Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MANUELA KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [*MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 2. martā [1]

Lieta C-38/16

Compass Contract Services Limited
pret
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Pirmās instances tiesa, Nodokļu tiesu palāta, Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN — Nepamatoti samaksāts nodoklis — Atmaksāšanas kārtība — Valsts tiesiskais regulējums, ar ko ieviests noilguma termiņš — Atšķirība no nepamatoti atteikta atskaitījuma atlīdzināšanas termiņa — Vienlīdzīgas attieksmes, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principi

1. Vai Savienības tiesības pieļauj, ka noilguma termiņi, kas piemērojami pieteikumiem atmaksāt nepamatoti samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN), spēkā stāšanās dienas ziņā atšķiras no termiņiem, kas piemērojami pieteikumiem atskaitīt šo nodokli? Tas būtībā ir Apvienotās Karalistes tiesas jautājums, kas ir jāizskata strīdā starp sabiedrību *Compass Contract Services (UK) Ltd*. (turpmāk tekstā – "*Compass*") un šīs valsts nodokļu iestādēm.

2. Tiesa 2002. gada 11. jūlija spriedumā *Marks & Spencer* [2] ir nospriedusi, ka efektivitātes un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums (kā *Finance Act 1997* (1997. gada Budžeta likums)), kurā termiņš, lai lūgtu atmaksāt PVN, kas iekasēts, pārkāpjot Direktīvu 77/388/EEK [3], tika ar atpakaļejošu spēku saīsināts no sešiem līdz trim gadiem.

3. Atbilstoši minētajam spriedumam Apvienotās Karalistes likumdevējs vēlāk noteica, ka šī termiņa saīsināšana netiks piemērota pieteikumiem atmaksāt PVN par taksācijas gadiem pirms šī saīsināta termiņa ieviešanas datuma. Šis noteikums vēlāk esot pieņemts arī attiecībā uz (novēlotiem) lūgumiem atskaitīt priekšnodokli.

4. Tomēr administratīvā prakse un vēlāk veiktās leģislatīvās izmaiņas izraisīja to, ka brīža, no kura skaitāms termiņš viena (PVN atmaksas) un otra (PVN atskaitīšanas) pieteikuma iesniegšanai, ziņā attieksme Apvienotajā Karalistē ir atšķirīga. Iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai šī atšķirība ir saderīga ar Savienības tiesību principiem, it īpaši ar vienlīdzīgas attieksmes principu.

1 — Oriģinālvaloda – spāņu.

2 — Lieta C-62/00, turpmāk tekstā – "*M&S I*" (EU:C:2002:435).

3 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 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".

I – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības* Sestā direktīva

5. [Direktīvas] 17. pantā "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" ir 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.

[..]"

6. [Direktīvas] 18. pantā "Noteikumi, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu" ir precizēts:

"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.

[..]"

B – *Valsts tiesības*

7. Līdz *Finance Act 1997* (1997. gada Budžeta likums) pieņemšanai šīs jomas tiesiskā regulējuma attīstība spriedumā *M&S I* bija aprakstīta šādi [4]:

8. Valsts tiesībās nebija pareizi transponēts Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts līdz brīdim, kad *Value Added Tax Act 1983* (1983. gada PVN likums) tika grozīts ar *Finance (N.º2) Act 1992* (1992. gada Otrais budžeta likums), kas stājās spēkā 1992. gada 1. augustā.

9. Kopš tā laika šī tiesību norma ir formulēta šādi:

"Ja atlīdzība par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu vispār vai daļēji netiek maksāta naudā, uzskata, ka tās vērtība ir šai atlīdzībai atbilstoša naudas summa, kurai pieskaitīts piemērojamais nodoklis."

10. Attiecībā uz tiesisko regulējumu par nepamatoti samaksātā PVN summu atmaksu *Finance Act 1989* (1989. gada Budžeta likums) 24. pants kopš 1990. gada 1. janvāra ir formulēts šādi:

"1) Ja *Commissioners* [5] tiek samaksāta pievienotās vērtības nodokļa summa, kas nav maksājama, *Commissioners* ir jāatmaksā nepamatoti iekasētā summa.

2) Saskaņā ar šo pantu atlīdzināmā summa *Commissioners* ir jāatmaksā, tikai pamatojoties uz tālab iesniegtu pieteikumu.

[..]

4) Saskaņā ar šo pantu nevar pieprasīt nekādas summas atmaksu, ja ir pagājuši seši gadi no samaksas dienas, ja vien nav piemērojami nākamā punkta noteikumi.

5) Ja kāds maksājums *Commissioners* ir veikts kļūdas dēļ, saskaņā ar šo pantu tā atmaksu var pieprasīt jebkurā laikā pirms sešu gadu termiņa beigām, sākot no dienas, kad pieteikuma iesniedzējs atklājis kļūdu vai ar pienācīgu rūpību būtu varējis to atklāt.

[..]

7) Izņemot šajā pantā paredzētos gadījumus, *Commissioners* nav pienākuma atmaksāt nekādu summu, kas iekasēta kā pievienotās vērtības nodoklis tā iemesla dēļ, ka nodoklis nebija jāmaksā.

[..]"

11. *Finance Act 1989* (1989. gada Budžeta likums) 24. pants tika atcelts un aizstāts ar *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada PVN likums), kas ir stājies spēkā 1994. gada 1. septembrī, 80. pantu. Atbilstošie 80. panta noteikumi būtībā ir formulēti tāpat kā iepriekš minētais 24. pants.

4 — Sprieduma *M&S I* 4.–11. punktā teiktais ir gandrīz burtiski atkārtots šo secinājumu 8.–15. punktā.

5 — Par PVN iekasēšanu Apvienotajā Karalistē atbildīgā nodokļu iestāde.

12. 1996. gada 18. jūlijā Apvienotās Karalistes valdības loceklis, *Paymaster General* (Valsts līdzekļu pārvaldnieks), paziņoja Parlamentam, ka, ņemot vērā pieaugošo risku, ko valsts kasei rada pieteikumi atmaksāt kļūdas dēļ iekasētās nodokļu summas, valdībai bija nodoms ar *Finance Bill 1997* (1997. gada Budžeta likuma projekts) grozīt PVN un citu netiešo nodokļu atmaksas pieteikumu noilguma termiņu, saīsinot to līdz trim gadiem. Jaunais noilguma termiņš izskatīšanā esošajiem pieteikumiem bija jāpiemēro nekavējoties no šī paziņojuma dienas, lai novērstu, ka ierosinātais likumdošanas grozījums zaudē savu efektivitāti tāpēc, ka līdz parlamenta procedūras noslēgšanai būtu pagājis kāds laiks.

