



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. gruodžio 12 d. *

„Teisminė apsauga — Veiksmingumo principas — Teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai — Nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimas — Teisių gynimo priemonės — Nacionalinės teisės aktai — Taikomų teisių gynimo priemonių senaties termino sutrumpinimas atgaline data ir apie tai nepranešus“

Byloje C-362/12

dėl *Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtinė Karalystė) 2012 m. liepos 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. liepos 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

prieš

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas), A. Ó Caoimh, C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. birželio 26 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, atstovaujamų QC G. Aaronson, padedamo baristerių P. Freund ir P. Farmer, įgaliotų solisitoriaus S. Whitehead,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos H. Walker, padedamos QC D. Ewart ir baristerės K. Bacon,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Rubio González,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

* Proceso kalba: anglų.

susipažinęs su 2013 m. rugsėjo 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima ši

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl veiksmingumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (toliau – *Test Claimants*) ir *Commissioners of Inland Revenue* (toliau – *Commissioners*) bei *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* dėl teisių gynimo priemonių nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo srityje, suteiktų mokesčių mokėtojams dėl mokesčių, pripažintų nesuderinamais su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu.

Teisinis pagrindas

- 3 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms Anglijos teisėje buvo numatytos dvi „bendroji teise“ pagrįstos teisių gynimo priemonės, skirtos pelno mokesčiui, surinktam pažeidžiant Sąjungos teisę, susigrąžinti.
- 4 Pirmoji teisių gynimo priemonė, kurią *House of Lords* pripažino 1992 m. liepos 20 d. Sprendime *Woolwich Equitable Building Society prieš Inland Revenue Commissioners* ([1993] AC 70, toliau – *Woolwich* tipo ieškinys), yra ieškinys dėl neteisėtai surinkto mokesčio grąžinimo.
- 5 Pagal 1980 m. Senaties terminų įstatymo (*Limitation Act 1980*, toliau – 1980 m. įstatymas) 5 straipsnį tokio ieškinio senaties terminas yra šešeri metai nuo tos dienos, kai atsirado pagrindas pareikšti ieškinį.
- 6 Antroji teisių gynimo priemonė, pripažinta 1998 m. spalio 29 d. *House of Lords* sprendime *Kleinwort Benson prieš Lincoln City Council* ([1999] 2 AC 349, toliau – *Kleinwort Benson* tipo ieškinys), leidžia susigrąžinti dėl teisės klaidos sumokėtas sumas.
- 7 Pagal 1980 m. įstatymo 32 straipsnio 1 dalies c punktą šio tipo ieškiniams taikomas senaties terminas yra šešeri metai nuo tos dienos, kai ieškovas sužinojo apie klaidą arba būdamas deramai rūpestingas galėjo apie ją sužinoti.
- 8 XX a. dešimtojo dešimtmečio pabaigoje kai kurios teisės aktų dėl Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių apmokestinimo nuostatos buvo užginčytos dėl jų tariamo nesuderinamumo su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu.
- 9 Taip Teisingumo Teismui buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą byloje, kurioje buvo priimtas 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727). Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad 1973–1999 m. laikotarpiu Jungtinėje Karalystėje taikytos avansinio pelno mokesčio (*advance corporation tax*, toliau – ACT) sistemos kai kurie aspektai buvo nesuderinami su minėtomis laisvėmis.
- 10 Nagrinėdamas vėlesnes bylas dėl tų pačių mokesčių teisės aktų nuostatų, *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* 2003 m. liepos 18 d. Sprendime *Deutsche Morgan Grenfell prieš Inland Revenue Commissioners* ([2003] 4 All ER 645) pirmą kartą pripažino, kad *Kleinwort Benson* tipo ieškiniu galėjo būti siekiama susigrąžinti dėl teisės klaidos sumokėtą mokestį. Iki tol toks ieškinys mokesčių administracijai buvo neįmanomas.

