



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 14 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — Nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimas — Teisė į PVM atskaitą — Tvarka — Vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principai — Veiksmingumo principas — Nacionalinės teisės aktai, kuriuose nustatytas senaties terminas“

Byloje C-38/16

dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [(Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė] 2016 m. sausio 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Compass Contract Services Limited**

prieš

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe ir C. Lycourgos (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. gruodžio 8 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Compass Contract Services Limited*, atstovaujamos QC D. Scorey bei O. Jarratt, ir D. Stephens,
  - Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos D. Robertson ir M. Holt, padedamų baristerio A. Macnab,
  - Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir M. Wasmeier,
- susipažinęs su 2017 m. kovo 2 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

\* Proceso kalba: anglų.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Europos Sąjungos teisės vienodo požiūrio, mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Compass Contract Services Limited* (toliau – *Compass*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (toliau – *Commissioners*) ginčą dėl pastarosios atsisakymo grąžinti *Compass* nepagrįstai sumokėtą pridėtinės vertės mokestį (PVM).

## Teisinis pagrindas

### Sąjungos teisė

- 3 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ buvo numatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

- a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;
- b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes;
- c) [PVM], kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir 6 straipsnio 3 dalį.

<...>“

- 4 Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje „Teisę į atskaitą reglamentuojančios taisyklės“ buvo nustatyta:

„1. Kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo:

- a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą;
- b) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatomis – turėti importo dokumentą, kuriame nurodyta, kad jis yra siuntos gavėjas ar importuotojas, ir nurodyta mokėtina mokesčio suma ar informacija, leidžianti tą sumą apskaičiuoti;
- c) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies c punkto nuostatomis – laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų;
- d) kai apmokestinamasis asmuo privalo sumokėti mokestį kaip klientas ar pirkėjas pagal 21 straipsnio 1 dalies nuostatas – laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų.

2. Apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kurią per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

<...>

3. Valstybės narės nustato sąlygas ir tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurio jis neatskaitė pagal 1 ir 2 dalių nuostatas.

4. Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskaičiuotą mokesčio sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą į kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas.

<...>“

### ***Jungtinės Karalystės teisė***

- 5 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – 1994 m. PVM įstatymas) 25 straipsnyje nustatyta:

„<...>

2. Laikydamasis šio straipsnio nuostatų, kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje [apmokestinamasis asmuo] turi teisę įtraukti į kreditą atskaitytino pagal 26 straipsnį PVM sumą ir vėliau atskaityti šią sumą iš mokėtino PVM, kurį jis surinko.

<...>

6. Mokestis pagal šio straipsnio 2 dalį neatskaitomas ir PVM kreditas nesumokamas, jeigu nepateikiama prašymo tokiais terminais ir tokiu būdu, kaip nustatyta teisės aktuose arba pagal juos, ir asmens, kuris neatliko jokio apmokestinamojo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo per atitinkamą laikotarpį arba anksčiau, atveju PVM kreditui išmokėti taikomos, *Commissioners* nuomone, tinkamos sąlygos (jeigu tokių yra), įskaitant sąlygas, susijusias su mokesčio grąžinimu konkrečiomis aplinkybėmis.“

- 6 1994 m. PVM įstatymo 80 straipsnyje numatyta:

„Kreditas arba grąžinimas atitinka deklaruoto arba sumokėto PVM perviršį.

<...>

4. Gavusi prašymą pagal šį straipsnį *Commissioners* neprivalo:

- a) suteikti PVM kredito asmeniui pagal 1 arba 1A dalį arba
- b) grąžinti sumos asmeniui pagal 1B dalį,

jeigu prašymas buvo pateiktas praėjus trejiems metams po atitinkamos datos.“

- 7 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos *Value Added Tax Regulations 1995* (1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio reglamentas) 29 straipsnyje įgyvendintas minėtas 1994 m. PVM įstatymo 25 straipsnis. Šio 29 straipsnio 1 ir 1 A dalys suformuluotos taip:

„1. Nepažeidžiant 1 A dalies <...> ir, jeigu *Commissioners* neišdavė kitokio bendro ar specialaus leidimo arba nurodymo, asmuo, prašantis atskaityti pirkimo PVM pagal [1994 m. PVM] įstatymo 25 straipsnio 2 dalį, turi tai daryti pateikdamas deklaraciją už ataskaitinį laikotarpį, per kurį PVM tapo mokėtinas.

