

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 10. aprīlī\*

Lieta C-309/06

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *House of Lords* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 12. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 17. jūlijā, tiesvedībā

*Marks & Spencer plc*

pret

*Commissioners of Customs & Excise.*

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši U. Lehmuss [*U. Lõhmus*], J. Klučka [*J. Klučka*], P. Linda [*P. Lindh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadžiev*] (referents),

\* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],  
sekretārs J. Svēdenborgs [*J. Swedenborg*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 11. oktobra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2007. gada 13. decembra tiesas sēdē,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Marks & Spencer plc* vārdā — D. Milne [*D. Milne*], QC, A. Hičmafs [*A. Hitchmough*], *barrister*, D. Velbruks [*D. Waelbroeck*], advokāts, un D. Sleiters [*D. Slater*], *solicitor*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — Z. Brajanstone-Krosa [*Z. Bryanston-Cross*], pārstāve, kurai palīdz K. Leisoks [*K. Lasok*], QC, un P. Mantls [*P. Mantle*], *barrister*,
- Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz G. Kloesija [*G. Clohessy*], SC, un N. O'Henlons [*N. O'Hanlon*], BL,
- Kipras valdības vārdā — E. Simeonidu [*E. Simeonidou*], pārstāve,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), 28. panta 2. punktu tā sākotnējā redakcijā, kā arī šā paša 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu redakcijā, kas izriet no Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvas 92/77/EEK (OV L 316, 1. lpp.).
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā *Marks & Spencer plc* (turpmāk tekstā — “*Marks & Spencer*”) pret *Commissioners of Customs & Excise* [Pilnvarotie muitas un akcīzes jautājumos] (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”) par to, ka *Commissioners* noraidīja *Marks & Spencer* pieprasījumu atmaksāt kļūdaini ieturēto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”).

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Kopienu tiesiskais regulējums*

- 3 Sestās direktīvas 12. panta 1. punktā ir paredzēts, ka principā PVN piemēro ar “[..] likmi, kas ir spēkā darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, brīdī”.

- 4 Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā tā sākotnējā redakcijā ir paredzēts:

“Samazinātas likmes un atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksāšanu, kuras ir spēkā 1975. gada 31. decembrī un kuras atbilst nosacījumiem, kas izklāstīti Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 17. panta pēdējā rindkopā, var saglabāt līdz dienai, kuru Padome nosaka pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu, bet kura nav vēlāka par dienu, kad atceļ nodokļa uzlikšanu importam un nodokļu atvieglojumus eksportam tirdzniecībā starp dalībvalstīm. Dalībvalstis pieņem vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka nodokļa maksātāji deklarē datus, kas vajadzīgi, lai noteiktu pašu resursus attiecībā uz šiem darījumiem.

Balstoties uz Komisijas ziņojumu, Padome pārskata iepriekš minētās samazinātas likmes un atbrīvojumus reizi piecos gados un vajadzības gadījumā pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu paredz pasākumus, kas vajadzīgi to pakāpeniskai atcelšanai.”

- 5 Redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77, šajā 28. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēts:

“[..]

- a) Atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā maksāto nodokļu atmaksāšanu, kā arī pazeminātas likmes, kas zemākas par zemāko likmi, kas noteikta 12. panta 3. punktā

attiecībā uz pazeminātām likmēm, kuras bijušas spēkā 1991. gada 1. janvārī un saskaņā ar Kopienas tiesību aktiem, un atbilst Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 17. panta pēdējā ievilkumā minētajiem nosacījumiem, var saglabāt.

Dalībvalstis nosaka pasākumus, kas vajadzīgi, lai nodrošinātu pašu resursu noteikšanu, kas attiecas uz šīm darbībām.

[..]”

### *Valsts tiesiskais regulējums*

- 6 *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada likums par pievienotās vērtības nodokli] (turpmāk tekstā — “*VAT Act 1994*”) vispārīgi ir noteikts 0 % likmes PVN piemērošanas princips Apvienotajā Karalistē pārtikas produktu piegādei. *VAT Act 1994* 30. sadaļā ar nosaukumu “0 % nodokļa piemērošana” ir atsauce uz šī likuma 8. pielikumu ar tādu pašu nosaukumu, kura otrās daļas kategorijas “1. grupa — Pārtika” 2. punktā “Produkti, kam piemērojams izņēmums”, precizēts, ka PVN 0 % likme netiek piemērota konditorejas precēm, izņemot kūkas un cepumus, kam tiek piemērots nulles likmes nodoklis, izņemot cepumus, kas ir pilnībā vai daļēji pārklāti ar šokolādi, kam piemērojama standarta likme.

7 VAT Act 1994 80. sadaļa pamata prāvā nozīmīgajā laikposmā bija formulēta šādi:

“1) Ja nodokļu maksātājs (pirms vai pēc šī likuma spēkā stāšanās) ir pārskaitījis *Commissioners* kā PVN maksājumus summu, kas tam nebija jāmaksā, tad *Commissioners* šī summa ir jāatmaksā nodokļu maksātājam.

2) *Commissioners* ir jāatmaksā atlīdzināmā summa saskaņā ar šo sadaļu, tikai pamatojoties uz atbilstošu pieprasījumu.

3) Pret atbilstoši šai sadaļai iesniegto pieprasījumu *Commissioners* var izvirzīt iebildumus, ka summas atmaksa var veicināt pieprasītāja nepamatotu iedzīvošanos.

[..]”

