

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. balandžio 10 d.*

Byloje C-309/06

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

Marks & Spencer plc

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

* Proceso kalba: anglų.

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorius J. Swedenborg, administratorius,

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

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

priima šį

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

4 Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies pirminėje redakcijoje numatyta:

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

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

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

„<...>

- a) Atleidimo nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį atvejai ir sumažinti tarifai, mažesni už minimalų tarifą, nustatytą 12 straipsnio 3 dalyje sumažintiems tarifams, galioję 1991 m. sausio 1 d. ir atitinkantys Bendrijos teisės aktus bei 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos

direktyvos 17 straipsnio paskutinėje įtraukoje nustatytas sąlygas, gali būti taikomi toliau.

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

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

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

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

„1. Jei asmuo (tiek prieš šio įstatymo įsigaliojimą, tiek vėliau) *Commissioniers* sumokėjo PVM sumą, kurios jis neturėjo mokėti, *Commissioniers* turi jam sugrąžinti šią sumą.

2. *Commissioniers* turi grąžinti sumą, mokėtiną pagal šį straipsnį, tik dėl to pateikus prašymą.

3. *Commissioniers* gali ginčyti pagal šį straipsnį pateiktą prašymą nurodydami, kad atitinkamos sumos grąžinimas nepagrįstai praturtins prašymą pateikusį asmenį.

<...>“

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 Nuo tada, kai 1973 m. Jungtinėje Karalystėje buvo įvestas PVM, *Commissioners*, kuriems pavesta rinkti šį mokestį, *Marks & Spencer* parduodamus „teacakes“, padengtus šokoladu, laikė sausainiais, o ne pyragais, todėl manė, kad jiems turi būti taikomas standartinis, o ne nulinis PVM tarifas. Todėl nuo 1973 m. balandžio mėn. iki 1994 m. spalio mėn. *Marks & Spencer* mokėjo mokestį, kurio nereikėjo mokėti.
- 10 1994 m. rugsėjo 30 d. laišku *Commissioners* pripažino savo klaidą nurodydami, kad „teacakes“ iš tikrųjų yra pyragai, kuriems taikomas nulinis PVM tarifas, todėl, atsižvelgdama į šią klaidą, 1995 m. vasario 8 d. *Marks & Spencer* pateikė prašymą grąžinti 3,5 mln. GBP. Prašymas iš principo patenkintas tik dėl 10 % sumos (350 000 GBP), nes *Commissioners* manė, kad atitinkamas parduotuvių tinklas 90 % sumokėto PVM susigrąžino iš savo klientų. Todėl *Commissioners*, atsikirsdama *Marks & Spencer*, rėmėsi nepagrįsto praturtėjimo išimtimi, numatyta 1994 m. *VAT Act* 80 straipsnio 3 dalyje. Be to, *Commissioners* pritaikė senaties taisykles (naujas ir galiojančias atgaline data), pagal kurias jie neprivalo grąžinti daugiau nei prieš trejus metus iki prašymo grąžinti sumokėtą mokestį pateikimo pervestos sumos. Galiausiai 1997 m. balandžio 4 d. *Marks & Spencer* buvo pervesta 88 440 GBP suma.
- 11 Atmetus administracinį skundą, *Marks & Spencer* kreipėsi į *VAT and Duties Tribunal*, kuris 1998 m. balandžio 22 d. Sprendimu patvirtino *Commissioners* nuomonę. *Marks & Spencer* pateikė skundą *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office)*, kuris 1998 m. gruodžio 21 d. Sprendimu dar kartą atmetė jo prašymą. Apeliacinis skundas dėl šio sprendimo buvo pateiktas *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, kuris ir vėl atmetė *Marks & Spencer* skundo dalį, susijusią su prašymu grąžinti už „teacakes“ sumokėtą mokestį. Vis dėlto

pastarasis teismas dėl antrosios ginčo dalies (susijusios su *Marks & Spencer* parduodamais kuponais) 1999 m. gruodžio 14 d. Sprendimu pateikė Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą dėl atgaline data galiojančio trejų metų senaties termino (žr. šio sprendimo 10 punktą) suderinamumo su Bendrijos teisės veiksmingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais. Šiuo klausimu iš esmės buvo siekiama išsiaiškinti, ar privatus asmuo, gindamas savo teises, gali tiesiogiai remtis teisėmis, numatytomis direktyvoje po jos teisingo perkėlimo į nacionalinę teisę, kai valstybė narė netinkamai atsižvelgia į minėtos direktyvos taikymo sritį.