1A. *Commissioners* negali nei leisti, nei įpareigoti asmens prašyti atskaityti pirkimo PVM, o prašymas atskaityti turi būti pateiktas ne vėliau kaip per trejus metus nuo tos dienos, kai turėjo būti pateikta deklaracija už ataskaitinį laikotarpį, per kurį PVM tapo mokėtinas.“

- 8 *Finance Act 2008* (2008 m. Finansų įstatymas; toliau – 2008 m. įstatymas) 121 straipsnyje nustatyta:

„Ankstesni prašymai dėl PVM: papildomi terminai

1. [1994 m. PVM įstatymo] 80 straipsnio 4 dalies reikalavimas, pagal kurį numatyta, kad šiame straipsnyje nurodytas prašymas turi būti pateiktas per trejus metus nuo atitinkamos datos, netaikomas jokiame ankstesniame nei 2009 m. balandžio 1 d. prašymui dėl sumos, kuri buvo įtraukta į apskaitą arba sumokėta už nurodytą ataskaitinį laikotarpį, pasibaigusį iki 1996 m. gruodžio 4 d.
2. [1994 m. įstatymo] 25 straipsnio 6 dalies reikalavimas, pagal kurį prašymas atskaityti pirkimo PVM turi būti pateiktas per terminus, numatytus teisės aktuose arba pagal juos, netaikomas prašymui atskaityti pirkimo PVM, kuris tapo mokėtinas nurodytu ataskaitiniu laikotarpiu, pasibaigusiu iki 1997 m. gegužės 1 d., ir dėl kurio prašytojas turi reikalaujamus įrodymus, jeigu prašymas teikiamas iki 2009 m. balandžio 1 d.

<...>

4. Šis straipsnis laikomas įsigaliojusiu nuo 2008 m. kovo 19 d.“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 9 *Compass*, kuri yra, be kita ko, maitinimo paslaugas teikianti bendrovė, prašo grąžinti sumas, nepagrįstai sumokėtas kaip PVM už du ataskaitinius laikotarpius (ketvirčius), kurie pasibaigė 1997 m. sausio ir balandžio mėn.
- 10 1996 m. Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinė Karalystė pranešė, kad ketina pakeisti teisės aktus dėl PVM permokos grąžinimo ir sumažinti senaties terminą prašymams dėl tokių grąžinimų pateikti nuo šešerių iki trejų metų. Šis pakeitimas įsigaliojo 1996 m. gruodžio 4 d. 2002 m. liepos 11 d. Sprendime *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435) Teisingumo Teismas nusprendė, kad veiksmingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principas draudžia šiuos nacionalinės teisės aktus, nes jais atgaline data ir be pereinamojo laikotarpio buvo sutrumpintas terminas, per kurį buvo galima prašyti grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM.
- 11 *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* [(Apeliacinis teismas, Civilinių bylų skyrius, Anglija ir Velsas), Jungtinė Karalystė] perkėlė šią jurisprudenciją ir į prašymų atskaityti pirkimo PVM sritį, nes 1997 m. gegužės 1 d. Jungtinė Karalystė taip pat nuo šešerių iki trejų metų sutrumpino senaties terminą tokiems prašymams pateikti. Byloje *Michael Fleming (t/a Bodycraft) / Commissioners* [(2006) EWCA Civ 70] minėtas teismas nusprendė: kadangi šis senaties terminas buvo sutrumpintas be pereinamojo laikotarpio, asmenims, kurių teisė atskaityti pirkimo PVM atsirado iki 1997 m. gegužės 1 d., turėjo būti leista pateikti tokį prašymą ir šis naujas terminas jiems neturi būti taikomas. Ši *Court*

*of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* [(Apeliacinis teismas, Civilinių bylų skyrius), Anglija ir Velsas] sprendimą 2008 m. sausio 23 d. patvirtino *House of Lords* Sprendime *Fleming ir Condé Nast / Commissioners* [(2008) UKHL 2].