- 11 Šis teismas nusprendė, kad minėtam ieškiniui taikomas senaties terminas yra 1980 m. įstatymo 32 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas senaties terminas, t. y. šešeri metai nuo tos dienos, kai ieškovas sužinojo apie teisės klaidą arba būdamas deramai rūpestingas galėjo apie ją sužinoti.
- 12 2003 m. rugsėjo 8 d. Jungtinės Karalystės vyriausybė paskelbė teisėkūros pasiūlymą dėl ieškinių dėl mokesčių grąžinimo, kai šie mokesčiai buvo sumokėti dėl teisės klaidos. Šis pasiūlymas buvo įgyvendintas 2004 m. birželio 24 d. priimto Finansų įstatymo (*Finance Act 2004*) 320 straipsnyje (toliau – 320 straipsnis).
- 13 Minėtame 320 straipsnyje numatyta:
- „1980 m. [įstatymo] 32 straipsnio 1 dalies c punktas (prailgintas terminas ieškiniui dėl klaidos pareikšti) netaikomas teisės klaidai, susijusiai su apmokestinimo klausimu, kuris priskirtinas *Commissioners* <...> kompetencijai.
- Ši nuostata taikoma ieškiniams, pareikštiems 2003 m. rugsėjo 8 d. ir vėliau.“
- 14 2005 m. vasario 4 d. sprendimu *Court of Appeal (England & Wales)* panaikino minėtą *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* sprendimą *Deutsche Morgan Grenfell prieš Inland Revenue Commissioners*. 2006 m. spalio 25 d. ši *Court of Appeal* sprendimą savo ruožtu panaikino *House of Lords*. *House of Lords* paliko galioti *High Court* sprendimą ir patvirtino, kad norėdami susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį mokesčių mokėtojai galėjo reikšti arba *Woolwich* tipo ieškinį, grindžiamą nepagrįstai reikalauto mokesčio surinkimu, kuriam taikomas šešerių metų senaties terminas, skaičiuojamas nuo mokesčio sumokėjimo dienos, arba *Kleinwort Benson* tipo ieškinį, grindžiamą teisės klaida, kuriam taikomas senaties terminas yra šešeri metai nuo tos dienos, kai ieškovas sužinojo apie teisės klaidą arba būdamas deramai rūpestingas galėjo apie ją sužinoti.
- 15 Po minėto 2006 m. spalio 25 d. *House of Lords* sprendimo Jungtinės Karalystės vyriausybė paprašė Teisingumo Teismo atnaujinti bylos, kurioje priimtas 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753), nagrinėjimą, kad Jungtinė Karalystė galėtų prašyti apriboti šio sprendimo galiojimą laiko atžvilgiu. 2006 m. gruodžio 6 d. Teisingumo Teismas atmetė šį prašymą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant bylą pagal *Test Claimants* Jungtinės Karalystės teismuose pareikštą kolektyvinį ieškinį. Šiuo prašymu tęsiami du ankstesni prašymai, dėl kurių buvo priimti minėtas Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* ir 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11), susiję su Jungtinėje Karalystėje įsteigtoms patronuojančiosioms bendrovėms šioje valstybėje narėje neįsteigtų patronuojamųjų bendrovių išmokėtų dividendų apmokestinimo galima neatitiktimi ESV sutartyje įtvirtintoms pagrindinėms laisvėms, kaip antai SESV 49 straipsnyje numatyta įsisteigimo laisvei ir SESV 63 straipsnyje numatytam laisvam kapitalo judėjimui.
- 17 Bylos, kurias *Supreme Court of the United Kingdom* pasirinko kaip pavyzdines šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą tikslais, susijusios su prašymais grąžinti nepagrįstai sumokėtą ACT, kuriuos pateikė *Aegis* bendrovių grupės (toliau – *Aegis*) nariai. Prašomi grąžinti mokėjimai atlikti daugiau nei prieš šešerius metus iki *Aegis* ieškinio pareiškimo.
- 18 Priėmus minėtą Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* ir minėtą *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* sprendimą *Deutsche Morgan Grenfell prieš Inland Revenue Commissioners*, 2003 m. rugsėjo 8 d. *Aegis* pareiškė *Kleinwort Benson* tipo ieškinį dėl mokesčių grąžinimo ir pareikalavo grąžinti nuo 1973 m. iki 1999 m. nepagrįstai sumokėtas ACT sumas.