¹² 2002 m. liepos 11 d. Sprendimu (*Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. p. I-6325) Teisingumo Teismas konstatavo, kad veiksmingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai draudžia nacionalinės teisės aktus, kaip antai nagrinėjami Jungtinės Karalystės teisės aktai.

¹³ Atsižvelgdami į Teisingumo Teismo motyvus dėl teisės aktų, retroaktyviai nustatančių senaties terminą, nesuderinamumo su minėtais Bendrijos teisės principais, *Commissioners*, siekdami vienodai vertinti visus pagal 1994 m. *VAT Act 80* straipsnį pateiktus prašymus, patenkino *proprio motu Marks & Spencer* prašymą, kad jai nebūtų taikoma senatis, ir atlygino prašomas sumas neviršydami 10 % ribos, virš kurios, jų nuomone, būtų nepagrįstas praturtėjimas.

¹⁴ *Marks & Spencer*, tiesiogiai remdamasi Bendrijos teise, *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* neatsiėmė savo pretenzijų dėl sumų, kurios tariamai yra nepagrįstas praturtėjimas. 2003 m. spalio 21 d. Sprendimu šis teismas atmetė *Marks & Spencer* reikalavimą, todėl pastaroji pateikė kasacinį skundą *House of Lords*.

15 *House of Lords* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo teismui šiuos klausimus:

- „1. Jei pagal Šeštosios PVM direktyvos <...> 28 straipsnio 2 dalies a punktą (tiek prieš, tiek po jo pakeitimų 1992 m. Direktyva Nr. 92/77) valstybė narė savo nacionalinės teisės aktuose dėl PVM paliko atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam tikrus apibrėžtus tiekimus ar paslaugas, ar tokius tiekimus vykdančią arba paslaugas teikiančią ūkio subjektą gali tiesiogiai remtis iš Bendrijos teisės kylančia teise būti apmokestinamam nuliniu tarifu?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, kai pagal Šeštosios PVM direktyvos <...> 28 straipsnio 2 dalies a punktą (tiek prieš, tiek po jo pakeitimų 1992 m. Direktyva Nr. 92/77) valstybė narė savo nacionalinės teisės aktuose dėl PVM paliko atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam tikrus apibrėžtus tiekimus ar paslaugas, tačiau klaidingai aiškino savo vidaus teisės aktus ir todėl tam tikri tiekimai ar paslaugos, kurie turėjo būti atleisti nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį, pagal nacionalinę teisę buvo apmokestinti standartinio tarifu, ar Bendrijos teisės pagrindiniai principai, įskaitant fiskalinio neutralumo, taikomi taip, kad šiuos tiekimus atlikusiam ar paslaugas suteikusiam ūkio subjektui suteikiama teisė susigrąžinti klaidingai už šiuos tiekimus ar paslaugų teikimą sumokėtas sumas?

3. Jei atsakymas į pirmąjį arba antrąjį klausimą būtų teigiamas, ar Bendrijos teisės vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principai iš esmės yra taikomi ir būtų

pažeisti, jei ūkio subjektui šiuo atveju nebūtų gražinta visa suma, klaidingai sumokėta už jo atliktus tiekimus ar suteiktas paslaugas, esant šioms aplinkybėms:

- ūkio subjektas nepagrįstai praturtėtų, jei jam būtų gražinta visa suma, ir

 - nacionalinės teisės aktai numato, kad permokėto mokesčio negalima gražinti tiek, kiek gražinimas lemtų nepagrįstą ūkio subjekto praturtėjimą, bet

 - nacionalinės teisės aktai nenumato nuostatos, panašios į (nurodytą antroje įtraukoje), tuo atveju, kai prašymus gražinti pateikia „repayment traders“ („repayment trader“ yra apmokestinamasis asmuo, kuris nagrinėjamu ataskaitiniu laikotarpiu nesumoka PVM kompetentingoms nacionalinėms institucijoms, tačiau šios institucijos jam sumoka tam tikrą sumą, nes šiuo laikotarpiu PVM suma, kurią jis turi teisę atskaityti, viršija jo už atliktus tiekimus ar suteiktas paslaugas mokėtiną PVM sumą)?
4. Ar atsakymui į trečiąjį klausimą turi reikšmės, kad yra arba nėra įrodymų, jog skirtingas prašymus gražinti permokėtą mokesčių pateikusių ūkio subjektų ir prašymą gražinti papildomas sumas, susidariusias atskaičius ankstesniame etape sumokėtą mokesčių (kurias lėmė pardavimo mokesčių viršijanti deklaracija), pateiktųjų ūkio subjektų vertinimas lėmė kokią nors finansinį nepalankumą pirmiesiems, ir, jei taip, tai kokia ta įtaka?