8 VAT Act 1994 80. sadaļa tika grozīta ar *Finance (n° 2) Act 2005* [2005. gada Otrais finanšu likums] 3. pantu, ar kuru attiecībā uz iebildumu par nepamatotu iedzīvošanos šajā 80. sadaļā ir ieviestas būtiskas izmaiņas. Ar to it īpaši iepriekš minētajā 3. punktā termins “atlīdzība” (*repayment*) ir aizstāts ar terminu “kredīts” (*crediting*).

## Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 9 Jau kopš PVN ieviešanas Apvienotajā Karalistē 1973. gadā *Commissioners*, kas tika pilnvaroti ieturēt šo nodokli, uzskatīja, ka ar šokolādi pārklātās “teacakes”, ko tirgo *Marks & Spencer*, bija cepumi nevis kūkas, un tādējādi tām bija jāpiemēro standarta likmes, nevis 0 % PVN. Tādējādi laikposmā no 1973. gada aprīļa līdz 1994. gada oktobrim *Marks & Spencer* bija maksājusi nodokli, kas tai nebija jāmaksā.
- 10 1994. gada 30. septembra vēstulē *Commissioners* atzina savu kļūdu, jo “teacakes” galu galā izrādījās kūkas, kam ir piemērojams 0 % PVN, un, ņemot vērā šo kļūdu, 1995. gada 8. februārī *Marks & Spencer* iesniedza pieprasījumu par 3,5 miljonu GBP atmaksu. Šis pieprasījums principā tika atzīts tikai 10 % apmērā (350 000 GBP), jo *Commissioners* uzskatīja, ka veikalu tikls atbildību par 90 % samaksātā PVN bija novirzījis uz saviem klientiem. Līdz ar to *Commissioners* izvirzīja pret *Marks & Spencer* iebildumu par neattaisnotu iedzīvošanos, kas paredzēts *VAT Act 1994* 80. sadaļas 3. punktā. Turklāt tie piemēroja noteikumus par noilgumu (jaunos un ar atpakaļejošu spēku), saskaņā ar kuriem tiem nebija jāatlīdzina summa, kas tiem tika pārskaitīta vairāk par trim gadiem pirms pieprasījuma par atlīdzību iesniegšanas. Tādējādi 1997. gada 4. aprīlī *Marks & Spencer* tika pārskaitīta summa GBP 88 440 apmērā.
- 11 Pēc tam, kad tika noraidīta *Marks & Spencer* administratīvā sūdzība, tā vērsās *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesā], kura ar 1998. gada 22. aprīļa spriedumu apstiprināja *Commissioners* argumentu. *Marks & Spencer* cēla prasību *High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Crown Office)*, kura arī ar 1998. gada 21. decembra spriedumu noraidīja tās pieteikumu. Apelācija par šo spriedumu tikai celta *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* [Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta)], kas no jauna noraidīja *Marks & Spencer* pieprasījumu par atlīdzību saistībā ar “teacakes”. Tomēr šī pēdējā minētā tiesa saistībā ar

prāvas otro daļu (par *Marks & Spencer* pārdoto dāvanu karšu aplikšanu ar nodokli) ar 1999. gada 14. decembra lēmumu uzdeva Tiesai prejudiciālus jautājumus par ar atpakaļejošu spēku piemērojamā trīs gadu noilguma (skat. šā sprieduma 10. punktu) saderību ar Kopienu tiesību efektivitātes un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem. Šis jautājums tostarp attiecas uz to, vai persona var tieši gūt tiesības no direktīvas pēc tam, kad tā ir pareizi transponēta valsts tiesībās, ja dalībvalsts nav ievērojusi minētās direktīvas piemērojamību.

<sup>12</sup> Ar 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer (Recueil, I-6325. lpp.)* Tiesa nosprieda, ka efektivitātes un tiesiskās palāvības aizsardzības principi nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā attiecīgie Apvienotās Karalistes tiesību akti.

<sup>13</sup> Ņemot vērā Tiesas apstiprinātos pamatus saistībā ar tāda tiesiskā regulējuma nesaderību ar minētajiem Kopienu tiesību principiem, kas paredz noilguma termiņu ar atpakaļejošu spēku, *Commissioners*, lai vienādi izvērtētu visus pieprasījumus, kas iesniegti saskaņā ar *VAT Act 1994* 80. sadaļu, *proprio motu* nolēma, ka *Marks & Spencer* pieprasījumam nav jāpiemēro noilgums un tādējādi ir jāatlīdzina pieprasītā summa 10 % apmērā, kuru pārsniedzot, pēc to domām, notiktu nepamatota iedzīvošanās.

<sup>14</sup> *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, tieši pamatojoties uz Kopienu tiesībām, *Marks & Spencer* uzturēja savus prasījumus par summām, kas, iespējams, rada nepamatotu iedzīvošanos. Ar 2003. gada 21. oktobra spriedumu šī tiesa noraidīja prasību, ko bija cēlusi *Marks & Spencer*, kura līdz ar to iesniedza apelācijas sūdzību *House of Lords* [Lordu palātā].



15 *House of Lords* nolēma apturēt tiesvedību un vērsties Tiesā ar šādiem prejudiciāliem jautājumiem:

- “1) Vai tad, ja saskaņā ar Sestās [...] direktīvas [...] 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu (pirms un pēc šīs tiesību normas grozījumiem, kas 1992. gadā izdarīti ar Direktīvu 92/77) dalībvalsts savos PVN tiesību aktos ir saglabājusi atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, kas attiecas uz noteikta veida preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uzņēmējam, kas veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, ir Kopienu tiesībās paredzētas tiesības, uz ko tas var tieši atsaukties, — maksāt nodokli ar nulles likmi?
  
