

62016CJ0500

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gruodžio 20 d. (*1)

„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. Ilešis, teisėjai A. Rosas, C. Toader (pranešėja), A. Prechal ir E. Jarašinas,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorius K. Malacek,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Caterpillar Financial Services sp. z o.o., atstovaujamos M. Szafarowska, radca prawny, ir M. Sobońska, adwokat,

–

Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szaadzińska,

–

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 tvirtinto 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 rėmų direktorius, Lenkija) giną dėl to, kad pastarasis atmetė Caterpillar prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) permoką, susidariusi dėl Sjungos teisei prieštaraujančio apmokestinimo.

Teisinis pagrindas

Sjungos 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

Pagrindinis bylos faktinis aplinkybės taikytinos redakcijos 1997 m. rugpjūčio 29 d. 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 kalendorinio metų, kuriais pasibaigė mokesčio mokėjimo terminas, pabaigos.

<...>

6. Mokestinės prievolės senaties terminas neprasideda, o jeigu jau prasidėjo, yra sustabdomas diena, kurių vyksta šie vykiai:

<...>

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 Trybuna? 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 į 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 kalendorinio metų, kuriais pasibaigė permokos grąžinimo terminas, pabaigos.“

11

Minuto kodekso 81 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

12

To paties kodekso 240 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Priėmus galutiną 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 steigta bendrovė Caterpillar, kuri, kaip finansinės nuomos davėja, vykdydama savo ekonominę veiklą sudarė finansinės nuomos sutartį, siūlo finansinės nuomos gavėjams galimybę įsigyti draudimą, susijusį su turtu, kuris yra finansinės nuomos sutarties dalykas.

15

Finansin?s nuomos gav?jams parei?kus nor? pasinaudoti ?ia galimybe, Caterpillar sudaro draudimo sutartis su draudimo bendrove ir pirmoji bendrov? prisiima visas su sutarties sudarymu susijusias i?laidas, ta?iau s?skaitas fakt?ras finansin?s nuomos gav?jams i?ra?o d?l draudimo ?mok? be jokios papildomos mar?os. S?skaitose fakt?rose finansin?s nuomos gav?jams Caterpillar neapmokestino ?i? draudimo ?mok? PVM.

16

Po to, kai buvo priimtas 2010 m. lapkri?io 8 d. Naczelny S?d Administracyjny (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) sprendimas, kuriame jis nusprend?, kad finansin?s nuomos paslaugas teikiantys ?kio subjektai turi ? ?i? paslaug? apmokestinam?j? vert? ?traukti draudimo i?laidas, susijusias su turto, d?l kurio sudaryta finansin?s nuomos sutartis, ir kai Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (Mokes?i? inspekcijos direktorius, Lenkija) prane? Caterpillar, kad bus atliekamas mokestinis patikrinimas u? laikotarp? nuo 2005 m. gruod?io m?n. iki 2006 m. gruod?io m?n., ji pateik? pataisytas s?skaitas fakt?ras, kuriose buvo nurodytos sumos, susijusios su mokes?io nepriemokomis ir delspinigiais, ir 2010 m. gruod?io 30 d. ji sumok?jo PVM u? atitinkamas draudimo ?mokas.

17

Po 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), kuris buvo priimtas Naczelny S?d Administracyjny (Vyriausiasis administracinis teismas) kreipusis ? Teisingumo Teism? su pra?ymu priimti prejudicin? sprendim? byloje d?l Lenkijos mokes?i? administratoriaus atsisakymo neapmokestinti PVM operacij?, kurias sudar? turto, d?l kurio sudaryta finansin?s nuomos sutartis, draudimo teikimas, 2013 m. kovo 11 d. Caterpillar papra? Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urz?du Skarbowego w Warszawie (Var?uvos Mazovijos rajono II mokes?i? administratoriaus skyriaus direktorius, Lenkija) gr?žinti PVM permok? u? laikotarp? nuo 2005 m. gruod?io m?n. iki 2011 m. gruod?io m?n.

18

2013 m. baland?io 11 d. sprendimu Var?uvos Mazovijos rajono II mokes?i? administratoriaus skyriaus direktorius atsisak? prad?ti PVM permokos gr?žinimo proced?r? d?l kai kuri? laikotarpio nuo 2005 m. gruod?io m?n. iki 2007 m. lapkri?io m?n., nes pasibaig? Mokes?i? kodekso 70 straipsnio 1 dalyje nurodytas senaties terminas. Vis d?lto jis gr?žino PVM permok? u? laikotarp? nuo 2007 m. gruod?io m?n. iki 2011 m. gruod?io m?n.