- 12 Po minėto *House of Lords* sprendimo *Commissioners* paskelbė administracinę doktriną [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], kurioje buvo nurodyta, kad prašymai dėl PVM, pateikti pasibaigus naujam trejų metų terminai, gali būti susiję su „surinkto PVM permoka, kuri buvo sumokėta arba deklaruota už ataskaitinį laikotarpį, pasibaigusį iki 1996 m. gruodžio 4 d.“, ir su „pirkimo PVM, kurį atskaityti atsirado teisė ataskaitiniu laikotarpiu, pasibaigusiu iki 1997 m. gegužės 1 d.“ Taigi šios dvi datos sutapo su naujo iki trejų metų sutrumpinto senaties termino pateikti, pirma, prašymus grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, t. y. 1996 m. gruodžio 4 d., ir, antra, prašymus atskaityti pirkimo PVM, t. y. 1997 m. gegužės 1 d., išgaliojimu. Šie prašymai dėl PVM pradėti vadinti „*Fleming* prašymais“. 2008 m. įstatymo 121 straipsnyje buvo kodifikuoti šie senaties terminai šių dviejų rūšių prašymams pateikti.
- 13 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo matyti, kad 2006 m. birželio mėn. *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* [(Apeliacinis teismas, Civilinių bylų skyrius), Anglija ir Velsas] nusprendė, kad kai kurios su šaltų patiekalų paruošimu susijusios *Compass* teikiamos paslaugos, už kurias ji gavo ir deklaravo PVM, nebuvo apmokestinamos PVM. Šis teismas nusprendė, kad šios paslaugos buvo apmokestinamos nuliniu PVM tarifu pagal nacionalinės teisės nuostatas, pagrįstas Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalyje leidžiančia nukrypti nuostata.
- 14 Taigi *Commissioners* pripažino, kad *Compass* sumokėjo per daug PVM. 2008 m. sausio mėn. *Compass* pateikė prašymus grąžinti nuo 1973 m. balandžio 1 d. iki 2002 m. vasario 2 d. surinkto PVM permoką.
- 15 *Commissioners* grąžino *Compass* nepagrįstai sumokėtą PVM už laikotarpį nuo 1973 m. balandžio 1 d. iki 1996 m. spalio 31 d. Tačiau ji atmetė prašymus grąžinti šios bendrovės nepagrįstai sumokėtą PVM už likusį laikotarpį, nes šių prašymų pateikimo senaties terminas buvo pasibaigęs. Iš tiesų ji nusprendė, kad trejų metų senaties terminas prasidėjo 1996 m. gruodžio 4 d. prašymams dėl ataskaitinių laikotarpių, pasibaigusių po šios datos, pateikti ir kad jis jau buvo pasibaigęs, kai *Compass* pateikė minėtus prašymus. Taigi, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje ginčijami tik *Compass* ataskaitiniai laikotarpiai, pasibaigę po 1996 m. gruodžio 4 d. ir iki 1997 m. gegužės 1 d., ir ši bendrovė neginčija, kad senatis pagrįstai baigėsi po pastarosios datos.
- 16 *Compass* pateikė skundą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [(Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė] dėl šių dviejų *Commissioners* atsisakymų jai grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM už šiuos du ataskaitinius laikotarpius. Grįsdama savo skundą ji teigia, kad prašymo grąžinti surinktą PVM, kokį ji pateikė, ir prašymo atskaityti pirkimo PVM skirtingas vertinimas prieštarauja vienodo požiūrio principui. Iš tiesų, anot *Compass*, nepateisinama, kad dėl šių tų pačių dviejų ataskaitinių laikotarpių apmokestinamasis asmuo gali pateikti prašymą atskaityti PVM, bet ne prašymą grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM. Negalima objektyviai pateisinti Jungtinės Karalystės teisės aktuose numatyto su data, nuo kurios išgalioja trejų metų senaties terminas, susijusio nesutapimo laiko atžvilgiu, dėl kurio nustatomas šių dviejų prašymų rūšių skirtingas vertinimas ir kuris yra atsitiktinumas, susijęs su parengiamaisiais minėto termino priėmimo darbais.
- 17 Šiomis aplinkybėmis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar dėl skirtingo Jungtinės Karalystės taikomo požiūrio į *Fleming* prašymus dėl surinkto PVM (kuriuos buvo galima teikti dėl laikotarpių, pasibaigusių iki 1996 m. gruodžio 4 d.) ir *Fleming* prašymus dėl atskaitytino PVM (kuriuos buvo galima teikti dėl laikotarpių, pasibaigusių iki 1997 m. gegužės 1 d., t. y. vėliau nei *Fleming* prašymus dėl surinkto PVM):