13. 1996. gada 4. decembrī Pārstāvju palāta apstiprināja valdības iesniegto budžeta projektu, tostarp 1996. gada 18. jūlijā paziņoto priekšlikumu, kas tika iekļauts kā 1997. gada Budžeta likuma projekta 47. pants.

14. 1997. gada Budžeta likums tika galīgi pieņemts 1997. gada 19. martā. Ar tā 47. panta 1. punktu tika grozīts *Value Added Tax [Act] 1994* (1994. gada PVN likums) 80. pants, atceļot tā 5. punktu un grozot tā 4. punktu, kurā kopš šī grozījuma ieviešanas ir noteikts šādi:

"*Commissioners*, saņemot saskaņā ar šo tiesību normu iesniegto pieteikumu, nav pienākuma atmaksāt nekādu summu, kas ir iekasēta vairāk nekā trīs gadus pirms pieteikuma iesniegšanas."

15. 1997. gada Budžeta likuma 47. panta 2. punktā ir noteikts:

"[..] 1. punkts ir uzskatāms par stājušos spēkā 1996. gada 18. jūlijā; šajā vai vēlākajā datumā veiktās atmaksāšanas nolūkā minēto tiesību normu piemēro jebkuram pieteikumam, kas iesniegts saskaņā ar 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 80. pantu, tostarp pirms šī datuma iesniegtajiem pieteikumiem un pieteikumiem attiecībā uz pirms šī datuma veiktajiem maksājumiem."

16. Saskaņā ar 1994. gada PVN likuma 25. panta 6. punktu šīs tiesību normas 2. punktā minētā priekšnodokļa atskaitīšana var tikt veikta vai arī PVN prasījumi var tikt samaksāti tikai tad, ja pieteikums ir iesniegts noteikumos noteiktajā laikā un formā.

17. *Value Added Tax Regulations 1995* (1995. gada PVN noteikumi), redakcijā, kas bija spēkā no 1997. gada 1. maija līdz 2009. gada 31. martam [6], 29. panta 1.A punktā ir noteikts, ka nodokļu administrācija nepieņem nevienu priekšnodokļa atskaitīšanas pieteikumu, kas ir iesniegts trīs gadus pēc dienas, kad bija jāiesniedz attiecīga deklarācija par attiecīgo pārskata periodu.

18. Saskaņā ar *Finance Act 2008* (2008. gada Budžeta likums) 121. panta 1. punktu 1994. gada PVN likuma 80. panta 4. punktā ietverto nosacījumu nepiemēro nevienam līdz 2009. gada 1. aprīlim iesniegtajam pieteikumam attiecībā uz summu, kas deklarēta vai samaksāta par pārskata periodu, kurš beidzies pirms 1996. gada 4. decembra.

19. Saskaņā ar 2008. gada Budžeta likuma 121. panta 2. punktu 1994. gada PVN likuma 25. panta 6. punktu nepiemēro pieteikumiem atskaitīt priekšnodokli, kas bija iekasējams pārskata periodā līdz 1997. gada 1. maijam, ja pieteikumi ir iesniegti līdz 2009. gada 1. aprīlim.

20. Saskaņā ar 2008. gada Budžeta likuma 121. panta 4. punktu šī norma stājās spēkā 2008. gada 19. martā.

6 — Laikposms, kurā tika iesniegts *Compass* atmaksāšanas pieteikums.

II – Fakti

21. *Compass* ir aukstu pārtikas produktu piegādes uzņēmums, attiecībā uz kuru kāda tiesa 2006. gada jūnijā nosprieda, ka noteikti pakalpojumi, par kuriem iepriekšējos taksācijas gados tika pārnests un samaksāts PVN, faktiski bija atbrīvoti no šī nodokļa.

22. Konkrēti Apvienotās Karalistes tiesas uzskatīja, ka minētie pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu. Tā rezultātā *Commissioners* apstiprināja, ka *Compass* bija pārmaksājis PVN.

23. 2008. gada janvārī *Compass* lūdza atmaksāt laikposmā no 1973. gada 1. aprīļa līdz 2002. gada 2. februārim pārmērīgi aprēķināto un pārmaksāto PVN.

24. *Commissioners* nolēma atmaksāt summas, kas bija nepamatoti samaksātas par laikposmu no 1973. gada 1. aprīļa līdz 1996. gada 31. oktobrim, apgalvojot, ka tiesībām pieprasīt pārējās summas ir iestājies noilgums.

25. *Compass* apstrīdēja *Commissioners* lēmumu *First-tier Tribunal* (*Tax Chamber*) (Pirmās instances tiesa, Nodokļu lietu palāta, Apvienotā Karaliste), norādot uz atšķirīgo attieksmi pret pieteikumiem atmaksāt nepamatoti iekasēto PVN, no vienas puses, un pieteikumiem atskaitīt šo nodokli, no otras puses.

26. Šī atšķirīgā attieksme izpaužoties tādējādi, ka pirmie no tiem var tikt apmierināti tikai, ja tie attiecas uz taksācijas periodiem līdz 1996. gada 4. decembrim, savukārt otrajiem minētajiem termiņš bija pagarināts līdz 1997. gada 1. maijam.

27. Tāpēc tiesvedība *a quo* attiecas tikai uz laikposmā no 1996. gada 1. novembra līdz 1997. gada 30. aprīlim (04/96 un 01/97 taksācijas ceturksnis) nepamatoti samaksātā PVN atmaksu.

28. Šajos apstākļos lietu izskatošā iesniedzējtiesa uzsāka prejudiciālā nolēmuma tiesvedību Tiesā.

