



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gruodžio 20 d.*

(Tekstas ištaisytas 2018 m. sausio 30 d. nutartimi)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 135 straipsnio 1 dalies a punktas – Neapmokestinimas – Pažeidžiant Sąjungos teisę surinkti mokesčiai – PVM permokos grąžinimo kliūtys – ESS 4 straipsnio 3 dalis – Lygiavertiškumo, veiksmingumo ir lojalaus bendradarbiavimo principai – Subjektams suteiktos teisės – Mokestinės prievolės senaties termino pasibaigimas – Teisingumo Teismo sprendimo poveikis – Teisinio saugumo principas“

Byloje C-500/16

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2016 m. gegužės 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. rugsėjo 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Caterpillar Financial Services sp. z o.o.

dalyvaujant

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Rosas, C. Toader (pranešėja), A. Prechal ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorius K. Malacek,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. spalio 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- (Ištaisyta 2018 m. sausio 30 d. nutartimi) *Caterpillar Financial Services sp. z o.o.*, atstovaujamos *doradca podatkowy* M. Szafarowska ir *adwokat* M. Sobońska,
- (Ištaisyta 2018 m. sausio 30 d. nutartimi) *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*, atstovaujamas *radca prawny* J. Kaute ir B. Kołodziej,

* Proceso kalba: lenkų.

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Herrmann, M. Owsiany-Hornung ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtinto lojalaus bendradarbiavimo principo ir veiksmingumo ir lygiavertiškumo principų aiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Caterpillar Financial Services sp. z o.o.* (toliau – *Caterpillar*) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos finansų rūmų direktorius, Lenkija) ginčą dėl to, kad pastarasis atmetė *Caterpillar* prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) permoką, susidariusią dėl Sąjungos teisei prieštaraujančio apmokestinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) IX antraštinėje dalies „Neapmokestinimas PVM“ 3 skyriaus „Kita PVM neapmokestinama veikla“ 135 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

- a) draudimo ir perdraudimo sandorių ir su jais susijusias paslaugas, kuriuos atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai.“

Lenkijos teisė

- 4 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 1997 m. rugpjūčio 29 d. *L'ustawa r. ordynacja podatkowa* (Įstatymas dėl mokesčių kodekso) (1997 m. Dz. U., Nr. 137, pozicija 926, toliau – Mokesčių kodeksas) 70 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokestinės prievolės senaties terminas yra 5 metai, skaičiuojami nuo kalendorinių metų, kuriais pasibaigė mokesčio mokėjimo terminas, pabaigos.

<...>

6. Mokestinės prievolės senaties terminas neprasideda, o jeigu jau prasidėjo, yra sustabdomas dieną, kurią įvyksta šie įvykiai:

<...>

- 2) pareiškiamas ieškinys administraciniame teisme dėl sprendimo, susijusio su tokia prievole;

<...>“

5 Mokesčių kodekso 72 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Permoka“ laikoma:

1) permokėto arba nepagrįstai sumokėto mokesčio suma;

<...>“

6 Šio kodekso 74 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Jeigu permoka susidarė dėl *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas, Lenkija) arba Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo, o mokesčių mokėtojas, kurio mokestinė prievolė atsirado <...> 21 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta tvarka, pateikė vieną iš 73 straipsnio 2 dalyje nurodytų deklaracijų arba kitą deklaraciją, iš kurios matyti mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas nurodo permokos sumą prašyme ją grąžinti ir kartu pateikia pataisytą deklaraciją.“

7 Minėto kodekso 75 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo ginčija mokėtojo atliktą atskaitymą arba atskaityto mokesčio sumą, jis gali pateikti prašymą dėl permokos konstatavimo.“

8 To paties kodekso 77 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Permoka grąžinama per toliau nurodytą laikotarpį:

<...>

2) per 30 dienų, skaičiuojant nuo sprendimo, kuriuo konstatuojama permoka arba nustatoma permokos suma, priėmimo dienos;<...>

4) per 30 dienų nuo 74 straipsnyje nurodyto prašymo pateikimo dienos;

<...>“

9 Mokesčių kodekso 79 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Teisė pateikti prašymą dėl permokos konstatavimo išnyksta suėjus mokestinės prievolės senaties terminui, nebent mokesčių teisės aktuose numatytas kitoks mokesčio grąžinimo būdas.“