a) pažeidžiamas Sąjungos teisėje įtvirtintas vienodo požiūrio principas ir (arba)

- b) pažeidžiamas Sąjungos teisėje įtvirtintas mokesčių neutralumo principas; ir (arba)
- c) pažeidžiamas Sąjungos teisėje įtvirtintas veiksmingumo principas; ir (arba)
- d) pažeidžiamas bet koks kitas svarbus Sąjungos teisės principas?

2. Jeigu į kurį nors pirmojo klausimo a–d punktą būtų atsakyta teigiamai, kaip reikėtų vertinti *Fleming* prašymus dėl surinkto PVM dėl laikotarpio nuo 1996 m. gruodžio 4 d. iki 1997 m. balandžio 30 d.?”

## Dėl prejudicinių klausimų

### Dėl pirmojo klausimo

- 18 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar mokesčių neutralumo, vienodo požiūrio ir veiksmingumo principai draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, sutrumpinant senaties terminus, pirma, prašymams grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM ir, antra, prašymams atskaityti pirkimo PV, pateikti numatyti skirtingi pereinamieji laikotarpiai ir taip prašymams, susijusiems su dviem atskaitiniais trijų mėnesių laikotarpiais, taikomi skirtingi senaties terminai pagal tai, ar prašymas pateikiamas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, ar atskaityti pirkimo PVM.
- 19 Taigi, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagal 1994 m. PVM įstatymo 80 straipsnio 4 dalį ir 25 straipsnio 6 dalį, kuri buvo įgyvendinta pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos 1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio reglamento 29 straipsnio 1 A dalimi ir į kurią daroma nuoroda 2008 m. įstatymo, kodifikuojančio *Commissioners* praktiką, 121 straipsnyje, prašymams grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM ir prašymams atskaityti pirkimo PVM taikomas sutrumpintas trejų metų senaties terminas. Tačiau data, nuo kurios šis terminas taikytinas, kaip matyti iš 2008 m. įstatymo 121 straipsnyje nustatytų pereinamųjų laikotarpių, skirtų tam, kad nacionalinės nuostatos atitiktų Sąjungos teisę, kaip nurodyta šio sprendimo 10–12 punktuose, yra skirtinga šių dviejų rūšių prašymams. Iš tiesų pagal 2008 m. įstatymo 121 straipsnio 1 dalį šis trejų metų senaties terminas netaikomas jokiam ankstesniam kaip 2009 m. balandžio 1 d. prašymui dėl sumos, kuri buvo įtraukta į apskaitą arba sumokėta už nurodytą ataskaitinį laikotarpį, pasibaigusį iki 1996 m. gruodžio 4 d. Antra, minėto 121 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad šis senaties terminas netaikomas prašymui atskaityti pirkimo PVM, kuris tapo mokėtinas nurodytu ataskaitiniu laikotarpiu, pasibaigusiu iki 1997 m. gegužės 1 d., jeigu prašymas teikiamas iki 2009 m. balandžio 1 d.
- 20 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Compass* prašymas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM buvo atmestas remiantis 2008 m. įstatymo 121 straipsnio 1 dalimi ir joje numatytu trejų metų senaties terminu, taikomu ataskaitiniams laikotarpiams, pasibaigusiems po 1996 m. gruodžio 4 d. Būtų kitaip, jeigu bendrovė būtų pateikusi prašymą grąžinti pirkimo PVM, nes trejų metų terminas šios rūšies prašymams pateikti taikomas tik ataskaitiniams laikotarpiams, pasibaigusiems po 1997 m. gegužės 1 d.
- 21 Šiuo klausimu, pirma, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią jurisprudenciją pagal mokesčių neutralumo principą visų pirma draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-481/98, EU:C:2001:237, 22 punktas ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 32 punktas).
- 22 Taigi remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo Teisingumo Teismui pateiktos bylos dokumentais negalima manyti, kad PVM tikslais *Compass* suteiktos paslaugos buvo vertinamos skirtingai, palyginti su konkuruojančio ūkio subjekto panašiomis paslaugomis.