III – Uzdotie jautājumi

29. 2016. gada 25. janvārī iesniegtie prejudiciālie jautājumi ir formulēti šādi:

“1) Vai no Apvienotās Karalistes dažādās attieksmes pret tā dēvētajiem *Fleming* pieteikumiem par maksājamo nodokli (kurus varēja veikt par laikposmiem, kas beigušies pirms 1996. gada 4. decembra) un *Fleming* pieteikumiem par priekšnodokli (kurus varēja veikt par laikposmiem, kas beigušies pirms 1997. gada 1. maija – proti, vēlāk nekā *Fleming* pieteikumus par maksājamo nodokli) izriet:

   (a) Eiropas Savienības tiesību vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpums un/vai

   (b) Eiropas Savienības tiesību nodokļu neitralitātes principa pārkāpums, un/vai

   (c) Eiropas Savienības tiesību efektivitātes principa pārkāpums, un/vai

   (d) kāda cita šajā ziņā nozīmīga Eiropas Savienības tiesību principa pārkāpums?

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

IV – Tiesvedība Tiesā un pušu apsvērumi

30. *Compass*, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija tiesvedībā iesniedza rakstveida apsvērumus un piedalījās tiesas sēdē, kas notika [2016]. gada 8. decembrī.

31. *Compass* uzskata, ka uz pirmo jautājumu ir atbildams apstiprinoši. Minētā atšķirīgā attieksme nav attaisnojama saskaņā ar vienlīdzīgas attieksmes principu, jo abas salīdzinātās situācijas attiecas uz "PVN prasījuma" atlīdzinājumu. Pēc tā domām, loģika, kas ir valsts tiesību normu par noilgumu ar atpakaļejošu spēku pamatā, pierāda, ka *Commissioners* to vēlējās piemērot visiem pārmaksātā PVN atmaksas prasījumiem.

32. Attiecībā uz neitralitātes principu *Compass* apgalvo, ka attieksme pret to ir nelabvēlīgāka salīdzinājumā ar attieksmi pret tā hipotētiskajiem konkurentiem, kuriem ir tiesības atskaitīt PVN strīdīgajā laikposmā.

33. Attiecībā uz otro jautājumu *Compass* apgalvo, ka saskaņā ar 2008. gada 10. aprīļa spriedumu *Mark & Spencer*[7] iesniedzējtiesai tam bija jāpiemēro tāds pats noilguma termiņš, kāds paredzēts pieteikumiem atskaitīt PVN, ciktāl tiesību norma ir labvēlīgāka. Pretējā gadījumā esot pārkāpts efektivitātes princips.

34. Pēc Apvienotās Karalistes valdības domām, uzdoto jautājumu kontekstā nozīme ir vienīgi vienlīdzīgas attieksmes principam. Izskatāmās lietas apstākļos šis princips pieļauj *Compass* minēto atšķirīgo attieksmi, jo tā situācija nav salīdzināma ar situāciju, kādā atrodas persona, kas "novēloti" iesniedz pieteikumu atskaitīt PVN. Pēc tās domām, abas situācijas atšķiras gan to apstākļu, gan juridiskās būtības ziņā.

35. Attiecībā uz apstākļiem Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka atšķirība izriet no tā, ka attiecīgie noilguma termiņi (abos gadījumos trīs gadi) tika ieviesti dažādos laikos pēc tam, kad spriedumā *M&S I*[8] tika konstatēts Savienības tiesību pārkāpums. Lai novērstu šo pārkāpumu, ar 2008. gada Budžeta likuma 121. pantu tika noteikts pārejas periods, par atskaites datumiem nosakot agrākos datumus, no kuriem Apvienotā Karaliste varēja saīsināt noilguma termiņu nekavējoties, lai piemērotu tiesību normas par noilguma termiņa saīsināšanu no sešiem uz trim gadiem.

36. Attiecībā uz abu veidu prasījumu juridisko būtību Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka tiesības saņemt nepamatoti samaksātās PVN summas atmaksu pēc definīcijas izriet nevis no PVN sistēmas vai tās direktīvām, bet gan no vispārīgajām Savienības tiesībām. Savukārt tiesības atskaitīt nodokli izriet tikai no šīm direktīvām, saskaņā ar kurām nodokļa maksātājam, kurš, saņemot noteiktas preces un pakalpojumus, to ir samaksājis vai kuram tas ir jāmaksā trešajai personai, kas arī ir šī nodokļa maksātājs, ir tiesības atskaitīt samaksāto PVN (vai saņemt attiecīgo atmaksu). Pierādījums tam, ka starp abām hipotēzēm pastāv juridiska atšķirība, esot tas, ka Savienības tiesībās nodokļu administrācijai ir atzīta iespēja atsaukties uz netaisnu iedzīvošanos pirmajā gadījumā, savukārt otrajā gadījumā tas tā nav.

37. Apvienotās Karalistes valdība arī uzskata, ka spriedumā *M&S II* lietotā vārdkopa "pārmaksājuši PVN" pilnībā neatbilst juridiskai definīcijai, jo tā drīzāk ir lietota kā izteiksmes veids.

38. Turklāt šī valdība norāda, ka spriedums *M&S II* neattiecas uz valsts tiesību normām, kas tika grozītas 2005. gadā un piemērotas *Compass*. Pēc šīs reformas abi pieteikumu veidi tiek izskatīti vienādi, un *Compass* nav pierādījis, ka pret kādu tādā pašā situācijā esošu personu būtu bijusi labvēlīgāka attieksme.

7 — Lieta C-309/06, turpmāk tekstā – "*M&S II*" (EU:C:2008:211).

8 — Lieta C-62/00 (EU:C:2002:435).

39. Apvienotās Karalistes valdība secina, ka ar strīdīgo valsts tiesisko regulējumu nav pārkāpts nedz efektivitātes princips, nedz tiesiskās paļāvības aizsardzības princips, ja ar pārejas noteikumu ieviešanu tika novērsta spriedumā *M&S I* konstatētā nesaderība ar Savienības tiesībām.

40. Komisija apgalvo, ka nodokļu režīmā (kā šajā lietā) var paredzēt atšķirīgus termiņus, nepārkāpjot neitralitātes principu vai vispārējos Savienības tiesību principus. Attiecībā uz pirmo jautājumu Komisija apgalvo, ka tā pārkāpums esot konstatējams tikai gadījumā, ja attieksme ir atšķirīga pret konkurējošiem saimnieciskās darbības subjektiem, kā tas bija spriedumā *M&S II*, bet ne šajā gadījumā.