5. Jeigu trečiajame klausime aprašytoje situacijoje Bendrijos teisės vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principai yra taikomi, o priešingu atveju jie būtų pažeisti, ar Bendrijos teisė reikalauja arba leidžia teismui ištaisyti šį vertinimo skirtumą, patenkinant ūkio subjekto prašymą gražinti permokėtą mokestį taip, kad jis nepagrįstai praturtėtų, ar reikalauja arba leidžia teismui taikyti kitą teisių gynybos būdą (ir jei taip, tai kokį)?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo, susijusio su iš Bendrijos teisės kylančios teisės į tai, kad atitinkamas sandoris būtų apmokestintas nuliniu PVM tarifu, egzistavimu

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- ¹⁶ *Marks & Spencer* mano, jog teisė į tai, kad atitinkamas sandoris būtų apmokestintas nuliniu PVM tarifu, kyla iš Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies, kurios turinys, jos nuomone, yra aiškus, tikslus ir besąlygiškas, taikymo, ir iš vienodo požiūrio principo. Jungtinei Karalystei tiek pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies pirmąją redakciją, tiek pagal šio 28 straipsnio 2 dalies a punkto redakciją, pateiktą Direktyvoje 92/77, taikoma išimtis šios situacijos nepašalina iš Bendrijos teisės taikymo srities, kaip tai nurodyta minėtoje nuostatoje.

- 17 Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Airija mano priešingai, kad ūkio subjektui negali iš Bendrijos teisės kilti jokia teisė, turinti tiesioginį poveikį atleidimui nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokesį. Taigi teisė į apmokestinimą nuliniu PVM tarifu išplaukia tik iš nacionalinės teisės.
- 18 Kipro vyriausybė pažymi, kad *Commissioners* padaryta klaida yra susijusi su nacionalinės teisės nuostatų taikymu, net jei tokias nuostatas palikti leidžia Šeštoji direktyva.
- 19 Komisija, tiesiogiai neatsakydama į pateiktą klausimą, kuris, jos nuomone, nereikšmingas, pabrėžia, kad Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius klaidingai aiškino nacionalinę teisę, tačiau jis nepažeidė jokios Šeštojoje direktyvoje nustatytos pareigos.

Teisingumo Teismo atsakymas

- 20 Pirmuoju klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar ūkio subjektui gali tiesiogiai iš Bendrijos teisės kilti teisė būti apmokestinamam nuliniu tarifu, kai šis tarifas yra nustatytas nacionalinės teisės nuostatose.
- 21 Pirmiausia reikia pažymėti, kad minėtas klausimas yra tiesiogiai susijęs su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nurodytomis aplinkybėmis ir jis yra objektyviai reikalingas ginčui pagrindinėje byloje išspręsti (šiuo klausimu žr. 1994 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Corsica Ferries*, C-18/93, Rink. p. I-1783, 14 punktą ir 2005 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Mangold*, C-144/04, Rink. p. I-9981, 34 punktą). Taigi Komisijos prieštaravimas dėl pirmojo klausimo netinkamumo turi būti atmestas, nes Teisingumo Teismas yra kompetentingas priimti dėl jo sprendimą.

22 Antra, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalis, suteikdama valstybėms narėms teisę taikyti atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokesčių, numato leidimą nukrypti nuo taisyklių, reglamentuojančių standartinį PVM tarifą (2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, Rink. p. I-6269, 17 punktą). Taigi teisingas teiginys, kad šie atleidimai nuo mokesčio, vadinami „apmokestinimu nuliniu tarifu“, yra leidžiami remiantis Bendrijos teise.

23 Vis dėlto Bendrijos teisė neįpareigoja valstybių narių palikti tokių atleidimų nuo mokesčio. Iš tikrųjų, kaip matyti iš minėtos nuostatos pirminės redakcijos, 1975 m. gruodžio 31 d. galioję atleidimo nuo mokesčio atvejai „gali būti ir toliau taikomi“, o tai reiškia, kad tai priklauso tik nuo atitinkamos valstybės narės sprendimo palikti ar ne teisės aktus, atitinkančius panaikintos 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo sąlygos (OL 71, 1967, p. 1303) 17 straipsnio paskutinėje įtraukoje nurodytus kriterijus, pagal kuriuos atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokesčių galėjo būti nustatytas tik dėl aiškiai apibrėžtų visuomenės intereso priežasčių ir tik galutinių vartotojų naudai.