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša: vai tad, ja saskaņā ar Sestās [...] direktīvas [...] 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu (pirms un pēc grozījumiem, kas šajā tiesību normā 1992. gadā izdarīti ar Direktīvu 92/77) dalībvalsts savos PVN tiesību aktos ir saglabājusi nodokļa atvieglojumu ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, kas attiecas uz noteikta veida preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, bet ir kļūdaini interpretējusi valsts tiesību normas, kā rezultātā noteikta veida preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko saskaņā ar valsts tiesību normām attiecas nodokļa atvieglojumi ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, tika piemērota standarta nodokļu likme, ir piemērojami Kopienu tiesību vispārējie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, kas uzņēmējam, kas veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, piešķir tiesības atgūt summas, kas tam kļūdaini pieprasītas par šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem?
  
- 3) Ja atbilde uz pirmo un otro jautājumu ir apstiprinoša, vai Kopienu tiesību vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā tiek piemēroti

tādējādi, ka tie tiktu pārkāpti, ja attiecīgajam uzņēmējam neatmaksātu visu to summu par veiktajām piegādēm vai pakalpojumiem, kas kļūdas dēļ nav tikusi atmaksāta, apstākļos, kuros:

- uzņēmējs nepamatoti iedzīvotos, ja viņam tiktu atmaksāta pilna summa; un
  
  - valsts tiesību aktos ir paredzēts, ka pārmaksātais nodoklis nevar tikt atmaksāts tādā apjomā, kura atmaksas rezultātā uzņēmējs nepamatoti iedzīvotos; bet
  
  - valsts tiesību aktos nav paredzēta tiesību norma, kas būtu līdzīga tai, [kas minēta iepriekšējā ievilkumā], attiecībā uz “repayment traders” pieprasījumiem par atmaksu (“repayment trader” ir nodokļu maksātājs, kurš noteiktā atskaites periodā neveic PVN maksājumus kompetentām valsts iestādēm, bet gan saņem no tām noteiktu summu, jo šajā periodā PVN apmērs, kuru viņš ir tiesīgs atskaitīt, pārsniedz PVN apmēru, kas ir maksājams par viņa piegādētajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem)?
- 4) Vai atbildi uz 3. jautājumu ietekmē tas, vai ir pierādīts, ka atšķirīga attieksme pret uzņēmējiem, kuri pieprasa atmaksāt pārmaksāto deklarējamo maksājamo nodokli, un uzņēmējiem, kuri pieprasa papildu summas (kas rodas pārmaksātā deklarējamā nodokļa rezultātā), atskaitot priekšnodokli, rada minētajiem uzņēmējiem finansiālus zaudējumus vai nostāda tos nelabvēlīgākā stāvoklī, un, ja jā, — kādā veidā?

- 5) Ja situācijā, kas aprakstīta 3. jautājumā, ir piemērojami Kopienu tiesību vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi, kas citādi tiktu pārkāpti, vai Kopienu tiesībās ir izvirzīta prasība vai ietverta atļauja tiesai novērst atšķirīgu attieksmi, apmierinot uzņēmēja pieprasījumu par pārmaksātā nodokļa atmaksu, lai viņš nepamatoti iedzīvotos, vai arī izvirzīta prasība vai ietverta atļauja tiesai noteikt cita veida atlīdzību (un, ja jā, — kādu)?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

*Par pirmo jautājumu, kas attiecas uz to, vai no Kopienu tiesībām izriet tiesības uz to, lai attiecīgajam darījumam tiktu piemērots 0 % PVN*

Tiesai iesniegtie apsvērumi

- <sup>16</sup> *Marks & Spencer* uzskata, ka tiesības uz to, lai attiecīgajam darījumam tiktu piemērots 0 % PVN, ir piešķirtas saskaņā ar Sestās direktīvas 12. panta 1. punktu, kura saturs, visticamāk, ir skaidrs, precīzs un beznosacījuma, tāpat kā ar vienlīdzīgas attieksmes principu. Atkāpe, ko Apvienotā Karaliste var izmantot gan saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu — tā sākotnējā redakcijā, gan ar minētā 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu — tā redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77, — nerada situāciju, kurai nebūtu piemērojamas Kopienu tiesības, kā tas ir minēts šajā pašā tiesību normā.

- 17 Turpretī Apvienotās Karalistes un Īrijas valdības uzskata, ka uzņēmējam nav nekādu no Kopienu tiesībām izrietošu tiesību ar tiešu iedarbību uz nodokļu atbrīvojumu un iepriekšējā stadijā samaksātā PVN atmaksu. Līdz ar to tiesības uz to, lai darījumiem tiktu piemērots 0 % PVN, rodas tikai no valsts tiesībām.
- 18 Kipras valdība precizē, ka *Commissioners* pieļautā kļūda attiecas uz valsts tiesību normu piemērošanu, pat ja šo tiesību normu saglabāšana ir atļauta Sestajā direktīvā.
- 19 Komisija, tieši neatbildot uz uzdoto jautājumu, ko tā uzskata par nebūtisku, uzsver, ka Apvienotās Karalistes nodokļu pārvalde ir kļūdaini interpretējusi valsts tiesību aktus, bet nav pārkāpusi nekādus Sestajā direktīvā paredzētos pienākumus.