41. Gluži tāpat kā konkurējošu saimnieciskās darbības subjektu neesamība izslēdzot, ka būtu pārkāpts neitralitātes princips, arī vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpums varētu būt gadījumā, ja būtu salīdzināmā situācijā esoši saimnieciskās darbības subjekti. Komisija tomēr uzskata, ka šajā lietā ir aplūkotas divas nesalīdzināmas situācijas: abu veidu prasījumi objektīvi un būtiski atšķiras, ciktāl tie attiecas uz dažādiem saimnieciskās darbības līmeņiem un tiem ir piemērojamas dažādas tiesību normas. Komisija uzskata, ka tas izriet no lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken* [9] izstrādātās judikatūras.

42. Visbeidzot Komisija norāda, ka uz efektivitātes principu nevarot atsaukties, jo tādi pieteikumi kā *Compass* iesniegtais, kā jau teikts, nav pielīdzināmi atskaitīšanas pieteikumiem. Attiecībā uz līdzvērtības principu iesniedzējtiesai esot jāizvērtē tā piemērošana, turklāt esot jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru to nevar interpretēt tādējādi, ka tas uzliek dalībvalstij pienākumu savu labvēlīgāko iekšējo režīmu attiecināt uz visām prasībām, kuras ir iesniegtas kādā tiesību jomā.

V – Vērtējums

A – *Ievada apsvērumi. Strīdīgās situācijas vēsturiskais un normatīvais konteksts*

43. Kā norāda iesniedzējtiesa [10] un uzsver Apvienotās Karalistes valdība [11], lai saprastu atšķirīgo attieksmi, kas paredzēta 2008. gada Budžeta likuma 121. pantā pret pieteikumiem atmaksāt pārmaksāto PVN, no vienas puses, un pieteikumiem atskaitīt PVN, no otras puses, ir jānoskaidro, kā šis trīs gadu noilguma termiņš radies, kā arī hronoloģiskā secība, kādā tas ticis apstrīdēts tiesās.

44. Kā izklāsta iesniedzējtiesa un Apvienotās Karalistes valdība, 2008. gada Budžeta likuma 121. pantā kulminēja virkne normatīva rakstura darbību, kas tika uzsāktas brīdī, kad šī valdība 1996. gada 18. jūlijā paziņoja par vēlmi grozīt 1994. gada PVN likuma 80. pantu [12]. Valsts likumdevējs valdības priekšlikumu apstiprināja 1996. gada 4. decembrī.

45. Sākumā *Commissioners* uzskatīja, ka jaunais trīs gadu termiņš nav piemērojams pieteikumiem atskaitīt nodokli. Tomēr 1997. gada 1. maijā stājās spēkā 1995. gada PVN noteikumu grozījumi, lai šo termiņu attiecinātu arī uz šiem pieteikumiem.

9 — Spriedums, 2007. gada 15. marts (C-35/05, EU:C:2007:167).

10 — Iesniedzējtiesas nolēmuma 8.–26. punkts.

11 — Apvienotās Karalistes valdības rakstveida apsvērumu 4. punkts.

12 — Kā jau tika izklāstīts šo secinājumu 12. punktā, priekšlikums tika veikts, ņemot vērā "pieaugošo risku, ko valsts kasei rada pieteikumi atmaksāt kļūdas dēļ iekasētās nodokļu summas" un kuru tika mēģināts mazināt, saīsinot no sešiem līdz trīs gadiem termiņu, kurā iesniedzami pieteikumi atmaksāt šīs summas.

46. Ņemot vērā spriedumu *M&S I*[13], kurā par nesaderīgu ar Savienības tiesībām tika atzīta termiņa saīsināšana (no sešiem uz trim gadiem) ar atpakaļejošu spēku, lai pieprasītu atmaksāt nepamatoti samaksāto PVN, Apvienotās Karalistes tiesas (tā sauktajā "*Fleming* judikatūrā")[14] nosprieda, ka šā termiņa saīsināšana ir veicama, nosakot pārejas periodu un attiecinot to arī uz atskaitīšanas pieteikumiem.

47. Saskaņā ar šo judikatūru *Commissioners* nolēma:

— ka tiks apmierināti pieteikumi atmaksāt nepamatoti samaksāto PVN par taksācijas gadiem pirms 1996. gada 4. decembra (diena, kad tika grozīts 1994. gada PVN likuma 80. pants, kas sākotnēji skāra tikai šī veida pieteikumus), un

— ka arī tiks apmierināti atskaitīšanas pieteikumi, kas attiecas uz taksācijas gadiem pirms 1997. gada 1. maija (diena, kad stājās spēkā 1995. gada PVN noteikumu grozījums par trīs gadu termiņa piemērošanu otrā veida pieteikumiem).

48. Līdzko tiesas šo administratīvo praksi bija atzinušas par pareizu, rastais risinājums tika visbeidzot tiesiski pamatots ar 2008. gada Budžeta likumu, nosakot, ka tas bija jāpiemēro pirms 2009. gada 1. aprīļa iesniegtajiem pieteikumiem.

49. Iesniedzējtiesas prejudiciālie jautājumi ir uzdoti šādā kontekstā. Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, ar otro jautājumu tā vēlas noskaidrot, kā tai būtu jārīkojas attiecībā uz pieteikumiem atmaksāt pārmaksāto PVN, kas ir iesniegti laikposmā starp abiem datumiem.

B – *Pirmais prejudiciālais jautājums*

50. Iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Savienības tiesībām ir pretrunā tāds valsts pasākums, ar kuru, nosakot pārejas periodu saīsinātu noilguma termiņu piemērošanai, tiek paredzēta atšķirīga attieksme pret pieteikumiem atmaksāt pārmaksāto PVN un pieteikumiem atskaitīt PVN[15]. Pēc tās domām, šī atšķirīgā attieksme varētu būt pretrunā vairākiem vispārējiem Savienības tiesību principiem.

51. Konkrēti iesniedzējtiesa atsaucas uz vienlīdzīgas attieksmes, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principiem, kā arī "kādu citu šajā ziņā nozīmīgu Eiropas Savienības tiesību principu", turklāt šajā nupat citētajā formulējumā, iespējams, domāti arī līdzvērtības[16] un tiesiskās paļāvības aizsardzības[17] principi.

52. Tomēr piekrītu Apvienotās Karalistes valdībai[18], ka sākotnējais strīds galvenokārt attiecas (un arī atbildei uz prejudiciālajiem jautājumiem būtu jāattiecas) uz atšķirīgajiem režīmiem, kas attiecīgi tiek piemēroti vieniem un otriem pieteikumiem, proti, uz iespējamo vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu. Pārējie iesniedzējtiesas minētie principi, manuprāt, uz šo gadījumu attiecas tikai virspusēji.