10 Šio reglamento 80 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Teisė į mokesčio permokos grąžinimą išnyksta praėjus 5 metų laikotarpiui, skaičiuojamam nuo kalendorinių metų, kuriais pasibaigė permokos grąžinimo terminas, pabaigos.“

11 Minėto kodekso 81 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu kitose nuostatose nenustatyta kitaip, apmokestinamieji asmenys, mokėtojai ir gavėjai gali pateikti anksčiau pateiktą deklaraciją.“

12 To paties kodekso 240 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Priėmus galutinį sprendimą, procedūra atnaujinama, jeigu įvykdomos šios sąlygos:

<...>

11) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas turi įtakos priimto sprendimo turiniui.“

- 13 Iš dalies pakeisto Mokesčių kodekso, kuris įsigaliojo 2016 m. sausio 1 d., 79 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Teisė pateikti prašymą dėl permokos konstatavimo ir prašymą dėl permokos grąžinimo išnyksta suėjus mokestinės prievolės senaties terminui, nebent mokesčių teisės aktuose numatytas kitoks mokesčio grąžinimo būdas.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 14 Pagal Lenkijos teisę įsteigta bendrovė *Caterpillar*, kuri, kaip finansinės nuomos davėja, vykdydama savo ekonominę veiklą sudarė finansinės nuomos sutarčių, siūlo finansinės nuomos gavėjams galimybę įsigyti draudimą, susijusį su turtu, kuris yra finansinės nuomos sutarties dalykas.
- 15 Finansinės nuomos gavėjams pareiškus norą pasinaudoti šia galimybe, *Caterpillar* sudaro draudimo sutartis su draudimo bendrove ir pirmoji bendrovė prisiima visas su sutarties sudarymu susijusias išlaidas, tačiau sąskaitas faktūras finansinės nuomos gavėjams išrašo dėl draudimo įmokų be jokios papildomos maržos. Sąskaitose faktūrose finansinės nuomos gavėjams *Caterpillar* neapmokestino šių draudimo įmokų PVM.
- 16 Po to, kai buvo priimtas 2010 m. lapkričio 8 d. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) sprendimas, kuriame jis nusprendė, kad finansinės nuomos paslaugas teikiantys ūkio subjektai turi į šių paslaugų apmokestinamąją vertę įtraukti draudimo išlaidas, susijusias su turto, dėl kurio sudaryta finansinės nuomos sutartis, ir kai *Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej* (Mokesčių inspekcijos direktorius, Lenkija) pranešė *Caterpillar*, kad bus atliekamas mokestinis patikrinimas už laikotarpį nuo 2005 m. gruodžio mėn. iki 2006 m. gruodžio mėn., ji pateikė pataisytas sąskaitas faktūras, kuriose buvo nurodytos sumos, susijusios su mokesčio nepriemokomis ir delspinigiais, ir 2010 m. gruodžio 30 d. ji sumokėjo PVM už atitinkamas draudimo įmokas.
- 17 Po 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15), kuris buvo priimtas *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) kreipusis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą byloje dėl Lenkijos mokesčių administratoriaus atsisakymo neapmokestinti PVM operacijų, kurias sudarė turto, dėl kurio sudaryta finansinės nuomos sutartis, draudimo teikimas, 2013 m. kovo 11 d. *Caterpillar* paprašė *Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie* (Varšuvos Mazovijos rajono II mokesčių administratoriaus skyriaus direktorius, Lenkija) grąžinti PVM permoką už laikotarpį nuo 2005 m. gruodžio mėn. iki 2011 m. gruodžio mėn.
- 18 2013 m. balandžio 11 d. sprendimu Varšuvos Mazovijos rajono II mokesčių administratoriaus skyriaus direktorius atsisakė pradėti PVM permokos grąžinimo procedūrą dėl kai kurių laikotarpio nuo 2005 m. gruodžio mėn. iki 2007 m. lapkričio mėn., nes pasibaigė Mokesčių kodekso 70 straipsnio 1 dalyje nurodytas senaties terminas. Vis dėlto jis grąžino PVM permoką už laikotarpį nuo 2007 m. gruodžio mėn. iki 2011 m. gruodžio mėn.
- 19 Direktorius gautą skundą dėl Varšuvos Mazovijos rajono II mokesčių administratoriaus skyriaus direktoriaus sprendimo patvirtino. Šio sprendimo motyvuose direktorius nurodė, kad mokestinės prievolės, susijusios su PVM už laikotarpius, nurodytus *Caterpillar* prašyme dėl PVM permokos grąžinimo, senaties terminas baigėsi 2011 m. gruodžio 31 d. (kiek tai buvo susiję su prašyme nurodytais 2005 ir 2006 m. mėnesiais) ir 2012 m. gruodžio 31 d. (kiek tai buvo susiję su prašyme nurodytais 2007 m. mėnesiais).