- 23 Iš tiesų, kaip savo išvados 54 punkte nurodo generalinis advokatas, *Commissioners* taikė visiems pareiškėjams, įskaitant *Compass*, taisykles, reguliuojančias senaties terminus, pagal skundų pobūdį, t. y. pagal tai, ar jie buvo susiję su prašymu grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, ar prašymu atskaityti pirkimo PVM.
- 24 Antra, dėl vienodo požiūrio principo Teisingumo Teismas konstatavo, kad nors mokesčių neutralumo principo pažeidimas galimas tik tarp konkuruojančių ūkio subjektų, bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais ūkio subjektų, kurie iš esmės nebūtinai yra konkurentai, tačiau vis dėlto jų situacija, vienaip ar kitaip, panaši, diskriminacijos būdais (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 49 punktą).
- 25 Pagal suformuotą jurisprudenciją vienodo požiūrio principas gali būti pažeistas tik tuomet, kai nagrinėjamos situacijos yra panašios atsižvelgiant į visus jas apibūdinančius elementus (2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.*, C-127/07, EU:C:2008:728, 25 punktą). Skirtingoms situacijoms būdingus elementus ir jų panašumą reikia, be kita ko, nustatyti ir įvertinti atsižvelgiant į nagrinėjamų nuostatų dalyką ir tikslą, turint omenyje, kad šiuo tikslu reikia atsižvelgti ir į reguliavimo srities, kuriai nagrinėjamas aktas priklauso, principus ir tikslus (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.*, C-127/07, EU:C:2008:728, 26 punktą; taip pat 2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 42 punktą).
- 26 Taigi reikia išnagrinėti, ar atsižvelgiant į 2008 m. įstatymo 121 straipsnyje numatytus senaties terminus, ūkio subjekto, kaip antai *Compass*, kuris nori, kad mokesčių institucijos grąžintų jo nepagrįstai sumokėtą PVM, yra panaši į kito subjekto, kuris tų pačių institucijų prašo atskaityti pirkimo PVM, situaciją.
- 27 Šiuo klausimu *Compass* mano, kad ūkio subjekto, kuris prašo grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, situacija yra panaši į ūkio subjekto, kuris prašo atskaityti pirkimo PVM, nes, kaip matyti iš 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), šie du ūkio subjektai turi PVM kreditą mokesčių institucijose. Tačiau Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija teigia, kad šios situacijos nėra panašios dėl skirtingos teisių, kuriomis grindžiamos šios dvi prašymų rūšys, teisinės prigimtys.
- 28 Siekiant patikrinti, ar minėtos situacijos yra panašios, reikia, pirma, nustatyti elementus, kurie apibūdina prašymą grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, kokį pateikė *Compass*. Šiuo klausimu reikia priminti, kad Šeštojo direktyvoje nenumatyta nuostatos, susijusios su pateiktoje sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimu, kuri turi padaryti sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo. Šiomis aplinkybėmis iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytas PVM gali būti patikslintas (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, 48 ir 49 punktus ir 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 25 punktą).
- 29 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas (be kita ko, žr. 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, 12 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134, 84 punktą; taip pat 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 24 punktą). Taigi valstybė narė iš esmės privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius (be kita ko, žr. 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 20 punktą ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 24 punktą).