13 — Lieta C-62/00 (EU:C:2002:435).

14 — Kā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 4. punktā paskaidro iesniedzējtiesa, vārdkopa "*Fleming* pieteikums" ir aizgūta no Lordu palātas sprieduma *Fleming* pret *HMRC*. "*Fleming* pieteikums par maksājamo nodokli" ir saskaņā ar 1994. gada PVN likuma 80. pantu veicams pieteikums par iegrāmatoto vai nodokļa parāda veidā samaksāto summu, kas nebija jāmaksā noteiktajā pārskata periodā līdz 1996. gada 4. decembrim. Savukārt vārdkopa "*Fleming* pieteikums par priekšnodokli" nozīmē pieteikumu atmaksāt priekšnodokli, kad tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir radušās pārskata periodā, kas beidzies pirms 1997. gada 1. maija.

15 — Kā tika izklāstīts, lai arī abu veidu prasījumiem ir noteikts vienāds noilguma termiņš, katram no tiem tas sākas atšķirīgā laikā.

16 — Komisijas rakstveida apsvērumu 34.–36. punkts.

17 — Apvienotās Karalistes rakstveida apsvērumu 28.–34. punkts.

18 — Apvienotās Karalistes rakstveida apsvērumu 8. punkts.

53. Neitralitātes princips, kuram ir būtiska nozīme kopējā PVN sistēmā [19], nepieļauj līdzīgas preces un pakalpojumus, starp kuriem – tieši šīs līdzības dēļ – pastāv konkurence [20], izvērtēt atšķirīgi, no šī nodokļa viedokļa raugoties [21]. Piekrītu Komisijas [22] un Apvienotās Karalistes [23] nostājai, ka šajā lietā tas tā nav.

54. It īpaši netika pierādīts, ka *Commissioners* būtu atšķirīga attieksme pret *Compass* pakalpojumiem salīdzinājumā ar līdzīgiem tā konkurentu pakalpojumiem. Visiem šiem pakalpojumu sniedzējiem, tostarp *Compass*, vienādi tika piemērotas tiesību normas par termiņiem atkarībā no prasījuma būtības (proti, vai nu par atmaksāšanu, vai atskaitīšanu).

55. Tomēr nodokļa neitralitātes princips ir tikai vienlīdzīgas attieksmes principa izpausme PVN jomā [24]. Savukārt šis pēdējais minētais princips darbojas ne tikai starp konkurējošiem saimnieciskās darbības subjektiem, bet arī saimnieciskās darbības subjektiem, kas, lai arī iespējami nebūdami konkurenti, atrodas situācijā, kura ir salīdzināma citādā ziņā [25], kas ļauj piemērot analīzi vienlīdzīgas attieksmes principam.

56. Īsumā sakot, būtu jānoskaidro:

— vai tāda pārmaksāto PVN atmaksāt lūdzoša subjekta kā *Compass* situācija ir salīdzināma ar situāciju, kurā atrodas subjekts, kas, lai arī iespējami nebūdams tā konkurents, prasa atskaitīt šo nodokli; un

— vai – gadījumā, ja abi šie prasījumi būtu līdzvērtīgi – ir attaisnojama atšķirīga attieksme, ja likumā par katra no tiem celšanu ir noteikts identisks noilguma termiņš, kas tomēr sākas atšķirīgo laikos.

1) Par tiesību uz PVN atmaksāšanu un tiesību uz PVN atskaitīšanu atšķirīgo būtību

57. Apvienotās Karalistes valdība un Komisija uzskata, ka konceptuāli pieteikums atmaksāt pārmaksāto PVN nav salīdzināms ar pieteikumu atskaitīt šo nodokli. Uzskatu, ka tām ir taisnība, un patiesībā pat *Compass* nenoliedz, ka to starpā pastāv atšķirības, jo tās, būdamas tik acīmredzamas, ir grūti apstrīdamas [26].

58. Tiesības uz PVN atskaitīšanu ir Savienībā noteiktās kopējās PVN sistēmas pamatprincips. Tiesa ir apstiprinājusi, ka atskaitīšanas sistēmas "mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar savu saimniecisko darbību". Tas nodrošina "neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN" [27].

19 — Spriedums, 2000. gada 19. decembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469), 59. punkts.

20 — Spriedums, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group* (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719), 33. un 34. punkts.

21 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 3. marts, Komisija/Nīderlande (C-41/09, EU:C:2011:108), 66. punkts.

22 — Komisijas rakstveida apsvērumu 20. punkts.

23 — Apvienotās Karalistes rakstveida apsvērumu 25.–27. punkts.

24 — Spriedums, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.P.* (C-106/05, EU:C:2006:380), 48. punkts.

25 — Lieta *M&S II* (C-309/06, EU:C:2008:211), 49. punkts.

26 — Tiesas sēdē *Compass* atzina, ka šie ir, lai arī pēc tās domām vienai un tai pašai ģintij piederīgu, tomēr atšķirīgu sugu prasījumi.

27 — Daudzu citu starpā skat. arī spriedumu, 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774), 25. un 27. punkts un tajos minētā judikatūra.

59. Savukārt tiesību uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu – kas atšķirībā no iepriekš minētajām tiesībām izriet nevis no PVN direktīvām, bet gan no vispārējām Savienības tiesībām [28] – "mērķis ir novērst nodokļa nesaderības ar Savienības tiesībām sekas, neitralizējot ekonomisko slogu, kas nepamatoti ir uzlikts tirgus dalībniekam, kurš galu galā to ir faktiski samaksājis" [29].

60. Loģiski, ka šo principiālo atšķirību dēļ katrai no šīm tiesībām ir piemērojams tāds tiesiskais regulējums, kurā ir ņemts vērā šo tiesību atšķirīgums. Tāpēc vienas un otras tiesības var noteikt tādējādi, ka tās atšķiras gan to satura, gan to izmantošanas nosacījumu ziņā, ievērojot mērķi, kādam tās tiesiskajā regulējumā ir paredzētas.