#### Tiesas atbilde

- 20 Pirmais uzdotais jautājums būtībā ir par to, vai ir iespējams, ka uzņēmējs var tieši atsaukties uz tiesībām, kas izriet no Kopienu tiesībām, lai tiktu piemērots 0 % nodoklis, ja šī likme izriet no valsts tiesību normām.
- 21 Pirmkārt, ir jānorāda, ka minētais jautājums ir tieši saistīts ar iesniedzējtiesai iesniegtajiem faktiem un atbilst pamata prāvas risināšanas objektīvajām vajadzībām (šajā ziņā skat. 1994. gada 17. maija spriedumu lietā *C-18/93 Corsica Ferries, Recueil*, I-1783. lpp., 14. punkts, un 2005. gada 22. novembra spriedumu lietā *C-144/04 Mangold*, Krājums, I-9981. lpp., 34. punkts). Līdz ar to ir jānoraida Komisijas iebildums par to, ka pirmais jautājums nav būtisks, jo Tiesas kompetencē ir spriest par minēto jautājumu.

- 22 Otrkārt, ir jāatgādina, ka, atļaujot dalībvalstīm piemērot atbrīvojumus ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu, Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā ir paredzēta atkāpe no noteikumiem, kas reglamentē standarta likmes PVN (2006. gada 6. jūlija spriedums lietā *C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales*, Krājums, I-6269. lpp., 17. punkts). Tādējādi ir pareizi norādīt, ka tieši saskaņā ar Kopienu tiesībām šie nodokļu atbrīvojumi, tā saucamā “0 % nodokļa piemērošana”, ir atļauti.
- 23 Tomēr ar Kopienu tiesībām dalībvalstīm netiek uzlikts pienākums saglabāt šādus nodokļu atbrīvojumus. Kā izriet no paša šīs tiesību normas — tās sākotnējā redakcijā — teksta, nodokļu atbrīvojumus, kas bija spēkā 1975. gada 31. decembrī, “drikst saglabāt”, kas nozīmē, ka tikai no attiecīgās dalībvalsts vērtējuma ir atkarīgs, vai tiks saglabāts šāds vai cits tiesību akts, kas *inter alia* atbilst nosacījumiem, kuri paredzēti 17. panta pēdējā ievilkumā atceltajā Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrajā direktīvā 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.), un saskaņā ar kuriem atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksāšanu varēja ieviest tikai precīzi noteikto sociālo iemeslu dēļ un par labu gala patērētājiem.
- 24 Tādējādi Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir pielīdzināms “stand still” klauzulai, kas paredzēta, lai novērstu sarežģītas sociālas situācijas, kas var rasties tad, ja valsts likumdevēja paredzētie labvēlīgie noteikumi tiek atcelti, bet netiek pārņemti Sestajā direktīvā (iepriekš minētais spriedums lietā *Talacre Beach Caravan Sales*, 22. punkts). Tādējādi šī brīvprātīgā *statu quo ante* saglabāšana ir vienkārši iezīmēta Sestajā direktīvā. Līdz ar to *Marks & Spencer* ir tiesības uz atbrīvojumu ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu tieši saskaņā ar valsts tiesību aktiem, kas ir nevis Sestās direktīvas transponēšanas pasākums (pēc analogijas skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā *C-36/99 Idéal tourisme, Recueil*, I-6049. lpp.,

38. punkts), bet tādu labvēlīgu noteikumu saglabāšana, kas pieļauta šajā direktīvā, ņemot vērā sociālos mērķus, kas būtu jāsasniedz ar Apvienotās Karalistes tiesību aktu palīdzību, — nelikt gala patērētājam maksāt PVN par ikdienas pārtikas precēm.

25 *Marks & Spencer* nevar efektīvi atsaukties uz Sestās direktīvas 12. panta 1. punktu. Jāatzīmē, ka šīs tiesību normas, kurā precizēts, ka piemērojamā likme ir tā, kas ir spēkā darbības, par kuru jāmaksā PVN, brīdī, mērķis — ja attiecīgajai precei piemērojamā likme mainās, kā arī izskaidrots Sestās direktīvas 12. panta 2. punktā — ir aizliegt valsts likumdevējam piemērot attiecīgajam darījumam citu likmi, nevis to, kas ir spēkā ar PVN apliekamā darījuma brīdī.

26 Tādējādi šīs tiesību normas mērķis acīmredzami ir reglamentēt jautājumu par attiecīgā PVN piemērošanas noteikšanu laikā.

27 Apstākļi pamata prāvā ir absolūti atšķirīgi: tajā *Commissioners* konstatēja kļūdu saistībā ar jautājumu par to, vai uz noteikto precī attiecas atbrīvojums ar samaksātā nodokļa atmaksu, jo runa nav par likmes mainīšanos laikā, bet par to, vai prece ietilpst atbrīvojuma no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, kas atļauta saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu, piemērošanas jomā.

28 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka, ja saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu dalībvalsts savos tiesību aktos — gan pirms, gan pēc grozījumu izdarīšanas šajā tiesību normā ar Direktīvu 92/77 — saglabā atbrīvojumu no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm

vai pakalpojumiem, uzņēmējs, kurš veic šādas piegādes vai sniedz pakalpojumus, nevar atsaukties ne uz kādām tiesībām, kas izriet no Kopienu tiesībām un uz kurām varētu atsaukties tieši, — lai šīm piegādēm vai pakalpojumiem tiktu piemērots 0 % PVN.

*Par otro jautājumu, kas attiecas uz to, ka pastāv no Kopienu tiesību vispārējiem principiem izrietošas tiesības uz kļūdaini pārskaitītā PVN atmaksu*

Tiesai iesniegtie apsvērumi

<sup>29</sup> *Marks & Spencer* apgalvo, ka Kopienu tiesību vispārējie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tādā veidā, ka ar tiem tiek pamatotas *Marks & Spencer* tiesības prasīt atmaksāt kļūdaini ieturēto PVN, jo PVN sistēma kopumā pēc definīcijas paliek Kopienu tiesību piemērošanas jomā — pat gadījumos, kas paredzēti Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā gan tā sākotnējā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77.