- 20 Dėl sprendimo pareikštame ieškinyje *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) *Caterpillar* iš esmės rėmėsi neteisingu Mokesčių kodekso 74 straipsnio, Lenkijos Konstitucijos 9 straipsnio ir ESS 4 straipsnio 3 dalies aiškinimu.
- 21 2014 m. rugsėjo 10 d. sprendimu šis teismas panaikino direktoriaus sprendimą, nes mokesčių administratorius turėjo priimti ne sprendimą atsisakyti pradėti grąžinimo procedūrą, o sprendimą atsisakyti grąžinti PVM permoką. Dėl esmės *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) nusprendė, kad *Caterpillar* negalėjo pagrįstai prašyti grąžinti PVM permokos, remdamasi Mokesčių kodekso 74 straipsniu, suėjus 5 metų mokestinės prievolės senaties terminui, numatytam minėto kodekso 70 straipsnio 1 dalyje. Šis teismas taip pat nusprendė, kad šis senaties terminas neprieštaravo Sąjungos teisės veiksmingumo principui.
- 22 *Caterpillar* ir direktorius pateikė apeliacinius skundus dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas).
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo vertinimu, atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją, Mokesčių kodekso 79 straipsnio 2 dalyje, siejamoje su šio kodekso 70 straipsnio 1 dalimi, įtvirtintas 5 metų senaties terminas nepagrįstai sumokėtam PVM grąžinti iš esmės negali būti pripažintas prieštaraujančiu veiksmingumo principui.
- 24 Vis dėlto, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo, Lenkijos teisėje nenumatyta jokie teisinio pagrindo, kuriuo remdamasis subjektas, kuris rėmėsi valstybės organais ir manė, kad mokestis yra mokėtinas, galėtų susigrąžinti mokesčių institucijų pažeidžiant Sąjungos teisę surinktą mokesčių pasibaigus senaties terminui pateikti tokį prašymą dėl grąžinimo.
- 25 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal ESS 4 straipsnio 3 dalyje išreikštus veiksmingumo, lojalaus bendradarbiavimo ir lygiavertiškumo principus arba kuri nors kitą atitinkamą Sąjungos teisėje numatytą principą, atsižvelgiant į 2013 m. sausio 17 d. Sprendime *BGŻ Leasing* [(C-224/11, EU:C:2013:15)] Teisingumo Teismo pateiktą išaiškinimą, PVM srityje draudžiamos tokios nacionalinės nuostatos arba praktika, pagal kurias neįmanoma grąžinti permokos, atsiradusios surinkus mokėtiną PVM pažeidžiant Sąjungos teisę, kai dėl šalies valdžios institucijų veiksmų apmokestinamasis asmuo galėjo pasinaudoti savo teisėmis tik suėjus mokestinės prievolės senaties terminui?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 26 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai, siejami su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamas nacionalinės teisės aktas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį galima atmesti prašymą grąžinti PVM permoką, kai apmokestinamasis asmuo pateikia šį prašymą suėjus 5 metų senaties terminui, nors pasibaigus šiam terminui Teisingumo Teismas nusprendė, jog PVM, dėl kurio pateiktas prašymas dėl grąžinimo, nereikėjo mokėti.
- 27 Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda šį klausimą būtent atsižvelgdamas į tokias aplinkybes, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai apmokestinamas asmuo nurodo, jog jis sumokėjo šią permoką tik atsižvelgdamas į aukščiausiojo nacionalinio teismo jurisprudenciją, priimtą iki 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15) priėmimo, ir į gresiantį kompetentingos mokesčių institucijos patikrinimą.