24 Taigi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punktas yra prilygintinas sąlygai „stand still“, kuria siekiama išvengti sudėtingų socialinių situacijų, galinčių susidaryti dėl nacionalinio teisės aktų leidėjo numatytų, tačiau neįtrauktų į Šeštąją direktyvą lengvatų panaikinimo (minėto sprendimo *Talacre Beach Caravan Sales* 22 punktą). Taigi fakultatyvus statuso *quo ante* išlaikymas paprasčiausia yra apribotas Šeštąja direktyva. Todėl remiantis nacionalinės teisės aktais, kurie yra ne Šeštosios direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę priemonė (pagal analogiją žr. 2000 m. liepos

13 d. Sprendimo *Idéal tourisme*, C-36/99, Rink. p. I-6049, 38 punktą), bet lengvatos, kurią leidžia ši direktyva, išlaikymas, atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės teisės aktais siekiamus socialinius tikslus, galutiniam vartotojui neleidžiama mokėti PVM už kasdienio vartojimo maisto produktus, kurių atžvilgiu *Marks & Spencer* gali prašyti atleisti nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį.

25 *Marks & Spencer* negali tinkamai remtis Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 1 dalimi. Iš tikrųjų reikia pastebėti, kad ši nuostata, nurodanti, jog taikomas toks tarifas, galiojęs įvykio, dėl kurio atsirado pareiga mokėti PVM, metu, yra skirta uždrausti nacionalinės teisės aktų leidėjui, pasikeitus atitinkamam produktui taikytinam tarifui, kaip tai patvirtina Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 2 dalis, taikyti atitinkamam sandoriui kitokį tarifą nei tas, kuris galiojo sandorio apmokestinimo momentu.

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

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

28 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad kai valstybė narė, remdamasi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalimi, tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitimų, padarytų Direktyva 92/77, savo nacionalinės teisės aktuose paliko atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam

tikrus tiekimus ar konkrečių paslaugų teikimą, ūkio subjektas, atliekantis tokius tiekimus ar teikiantis tokias paslaugas, negali remtis jokia iš Bendrijos teisės kylančia teise į tai, kad šie tiekimai ar teikiamos paslaugos būtų apmokestinami nuliniu tarifu, kuria būtų galima remtis tiesiogiai.

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

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- ²⁹ *Marks & Spencer* mano, jog bendrieji Bendrijos teisės principai, įskaitant fiskalinio neutralumo principą, taikomi taip, kad jie pagrindžia jos teisę į nepagrįstai surinkto PVM grąžinimą, nes visa PVM sistema iš esmės patenka į Bendrijos teisės taikymo sritį, net ir Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalyje (tiek jos pirminėje redakcijoje, tiek redakcijoje, pateiktoje Direktyvoje 92/77) numatytu atveju.
- ³⁰ Jungtinės Karalystės vyriausybė, Airija ir Kipro vyriausybė pabrėžia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos buvo surinktos nepažeidžiant jokios Bendrijos teisės nuostatos, tiesiogiai veikiančios ar suteikiančios teisę. Tai yra tik nacionalinės teisės klausimas ir todėl nereikia taikyti bendrųjų Bendrijos teisės principų. Airija priduria, kad jei šioje byloje, norint pagrįsti teisę į mokesčio grąžinimą, būtų taikomas fiskalinio neutralumo principas, tai reiktų daryti galutiniams vartotojams, kurie sumokėjo PVM.

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

Teisingumo Teismo atsakymas

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

- 33 Pirmiausia reikia pabrėžti, kad pats Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkto Direktyvoje 92/77 pateiktos versijos tekstas nurodo, jog nacionalinės teisės aktai, kuriuos galima palikti galioti, turi būti „atitinkantys Bendrijos teisės aktus“ ir atitikti Direktyvos 67/228 17 straipsnio paskutinėje įtraukoje nustatytus kriterijus. Nors žodžiai „atitinkantys Bendrijos teisės aktus“ buvo įterpti tik 1992 m., toks reikalavimas, neatsiejamas nuo bendros PVM sistemos tinkamo veikimo ir vienodo aiškinimo, galioja visam pagrindinėje byloje nagrinėjamam klaidingo apmokestinimo laikotarpiui. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, atleidimo nuo mokesčio

ar sumažintų PVM tarifų, mažesnių nei Šeštojoje direktyvoje numatytas minimalus tarifas, išlaikymas yra galimas tik tuo atveju, jei tai nepažeidžia, be kita ko, fiskalinio neutralumo principo, neatsiejamo nuo minėtos sistemos (šiuo klausimu žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 19 punktą ir 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-481/98, Rink. p. I-3369, 21 punktą).

34 Iš to matyti, kad principai, kuriais yra pagrįsta bendra PVM sistema ir tarp kurių yra fiskalinio neutralumo principas, taikomi net Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalyje numatyto atveju ir prireikus apmokestinamasis asmuo jais gali remtis ginčydamas šiuos principus pažeidžiančią nacionalinės teisės nuostatą ar jos taikymą.