- 19 Pagal 1980 m. įstatymo 32 straipsnio 1 dalies c punktą šiam ieškiniui taikomas senaties terminas pradėtas skaičiuoti nuo sužinojimo apie teisės klaidą, dėl kurios buvo sumokėtas mokestis, momento, t. y. šiuo atveju nuo minėto Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* paskelbimo 2001 m. kovo 8 d.
- 20 320 straipsnis lėmė tai, kad 1980 m. įstatymo 32 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas ilgesnis senaties terminas nebuvo taikomas bylose, kuriose siekiama susigrąžinti dėl teisės klaidos sumokėtas sumas, jei ieškinys susijęs su apmokestinimo klausimu, kuris priskirtinas *Commissioners* kompetencijai. Šis 2004 m. birželio 24 d. priimtas straipsnis įsigaliojo atgaline data 2003 m. rugsėjo 8 d., kai buvo paskelbtas pasiūlymas priimti šį straipsnį ir pareikštas *Aegis* ieškinys.
- 21 Savo apeliaciniame skunde, paduotame prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, *Aegis* iš esmės teigė, jog iš 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-62/00, Rink. p. I-6325) aišku, kad 320 straipsnis prieštarauja Sąjungos teisėje numatytiems veiksmingumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principams.
- 22 Anot *Aegis*, šie principai pažeisti, nes dėl to, kad 320 straipsnyje atgaline data ir iš anksto nepranešus buvo numatyta *Kleinwort Benson* tipo ieškiniams skirtą senaties terminą netaikyti ieškiniams dėl teisės klaidos, susijusios su *Commissioners* kompetencijai priskirtu apmokestinimo klausimu, *Aegis* neteko galimybės pareikšti ieškinį, kurį kitu atveju ji būtų pareiškusi per nustatytą terminą, ir taip jai tapo pernelyg sunku arba neįmanoma įgyvendinti pagal Sąjungos teisę jai suteiktas teises.
- 23 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* iš esmės nurodė, kad pagal Sąjungos teisę reikalaujama tik numatyti veiksmingą Sąjungos teisės suteiktų teisių gynimo priemonę. Šis reikalavimas įvykdytas numčius *Woolwich* tipo ieškinį. Jei ši teisių gynimo priemonė tebėra prieinama, neturi reikšmės tai, kad 320 straipsniu panaikintas alternatyviai nacionalinei teisių gynimo priemonei taikomas ilgesnis senaties terminas, siekiant suderinti jį su *Woolwich* tipo ieškiniui taikomu senaties terminu.
- 24 Abejodamas dėl 320 straipsnio suderinamumo su Sąjungos teise, *Supreme Court of the United Kingdom* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Jeigu pagal valstybės narės teisę mokesčių mokėtojas gali pasirinkti vieną iš dviejų alternatyvių ieškinio pagrindų dėl mokesčių, surinktų pažeidžiant SESV 49 ir 63 straipsnius, grąžinimo ir vienam iš šių ieškinio pagrindų taikomas ilgesnis senaties terminas, ar nepažeidžiami veiksmingumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai, jeigu minėta valstybė narė priima teisės aktus, pagal kuriuos minėtas ilgesnis senaties terminas sutrumpinamas apie tai nepranešus ir tai padarius anksčiau, nei viešai paskelbiama apie siūlomus naujuosius teisės aktus?
2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jeigu tuo metu, kai mokesčių mokėtojas pareiškė ieškinį, nurodęs ieškinio pagrindą, kuriam taikomas ilgesnis senaties terminas, tokio ieškinio pagrindo galimybė pagal nacionalinę teisę buvo pripažinta tik: i) neseniai; ii) žemesnės instancijos teismo ir tik vėliau buvo galutinai patvirtinta aukščiausios instancijos teismo?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 25 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę mokesčių mokėtojai gali pasirinkti vieną iš dviejų galimų teisių gynimo priemonių dėl mokesčių, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisę, grąžinimo ir vienai šių

