitralitātes princips it īpaši nepieļauj PVN ziņā atšķirīgi attiekties pret līdzīgām precē vai pakalpojumiem, starp kuriem tātad pastāv konkurence (spriedumi, 2001. gada 3. maijs, Komisija/Francija, C-481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts, kā arī 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts).

22 Taču iesniedzējtiesas Tiesai nosūtītajos lietas materiālos nekas neļauj domāt, ka PVN ziņā attieksme pret *Compass* sniegtajiem pakalpojumiem būtu bijusi atšķirīga no attieksmes pret līdzīgiem konkurējoša saimnieciskās darbības subjekta pakalpojumiem.

23 Proti, kā secinājumu 54. punktā norāda ģenerāladvokāts, visiem pieteicējiem, tostarp sabiedrībai *Compass*, noteikumus par terminiem *Commissioners* piemēroja vienādi un atkarībā no to prasījumu būtības, proti, vai nu tie bija par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu, vai priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.

24 Otrām kārtām jautājumā par vienlīdzīgas attieksmes principu Tiesa ir nospriedusi, ka, lai arī vienlīdzīgas attieksmes principu PVN jomā iemiesojošā nodokļu neitralitātes principa neievērošana ir iedomājama tikai konkurējošu saimnieciskās darbības subjektu starpā, par vispārīgā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu nodokļu jomā var liecināt cita veida diskriminācija, kas ietekmē saimnieciskās darbības subjektus, kuri, lai arī nebūdami konkurenti, var atrasties citādā ziņā salīdzināmā stāvoklī (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts).

25 Pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpums atšķirīgas attieksmes dēļ ir iedomājams tikai tad, ja aplūkojamās situācijas ir salīdzināmas visos tām raksturīgajos aspektos (spriedums, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c., C-127/07, EU:C:2008:728, 25. punkts). Atšķirīgās situācijas raksturojošie aspekti un tātad šo situāciju salīdzināmība ir jānoskaidro un jānovērtē tostarp attiecīgo tiesību normu priekšmeta un mērķa gaismā, neaizmirstot, ka tālab jāņem vērā arī aplūkotā tiesību akta jomas principi un mērķi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c., C-127/07, EU:C:2008:728, 26. punkts, kā arī spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 42. punkts).

26 Tādējādi ir jāizvērtē, vai attiecībā uz 2008. gada likuma 121. pantā paredzētajiem noilguma termiņiem situācija, kurā atrodas tāds saimnieciskās darbības subjekts, kurš kā *Compass* vēlas saņemt nodokļu iestādēm nepamatoti samaksātā PVN atmaksu, ir salīdzināma ar situāciju, kurā atrodas kāds cits saimnieciskās darbības subjekts, kurš lūdz atskaitīt PVN, ko tas priekšnodoklī samaksājis šīm pašām iestādēm.

27 Šajā ziņā *Compass* uzskata, ka situācija, kurā atrodas tāds saimnieciskās darbības subjekts, kurš lūdz nepamatoti samaksātā PVN atmaksu, ir salīdzināma ar situāciju, kurā atrodas saimnieciskās darbības subjekts, kurš lūdz atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, tāpēc, ka tostarp, kā izrietot no 2008. gada 10. aprīļa sprieduma *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), abiem šiem subjektiem ir tiesības uz PVN prasījumu pret nodokļu iestādēm. Savukārt Apvienotā Karaliste un Eiropas Komisija apgalvo, ka šīs situācijas nav salīdzināmas, jo abu šo veidu pieteikumu pamatā esošās tiesības pēc savas juridiskās būtības ir atšķirīgas.

28 Tālab, lai varētu novērtēt, vai minētās situācijas ir vai nav salīdzināmas, pirmkārt, ir jānoskaidro aspekti, kas raksturo tādu pieteikumu par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu kā tas, kuru ir iesniegusi *Compass*. Šajā ziņā ir jāatgādina arī, ka Sestā direktīva neparedz nevienu normu par PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, korekciju no rēķina izrakstītāja puses. Šādos apstākļos principā dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, kādos PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, varētu tikt koriģēts (šajā ziņā skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, 48. un 49. punkts, kā arī spriedumu, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 25. punkts).

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

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

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

32 Otrkārt, jautājumā par to, kā noskaidrojami aspekti, kas raksturo pieteikums par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, ir jānorāda, ka tiesības uz nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu izriet no vispārējiem Savienības tiesību principiem, kā secinājumu 59. punktā norāda ģenerāladvokāts un kā izriet no šā sprieduma 29. un 30. punkta, savukārt tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu ir paredzētas Sestās direktīvas 17. un nākamajos punktos.

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

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

35 Tādējādi Tiesa jau ir nospriedusi, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu attiecas tikai uz maksājamajiem nodokļiem un nevar tikt piemērotas PVN, par kuru rēķins ir izrakstīts un kas nodokļu administrācijai ir samaksāts kļūdaini (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 23. un 27. punkts, kā arī 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 47. punkts).