- 28 Iš pradžių reikia priminti, kad valstybės narės, be kita ko, pagal lojalaus bendradarbiavimo principą, nurodytą ESS 4 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje, turi užtikrinti, kad atitinkamoje jų teritorijoje būtų taikoma Sąjungos teisė ir būtų jos laikomasi, ir kad pagal ESS 4 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą valstybės narės imasi visų bendrųjų ar konkrečių priemonių, jog užtikrintų išipareigojimų pagal Sutartis ar Sąjungos institucijų aktus vykdymą (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *The Trustees of the BT Pension Scheme*, C-628/15, EU:C:2017:687, 47 punktą).
- 29 2013 m. sausio 17 d. Sprendime *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15) Teisingumo Teismas, aiškindamas PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, nusprendė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuspręsti, ar atsižvelgiant į ypatingas bylos, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, aplinkybes turto, kuris yra finansinės nuomos sutarties dalykas, draudimo paslaugų teikimas ir pačios finansinės nuomos paslaugų teikimas yra tiek susiję, kad turi būti laikomi vienu teikimu, ar, priešingai, jie yra savarankiški teikimai. Jeigu šie paslaugų teikimai laikomi atskirais teikimais, Teisingumo Teismas, aiškindamas PVM direktyvos 28 straipsnį ir 135 straipsnio 1 dalies a punktą, nusprendė, kad, kai finansinės nuomos davėjas pats apdraudžia turtą, kuris yra finansinės nuomos sutarties dalykas, ir tiksliai draudimo išlaidas nurodo gavėjui išrašomoje sąskaitoje faktūroje, toks sandoris yra neapmokestinamas PVM tokiais aplinkybėmis, kokios buvo nagrinėtos minėtoje byloje.
- 30 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, Teisingumo Teismui paskelbus šį sprendimą, Lenkijos mokesčių administratorius atsisakė pradėti PVM permokos už laikotarpį nuo 2005 m. gruodžio mėn. iki 2007 m. lapkričio mėn. grąžinimo procedūrą, nes baigėsi Mokesčių kodekso 70 straipsnio 1 dalyje nurodytas 5 metų senaties terminas. Nors ieškovė pagrindinėje byloje ginčija senaties termino taikymą prašymams dėl PVM permokos grąžinimo, vis dėlto iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad minėtas terminas, numatytas Mokesčių kodekso 70 straipsnio 1 dalyje, turi būti taikomas, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo, atsižvelgiant į šio kodekso 79 straipsnio 2 dalį, todėl jis taikomas minėtiems prašymams dėl grąžinimo.
- 31 Pirma, dėl sprendimo, priimto remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą, poveikio pažymėtina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Sąjungos teisės normos išaiškinimu, kuri Teisingumo Teismas pateikia pagal SESV 267 straipsnio jam suteiktus įgaliojimus, paaiškinama ir pririnkus patikslinama šios normos reikšmė ir apimtis, kaip ji turi arba turėjo būti suprasta ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Vadinas, taip išaiškinta norma gali ir turi būti teismo taikoma tiems teisiniams santykiams, kurie atsirado ir buvo užmegzti prieš paskelbiant sprendimą dėl prašymo išaiškinti, jei, be to, įvykdytos sąlygos, leidžiančios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškinį dėl šios normos taikymo (2015 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, 53 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 32 Iš tiesų Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais ir taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Sąjungos teisės sistemos dalis, gali apriboti galimybę remtis jo išaiškinta norma (2015 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, 54 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 33 Taigi reikia konstatuoti, kad Teisingumo Teismas neapribojo 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15) poveikio laiko atžvilgiu.
- 34 Darytina išvada, kad nuostatos, kurias Teisingumo Teismas išaiškino minėtame sprendime, turi iš esmės būti suprantamos ir taikomos pagal šį išaiškinimą nuo jų įsigaliojimo dienos.
- 35 Antra, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės normas valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kurių išaiškinimą pateikė Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas. Taigi valstybė narė iš principo privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius (2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Lady & Kid ir kt.*, C-398/09, EU:C:2011:540, 17 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