- 30 Prašymas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM yra susijęs su teise į nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimą, kuria pagal suformuotą jurisprudenciją siekiama pašalinti mokesčio nesuderinamumo su Sąjungos teise pasekmes ir neutralizuoti ekonominę naštą, nepagrįstai perkeltą subjektui, kuriam ji galiausiai iš tikrųjų teko (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Danfoss ir Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, 23 punktą).
- 31 Vadinas, pažymėtina, kad tokią teisę į grąžinimą apibūdina elementas, kuris yra ir šios teisės ištakos – apmokestinamojo asmens klaidingas sumos, kaip PVM, sumokėjimas mokesčių institucijoms pažeidžiant Sąjungos teisę. Būtent šio PVM sumokėjimo klaidingumu grindžiama teisė į grąžinimą ir juo užtikrinama, kad pagal kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų nustatytas sąlygas iš šio mokėjimo atsiradusi ekonominė našta bus neutralizuota šio apmokestinamojo asmens lygiu.
- 32 Antra, kalbant apie elementą, kurie apibūdina prašymą grąžinti pirkimo PVM, nustatymą, pažymėtina, kad teisė į nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimą kyla iš Europos Sąjungos bendrųjų principų, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 59 punkte ir kaip matyti iš šio sprendimo 29 ir 30 punktų, o teisė į pirkimo PVM atskaitą yra numatyta Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose.
- 33 Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. Taigi teisė į PVM atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama (be kita ko, žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 25 ir 26 punktus ir 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 30 ir 31 punktus).
- 34 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai ekonominei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ir rezultatus, būtų taikomas neutralus apmokestinimas, jei pati tokia veikla iš esmės yra apmokestinama PVM (1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 48 punktas ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 43 punktas).
- 35 Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad teisė į atskaitą taikoma tik mokėtiniams mokesčiams ir negali būti taikoma sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytam ir sumokėtam mokesčių institucijoms PVM (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 23 ir 27 punktus ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 47 punktą).
- 36 Taigi, skirtingai nei elementas, kuris apibūdina teisę į neteisingai sumokėto PVM grąžinimą, teisė į PVM atskaitą, kuri yra iš PVM bendroje sistemoje įtvirtinto PVM mechanizmo kylanti teisė, pagrįsta mokėtino mokesčio buvimu.
- 37 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad nors teisė į nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimą siekiama ištaisyti situaciją, kuri susiklostė dėl Sąjungos teisės pažeidimo, taip leidžiant šios teisės turėtojui neutralizuoti nepagrįstai patirtą ekonominę naštą, teisė į pirkimo PVM atskaitą kyla iš pačios PVM bendrosios sistemos taikymo tam, kad mokėtino arba sumokėto PVM našta netektų apmokestinamajam asmeniui, jam vykdant PVM apmokestinamąją veiklą, ir taip būtų užtikrintas neutralumas, kalbant apie šios veiklos mokesčių naštą.