<sup>30</sup> Apvienotās Karalistes, Īrijas un Kipras valdības uzsver, ka attiecīgās summas pamata prāvā netika iekasētas, pārkāpjot kādu Kopienu tiesību normu, kura būtu tieši piemērojama vai ar kuru tiktu piešķirtas tiesības. Runa ir tikai par valsts tiesību jautājumu, un tādējādi Kopienu tiesību vispārējie principi nekādā mērā nebūtu jāpiemēro. Īrija piebilst, ka, ja šajā gadījumā būtu jāpiemēro nodokļu neitralitātes princips, lai pamatotu tiesības uz atmaksu, labums no tā būtu jāgūst gala patērētājam, kurš ir veicis PVN maksājumus.

- 31 Komisija atgādina, ka kompetentām valsts iestādēm, piemērojot PVN, ir jāievēro būtiski kopējās PVN sistēmas pamatā esoši principi, tostarp nodokļu neitralitātes princips. Šis pienākums tām ir jāievēro, atmaksājot pārmaksāto nodokli. Tomēr Komisija tieši neizsakās par otro jautājumu.

### Tiesas atbilde

- 32 Otrais jautājums būtībā ir par to, vai uzņēmējam ir tiesības saskaņā ar Kopienų tiesību vispārējiem principiem, tostarp nodokļu neitralitātes principu, pieprasīt kļūdaini ieturētā PVN atmaksu, ja piemērojamā likme izriet no valsts tiesībām.

- 33 Uzreiz ir jāuzsver, ka pašos Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta — gan tā sākotnējā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77, — noteikumos ir norāde, ka valsts tiesību aktiem, kurus drīkst saglabāt, ir jābūt “saderīgiem ar Kopienų tiesisko regulējumu” un jāatbilst Direktīvas 67/228 17. panta pēdējā ievilkumā minētajiem kritērijiem. Kaut arī papildinājums “saderīgiem ar Kopienų tiesisko regulējumu” tika izdarīts tikai 1992. gadā, šāda prasība, kas ir kopējās PVN sistēmas labas funkcionēšanas un vienotas interpretācijas neatņemama sastāvdaļa, ir spēkā attiecībā uz visu attiecīgo nepareizās taksācijas periodu pamata prāvā. Kā Tiesa ir atgādinājusi, tādu atbrīvojumu no PVN vai samazināto PVN likmju saglabāšana, kas ir zemāka par minimālo likmi, kas paredzēta Sestajā direktīvā, ir pieļaujama tikai tad,



ja netiek pārkāpts *inter alia* nodokļu neitralitātes princips, kas ir minētās sistēmas neatņemama sastāvdaļa (šajā sakarā skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg, Recueil*, I-4947. lpp., 19. punkts, un 2001. gada 3. maija spriedumu lietā C-481/98 Komisija/Frāncija, *Recueil*, I-3369. lpp., 21. punkts).

34 Tādējādi no minētā izriet, ka principi, kas reglamentē kopējo PVN sistēmu, tostarp nodokļu neitralitātes princips, ir piemērojami pat gadījumos, kas paredzēti Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā, un vajadzības gadījumā nodokļu maksātājs uz tiem drīkst atsaukties, ja valsts tiesību normā vai, to piemērojot, šie principi netiek ievēroti.

35 Runājot tieši par tiesībām uz atmaksu, ir jāatgādina — kā izriet no Tiesas pastāvīgās judikatūras —, ka tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Kopienu tiesību noteikumus, izriet no tiesībām, ko attiecīgajām personām piešķir Kopienu tiesības, un ir to papildinājums (šajā sakarā skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). Šis princips ir piemērojams arī nodokļiem, kas iekasēti, pārkāpjot valsts tiesību aktus, kas ir atļauti saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu.

36 Tādējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka, ja dalībvalsts saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu — gan tā sākotnējā redakcijā, gan redakcijā ar grozījumiem, kas izriet no Direktīvas 92/77, — ir saglabājusi savos tiesību aktos atbrīvojumu no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, bet kļūdaini interpretējusi valsts tiesību aktus, kā rezultātā noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, kuriem būtu jāpiemēro atbrīvojums no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu, saskaņā ar valsts tiesībām tiek piemērots standarta likmes nodoklis, Kopienu tiesību vispārējie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tādējādi, ka saskaņā ar tiem uzņēmējam, kurš ir veicis šīs piegādes vai sniedzis šos pakalpojumus, tiek piešķirtas tiesības atgūt summas, kas tam tika pieprasītas kļūdas dēļ attiecībā uz šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem.

*Par trešo, ceturto un piekto jautājumu, kas attiecas uz iespējamām tiesību uz atlīdzību, kas pamatotas ar vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principiem, robežām*

Tiesai iesniegtie apsvērumi

<sup>37</sup> *Marks & Spencer* uzskata, ka, piemērojot noteikumu par neattaisnotu iedzīvošanos “payment traders” (nodokļu maksātāji, kuriem attiecīgajā finanšu gadā ieturētais priekšnodoklis pārsniedz maksājamo nodokli), nevis “repayment traders” (nodokļu maksātāji, kuru stāvoklis ir pilnīgi pretējs iepriekšējam), tiek pārkāpts vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi. Turklāt nav jāpierāda, ka “payment trader” ir nodarīti finansiāli zaudējumi vai radīti neizdevīgi finansiāli apstākļi. Visbeidzot, katrai dalībvalstij, ievērojot Kopienu tiesības, kurās nav nedz aizliegts izvirzīt iebildumus par nepamatotu iedzīvošanos, nedz paredzēts pienākums to darīt, būtu jānosaka veids, kādā novērst nevienlīdzīgu attieksmi, kas atzīta par nesaderīgu ar minētajiem principiem.