61. Ar šo pašu atšķirību ir izskaidrojams, piemēram, tas, ka noteiktos apstākļos Savienības tiesībās nav aizliegts valsts tiesību sistēmā paredzēt atteikumu atlīdzināt nepamatoti ieturētos nodokļus, ja šīs atlīdzināšanas rezultātā tās saņēmēji iespējami nepamatoti iedzīvotos [30]. Šāds kritērijs turpretim nav piemērojams PVN atskaitīšanai.

62. Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā, ņemot vērā to, ka šajā jomā normas nav saskaņotas, katrai dalībvalstij ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem var iesniegt pieteikumus atmaksāt nodokļus, tomēr, nosakot šos nosacījumus, ir jāievēro līdzvērtības un efektivitātes principi [31]. Gluži pretēji, PVN jomā Sestās direktīvas 20. pantā ir paredzēti nosacījumi, kas ir jāievēro, lai preču vai pakalpojumu saņēmējs varētu koriģēt priekšnodokļa atskaitīšanu [32].

63. Tomēr ņemot vērā šīs atšķirības, attiecīgās situācijas, kurās atrodas katrs no šo tiesību subjektiem, nav salīdzināmas, un tādējādi uz tām nav attiecināmas vienlīdzīgas attieksmes principa prasības. Dalībvalstis drīkst ieviest atšķirīgas normas pārmaksātā PVN atmaksāšanai (tostarp arī saistībā ar attiecīgo pieteikumu iesniegšanas termiņu un prasījuma tiesību noilgumu), kas var atšķirties no normām, kuras piemērojamas priekšnodokļa atskaitīšanai. Kā jau norādīju, Savienības tiesībās nav noteikts, ka vienām un otrām valsts tiesību normām būtu jābūt identiskām.

64. Tāpēc, neraugoties uz katras šīs situācijas īpatnējumu un savdabīgumu, var konstatēt kādu tās abas vienojošu kopsaucēju: abos gadījumos tās ir tiesības, kas šo tiesību subjektiem ļauj pieprasīt nodokļu administrācijai īstenot to saturu attiecībā uz vienu un to pašu nodokļa maksātāju.

65. Uz šo apstākli kā salīdzināmības aspektu *Compass* norāda, atsaucoties uz vārdkopu "pārmaksājuši PVN" ["prasījums saistībā ar PVN"], kas tika lietota spriedumā *M&S II* [33]. Apvienotās Karalistes valdība [34] uzsver, ka šis formulējums šim mērķim nederot, jo, pēc tās domām, Tiesa to ir lietojusi nevis kā juridisku definīciju, bet gan kā gluži vienīgi praktisku formulējumu, lai aprakstītu gan pieteikuma atmaksāt pārmaksāto PVN iesniedzēju situāciju, gan pieteikuma atskaitīt PVN iesniedzēju situāciju [35], bet nekad kā abu šo prasījumu salīdzināto situāciju.

28 — Tas ir atgādināts 2013. gada 16. maija sprieduma *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó* (C-191/12, EU:C:2013:315) 22. punktā: "tiesības uz nodokļu, kas dalībvalstī iekasēti pretēji Savienības tiesību normām, atmaksu ir Savienības tiesību normās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums".

29 — Turpat, 24. punkts.

30 — Lieta *M&S II* (C-309/06, EU:C:2008:211), 41. punkts.

31 — Proti, nosacījumi, lai uz tiem atsauktos, nevar būt mazāk labvēlīgi par tiem, kuri ir piemērojami līdzīga rakstura prasījumiem, kas balstīti uz valsts tiesību normām, un nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu Savienības tiesību sistēmā garantēto tiesību izmantošanu. Skat. arī spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), 37. punkts.

32 — Spriedums, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), 38. punkts.

33 — Lieta C-309/06 (EU:C:2008:211), 50. punkts.

34 — Rakstveida apsvērumu 18. un 19. punkts.

35 — Gadījums, attiecībā uz kuru Apvienotās Karalistes valdība min tostarp 2008. gada 8. maija spriedumu *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267).

66. Manuprāt, Apvienotā Karaliste pamatoti norāda uz kontekstu, kādā ir jāinterpretē "PVN prasījuma" jēdziena nozīme un piemērojamība. Tomēr šajā kontekstā ir pietiekams pamats uzskatīt, ka gan pieteikuma atmaksāt pārmaksāto PVN iesniedzējs, gan tas, kurš lūdz atskaitīt samaksāto PVN, abi vienlīdz administrācijai izvirza "prasījumu" (proti, atprasa naudas summu, kuru kreditoram ir tiesības pieprasīt un saņemt no parādnieka). Kreditora situācija, kurā abi atrodas attiecībā pret nodokļu administrāciju, ir faktors, kas ļauj salīdzināt to situācijas tādējādi, ka, no vienlīdzīgas attieksmes principa raugoties, var vērtēt atšķirīgo attieksmi, kas pret tiem ir paredzēta valsts tiesībās.

67. Lai izpildītu katru no šiem "prasījumiem", ir jāņem vērā tās attiecīgais tiesiskais regulējums. Nodokļu administrācija savu pienākumu pildīs, ņemot vērā nodokļu sistēmā paredzētos noteikumus attiecībā uz katru no šiem izvirzītajiem prasījumiem. Tātad tai ir jāņem vērā īstenošanas nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgā tiesiskā regulējuma aprises noteicošajās normās. Normas, kas abu šo prasījumu gadījumā ne tikai var arī nebūt vienādas, bet gluži pretēji pat var būt atšķirīgas tieši tāpēc, ka tās attiecas uz atšķirīgiem prasījumiem.

68. Abstrahējoties no katram prasījuma būtībai raksturīgajiem īpašajiem nosacījumiem, svarīgs jautājums ir par to, vai nodokļu administrācija drīkst noteikt termiņa ziņā atšķirīgus nosacījumus, kādos tie izmantojami. Citiem vārdiem sakot, vai atšķirība starp tiesībām uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu, no vienas puses, un tiesībām uz PVN atskaitīšanu, no otras puses, pieļauj, ka katras no šīm tiesībām izmantošana var tikt pakārtota atšķirīgiem termiņiem?

2) Par pamatojumu atšķirīgajai attieksmei attiecībā uz abu tiesību izmantojamības noilguma termiņa sākumu

69. Iesniedzējtiesas jautājumi ir radušies normatīvās darbības kontekstā, kuras mērķis bija paredzēt vienādu attieksmi pret abām attiecīgajām tiesībām: termiņu, ko likumdevējs sākotnēji bija paredzējis tikai pieteikumiem atmaksāt pārmaksāto PVN, bija vēlme attiecināt arī uz atskaitīšanas pieteikumu iesniegšanu.