priemonių taikomas ilgesnis senaties terminas, pagal veiksmingumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus draudžiama nacionaliniais teisės aktais sutrumpinti šį terminą atgaline data ir apie tai nepranešus.

- 26 Šiuo klausimu Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad pagal Sąjungos teisę nereikalaujama, jog kiekviena atskira nacionalinėje teisėje numatyta papildoma teisių gynimo priemonė mokesčio permokos grąžinimo srityje atitiktų veiksmingumo principą. Kalbant konkrečiai, iš minėto Sprendimo *Marks & Spencer* išplaukiantys principai netaikomi pagrindinėje byloje. *Kleinwort Benson* tipo ieškiniui numatyto senaties termino netaikymas ieškiniams dėl teisės klaidos, susijusios su apmokestinimo klausimu, neturi jokios įtakos senaties terminui, taikomam *Woolwich* tipo ieškiniui, kuris savaime atitinka veiksmingumo principą ir kurį *Aegis* turėjo teisę pareikšti bet kada, siekdama susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius.
- 27 Jungtinės Karalystės vyriausybė priduria, kad galimybė susigrąžinti dėl teisės klaidos surinktus mokesčius buvo užtikrinta tik minėtu 2006 m. spalio 25 d. *House of Lords* sprendimu, priimtu *Aegis* jau pareiškus ieškinį. Tokiu atveju protingai nuovokūs asmenys negalėtų tikėtis susigrąžinti permokos remdamiesi *Kleinwort Benson* tipo ieškiniui taikomu ilgesniu senaties terminu. Taigi teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai nebuvo pažeisti.
- 28 Tačiau Komisija mano, kad pagrindinė byla labai panaši į bylą, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Marks & Spencer*. Ji teigia, kad net jei *Woolwich* tipo ieškinys savaime yra veiksminga teisių gynimo priemonė, tai nereiškia, kad *Kleinwort Benson* tipo ieškinys gali būti panaikintas atgaline data ir apie tai nepranešus.
- 29 Anot Komisijos, net jei klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms *Kleinwort Benson* tipo ieškinio taikymas apmokestinimo srityje galėjo sukelti diskusijų, mokesčių mokėtojai galėjo pagrįstai manyti, kad teisės klaidos atveju šio ieškinio taikymo sritis neribojama, todėl jį buvo galima reikšti ir apmokestinimo srityje. Dėl šios priežasties 320 straipsniu pažeisti veiksmingumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai. Norint laikytis šių principų reikėjo nustatyti protingą laiko tarpą nuo pasiūlymo priimti 320 straipsnį paskelbimo iki jo įsigaliojimo, kad potencialūs pareiškėjai galėtų apginti savo teises.

Dėl veiksmingumo principo

- 30 Pirmiausia primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas. Taigi valstybė narė iš principo privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius (žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 31 Nesant nacionalinių mokesčių grąžinimo sritį reguliuojančių Sąjungos teisės normų, kiekviena valstybė narė, remdamasi savo proceso autonomijos principu, savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti išsamias ieškinių, skirtų iš Sąjungos teisės kylančių mokesčių mokėtojų teisių apsaugai užtikrinti, pareiškimo procesines taisykles. Valstybės narės veiksmingą šių teisių apsaugą turi užtikrinti kiekvienu atveju (žr. 2013 m. birželio 27 d. Sprendimo *Agrokonsulting*, C-93/12, 35 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 32 Ieškinių, skirtų iš Sąjungos teisės kylančių mokesčių mokėtojų teisių apsaugai užtikrinti, pareiškimo procesinės taisyklės neturi būti mažiau palankios nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas) ir dėl jų naudojimasis Sąjungos teisėje nustatytais teisėmis neturi tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo

principas) (žr., be kita ko, 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Alassini ir kt.*, C-317/08-C-320/08, Rink. p. I-2213, 48 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir minėto Sprendimo *Agrokonsulting* 36 punktą).

- 33 Dėl veiksmingumo principo Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog tai, kad teisinio saugumo, kuriuo saugomas tiek mokesčių mokėtojas, tiek administracija, sumetimais nustatomi protingi terminai ieškiniui pareikšti, kuriuos praleidus ši teisė prarandama, atitinka Sąjungos teisę. Iš tiesų dėl tokių terminų naudojimas Sąjungos teisėje nustatytais teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas. Vis dėlto, kad atliktų savo paskirtį užtikrinti teisinį saugumą, senaties terminas turi būti nustatytas iš anksto (minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 35 ir 39 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).
- 34 Nepagrįstai surinktų nacionalinių mokesčių grąžinimo srityje Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nacionalinėje teisėje įtvirtintas trejų metų naikinamasis terminas, skaičiuojamas nuo ginčijamo mokėjimo dienos, yra pagrįstas (žr. 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Aprile*, C-228/96, Rink. p. I-7141, 19 punktą ir 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Grundig Italiana*, C-255/00, Rink. p. I-8003, 34 punktą). Vadinasi šešerių metų senaties terminas, kaip taikomas *Woolwich* tipo ieškiniui, skaičiuojamas nuo nepagrįsto mokesčių sumokėjimo dienos, savaime yra pagrįstas.
- 35 Veiksmingumo principas taip pat griežtai nedraudžia atgaline data taikyti naujo ieškinio senaties termino, kuris yra trumpesnis ir, galbūt, griežtesnis mokesčių mokėtojams nei anksčiau taikytas terminas, su sąlyga, kad jis taikomas ieškiniams dėl Sąjungos teisei prieštaraujančių nacionalinių mokesčių grąžinimo, kurie dar nepareikšti naujo termino įsigaliojimo momentu, tačiau susiję su sumomis, sumokėtomis galiojant senajam terminui (minėto Sprendimo *Grundig Italiana* 35 punktas).
- 36 Iš tiesų, kadangi nepagrįstai surinktų nacionalinių mokesčių grąžinimo tvarka reglamentuojama nacionalinės teisės, klausimas dėl galimybės tokią tvarką taikyti atgaline data taip pat reglamentuojamas šios teisės su sąlyga, kad šiuo galimu taikymu atgaline data nepažeidžiamas veiksmingumo principas (minėto Sprendimo *Grundig Italiana* 36 punktas).
- 37 Vis dėlto, kaip Teisingumo Teismas nusprendė minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 38 punkte, 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 naujuose teisės aktuose įtvirtinta pereinamojo laikotarpio tvarka, pagal kurią, priėmus šiuos teisės aktus, ginčo šalims suteikiamas pakankamas terminas pateikti grąžinimo prašymus, kuriuos jie turėjo teisę pateikti galiojant ankstesniems teisės aktams. Tokia pereinamojo laikotarpio tvarka būtina, nes šiems prašymams nedelsiant taikant trumpesnę senaties terminą nei prieš tai galiojęs iš kai kurių ginčo šalių atgaline data būtų atimta teisė į kompensaciją arba jie turėtų tik labai trumpą terminą šiai teisei įgyvendinti.
- 38 Vadinas, veiksmingumo principas draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriais atgaline data ir nenustačius pereinamojo laikotarpio tvarkos sutrumpinamas terminas, per kurį galima prašyti grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę sumokėtas sumas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 47 punktą).
- 39 Aplinkybė, kad byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Marks & Spencer*, mokesčio mokėtojas galėjo pasinaudoti tik viena teisių gynimo priemone, o pagrindinėje byloje mokesčių mokėtojas gali naudotis dviem teisių gynimo priemonėmis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamomis aplinkybėmis negali lemti skirtingo rezultato.
- 40 Šiuo atveju reikia išnagrinėti nacionalinės teisės, prieš priimant ginčijamą teisės aktų pakeitimą, mokesčių mokėtojams suteiktas teises ir šio pakeitimo padarinius pagal Sąjungos teisę jiems suteiktos teisės į grąžinimą įgyvendinimui.