35 Konkrečiau kalbant apie teisę į mokesčio grąžinimą, reikia priminti, kad teisė susigrąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius, kaip matyti iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos, yra Bendrijos nuostatomis asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 30 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šis principas taip pat taikomas ir mokesčiams, surinktiems pažeidžiant nacionalinę teisę, kurią leidžia išlaikyti Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalis.

36 Taigi į antrąją klausimą reikia atsakyti taip: kai valstybė narė, remdamasi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalimi, tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitimų, padarytų Direktyva 92/77, savo nacionalinės teisės aktuose paliko atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam tikrus tiekimus ar konkrečių paslaugų teikimą, tačiau klaidingai aiškino savo nacionalinės teisės aktus, dėl ko tam tikri tiekimai ar paslaugos, kurie turėjo būti atleisti nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį, pagal nacionalinę teisę buvo apmokestinti standartiniu tarifu, bendrieji Bendrijos teisės principai, įskaitant ir fiskalinio neutralumo principą, yra taikomi taip, kad jie suteikia tiekimus atlikusiam ar paslaugas suteikusiam ūkio subjektui teisę susigrąžinti iš jo per klaidą už šiuos tiekimus ar paslaugas pareikalautas sumas.

Dėl trečiojo, ketvirtojo ir penktojo klausimų, susijusių su teisės į mokesčio grąžinimą, pagrįstos vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principais, galimais apribojimais

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 37 *Marks & Spencer* mano, kad nepagrįsto praturtėjimo taisyklės taikymas „payment traders“ (apmokestinamieji asmenys, kuriems per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį surinktas pardavimo mokestis yra didesnis už sumokėtą pirkimo mokestį), o ne „repayment traders“ (apmokestinamieji asmenys, kurių situacija yra priešinga nei „payment traders“) yra vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principų pažeidimas. Juo labiau nereikia įrodinėti, kad „payment trader“ patyrė finansinių nuostolių ar nepalankumą. Galiausiai kiekviena valstybė narė, laikydama Bendrijos teisės, kuri nedraudžia nepagrįsto praturtėjimo išimties, tačiau jos nereikalauja, turi nustatyti būdus, kaip pašalinti skirtingą vertinimą, pripažintą pažeidžiančiu minėtus principus.
- 38 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad į trečiąjį, ketvirtąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti neigiamai.
- 39 Airija ir Kipro vyriausybė tvirtina: kadangi, jų manymu, į pirmąjį ir antrąjį klausimus turi būti atsakyta neigiamai, nėra būtina atsakyti į likusius klausimus.
- 40 Komisija nurodo, kad Bendrijos teisė leidžia atsisakyti grąžinti mokestį, lemiantį nepagrįstą praturtėjimą, jei įrodomas tokio praturtėjimo realumas. Be to, toks atsisakymas grąžinti mokestį turi būti fiskaliniu požiūriu neutralus ir negali diskriminuoti tam tikrų ūkio subjektų.

Teisingumo Teismo atsakymas

— Pirminės pastabos

- 41 Reikia priminti, jog Bendrijos teisė nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisinę sistemą būtų neleidžiama gražinti nepagrįstai surinktą mokestį, jei tai lemtų nepagrįstą teisę į šį gražinimą turinčių asmenų praturtėjimą (1988 m. kovo 24 d. Sprendimo *Komisijsija prieš Italiją*, 104/86, Rink. p. 1799, 6 punktas; 1999 m. vasario 9 d. Sprendimo *Dilexport*, C-343/96, Rink. p. I-579, 47 punktas ir 2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Michailidis*, C-441/98 ir C-442/98, Rink. p. I-7145, 31 punktas). Vis dėlto tam, kad būtų laikomasi Bendrijos teisės ir nepažeidžiami principai, pavyzdžiui, vienodo požiūrio principas, turi būti taikomas nepagrįsto praturtėjimo draudimo principas.
- 42 Be to, reikia priminti, kad tuo atveju, kai mokestis Bendrijos teisės požiūriu buvo renkamas nepagrįstai, ir jei įrodyta, kad tik dalis šio mokesčio buvo susigrąžinta, nacionalinės valdžios institucijos privalo atlyginti nesusigrąžintą dalį (1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, Rink. p. I-165, 27 ir 28 punktai). Vis dėlto reikia patikslinti, kad net jei visas mokestis yra įtrauktas į pardavimo kainą, apmokestinamasis asmuo gali patirti žalą, susijusią su pardavimo kiekio sumažėjimu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Comateb ir kt.*, 29–30 punktus ir minėto sprendimo *Michailidis* 34 ir 35 punktus).
- 43 Todėl nepagrįsto praturtėjimo, kurį apmokestinamajam asmeniui gali sukelti Bendrijos teisės požiūriu nepagrįstai surinkto mokesčio gražinimas, egzistavimas ir apimtis gali būti nustatyti tik atlikus ekonominę analizę, kurioje atsižvelgiama į visas reikšmingas aplinkybes (žr., be kita ko, 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.*, C-147/01, Rink. p. I-11365, 94–100 punktus).