36 Tāpēc atšķirībā no aspekta, kas raksturo tiesības uz nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu, no PVN mehānisma, kas izveidots ar kopīgo PVN sistēmu, izrietošo PVN atskaitīšanas tiesību pamatā ir nodokļa parāda esamība.

37 No iepriekš izklāstītā izriet, ka ar tiesībām uz nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu ir domāts labot situāciju, kas izriet no Savienības tiesību pārkāpuma, ļaujot šo tiesību subjektam neitralizēt nepamatoti ciesto finansiālo slogu, savukārt tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu izriet no pašas kopējās PVN sistēmas piemērošanas tālab, lai PVN, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts saistībā ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, kura ir apliekama ar PVN, nesegtu šis subjekts, tādējādi nodrošinot šīs darbības fiskālā sloga neitralitāti.

38 Kā secinājumu 60. punktā norādījis ģenerāladvokāts, šāda pašu attiecīgo tiesību un to mērķu atšķirība attaisno, ka katrām no šīm abām tiesībām var būt pašām savs tiesiskais režīms, tostarp jautājumā gan par to saturu, gan tādiem to izmantošanas nosacījumiem kā noilgums prasībām, ar kurām paredzēts uz šīm tiesībām uzstāt, konkrētāk – datumu, no kura šāds termiņš kļūst piemērojams.

39 Tāpēc tas, ka var uzskatīt, kā rakstveida apsvērumos norāda *Compass*, ka gan subjektam, kuram ir tiesības saņemt nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu, gan subjektam, kuram ir tiesības saņemt priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, abiem ir PVN prasījums pret nodokļu iestādēm, pats par sevi vēl neliek secināt, ka viņu situācija būtu salīdzināma, lai varētu piemērot principu par vienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā, jo gan šo tiesību juridisko režīmu mērķi, gan tos raksturojošie aspekti ir fundamentāli atšķirīgi. Ievērojot šīs atšķirības, valstu nodokļu iestādēm nav pienākuma pret minēto tiesību subjektiem attiekties vienādi jautājumā par regulējumu attiecībā uz noilguma termiņiem, kas piemērojami pieteikumiem saistībā ar šīm tiesībām, nedz, konkrēti, paredzēt vienādu jaunā noilguma termiņa spēkā stāšanās un piemērošanas datumu.

40 Turklāt jautājumā par 2008. gada 10. aprīļa spriedumu *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), kuru – kā atgādināts šā sprieduma 27. punktā – rakstveida apsvērumos ir piesaukusi *Compass*, ir jānorāda, ka minētā sprieduma 50. punktā Tiesa patiešām ir norādījusi, ka vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips var tikt piemērots situācijā, kurā visiem saimnieciskās darbības subjektiem ir kādas prasījuma tiesības saistībā ar PVN un kurā tie visi cenšas saņemt atmaksu no nodokļu iestādēm, un to atmaksas pieteikums tiek izvērtēts atšķirīgi. Tomēr minētajā spriedumā Tiesas veiktā Savienības tiesību interpretācija attiecās uz situāciju, kurā visi saimnieciskās darbības subjekti vēlējās saņemt nodokļu iestādēm nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu un kurā attieksme pret viņu atmaksas pieteikumu bija atšķirīga. Tādējādi, ņemot vērā minētajā spriedumā iztirzāto faktu atšķirības no pamatlietā aplūkotajiem, interpretācija, ko Tiesa veikusi minētajā spriedumā, neliek apšaubīt atziņu, ka tiesības uz nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu un tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu pēc savas iedabas ir atšķirīgas.

41 No iepriekš izklāstītā izriet, ka attiecībā uz noilguma termiņu piemērošanas pārejas posmiem, kas paredzēti 2008. gada likuma 121. pantā un ar kuriem, kā izriet no šā sprieduma 19. punkta, ir domāts nodrošināt atmaksas saņemšanas tiesību efektivitāti un panākt atbilstību Savienības tiesībām, situācija, kurā ir tāds saimnieciskās darbības subjekts, kas kā *Compass* vēlas saņemt tā PVN atmaksu, kuru tas nepamatoti samaksājis valsts nodokļu iestādēm, nav salīdzināma ar situāciju, kurā atrodas kāds cits saimnieciskās darbības subjekts, kas lūdz atskaitīt PVN, ko tas šīm pašām iestādēm ir samaksājis kā priekšnodokli. Tāpēc vienlīdzības principam nav pretrunā, ka attieksme pret šīm abām situācijām jautājumā par termiņiem, kas izriet no šiem pārejas posmiem, ir atšķirīga.