- 41 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad iki 320 straipsnio priėmimo mokesčių mokėtojai, siekdami susigrąžinti nepagrįstai surinktus mokesčius, turėjo galimybę inicijuoti teisės klaida grindžiamą bylą pareikšdami *Kleinwort Benson* tipo ieškinį per šešerių metų terminą, skaičiuojamą nuo sužinojimo apie klaidą, dėl kurios mokestis buvo sumokėtas, dienos. Priėmus minėtą straipsnį tokia galimybė iš jų buvo atimta atgaline data ir nenustačius pereinamojo laikotarpio tvarkos, nes šiame straipsnyje numatyta, kad ilgesnis terminas ieškiniui dėl teisės klaidos pareikšti netaikomas teisės klaidai, susijusiai su apmokestinimo klausimu, kuris priskirtinas *Commissioners* kompetencijai. Taigi nuo šiol jų reikalavimas grąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas gali būti pateiktas tik dėl 1997–1999 m. laikotarpio.
- 42 Nors veiksmingumo principas nedraudžia nacionalinės teisės aktais sutrumpinti termino, per kurį galima reikalauti grąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas, ir, kaip matyti iš šio sprendimo 34 punkto, šešerių metų senaties terminas, skaičiuojamas nuo nepagrįsto mokesčių sumokėjimo dienos, savaime yra pagrįstas, pagal šio sprendimo 37 punkte nurodytą teismo praktiką taip pat būtina, kad naujuose teisės aktuose būtų numatyta pereinamojo laikotarpio tvarka, pagal kurią, priėmus šiuos teisės aktus, mokesčių mokėtojams būtų suteiktas pakankamas terminas pateikti prašymus, kuriuos jie turėjo teisę pateikti galiojant ankstesniems teisės aktams.
- 43 Reikalavimo dėl pereinamojo laikotarpio tvarkos neatitinka nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos laikotarpis, per kurį galima pareikšti ieškinius dėl nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo, sutrumpinamas nuo šešerių metų, skaičiuojant nuo sužinojimo apie klaidą, dėl kurios mokestis buvo nepagrįstai sumokėtas, dienos, iki šešerių metų, skaičiuojant nuo mokesčio sumokėjimo dienos, ir numatyta, kad tai taikoma nedelsiant visiems prašymams, pateiktiems po šių teisės aktų priėmimo dienos, taip pat prašymams, pateiktiems tarp šios dienos ir ankstesnės datos, nagrinėjamu atveju atitinkančios pasiūlymo priimti šiuos teisės aktus paskelbimo dieną, kuri yra minėtų teisės aktų įsigaliojimo diena. Dėl tokių teisės aktų praktiškai tampa neįmanoma pasinaudoti mokesčių mokėtojų anksčiau turėta teise susigrąžinti nepagrįstai sumokėtus mokesčius. Vadinas, tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, turi būti pripažinti neatitinkančiais veiksmingumo principo.