- 36 Vis dėlto Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad nepagrįstai sumokėtų mokesčių grąžinimo klausimas skirtingose valstybėse narėse ir net tos pačios valstybės viduje yra sprendžiamas skirtingai – atsižvelgiant į įvairias tokių mokesčių ir rinkliavų rūšis. Tam tikrais atvejais tokio pobūdžio prieštaravimams ir prašymams pateikiant skundus mokesčių administratoriui ar pareiškiant ieškinį taikomi įstatymo nustatyti procedūriniai reikalavimai ir terminai. Kai kuriais atvejais ieškiniai dėl nepagrįstai sumokėtų mokesčių grąžinimo turi būti pareiškiama bendros kompetencijos teismuose, visų pirma, kaip ieškiniai dėl nepagrįstai sumokėtų sumų susigrąžinimo; šie ieškiniai gali būti pareikšti per daugiau ar mažiau ilgesnį terminą, o kai kuriais atvejais – per bendrojoje teisėje nustatytą senaties terminą (2004 m. birželio 17 d. Sprendimo *Recheio – Cash & Carry*, C-30/02, EU:C:2004:373, 16 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 37 Taigi nesant suderintų nuostatų, reglamentuojančių mokesčių, sumokėtų pažeidžiant Sąjungos teisę, grąžinimą, valstybės narės išsaugo teisę taikyti jų vidaus teisės sistemoje numatytas procedūrinės taisyklės, būtent reglamentuojančias naikinamuosius terminus, laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 34 punktas).
- 38 Siekiant patikrinti, ar lygiavertiškumo principo buvo laikomasi pagrindinėje byloje, reikia išnagrinėti, ar, be tokios senaties taisyklės, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri taikoma ieškiniams pagal nacionalinę teisę, skirtiems tokių teisės subjektų teisių, kylančių iš Sąjungos teisės, apsaugai užtikrinti, egzistuoja senaties taisyklė, kuri taikoma ieškiniams pagal nacionalinę teisę, ir, ar atsižvelgiant į jų tikslą ir esminius elementus, dvi taisyklės gali būti laikomos panašiomis (2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 20 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 39 Kaip matyti iš Lenkijos vyriausybės rašytinių pastabų ir per posėdį Teisingumo Teisme pateiktų direktoriaus pastabų, kurių neginčijo ieškovė pagrindinėje byloje, Lenkijoje vienodai taikomos tos pačios taisyklės prašymams grąžinti permoką, pateiktiems pagal nacionalinę teisę siekiant užtikrinti teises, kurias subjektai grindžia Sąjungos teise, ar pateiktiems vidaus teisėms užtikrinti. Kadangi Mokesčių kodekse nenustatyta jokios specialios nuostatos, kuri būtų taikoma vienos ar kitos rūšies prašymams, Mokesčių kodekso 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta taisyklė dėl senaties termino yra taikoma šių abiejų rūšių prašymams.
- 40 Taigi ši taisyklė dėl senaties termino taip pat taikoma prašymams, grindžiamiems vidaus teise, ir prašymams, skirtiems teisėms, kurias subjektai grindžia Sąjungos teise, užtikrinti, todėl negalima laikyti, kad ji pažeidžia lygiavertiškumo principą.
- 41 Dėl veiksmingumo principo primintina, kad kiekvienu atveju valstybės narės privalo užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisėje įtvirtintų teisių apsaugą, ypač kad dėl valstybių narių mokesčių institucijų Sąjungos teisės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas ar pernelyg sudėtingas (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 32 punktą ir 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *The Trustees of the BT Pension Scheme*, C-628/15, EU:C:2017:687, 59 punktą).
- 42 Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog tai, kad teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti, atitinka Sąjungos teisę, net jei suėjus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 36 punktą). Pavyzdžiui, trejų metų senaties terminas (2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 28 punktas) arba dvejų metų senaties terminas (2011 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-427/10, EU:C:2011:844, 25 punktas) buvo pripažinti atitinkantys veiksmingumo principą.