<sup>38</sup> Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka uz trešo, ceturto un piekto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noraidoši.

<sup>39</sup> Īrijai un Kipras valdības, uzskatot, ka uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild noraidoši, neuzskata, ka ir jāatbild uz turpmākajiem jautājumiem.

<sup>40</sup> Komisija norāda, ka Kopienu tiesībās ir atļauts atteikt atmaksu nepamatotas iedzīvošanās gadījumā, ja tā tiek pierādīta. Turklāt šādam atteikumam ir jābūt neitrālam no nodokļu viedokļa un tas nedrīkst radīt uzņēmēju diskrimināciju.

## Tiesas atbilde

## — Ievada apsvērumi

- 41 Ir jāatgādina, ka Kopienų tiesībās nav aizliegts paredzēt valsts tiesību sistēmā atteikumu atlīdzināt kļūdas dēļ ieturētos nodokļus, ja tas rada nepamatotu iedzīvošanos personām, kurām ir tiesības uz šādu atlīdzību (1988. gada 24. marta spriedums lietā 104/86 Komisija/Itālija, *Recueil*, 1799. lpp., 6. punkts; 1999. gada 9. februāra spriedums lietā C-343/96 *Dilexport*, *Recueil*, I-579. lpp., 47. punkts, kā arī 2000. gada 21. septembra spriedums apvienotajās lietās C-441/98 un C-442/98 *Michailidis*, *Recueil*, I-7145. lpp., 31. punkts). Tomēr nepamatotas iedzīvošanās aizlieguma princips ir jāisto, lai izpildītu Kopienų tiesību prasības, ievērojot tādu principu kā vienlīdzīgas attieksmes princips.
- 42 Turklāt ir jāatgādina, ka gadījumā, ja nodoklis ir ieturēts pretēji Kopienų tiesībām un ir pierādīts, ka novirzīta ir tikai nodokļa daļa, valsts iestādēm ir jāatmaksā nenovirzītā summa (1997. gada 14. janvāra spriedums apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb u.c.*, *Recueil*, I-165. lpp., 27. un 28. punkts). Tomēr ir jāprecizē, ka, pat ja nodoklis pilnībā tiktu iekļauts noteiktajā cenā, nodokļu maksātājam var tikt nodarīti zaudējumi, kas saistīti ar tā pārdošanas apjoma samazināšanos (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Comateb u.c.*, 29. un 30. punkts, un lietā *Michailidis*, 34. un 35. punkts).
- 43 Līdz ar to nepamatotas iedzīvošanās esamību un apjomu, ko nodokļu maksātājam rada pretēji Kopienų tiesībām ieturētā nodokļa atmaksa, var pierādīt, tikai veicot ekonomisku analīzi, kurā tiek ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi (skat. *inter alia* 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-147/01 *Weber's Wine World u.c.*, *Recueil*, I-11365. lpp., 94.–100. punkts).

44 Tādējādi valsts tiesai ir jāpārbauda, vai vērtējums, ko izdarījuši *Commissioners*, atbilst šā sprieduma iepriekšējā punktā aprakstītajai analīzei.

— Par trešo jautājumu

45 Tiesai būtībā tiek jautāts, vai Kopienų tiesību nodokļu neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes principi netiktu ievēroti gadījumā, ja uzņēmējam attiecīgajā apmērā netiktu atmaksāts nepamatoti nodokļu iestāžu ieturētais PVN tādēļ, ka atmaksa tam ļautu nepamatoti iedzīvoties, jo šis atteikuma iemesls tomēr nav paredzēts valsts tiesību aktos, ja uzņēmējs pirms atmaksas ir bijis kreditors attiecībā pret valsts kasi.

46 Ir jāizvērtē, vai tāda daļēja atmaksas atteikuma gadījumā kā pamata prāvā minētie Kopienų tiesību nodokļu neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes principi netika ievēroti atšķirīga tiesiskā regulējuma, kas attiecas uz “payment traders” un “repayment traders”, dēļ.

47 Attiecībā, pirmkārt, uz nodokļu neitralitātes principu ir jāatgādina, ka ar šo principu, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. it īpaši 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, *Recueil*, I-6973. lpp., 59. punkts), īpaši netiek pieļauts, ka līdzīgām, savstarpēji konkurējošām precēm tiek piemērota atšķirīga PVN likme (1998. gada 11. jūnija spriedums lietā C-283/95

*Fischer, Recueil*, I-3369. lpp., 21. un 27. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francijs, 22. punkts). Līdz ar to minētajām precēm ir piemērojama vienāda nodokļa likme (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francijs, 22. punkts).