- 38 Kaip savo išvados 60 punkte nurodė generalinis advokatas, toks skirtumas, susijęs su nagrinėjamų teisių kilme ir jais siekiamais tikslais, pateisina tai, kad egzistuoja šių dviejų teisių savos teisinės sistemos, ypač kalbant apie jų turinį ir įgyvendinimo sąlygas, kaip antai senaties terminą veiksams, skirtiems pasinaudoti minėtomis teisėmis, ir ypač datą, nuo kurios pradedamas taikyti toks terminas.
- 39 Vadinas, vien dėl to, kad būtų galima manyti, kaip nurodo *Compass* savo rašytinėse pastabose, kad teisės į nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimą turėtojas ir teisės į pirkimo PVM atskaitą turėtojas yra du mokesčių kreditų mokesčių institucijose turėtojai, negalima prieiti prie išvados, jog jų situacija yra panaši vienodo požiūrio principo taikymo mokesčių srityje tikslais, ypač atsižvelgiant į šių teisių teisinių sistemų tikslų ir jas apibūdinančių požymių esminius skirtumus. Turėdamos omenyje šiuos skirtumus nacionalinės mokesčių institucijos neprivalo nei vienodai vertinti šių teisių turėtojų, kalbant apie senaties terminų, taikomų su šiomis teisėmis susijusiems terminams, tvarką, nei, be kita ko, numatyti tos pačios datos naujam senaties terminui taikyti.
- 40 Be to, dėl 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), kuriuo rėmėsi *Compass* savo rašytinėse pastabose, kaip tai buvo priminta šio sprendimo 27 punkte, pažymėtina, kad savaime suprantama, jog Teisingumo Teismas to sprendimo 50 punkte nurodė, kad bendrasis vienodo požiūrio principas taip pat taikomas esant situacijoms, kai ūkio subjektai visi yra PVM kredito turėtojai, siekiantys susigrąžinti jį iš mokesčių institucijų, o jų prašymas dėl grąžinimo yra vertinamas skirtingai. Tačiau minėtame sprendime Teisingumo Teismo atliktas Sąjungos teisės aiškinimas buvo susijęs su situacija, kuriai susiklosčius visi ūkio subjektai norėjo susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM iš mokesčių institucijų ir jų prašymai dėl grąžinimo buvo vertinami skirtingai. Taigi, atsižvelgiant į šiam sprendime ir pagrindinėje byloje nagrinėjamų aplinkybių skirtumus, remiantis minėtame sprendime Teisingumo Teismo pateiktu aiškinimu negalima ginčyti aiškinimo, kad teisė į nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimą ir teisė į PVM atskaitą yra skirtingo pobūdžio.
- 41 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad, atsižvelgiant į nustatytus pereinamuosius laikotarpius 2008 m. įstatymo 121 straipsnyje numatytos senaties srityje, kaip matyti iš šio sprendimo 19 punkto, tam, kad būtų užtikrintas teisės į grąžinimą veiksmingumas ir laikomasi Sąjungos teisės, ūkio subjekto, kaip antai *Compass*, kuris nori susigrąžinti nacionalinėms mokesčių institucijoms nepagrįstai sumokėtą PVM, situacija yra nepanaši į kito ūkio subjekto, kuris prašo, kad tos pačios institucijos atskaitytų jo sumokėtą pirkimo PVM, situaciją. Taigi vienodo požiūrio principas nedraudžia, kad šios dvi situacijos būtų vertinamos skirtingai, kiek tai susiję su terminais, kylančiais iš šių pereinamųjų laikotarpių.
- 42 Trečia, kalbant apie pirmojo klausimo vertinimą atsižvelgiant į veiksmingumo principą, primintina, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti atitinka Sąjungos teisę. Iš tiesų dėl tokių senaties terminų naudojimas Sąjungos teisėje nustatytais teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei suėjus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Haahr Petroleum*, C-90/94, EU:C:1997:368, 48 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 36 punktą). Todėl nacionalinėje teisėje numatytas trejų metų senaties terminas atrodo protingas (šiuo klausimu žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, 35 punktą ir 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 28 punktą.)
- 43 Be to, 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435) 38 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors veiksmingumo principas nedraudžia nacionalinės teisės aktais sutrumpinti termino, per kurį galima reikalauti grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę sumokėtas sumas, tai daroma su sąlyga, kad ne tik naujai nustatytas terminas yra protingas, bet ir tinkama naujuose teisės aktuose įtvirtinta pereinamojo laikotarpio tvarka, pagal kurią, priėmus šiuos teisės aktus, ginčo šalims suteikiamas pakankamas terminas pateikti prašymus dėl grąžinimo, kuriuos jie turėjo teisę pateikti galiojant ankstesniems teisės aktams.