19

Direktorius gaut? skund? d?l Var?uvos Mazovijos rajono II mokes?i? administratoriaus skyriaus direktoriaus sprendimo patvirtino. ?io sprendimo motyvuose direktorius nurod?, kad mokestin?s prievol?s, susijusios su PVM u? laikotarpius, nurodytus Caterpillar pra?yme d?l PVM permokos gr?žinimo, senaties terminas baig?si 2011 m. gruod?io 31 d. (kiek tai buvo susij? su pra?yme nurodytais 2005 ir 2006 m. m?nesiais) ir 2012 m. gruod?io 31 d. (kiek tai buvo susij? su pra?yme nurodytais 2007 m. m?nesiais).

20

D?l sprendimo pareik?stame ie?kinyje Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (Var?uvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) Caterpillar i? esm?s r?m?si neteisingu Mokes?i? kodekso 74 straipsnio, Lenkijos Konstitucijos 9 straipsnio ir ESS 4 straipsnio 3 dalies ai?kinimu.

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, tvirtintas 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 mokestį 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 kurį nors kitą atitinkamą Sąjungos teisėje numatytą principą, atsižvelgiant į 2013 m. sausio 17 d. Sprendime BG 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 pagrindinis 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

nusprend?, jog PVM, d?l kurio pateiktas prašymas d?l gr?žinimo, nereik?jo mok?ti.

27

Be to, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas užduoda š? klausim? b?tent atsižvelgdamas ? tokias aplinkybes, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kai apmokestinamas asmuo nurodo, jog jis sumok?jo šį permok? tik atsižvelgdamas ? aukš?iausiojo nacionalinio teismo jurisprudencij?, priimt? iki 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15) pri?mimo, ir ? gresiant? kompetentingos mokes?i? institucijos patikrinim?.

28

Iš pradži? reikia priminti, kad valstyb?s nar?s, be kita ko, pagal lojalaus bendradarbiavimo princip?, nurodyt? ESS 4 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje, turi užtikrinti, kad atitinkamoje j? teritorijoje b?t? taikoma S?jungos teis? ir b?t? jos laikomasi, ir kad pagal ESS 4 straipsnio 3 dalies antr? pastraip? valstyb?s nar?s imasi vis? bendr?j? ar konkre?i? priemoni?, jog užtikrint? ?sipareigojim? pagal Sutartis ar S?jungos institucij? aktus vykdyt? (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo The Trustees of the BT Pension Scheme, C?628/15, EU:C:2017:687, 47 punkt?).

29

2013 m. sausio 17 d. Sprendime BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15) Teisingumo Teismas, aiškindamas PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, nusprend?, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nuspr?sti, ar atsižvelgiant ? ypatingas bylos, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, aplinkybes turto, kuris yra finansin?s nuomos sutarties dalykas, draudimo paslaug? teikimas ir pa?ios finansin?s nuomos paslaug? teikimas yra tiek susij?, kad turi b?ti laikomi vienu teikimu, ar, priešingai, jie yra savarankiški teikimai. Jeigu šie paslaug? teikimai laikomi atskirais teikimais, Teisingumo Teismas, aiškindamas PVM direktyvos 28 straipsn? ir 135 straipsnio 1 dalies a punkt?, nusprend?, kad, kai finansin?s nuomos dav?jas pats apdraudžia turt?, kuris yra finansin?s nuomos sutarties dalykas, ir tiksliai draudimo išlaidas nurodo gav?jui išrašomoje s?skaitoje fakt?roje, toks sandoris yra neapmokestinamas PVM tokiomis aplinkyb?mis, kokios buvo nagrin?tos min?toje byloje.