44 Taigi nacionalinis teismas turi patikrinti, ar *Commissioners* atliktas vertinimas atitinka šio sprendimo 43 punkte aprašytos analizės sąlygas.

— Dėl trečiojo klausimo

45 Teisingumo Teismo iš esmės klausama, ar Bendrijos teisės fiskalinio neutralumo ir vienodo požiūrio principai būtų pažeisti, jei ūkio subjektui nacionalinės valdžios institucijos negrąžintų viso nepagrįstai surinkto PVM, nes šis grąžinimas lemtų nepagrįstą minėto ūkio subjekto praturtėjimą, kai toks atsisakymas grąžinti mokesčių vis dėlto nėra numatytas nacionalinės teisės aktuose tuo atveju, kai ūkio subjektas iki mokesčio grąžinimo yra kreditorius mokesčių administratoriaus atžvilgiu.

46 Reikia išnagrinėti, ar dalinio atsisakymo grąžinti mokesčių atveju, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, skirtingai vertinant „payment traders“ ir „repayment traders“ buvo pažeisti Bendrijos teisės fiskalinio neutralumo ir vienodo požiūrio principai.

47 Pirmiausia dėl fiskalinio neutralumo principo reikia priminti, kad šis principas, kuris yra esminis Bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 2000 m. rusėjo 19 d.

Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 59 punktą), draudžia panašias, tarpusavyje konkuruojančias prekes vertinti skirtingai PVM požiūriu (1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*, C-283/95, Rink. p. I-3369, 21 ir 27 punktai ir minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 22 punktas). Iš to išplaukia, kad minėtiems produktams turi būti taikomas vienodas (PVM) tarifas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 22 punktą).

- 48 Todėl jei klaidingas tarifas taikomas keliems apmokestinamiesiems asmenims ir jei neteisingai dėl šios klaidos surinktų sumų gražinimas bent iš dalies yra nulemtas minėtų apmokestinamųjų asmenų situacijos – kreditoriaus ar debitoriaus PVM srityje biudžeto atžvilgiu, – minėtiems asmenims realiai yra taikomas skirtingas apmokestinimas, panašus į tą, kuris galėtų susidaryti dėl skirtingo PVM tarifo taikymo panašioms prekėms. Toks skirtumas prieštarauja fiskalinio neutralumo principui tiek, kiek šie apmokestinamieji asmenys pardavinėjo panašias prekes, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.
- 49 Antra, reikia priminti, kad fiskalinio neutralumo principas yra vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 48 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Vis dėlto, nors fiskalinio neutralumo principo pažeidimas yra galimas tik tarp konkuruojančių ūkio subjektų, kaip nurodyta šio sprendimo 47 punkte, bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais ūkio subjektų, kurie iš esmės ne konkurentai, tačiau vis dėlto yra kitu požiūriu panašioje padėtyje, diskriminacijos būdais.
- 50 Bendrasis vienodo požiūrio principas taip pat taikomas situacijose, kai ūkio subjektai yra PVM kreditoriai, siekiantys susigrąžinti jį iš mokesčių administratoriaus, ir kurių prašymas gražinti mokesť yra traktuojamas skirtingai, neatsižvelgiant į galinčius tarp jų egzistuoti konkurencinius santykius. Taigi reikia išnagrinėti, ar minėtas principas savaime draudžia tokias nuostatas, šiuo atveju 1994 m. *VAT Act* 80 straipsnį.