Dėl teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų

- 44 Primintina, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, pagal teisinio saugumo principą, iš kurio kildinamas teisėtų lūkesčių apsaugos principas, reikalaujama, kad teisės aktai, kuriais privatiems asmenims sukeliami neigiamų padarinių, būtų aiškūs ir tikslūs, o jų taikymą teisės subjektai galėtų aiškiai numatyti (žr., be kita ko, 2005 m. birželio 7 d. Sprendimo, *VEMW ir kt.*, C-17/03, Rink. p. I-4983, 80 punktą). Kaip priminta šio sprendimo 33 punkte, kad atliktų savo paskirtį užtikrinti teisinį saugumą, senaties terminas turi būti nustatytas iš anksto.
- 45 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą draudžiama keičiant nacionalinės teisės aktus atgaline data atimti iš mokesčio mokėtojo iki šio pakeitimo turėtą teisę susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą).
- 46 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 41 punkto, iki 320 straipsnio priėmimo mokesčių mokėtojai, ketinę reikalauti grąžinti nepagrįstai sumokėtus mokesčius, turėjo teisę pareikšti *Kleinwort Benson* tipo ieškinį nacionaliniuose teismuose ir galėjo tikėtis, kad šie teismai išnagrinės jų ieškinio pagrįstumo klausimą.
- 47 Tačiau priėmus 320 straipsnį ši teisė iš jų buvo atimta atgaline data ir nenustačius pereinamojo laikotarpio tvarkos. Taigi šia nuostata įtvirtintas pakeitimas, neigiamai paveikęs jų padėtį, o jie negalėjo tam pasirengti.

- 48 Darytina išvada, kad tokiu teisės aktų pakeitimu pažeidžiami teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai.
- 49 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę mokesčių mokėtojai gali pasirinkti vieną iš dviejų galimų teisių gynimo priemonių dėl mokesčių, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisę, grąžinimo ir vienai šių priemonių taikomas ilgesnis senaties terminas, pagal veiksmingumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus draudžiama nacionalinės teisės aktais sutrumpinti šį terminą atgaline data ir apie tai nepranešus.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

- 50 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar atsakymui į pirmąjį klausimą turi įtakos aplinkybė, kad tuo metu, kai mokesčių mokėtojas pareiškė ieškinį, galimybė pasinaudoti teisių gynimo priemone, kuriai taikomas ilgesnis senaties terminas, tik neseniai buvo pripažinta žemesnės instancijos teismo ir tik vėliau buvo galutinai patvirtinta aukščiausios instancijos teismo.
- 51 Reikia pažymėti, kad tokios aplinkybės nereikšmingos. Svarbu tai, kad, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms mokesčių mokėtojai pagal nacionalinę teisę turėjo teisę pareikšti ieškinį dėl nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimo, remdamiesi šia teisių gynimo priemone.
- 52 Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti: aplinkybė, kad tuo metu, kai mokesčių mokėtojas pareiškė ieškinį, galimybė pasinaudoti teisių gynimo priemone, kuriai taikomas ilgesnis senaties terminas, tik neseniai buvo pripažinta žemesnės instancijos teismo ir tik vėliau buvo galutinai patvirtinta aukščiausios instancijos teismo, neturi jokios įtakos pateiktam atsakymui į pirmąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 53 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. Tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę mokesčių mokėtojai gali pasirinkti vieną iš dviejų galimų teisių gynimo priemonių dėl mokesčių, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisę, grąžinimo ir vienai šių priemonių taikomas ilgesnis senaties terminas, pagal veiksmingumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principus draudžiama nacionalinės teisės aktais sutrumpinti šį terminą atgaline data ir apie tai nepranešus.**
- 2. Aplinkybė, kad tuo metu, kai mokesčių mokėtojas pareiškė ieškinį, galimybė pasinaudoti teisių gynimo priemone, kuriai taikomas ilgesnis senaties terminas, tik neseniai buvo pripažinta žemesnės instancijos teismo ir tik vėliau buvo galutinai patvirtinta aukščiausios instancijos teismo, neturi jokios įtakos pateiktam atsakymui į pirmąjį klausimą.**

Parašai.