30

Nagrin?jamu atveju, kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, Teisingumo Teismui paskelbus š? sprendim?, Lenkijos mokes?i? administratorius atsisak? prad?ti PVM permokos už laikotarp? nuo 2005 m. gruodžio m?n. iki 2007 m. lapkri?io m?n. gr?žinimo proced?r?, nes baig?si Mokes?i? kodekso 70 straipsnio 1 dalyje nurodytas 5 met? senaties terminas. Nors ieškov? pagrindin?je byloje gin?ija senaties termino taikym? prašymams d?l PVM permokos gr?žinimo, vis d?lto iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad min?tas terminas, numatytas Mokes?i? kodekso 70 straipsnio 1 dalyje, turi b?ti taikomas, anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, atsižvelgiant ? šio kodekso 79 straipsnio 2 dal?, tod?l jis taikomas min?tiems prašymams d?l gr?žinimo.

31

Pirma, d?l sprendimo, priimto remiantis prašymu priimti prejudicin? sprendim?, poveikio pažym?tina, kad pagal suformuot? jurisprudencij? S?jungos teis?s normos išaiškinimu, kur? Teisingumo Teismas pateikia pagal SESV 267 straipsnio jam suteiktus ?galiojimus, paaiškinama ir prireikus patikslinama šios normos reikšm? ir apimtis, kaip ji turi arba tur?jo b?ti suprata ir

taikoma nuo įsigaliojimo momento. Vadinasi, 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 BG 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 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 suteikiamą teisę pasekmę 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 sumokėti mokesčiai 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 pareiškiami 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 į vidaus teisės sistemoje numatytas procedūrines taisykles, būtą 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).

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).

Kaip matyti iš Lenkijos vyriausybės rašytinių pastabų ir per posėdį Teisingumo Teisme pateiktų direktoriaus pastabų, kurių neginėjo ieškovų 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 teisėmis užtikrinti. Kadangi Mokesčių kodekse nenustatyta jokios specialios nuostatos, kuri būtų taikoma vienos ar kitos rūšies prašymams, Mokesčių kodekso 70 straipsnio 1 dalyje tvirtinta taisyklė dėl senaties termino yra taikoma šių abiejų rūšių prašymams.

Taigi ši taisyklė dėl senaties termino taip pat taikoma prašymams, grindžiamiems vidaus teise, ir prašymams, skirtiems teisėmis, kurias subjektai grindžia Sąjungos teise, užtikrinti, todėl negalima laikyti, kad ji pažeidžia lygiavertiškumo principą.

Dėl veiksmingumo principo primintina, kad kiekvienu atveju valstybės narės privalo užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisėje tvirtintų 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).

Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog tai, kad teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtojų, 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.

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 tvirtintas 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 teisės nacionalinės valdžios institucijoms draudžiama remtis protingo senaties termino pasibaigimu, tik jeigu dėl jo elgesio, egzistuojant naikinamosios senaties terminui, iš asmens buvo visiškai atimta galimybė pasinaudoti teisėmis nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Qbeef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 51 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

46

Taigi reikia išnagrinėti, ar tokiomis 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 parodyti, jog buvo atimta galimybė pasinaudoti savo teisėmis, Caterpillar remiasi, pirma, Naczelny 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 mokesčių 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“ rodinėti 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 ginėti nurodymą sumokėti šį mokestį teisme arba sumokėti mokesčių 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.

Darytina išvada, kad remiantis tuo, jog 2013 m. sausio 17 d. Sprendimas BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15) buvo paskelbtas pasibaigus Mokes?io kodekso 70 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintam senaties terminui, negalima daryti išvados, kad ieškov? pagrindin?je byloje negal?jo pasinaudoti savo teis?mis iki šio termino pabaigos.

Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai, siejami su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalin?s teis?s aktas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? galima atmesti prašym? gr?žinti PVM permok?, kai apmokestinamasis asmuo pateikia š? prašym? su?jus 5 met? senaties terminui, nors pasibaigus šiam terminui Teisingumo Teismas nusprend?, jog PVM, d?l kurio pateiktas prašymas d?l gr?žinimo, nereik?jo mok?ti.

D?l bylin?jimosi išlaid?

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai, siejami su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamas nacionalin?s teis?s aktas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? galima atmesti prašym? gr?žinti prid?tin?s vert?s mokes?io permok?, kai apmokestinamasis asmuo pateikia š? prašym? su?jus 5 met? senaties terminui, nors pasibaigus šiam terminui Teisingumo Teismas nusprend?, jog prid?tin?s vert?s mokes?io, d?l kurio pateiktas prašymas d?l gr?žinimo, nereik?jo mok?ti.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: lenk?.