42 Trešām kārtām par pirmā jautājuma izvērtējumu efektivitātes principa gaismā ir jāatgādina, ka Tiesa par saderīgu ar Savienības tiesībām ir atzinusi saprātīgu termiņu noteikšanu prasības iesniegšanai, kuru neievērošanas gadījumā tiesiskās drošības interesēs iestājas noilgums, vienlaikus aizsargājot ieinteresēto personu un attiecīgo iestādi. Proti, šādi termiņi nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu to tiesību īstenošanu, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas, pat ja principā šāda termiņa izbeigšanās sekas ir tādas, ka celtā prasība tiek pilnībā vai daļēji noraidīta (šajā ziņā skat. spriedumus, 1997. gada 17. jūlijs, *Haahr Petroleum*, C-90/94, EU:C:1997:368, 48. punkts, kā arī 2011. gada 8. septembris, *Q-Beef* un *Bosschaert*, C-89/10 un C-96/10, EU:C:2011:555, 36. punkts). Šajā

ziņā valsts tiesībās paredzētais trīsgadu noilguma termiņš izrādās esam saprātīgs (šajā ziņā skat. spriedumus, 2002. gada 11. jūlijs, *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, 35. punkts, kā arī 2010. gada 15. aprīlis, *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 28. punkts).

43 Turklāt 2002. gada 11. jūlija sprieduma *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435) 38. punktā Tiesa ir jau nospriedusi, ka efektivitātes princips pieļauj, ka ar valsts tiesību aktiem saīsina termiņu, kurā var lūgt atmaksāt summas, kas iekasētas, pārkāpjot Savienības tiesības, ar nosacījumu, ka ne tikai šis jaunais termiņš ir saprātīgs, bet arī ka šie jaunie tiesību akti ietver pārejas režīmu, kas atvēl nodokļu maksātājiem pietiekami ilgu laiku pēc to pieņemšanas iesniegt atmaksāšanas pieteikumus, kurus tiem būtu bijušas tiesības iesniegt atbilstoši iepriekš spēkā esošajiem tiesību aktiem.

44 Taču jākonstatē, kā rakstveida apsvērumos norāda Apvienotā Karaliste, ka tāda tiesību norma, kurā kā 2008. gada likuma 121. pantā ir paredzēti pārejas posmi attiecībā uz saīsinātu noilguma termiņu piemērošanu pieteikumiem par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu un pieteikumiem par priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, atbilst nosacījumiem, kurus Tiesa izvirzījusi 2002. gada 11. jūlija spriedumā *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Apstāklis, ka pārejas posmi, kādos jaunie saīsinātie noilguma termiņi kļūst piemērojami, ir atšķirīgi atkarībā no tā, vai tie attiecas uz vienu vai otru termiņu, kas ir piemērojami šo abu veidu pieteikumiem, nevar nekādi ietekmēt konstatējumu, jo minēto termiņu ieviešanas laikā tie nepadara neiespējamu vai pārmērīgi grūtu nepamatoti samaksātā PVN atmaksu, kā arī priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu. Tā kā pamatlietā aplūkotajā situācijā saīsinātais abu lietā aplūkoto veidu pieteikumu noilguma termiņš ir piemērojams no 1996. gada 4. decembra attiecībā uz pirmā veida pieteikumiem un no 1997. gada 1. maija attiecībā uz otrā veida pieteikumiem, kā tas ir atgādināts šā sprieduma 12. punktā, šis saīsinājums, kuram pārejas posmu dēļ nav bijis atpakaļejoša spēka, ir nodrošinājis, ka tādu tiesību subjektu kā *Compass* rīcībā ir faktisks trīsgadu termiņš, kurā iesniegt savus pieteikumus attiecībā uz periodiem, kas ir attiecīgi pēc 1996. gada 4. decembra pirmā veida pieteikumu gadījumā un pēc 1997. gada 1. maija – otrā veida pieteikumu gadījumā. Tāpēc ir jākonstatē, ka, tā kā pamatlietā aplūkotie termiņi ir saprātīgi, šādi tiesību akti nav pretrunā efektivitātes principam.

46 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka nodokļu neitralitātes, vienlīdzīgas attieksmes un efektivitātes principiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā ir paredzēti atšķirīgi pārejas posmi, kādos saīsināms noilguma termiņš, no vienas puses, pieteikumiem par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu un, no otras puses, pieteikumiem par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, un kura rezultātā pieteikumiem attiecībā uz diviem taksācijas ceturkšņiem ir atšķirīgi noilguma termiņi atkarībā no tā, vai šie pieteikumi ir par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu vai par priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu.

Par otro jautājumu

47 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nosprież:

Nodokļu neitralitātes, vienlīdzīgas attieksmes un efektivitātes principiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā ir paredzēti atšķirīgi pārejas posmi, kādos saīsināms noilguma termiņš, no vienas puses, pieteikumiem par nepamatoti samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu un, no otras puses, pieteikumiem par priekšnodoklī samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, un kura rezultātā pieteikumiem attiecībā uz diviem taksācijas ceturkšņiem ir atšķirīgi noilguma termiņi atkarībā no tā, vai šie pieteikumi ir par nepamatoti samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu vai par priekšnodoklī samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu.

[Paraksti]