- 44 Taiigi reikia konstatuoti, kad, kaip rašytinėse pastabose nurodo Jungtinė Karalystė, taikant nuostatą – 2008 m. įstatymo 121 straipsnį – kurioje numatyti pereinamieji laikotarpiai dėl sutrumpintų senaties terminų prašymams grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM ir prašymams atskaityti pirkimo PVM pateikti, laikomasi Teisingumo Teismo 2002 m. liepos 11 d. Sprendime *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435) nustatytų sąlygų.
- 45 Tai, kad pereinamieji laikotarpiai, susiję su datomis, nuo kurių pradedami taikyti nauji sutrumpinti senaties terminai, yra skirtingi remiantis tuo, ar jie susiję su vienu, ar kitu terminu, taikomu šioms dviem prašymų rūšims, neturi jokios įtakos tokiai išvada, jeigu juos įgyvendinant dėl minėtų terminų netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas nepagrįstai sumokėto PVM susigrąžinimas arba pirkimo PVM atskaita. Kadangi susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, sutrumpinti senaties terminai dviejų rūšių prašymams pateikti taikomi nuo 1996 m. gruodžio 4 d. pirmos rūšies prašymų atveju ir nuo 1997 m. gegužės 1 d. antros rūšies prašymų atveju, kaip priminta šio sprendimo 12 punkte, dėl tokio sutrumpinimo, kuris nebuvo taikomas atgaline data dėl pereinamųjų laikotarpių, teisės subjektai, kaip antai *Compass*, galėjo pateikti savo prašymus dėl laikotarpių, einančių po atitinkamai 1996 m. gruodžio 4 d. pirmos rūšies prašymų atveju ir 1997 m. gegužės 1 d. antros rūšies prašymų atveju, per faktinį trejų metų terminą. Todėl reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami terminai yra protingi ir veiksmingumo principas nedraudžia tokių teisės aktų.
- 46 Iš viso to, kas išdėstyta, į pirmąją klausimą reikia atsakyti taip: mokesčių neutralumo, vienodo požiūrio ir veiksmingumo principai nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, sutrumpinant senaties terminus, pirma, prašymams grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM ir, antra, prašymams atskaityti pirkimo PVM pateikti numatyti skirtingi pereinamieji laikotarpiai, ir taip prašymams, susijusiems su dviem atskaitiniais trijų mėnesių laikotarpiais, taikomi skirtingi senaties terminai pagal tai, ar prašymas pateikiamas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM, ar atskaityti pirkimo PVM.

### ***Dėl antrojo klausimo***

- 47 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąją klausimą, nereikia atsakyti į antrąją klausimą.

### ***Dėl bylinėjimosi išlaidų***

- 48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

**Mokesčių neutralumo, vienodo požiūrio ir veiksmingumo principai nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, sutrumpinant senaties terminus, pirma, prašymams grąžinti nepagrįstai sumokėtą pridėtinės vertės mokestį ir, antra, prašymams atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį pateikti numatyti skirtingi pereinamieji laikotarpiai, ir taip prašymams, susijusiems su dviem atskaitiniais trijų mėnesių laikotarpiais, taikomi skirtingi senaties terminai pagal tai, ar prašymas pateikiamas grąžinti nepagrįstai sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, ar atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį.**

Parašai.