48 Līdz ar to, ja nepareiza likme attiecas uz vairākiem nodokļu maksātājiem un šīs kļūdas dēļ ieturēto summu atlīdzība vismaz daļēji ir atkarīga no tā, vai persona sākotnēji ir bijusi kreditore vai debitore attiecībā ar valsts kasi PVN kontekstā, tad minētajiem nodokļu maksātājiem faktiski ir jāpiemēro atšķirīgas nodokļu likmes, kas līdzinās tām, kuras varēja rasties, līdzīgām precēm piemērojot atšķirīgas PVN likmes. Tādējādi šāda atšķirība ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam tiktāl, ciktāl šie nodokļu maksātāji ir tirgojuši līdzīgas preces, bet tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

49 Otrkārt, ir jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips ir vienlīdzīgas attieksmes principa tulkojums PVN jomā (2006. gada 8. jūnija spriedums lietā C-106/05 *L.u.P.*, Krājums, I-5123. lpp., 48. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr, kaut arī nodokļu neitralitātes princips var tikt neievērots tikai konkurējošu uzņēmumu starpā, kā tas ir atgādināts šā sprieduma 47. punktā, par vispārīgā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu nodokļu jomā var liecināt cita veida diskriminācija, kas ietekmē uzņēmējus, kuriem noteikti nav jābūt konkurentiem, bet kuri tomēr atrodas salīdzināmā stāvoklī citās tiesiskajās attiecībās.

50 Tādējādi vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips var tikt piemērots situācijā, kurā uzņēmēji ir pārmaksājuši PVN un cenšas saņemt atmaksu no nodokļu iestādēm, un to pieprasījums par atmaksu tiek izvērtēts atšķirīgi neatkarīgi no to iespējamām konkurences attiecībām. Tādējādi ir jāizvērtē, vai ar minēto principu kā tādu netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums kā *VAT Act 1994* 80. sadaļa.

- 51 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips paredz, ka salīdzināmas situācijas nevar vērtēt atšķirīgi, ja vien šī atšķirība nav objektīvi pamatota (1986. gada 25. novembra spriedums apvienotajās lietās 201/85 un 202/85 *Klensch* u.c., *Recueil*, 3477. lpp., 9. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Idéal tourisme*, 35. punkts).
- 52 Tiesai nākas atzīt, ka tādā valsts tiesiskajā regulējumā kā pamata prāvā minētais atšķirīga attieksme pret uzņēmējiem saistībā ar nepamatotas iedzīvošanās jēdzienu atkarībā no tā, vai tie sākotnēji attiecībās ar Valsts kasi ir bijuši kreditori vai debitori no PVN viedokļa, nav objektīvi pamatota. Tas, ka uzņēmējs nepamatoti iedzīvojas, nav saistīts ar minētā uzņēmēja situāciju attiecībās ar nodokļu pārvaldi pirms PVN atmaksas, jo nepamatota iedzīvošanās, ja tā tiek konstatēta, izriet no pašas atmaksas, nevis no tā, vai iepriekš persona attiecībās ar valsts kasi ir bijusi kreditore vai debitore.
- 53 Šo analīzi vajadzības gadījumā pamato Apvienotās Karalistes tiesību aktu grozījumi pēc brīdinājuma vēstules, ko Komisija nosūtīja šai dalībvalstij, uzsākot procedūru sakarā ar valsts pienākumu neizpildi. Saskaņā ar *Finance (n<sup>o</sup> 2) Act 2005* 3. sadaļu, kas minēta šā sprieduma 8. punktā, vairs nepastāv atšķirības atkarībā no nodokļu maksātāja stāvokļa attiecībās ar valsts kasi.
- 54 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka, kaut arī vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā ir piemērojami tādā prāvā kā pamata prāva, tie nav pārkāpti kaut vai tādēļ vien, ka atmaksas atteikums tiek pamatots ar attiecīgā nodokļu maksātāja nepamatotu iedzīvošanos. Turpretī nodokļu neitralitātes

princips nepieļauj, ka nepamatotas iedzīvošanās aizliegums tiek vērsts tikai pret tādiem nodokļu maksātājiem kā “payment traders”, nevis tādiem nodokļu maksātājiem kā “repayment traders”, ar nosacījumu, ka šie nodokļu maksātāji tirgo līdzīgas preces. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tā tas ir attiecīgajā prāvā. Turklāt vispārīgais vienlīdzīgas attieksmes princips, kura pārkāpums — to uzņēmēju diskriminācijas dēļ, kas var nebūt konkurenti, bet atrodas salīdzināmā situācijā, — nodokļu jomā var būt būtisks, nepieļauj objektīvi nepamatotu diskrimināciju “payment traders” un “repayment traders” starpā.

— Par ceturto jautājumu

55 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai atbilde uz trešo jautājumu atšķirtos, ja tiktu pierādīts, ka uzņēmējam, kam atteikta atmaksa, jo minētās atmaksas rezultātā viņš nepamatoti iedzīvotos, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

56 Šajā sakarā ir jānorāda, pirmkārt, ka zaudējumu vai nelabvēlīgu finansiālu apstākļu neesamība noteikti nav PVN pilnīgas novirzīšanas uz gala patērētāju neizbēgamas sekas, jo pat šādā gadījumā, kā tas ir atgādināts šā sprieduma 42. punktā, uzņēmējam var tikt radīti zaudējumi, kas saistīti ar tā pārdošanas apjoma samazinājumu. Otrkārt, šā sprieduma 52.–54. punktā minētais vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpums tādā valsts tiesiskajā regulējumā kā pamata prāvā minētais rodas uzņēmēju diskriminācijas attiecībā uz to tiesībām uz nepamatoti ieturēta PVN atmaksu dēļ un neatkarīgi no tā, vai minētajiem uzņēmējiem ir radušies konkrēti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

57 Tādējādi uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka atbildi uz trešo jautājumu neietekmē pierādījums, ka uzņēmējam, kam atteikta nepamatoti ieturētā PVN atmaksa, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

— Par piekto jautājumu

58 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai Kopienu tiesībās ir paredzēts, ka valsts tiesai ir jānovērš vai tā var novērst šā sprieduma 52.–54. punktā minēto vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu, piespriežot pilnībā atmaksāt uzņēmējam, kas ir cietis no šī pārkāpuma, visu nepamatoti ieturēto nodokļu summu, pat ja šādas atmaksas dēļ šis uzņēmējs nepamatoti iedzīvotos, vai arī tajās ir paredzēts pienākums vai iespēja novērst šo vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu kādā citā veidā.