- 51 Šiuo klausimu reikia priminti, jog bendrasis vienodo požiūrio principas reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (1986 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Klensch ir kt.*, 201/85 ir 202/85, Rink. p. 3477, 9 punktas ir minėto sprendimo *Idéal tourisme* 35 punktas).
- 52 Todėl Teisingumo Teismas turi pažymėti, kad nacionalinės teisės aktuose, pavyzdžiui, nagrinėjamuose pagrindinėje byloje, nepagrįsto praturtėjimo sąvokos požiūriu įtvirtintas skirtingas ūkio subjektų vertinimas pagal jų situaciją (biudžeto kreditoriaus ar debitoriaus PVM srityje) nėra objektyviai pateisinamas. Iš tikrųjų ūkio subjekto nepagrįsto praturtėjimo aplinkybė nesusijusi su minėto ūkio subjekto situacija mokesčių administratoriaus atžvilgiu prieš PVM grąžinimą, nes nepagrįstas praturtėjimas atsiranda dėl paties mokesčio grąžinimo, o ne dėl minėto ūkio subjekto išankstinės situacijos, kai jis yra mokesčių administratoriaus kreditorius ar debitorius.
- 53 Šią analizę patvirtina, jei to reikia, Jungtinės Karalystės teisės aktų pakeitimai, padaryti po Komisijos šiai valstybei narei išsiųsto oficialaus pranešimo pradėdant procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo. Pagal 2005 m. Antrojo finansų įstatymo 3 straipsnį, nurodytą šio sprendimo 8 punkte, iš esmės daugiau nebėra daromas skirtumas atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens situaciją biudžeto atžvilgiu.
- 54 Taigi į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: nors vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principai iš principo yra taikomi tokiose kaip ši bylose, vienintelė aplinkybė, kad atsisakymas grąžinti mokesčių yra pagrįstas atitinkamo apmokestinamojo asmens nepagrįstu praturtėjimu, nėra minėtų principų pažeidimas. Tačiau fiskalinio neutralumo principas neleidžia, kad nepagrįsto praturtėjimo draudimas būtų taikomas tik tokiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip antai „payment traders“, ir netai-

komas apmokestinamiesiems asmenims, pavyzdžiui, „repayment traders“, jei šie apmokestinamieji asmenys parduoda panašias prekes. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje. Be to, pagrindinis vienodo požiūrio principas, kurio pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ūkio subjektų, kurie nebūtinai konkurentai, tačiau kitais atžvilgiais yra panašioje situacijoje, diskriminacija, draudžia diskriminaciją tarp „payment traders“ ir „repayment traders“, kuri nėra objektyviai pateisinama.

— Dėl ketvirtojo klausimo

55 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės klausia, ar skirtūsi atsakymas į trečiąjį klausimą tuo atveju, jei būtų įrodyta, kad ūkio subjektas, kuriam buvo atsisakyta grąžinti mokesčių, nes toks grąžinimas lemtų nepagrįstą praturtėjimą, nepatyrė finansinių nuostolių ar nepalankumo.

56 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, viena vertus, finansinių nuostolių ar nepalankumo nebuvimas nebūtinai yra nulemtas viso PVM perkėlimo galutiniam vartotojui, nes net tokiu atveju, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 42 punkte, ūkio subjektas gali patirti nuostolių, susijusių su pardavimo apimties sumažėjimu. Kita vertus, vienodo požiūrio principo pažeidimą pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinės teisės aktais, nurodytą šio sprendimo 52–54 punktuose, sudaro ūkio subjektų diskriminacija jų teisės į nepagrįstai surinkto PVM grąžinimą, kuri nepriklauso nuo to, ar minėti ūkio subjektai iš tikrųjų patyrė finansinių nuostolių arba nepalankumą, atžvilgiu.

57 Taigi į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip: atsakymas į trečiąjį klausimą nepriklauso nuo įrodymo, kad ūkio subjektas, kuriam buvo atsisakyta grąžinti nepagrįstai surinktą PVM, nepatyrė finansinių nuostolių ar nepalankumo.

— Dėl penktojo klausimo

58 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės klausia, ar Bendrijos teisė reikalauja arba leidžia nacionaliniam teismui pašalinti vienodo požiūrio principo pažeidimą, nurodytą šio sprendimo 52–54 punktuose, įpareigojant ūkio subjektui, kurio atžvilgiu buvo pažeistas šis principas, grąžinti visą nepagrįstai surinktą mokestį net ir tuo atveju, kai toks grąžinimas lemtų šio ūkio subjekto nepagrįstą praturtėjimą, ar vis dėlto Bendrijos teisė reikalauja arba leidžia šį vienodo požiūrio principo pažeidimą pašalinti kitaip.

59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nesant Bendrijos teisėje atitinkamo reglamentavimo, kiekvienos valstybės narės vidaus teisinėje sistemoje turi būti nurodyti kompetentingi teismai ir numatyti ieškinių, skirtų užtikrinti visišką asmens teisių, kylančių iš Bendrijos teisės, apsaugą, pareiškimo procesinės taisyklės (žr. 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Rewe-Zentralfinanz ir Rewe-Zentral*, 33/76, Rink. p. 1989, 5 punktą ir 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Köbler*, C-224/01, Rink. p. I-10239, 46 punktą).