70. Kā jau norādīju, lai veiktu iecerēto abu veidu pieteikumu iesniegšanas termiņu vienādošanu, termiņa saīsinājumu (no sešiem uz trīs gadiem), kas 1996. gada decembrī tika ieviests pieteikumiem atlīdzināt pārmaksāto PVN, tika paredzēts kopš 1997. gada maija attiecināt arī uz atskaitīšanas pieteikumiem [36].

71. Apvienotās Karalistes valdība ir skaidri apliecinājusi vēlmi nodrošināt vienotu attieksmi pret abu veidu prasījumiem. Savos apsvērumos tā piekrīt, ka 1995. gada PVN noteikumu 29. panta grozījuma, kas stājies spēkā 1997. gada 1. maijā, mērķis bija "novērst nejaušu trūkumu", kas izraisīja atšķirīgu attieksmi pret atskaitīšanas un atmaksāšanas pieteikumiem, un "nodrošināt, ka tiem tiktu piemērots viens un tas pats trīs gadu termiņš" [37].

72. Lai novērstu Savienības tiesību pārkāpumu, uz kuru Tiesa bija norādījusi spriedumā *M&S I* [38], valsts likumdevējs nolēma nepiemērot pieteikumu iesniegšanai jauno trīs gadu termiņu ar atpakaļejošu spēku, bet skaitīt to no tā spēkā stāšanās brīža, kas abu veidu prasījumiem bija atšķirīgs. Neņemot vērā šo atšķirību, saskaņā ar valsts likumdevēja apgalvojumiem attieksme pret abu veidu prasījumiem citādā ziņā bija vienāda.

36 — Atpakaļejoša spēka ierobežojums saistībā ar termiņa saīsinājumu, lai iesniegtu katra veida prasījumu, varēja būt efektīvs tikai tad, ja prasījums katrā no abiem gadījumiem tiktu iesniegts līdz šiem abiem prasījumiem kopīgam termiņam (2009. gada 1. aprīlis).

37 — Apvienotās Karalistes rakstveida apsvērumu 4. punkta a) apakšpunkts.

38 — Lieta C-62/00 (EU:C:2002:435).

73. Tātad pamatlietā aplūkotā atšķirība ir likumdošanas darbības rezultāts, kura mērķis bija pielīdzināt abu veidu prasījumu režīmu. Tāpēc atšķirības pamatā bija objektīvs fakts, proti, tas, ka saīsinātais pieteikumu iesniegšanas termiņš attiecībā uz katru no prasījuma veidiem stājās spēkā dažādos laikos.

74. Manuprāt, veiktais pasākums nav novirzījies no mērķa, kādam tas tika pieņemts, jo katrā ziņā abu veidu prasījumiem termiņš ir trīs gadi un atšķirīgs ir tikai laiks, no kura tas ir piemērojams. Vēlreiz jāatgādina, ka ar šo pasākumu Apvienotās Karalistes likumdevējs vēlējās, lai jaunais termiņš tiktu piemērots tieši no tā spēkā stāšanās brīža, novēršot jebkādu iedarbību ar atpakaļejošu spēku prasījumiem, kuriem līdz tam laikam bija piemērojams sešu gadu termiņš. Tā kā grozījums attiecībā uz abu veidu prasījumiem nestājās spēkā vienā un tajā pašā dienā, šķiet, ir pamatoti, ka termiņa (trīs gadi) iedarbība ar atpakaļejošu spēku bija jāierobežo laikā, kamēr vēl bija piemērojams iepriekšējais termiņš (seši gadi).

75. Ar valsts likumdevēja rasto risinājumu tika izslēgta iedarbība ar atpakaļejošu spēku *in peius* attiecībā uz noilguma termiņa grozījumu, kas bija jāveic pēc tam, kad Tiesa spriedumā *M&S I*[39] bija lēmusi, ka pretējā gadījumā tiktu pārkāptas Savienības tiesības. Tā kā trīs gadu termiņš stājās spēkā dažādos laikos, iedarbības ar atpakaļejošu spēku aizliegums, no vienlīdzīgas attieksmes principa viedokļa raugoties, atbilda atšķirīgai attieksmei pret katru no abiem prasījumu veidiem, jo atšķirīgs bija brīdis, no kura vieniem un otriem prasījumiem varēja piemērot jauno termiņu, neizraisot iedarbību ar atpakaļejošu spēku.

76. Tātad, lai kāds arī būtu grozījuma mērķis un tas, cik lielā mērā[40] ar to sasniegts mērķis vienādot noilguma termiņus, attieksme pret prasījumiem atlīdzināt PVN un prasījumiem atskaitīt šo pašu nodokli nebija saskaņota laikā dažus mēnešus (no 1996. gada decembra līdz 1997. gada maijam).

77. Tā kā šajā lietā strīds ir par pieteikumu atmaksāt *Compass* pārmaksāto PVN, termiņa nesaskaņotība, kas radusies neparedzamo valsts likumdošanas procesa notikumu dēļ, starp noilguma režīmu šī veida prasījumiem un pieteikumiem atskaitīt samaksāto PVN, manuprāt, nav pārmetama no Savienības tiesību viedokļa raugoties, jo

— pirmkārt, kā jau esmu norādījis, Savienības tiesībās nav nedz vienota, nedz saskaņota regulējuma, kas būtu pārāks par valsts tiesību normām, kurās tiek reglamentēts, kā izmantojamas tiesības uz nepamatoti samaksātā PVN atmaksu, tāpēc pietiek ar to, ka šajās normās ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi[41], kas šajā gadījumā netiek apstrīdēts, un

— otrkārt, nedz Sestajā direktīvā, nedz pārējās tiesību normās, kas ir piemērojamas kopējai PVN sistēmai, nav noteikts pienākums nodrošināt vienādu attieksmi pret pieteikumiem atmaksāt šo nodokli (ja tas ir samaksāts kļūdas dēļ vai nebija jāmaksā vispār) un pieteikumiem atskaitīt samaksāto PVN.