59 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, 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 (skat. 1976. gada 16. decembra spriedumu lietā 33/76 *Rewe-Zentralfinanz* un *Rewe-Zentral*, *Recueil*, 1989. lpp., 5. punkts, kā arī 2003. gada 30. septembra spriedumu lietā C-224/01 *Köbler*, *Recueil*, I-10239. lpp., 46. punkts).

60 Tādējādi iesniedzējtiesai pašai ir jāparedz šā sprieduma 52.–54. punktā minētā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpuma iespējamās sekas pagātnē.



61 Tomēr Tiesai ir jānorāda daži Kopienu tiesību kritēriji vai principi, kas ir jāievēro šādā vērtējumā.

62 Veicot šādu vērtējumu, iesniedzējtiesai ir jāievēro Kopienu tiesības un īpaši šā sprieduma 51. punktā atgādinātais vienlīdzīgas attieksmes princips. Valsts tiesai principā ir jāpiespriež pilnībā atmaksāt diskriminētajam uzņēmējam maksājamo PVN summu, lai novērstu vispārējā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu, ja vien saskaņā ar valsts tiesībām nepastāv citi veidi, kā novērst šo pārkāpumu.

63 Šajā sakarā — kā to savu secinājumu 74. punktā norādījusi ģenerālvokāte —, ir jāatzīmē, ka valsts tiesai ir 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.

64 Līdz ar to uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka iesniedzējtiesai pašai ir jāparedz šā sprieduma 52.–54. punktā minētā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpuma iespējamās sekas pagātnē saskaņā ar noteikumiem par pamata prāvā piemērojamo tiesību normu sekām laikā, ievērojot Kopienu tiesības un īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu, kā arī nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru tai ir jāpārlicinās, ka tās noteiktie situācijas uzlabošanas pasākumi nav pretrunā Kopienu tiesībām.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- 65 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) ja saskaņā ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 28. panta 2. punktu dalībvalsts savos tiesību aktos — gan pirms, gan pēc grozījumu izdarīšanas šajā tiesību normā ar Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvu 92/77/EEK — saglabā atbrīvojumu no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, uzņēmējs, kurš veic šāda veida piegādes vai sniedz pakalpojumus, nevar atsaukties ne uz kādām tiesībām, kas izriet no Kopienas tiesībām un uz kurām varētu atsaukties tieši, lai šai piegādei vai pakalpojumiem tiktu piemērota 0% pievienotās vērtības nodokļa likme;
- 2) ja dalībvalsts saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388 28. panta 2. punktu — gan tā sākotnējā redakcijā, gan redakcijā ar grozījumiem, kas izriet no

Direktīvas 92/77, — ir saglabājusi savos tiesību aktos atbrīvojumu no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, bet kļūdaini interpretējusi valsts tiesību aktus, kā rezultātā noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, kuriem būtu jāpiemēro atbrīvojums no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu, saskaņā ar valsts tiesībām tiek piemērots standarta likmes nodoklis, Kopienu tiesību vispārējie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tādējādi, ka saskaņā ar tiem uzņēmējam, kurš ir veicis šīs piegādes vai sniedzis šos pakalpojumus, tiek piešķirtas tiesības atgūt summas, kas tam tika pieprasītas kļūdas dēļ attiecībā uz šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem;

- 3) kaut arī vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā ir piemērojami tādā prāvā kā pamata prāva, tie nav pārkāpti kaut vai tādēļ vien, ka atmaksas atteikums tiek pamatots ar attiecīgā nodokļu maksātāja nepamatotu iedzīvošanos. Turpretī nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka nepamatotas iedzīvošanās aizliegums tiek vērsts tikai pret tādiem nodokļu maksātājiem kā “payment traders”, nevis tādiem nodokļu maksātājiem kā “repayment traders”, ar nosacījumu, ka šie nodokļu maksātāji tirgo līdzīgas preces. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tā tas ir attiecīgajā prāvā. Turklāt vispārīgais vienlīdzīgas attieksmes princips, kura pārkāpums — to uzņēmēju diskriminācijas dēļ, kas var nebūt konkurenti, bet atrodas salīdzināmā situācijā, — nodokļu jomā var būt būtisks, nepieļauj objektīvi nepamatotu diskrimināciju “payment traders” un “repayment traders” starpā;

- 4) atbildi uz trešo jautājumu neietekmē pierādījums, ka uzņēmējam, kam atteikta nepamatoti ieturētā pievienotās vērtības nodokļa atmaksa, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi;
  
- 5) iesniedzējtiesai pašai ir jāparedz šā sprieduma rezolutīvās daļas 3) punktā minētā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpuma iespējamās sekas pagātnē saskaņā ar noteikumiem par pamata prāvā piemērojamo tiesību normu sekām laikā, ievērojot Kopienu tiesības un īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu, kā arī nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru tai ir jāpārlicinās, ka tās noteiktie situācijas uzlabošanas pasākumi nav pret-runā Kopienu tiesībām.

[Paraksti]