60 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi pats nustatyti galimas vienodo požiūrio principo pažeidimo, nurodyto šio sprendimo 52–54 punktuose, atgal galiosiančias pasekmes.

- 61 Vis dėlto Teisingumo Teismas turi nurodyti tam tikrus Bendrijos teisės kriterijus ar principus, kurių turi būti laikomasi atliekant šį vertinimą.
- 62 Atlikdamas tokį vertinimą, nacionalinis teismas turi laikytis Bendrijos teisės ir, be kita ko, vienodo požiūrio principo, nurodyto šio sprendimo 51 punkte. Nacionalinis teismas iš principo turi nurodyti grąžinti visą sumokėtą PVM, priklausantį diskriminaciją patyrusiam ūkio subjektui, kad būtų kompensuotos vienodo požiūrio principo pažeidimo pasekmės, nebent pagal nacionalinę teisę yra kitų būdų ištaisyti šį pažeidimą.
- 63 Šiuo klausimu, kaip savo išvados 74 punkte nurodė generalinė advokatė, reikia pažymėti, kad nacionalinis teismas neturi taikyti bet kokios diskriminacinės nacionalinės nuostatos, neprašydamas ar nelaukdamas, kad teisės aktų leidėjas ją pirmiau panaikintų, ir nepalankumą patyrusios grupės nariams taikyti tą pačią tvarką, kuri taikoma asmenims iš privilegijuotos grupės.
- 64 Todėl į penktąjį klausimą reikia atsakyti taip: prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi pats nustatyti galimas lygybės principo pažeidimo, nurodyto šio sprendimo 52–54 punktuose, pasekmes atgaline data, vadovaudamasis normomis dėl pagrindinėje byloje taikytinos nacionalinės teisės poveikio laiko atžvilgiu, laikydamasis Bendrijos teisės ir ypač vienodo požiūrio principo bei principo, pagal kurį jis turi užtikrinti, kad jo nustatytos restitucijos priemonės neprieštarauja Bendrijos teisei.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

⁶⁵ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

- 1. Kai valstybė narė remdamasi 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 28 straipsnio 2 dalimi tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitimų, padarytų 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB, savo nacionalinės teisės aktuose paliko atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam tikrus tiekimus ar konkrečių paslaugų teikimą, ūkio subjektas, atliekantis tokius tiekimus ar teikiantis tokias paslaugas, negali remtis jokia iš Bendrijos teisės kylančia teise į tai, kad šie tiekimai ar teikiamos paslaugos būtų apmokestinami nuliniu tarifu, kuria būtų galima remtis tiesiogiai.**
- 2. Kai valstybė narė remdamasi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalimi tiek prieš, tiek po šios nuostatos pakeitimų, padarytų Direktyva 92/77, savo**

nacionalinės teisės aktuose paliko atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam tikrus tiekimus ar konkrečių paslaugų teikimą, tačiau klaidingai aiškino savo nacionalinės teisės aktus, dėl ko tam tikri tiekimai ar paslaugos, kurie turėjo būti atleisti nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį, pagal nacionalinę teisę buvo apmokestinti standartiniu tarifu, bendrieji Bendrijos teisė principai, įskaitant ir fiskalinio neutralumo principą, yra taikomi taip, kad jie suteikia tiekimus atlikusiam ar paslaugas suteikusiam ūkio subjektui teisę susigrąžinti iš jo per klaidą už šiuos tiekimus ar paslaugas pareikalautas sumas.

3. Nors vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principai iš principo yra taikomi tokiose kaip ši bylose, vienintelė aplinkybė, kad atsisakymas grąžinti mokestį yra pagrįstas atitinkamo apmokestinamojo asmens nepagrįstu praturtėjimu, nėra minėtų principų pažeidimas. Tačiau fiskalinio neutralumo principas neleidžia, kad nepagrįsto praturtėjimo draudimas būtų taikomas tik tokiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip antai „payment traders“ (apmokestinamieji asmenys, iš kurių per atitinkamus apskaitinius metus surinktas pardavimo mokestis yra didesnis už sumokėtą pirkimo mokestį), ir netaikomas apmokestinamiesiems asmenims, pavyzdžiui, „repayment traders“ (apmokestinamieji asmenys, kurių situacija yra priešinga nei „payment traders“), jei šie apmokestinamieji asmenys parduoda panašias prekes. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje. Be to, pagrindinis vienodo požiūrio principas, kurio pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ūkio subjektų, kurie nebūtinai konkurentai, tačiau kitais atžvilgiais yra panašioje situacijoje, diskriminacija, draudžia diskriminaciją tarp „payment traders“ ir „repayment traders“, kuri nėra objektyviai pateisinama.

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

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

Parašai.