- 43 Taigi Mokesčių kodekso 70 straipsnio 1 dalyje nurodytas 5 metų senaties terminas *a fortiori* turi būti iš esmės laikomas atitinkančiu veiksmingumo principą tiek, kiek juo kiekvienam pakankamai rūpestingam apmokestinamajam asmeniui suteikiama galimybė tinkamai remtis Sąjungos teisės sistemos suteiktomis teisėmis.
- 44 Dėl lojalaus bendradarbiavimo principo, kuris įtvirtintas ESS 4 straipsnio 3 dalyje, reikia konstatuoti, kad, kai nacionaliniame mokesčių kodekse nustatyta taisyklė dėl senaties termino atitinka lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, ji negali būti laikoma pažeidžiančia lojalaus bendradarbiavimo principą. Iš tiesų šiomis aplinkybėmis negalima teigti, kad atitinkama valstybė narė, taikydama šia taisyklę dėl senaties termino, kelia grėsmę Sąjungos tikslams.
- 45 Trečia, primintina, kad, anot Teisingumo Teismo, pagal Sąjungos teisę nacionalinės valdžios institucijoms draudžiama remtis protingo senaties termino pasibaigimu, tik jeigu dėl jų elgesio, egzistuojant naikinamosios senaties terminui, iš asmens buvo visiškai atimta galimybė pasinaudoti teisėmis nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 51 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 46 Taigi reikia išnagrinėti, ar tokiais aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, gali būti laikoma, kad iš apmokestinamojo asmens buvo visiškai atimta galimybė pasinaudoti teisėmis nacionaliniuose teismuose.
- 47 Šiuo klausimu tam, kad įrodytų, jog buvo atimta galimybė pasinaudoti savo teisėmis, *Caterpillar* remiasi, pirma, *Naczelný Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) sprendimu byloje, kurioje ji nebuvo šalis, ir, antra, mokesčių inspekcijos direktoriaus pranešimu *Caterpillar*, kad ketinama atlikti mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2005 m. gruodžio mėn. iki 2006 m. gruodžio mėn.
- 48 Per posėdį Teisingumo Teisme *Caterpillar* teigė, kad ji nusprendė sumokėti mokesčių administratoriui sumas, kurios sudaro mokesčio nepriemoką, dėl Lenkijos aukščiausios instancijos teismo sprendimo, kuris jai buvo nepalankus, ir dėl kartu gauto pranešimo apie ketinamą atlikti mokestinį patikrinimą. *Caterpillar* teigė, kad ji buvo įsitikinusi, jog šiomis aplinkybėmis yra „beprasmiška“ įrodinėti tai, kad PVM rinkimas už draudimo, susijusio su finansinės nuomos sutartimis, išlaidas neatitinka Sąjungos teisės.
- 49 Vis dėlto subjektyvus įsitikinimas, kad nėra kito kelio, kaip sumokėti PVM už draudimo, susijusio su finansinės nuomos sutartimis, išlaidas, negali būti prilyginamas objektyviam negalėjimui kitaip elgtis.
- 50 Nagrinėjamu atveju *Caterpillar* iš tiesų galėjo atsisakyti mokėti PVM permoką, nes ji iš pradžių manė, kad šios draudimo išlaidos yra neapmokestinamos PVM, ir ginčyti nurodymą sumokėti šį mokestį teisme arba sumokėti mokesčio nepriemoką ir kreiptis į nacionalinį teismą, kad būtų grąžintos neteisėtai gautos sumos, ir nelaukti, kol Teisingumo Teismas išaiškins PVM direktyvos nuostatas. Taigi reikia konstatuoti, kad *Caterpillar* nepasinaudojo jokia iš šių galimybių.
- 51 Darytina išvada, kad remiantis tuo, jog 2013 m. sausio 17 d. Sprendimas *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15) buvo paskelbtas pasibaigus Mokesčio kodekso 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtintam senaties terminui, negalima daryti išvados, kad ieškovė pagrindinėje byloje negalėjo pasinaudoti savo teisėmis iki šio termino pabaigos.
- 52 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai, siejami su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalinės teisės aktas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį galima atmesti prašymą grąžinti PVM permoką, kai apmokestinamasis asmuo pateikia šį prašymą suėjus 5 metų senaties terminui, nors pasibaigus šiam terminui Teisingumo Teismas nusprendė, jog PVM, dėl kurio pateiktas prašymas dėl grąžinimo, nereikėjo mokėti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 53 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai, siejami su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalinės teisės aktas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį galima atmesti prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokesčio permoką, kai apmokestinamasis asmuo pateikia šį prašymą suėjus 5 metų senaties terminui, nors pasibaigus šiam terminui Teisingumo Teismas nusprendė, jog pridėtinės vertės mokesčio, dėl kurio pateiktas prašymas dėl grąžinimo, nereikėjo mokėti.

Parašai.