78. Īsumā sakot, uzskatu, ka tas, ka bija noteikti divi datumi, no kuriem katram no pieteikumu veidiem tika piemērots trīs gadu termiņš, nerada nekādu problēmu attiecībā uz nesaderību ar Savienības tiesībām. Lai arī nav šaubu, ka Apvienotās Karalistes iestādes varēja noteikt citādu jaunā termiņa piemērošanas kārtību, veids, kā ar atpakaļejošu spēku tika reglamentēts pieteikumu atmaksāt nepamatoti samaksāto PVN iesniegšanas noilguma termiņš, kā arī noteiktais atšķirīgais termiņa sākums atskaitīšanas pieteikumu iesniegšanai nav pretrunā Savienības tiesībām.

39 — Lieta C-62/00 (EU:C:2002:435).

40 — Prātoju, vai nebūtu bijusi iespējama vēlāka likumdevēja iejaukšanās, ka, konstatējot ar agrākajiem likumiem sasniegtos rezultātus, tiktu labots konstatētais trūkums attiecībā uz laiku, saskaņojot to ar vēlmi padarīt visās jomās vienādu vienu un otru prasījumu izskatīšanas kārtību (arī attiecībā uz noilguma termiņa sākumu).

41 — Skat. šo secinājumu 62. punktu un 31. zemsvītras piezīmi.

79. Tāpēc uz pirmo prejudiciālo jautājumu ierosinu atbildēt, ka Savienības tiesībām nav pretrunā tāds valsts pasākums kā pamatlietā aplūkotais, kurā, paredzot pārejas periodu, lai saīsinātu noilguma termiņu, kas piemērojams gan prasījumiem atmaksāt pārmaksāto PVN, gan prasījumiem atskaitīt samaksāto PVN, ir noteikts, ka šo pēdējo prasījumu jaunais noilguma termiņš sākas datumā, kas ir vēlāks par datumu, no kura sākas pirmo minēto prasījumu noilguma termiņš.

C – *Otrais prejudiciālais jautājums*

80. Otrais prejudiciālais jautājums ir uzdots pakārtoti gadījumam, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, proti, ja tiktu apstiprināts, ka ar atšķirīgu attieksmi pret abu veidu pieteikumiem Apvienotajā Karalistē ir pārkāptas Savienības tiesības. Tā kā esmu ierosinājis noliedzošu atbildi, uzskatu, ka Tiesai otrais jautājums nav jāiztirzā. Lai kā arī nebūtu, izklāstīšu savus apsvērumus par to.

81. Iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kā būtu jāizskata pieteikumi atlīdzināt pārmaksāto PVN par attiecīgo atsauces laikposmu (no 1996. gada 4. decembra līdz 1997. gada 30. aprīlim), jo tas ir laikposms starp datumiem, no kuriem sāka piemērot trīs gadu noilguma termiņu katram no abiem pieteikumu veidiem (par PVN atmaksāšanu vai atskaitīšanu).

82. Kā Tiesa ir atgādinājusi lietā *M&S II*[42], "ja nav attiecīga Kopienu tiesību akta, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jāparedz kompetentas tiesas un procesuāli noteikumi prasības celšanai tiesā, lai nodrošinātu tiesību, kas attiecīgajām personām paredzētas Kopienu tiesībās, pilnīgu aizsardzību".

83. Tāpēc no Tiesas varbūtēji konstatētā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpuma iesniedzējtiesai ir jāizdara visi iespējamie secinājumi, balstoties uz Tiesas norādēm par to, kādi noteikti Savienības tiesību kritēriji vai principi ir jāievēro šādā vērtējumā[43].

84. Konkrēti iesniedzējtiesai būtu "pienākums nepiemērot diskriminējošu valsts tiesību normu, nepieprasot vai negaidot no likumdevēja tās iepriekšēju atcelšanu, un piemērot nelabvēlīgā stāvoklī esošajām personām tādu pašu kārtību, kāda tiek piemērota personām privileģētā stāvoklī"[44].

85. Ievērojot pārējās valsts tiesību normas, iesniedzējtiesai principā būtu jānoteic, ka diskriminācijas skartajam saimnieciskās darbības subjektam pienākas pārmaksātā PVN summa kā atlīdzinājums par vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu, ja vien valsts tiesību sistēmā nav paredzēti citi tiesību aizsardzības līdzekļi, kas ļauj atlīdzināt par šo pārkāpumu.

86. Visbeidzot uzskatu, ka konstatēto nevienlīdzību nebūtu pieņemami novērst, atskaitīšanas prasījumiem piemērojot atmaksāšanas prasījumu celšanas termiņu, saīsinot pirmajiem minētajiem sākumā noteikto termiņu (1997. gada 30. aprīlis) un turpmāk tiem piemērojot otrajiem minētajiem noteikto termiņu (1996. gada 4. decembris). Tādējādi patiešām tiktu novērsta atšķirīga attieksme pret abu veidu prasījumiem, bet atskaitīšanas prasījumiem ar atpakaļejošu spēku turklāt tiktu piemērots noilguma termiņš, kas attiecībā uz tiem stājās 1997. gada 1. maijā. Tas būtu pretrunā sprieduma *M&S I*[45] judikatūrai.

42 — C-309/06 (EU:C:2008:211) 59. punkts.

43 — Spriedums *M&S II* (C-309/06, EU:C:2008:211), 61. punkts.

44 — Spriedums *M&S II* (C-309/06, EU:C:2008:211), 63. punkts.

45 — Lieta C-62/00 (EU:C:2002:435).

VI – Secinājumi

87. Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa, Nodokļu tiesu palāta, Apvienotā Karaliste) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Savienības tiesībām nav pretrunā tāds valsts pasākums, kurā, paredzot pārejas periodu, lai noteiktu saīsinātus noilguma termiņus, kas piemērojami gan prasījumiem atmaksāt pārmaksāto PVN, gan prasījumiem atskaitīt samaksāto PVN, ir paredzēts, ka šo pēdējo prasījumu jaunais noilguma termiņš sākas datumā, kas ir vēlāks par datumu, no kura sākas pirmo minēto prasījumu noilguma termiņš;

2) pakārtoti, ja uz pirmo jautājumu Tiesa atbildētu apstiprinoši, iesniedzējtiesai būtu jāizdara visi no vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpuma iespējami izrietošie secinājumi saskaņā ar savu valsts tiesību normām par iedarbību laikā tādējādi, lai noteiktie atlīdzināšanas pasākumi nebūtu nesaderīgi ar Savienības tiesībām.