Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 20 grudnia 2017 r.*

[Tekst sprostowany postanowieniem z dnia 30 stycznia 2018 r.]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 135 ust. 1 lit. a) – Zwolnienia – Podatki pobrane z naruszeniem prawa Unii – Przeszkody w zwrocie nadpłaty VAT – Artykuł 4 ust. 3 TUE – Zasady równoważności, skuteczności i lojalnej współpracy – Prawa przyznane jednostkom – Upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – Skutki wyroku Trybunału – Zasada pewności prawa

W sprawie C-500/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 19 maja 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 września 2016 r., w postępowaniu:

Caterpillar Financial Services sp. z o.o.

przy udziale:

Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, A. Rosas, C. Toader (sprawozdawca), A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: K. Malacek,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 października 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– [sprostowany postanowieniem z dnia 30 stycznia 2018 r.] w imieniu Caterpillar Financial Services sp. z o.o. przez M. Szafarowską, doradcę podatkową, oraz M. Sobońską, adwokat,

– [sprostowany postanowieniem z dnia 30 stycznia 2018 r.] w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie przez J. Kaute, radcę prawnego, oraz B. Kołodzieja,

* Język postępowania: polski.

– w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz A. Kramarczyk-Szaładzińską, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Herrmann, M. Owsiany-Hornung oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasady lojalnej współpracy ustanowionej w art. 4 ust. 3 TUE oraz zasad skuteczności i równoważności.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Caterpillar Financial Services sp. z o.o. (zwaną dalej „Caterpillar") a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (Polska) w przedmiocie wydanej przez ten organ odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wniosku Caterpillar o zwrot nadpłaty podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu opodatkowania niezgodnego z prawem Unii.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT") zawarty w tytule IX „Zwolnienia", rozdziale 3 owej dyrektywy, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności" stanowi, co następuje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi świadczonymi przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych [brokerów i pośredników ubezpieczeniowych]".

Prawo polskie

4 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r., nr 137, poz. 926, zwana dalej „ordynacją podatkową") w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym stanowi w art. 70, co następuje:

„§ 1. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

[…]

§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

[…]

2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;

[…]”.

5 Artykuł 72 § 1 ordynacji podatkowej ma następujące brzmienie:

„Za nadpłatę uważa się kwotę:

1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku;

[…]”.

6 Artykuł 74 pkt 1 ordynacji podatkowej ma następujące brzmienie:

„Jeżeli nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a podatnik, którego zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 […] złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację”.

7 Artykuł 75 § 1 ordynacji podatkowej stanowi, co następuje:

„Jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku”.

8 Zgodnie z art. 77 § 1 ordynacji podatkowej:

„Nadpłata podlega zwrotowi w terminie:

[…]

2) 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty; […]

4) 30 dni od dnia złożenia wniosku, o którym mowa w art. 74;

[…]”.

9 Artykuł 79 § 2 ordynacji podatkowej stanowił:

„Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku”.

10 Artykuł 80 § 1 ordynacji podatkowej ma następujące brzmienie:

„Prawo do zwrotu nadpłaty podatku wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu”.

11 Artykuł 81 § 1 ordynacji podatkowej stanowi, co następuje:

„Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację”.

12 Artykuł 240 § 1 ordynacji podatkowej stanowi, co następuje:

„W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

[…]

11) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść

wydanej decyzji".

13 Artykuł 79 § 2 ordynacji podatkowej w zmienionej wersji, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2016 r., przewiduje, co następuje:

„Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku".

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

14 Caterpillar, spółka prawa polskiego, która w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zawiera umowy leasingu działając w charakterze leasingodawcy, oferuje leasingobiorcom możliwość zapewnienia im ubezpieczenia obejmującego przedmiot leasingu.

15 Po wyrażeniu przez leasingobiorców woli skorzystania z tej możliwości, umowy ubezpieczenia są zawierane z towarzystwem ubezpieczeniowym przez spółkę Caterpillar, która ponosi koszty związane z zawarciem owych umów, ale obciąża leasingobiorców kosztami składek ubezpieczeniowych nie pobierając marży. W fakturach wystawionych względem leasingobiorców spółka Caterpillar traktowała owe składki jako czynności zwolnione z VAT.

16 Na podstawie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2010 r., w której przyjęto, że podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz w związku z zawiadomieniem spółki Caterpillar przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego za okres od grudnia 2005 r. do grudnia 2006 r., spółka ta złożyła korekty faktur VAT wskazując w nich kwoty zaległości podatkowych wraz z odsetkami i w dniu 30 grudnia 2010 r. zapłaciła VAT od odpowiednich składek ubezpieczeniowych.

17 Po ogłoszeniu wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), wydanego w związku z przedstawieniem Trybunałowi wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Naczelny Sąd Administracyjny w ramach sporu w przedmiocie wydania przez polskie organy podatkowe odmowy zwolnienia z VAT czynności polegającej na objęciu ubezpieczeniem towaru stanowiącego przedmiot leasingu, spółka Caterpillar wystąpiła w dniu 11 marca 2013 r. do Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie o zwrot nadpłaty VAT za okres od grudnia 2005 r. do grudnia 2011 r.

18 Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie postanowieniem z dnia 11 kwietnia 2013 r. odmówił wszczęcia postępowania w sprawie o zwrot nadpłaty VAT w odniesieniu do poszczególnych miesięcy od grudnia 2005 r. do listopada 2007 r. powołując się na upływ terminu przedawnienia przewidzianego w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej. Dokonał on natomiast zwrotu nadpłaty VAT za okres od grudnia 2007 r. do grudnia 2011 r.

19 Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, do którego wpłynęło zażalenie na postanowienie Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, utrzymał to postanowienie w mocy. W uzasadnieniu Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wskazał, że termin przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu VAT za okresy objęte wnioskami spółki Caterpillar o zwrot nadpłaty VAT upłynął w dniu 31 grudnia 2011 r. (w odniesieniu do grudnia 2005 r. i lutego 2006 r.) oraz w dniu 31 grudnia 2012 r. (w odniesieniu do stycznia i listopada 2007 r.).

20 W skardze wniesionej na to postanowienie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie spółka Caterpillar podniosła zasadniczo dokonanie błędnej wykładni art. 74 ordynacji podatkowej, art. 9 polskiej Konstytucji oraz art. 4 ust. 3 TUE.

21 Wyrokiem z dnia 10 września 2014 r. ów sąd uchylił postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie wskazując, że organy podatkowe powinny były wydać decyzję o odmowie zwrotu nadpłaty VAT, a nie postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Co do istoty sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie orzekł, że spółka Caterpillar nie mogła zasadnie żądać zwrotu nadpłaty VAT na podstawie art. 74 ordynacji podatkowej po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidzianego w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej. Sąd ten stwierdził ponadto, że ów termin przedawnienia nie narusza zasady skuteczności prawa Unii.

22 Zarówno spółka Caterpillar, jak również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wnieśli od powyższego wyroku skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

23 W ocenie sądu odsyłającego przyjęty w art. 70 § 1 w związku z art. 79 § 2 ordynacji podatkowej pięcioletni termin przedawnienia zwrotu nienależnie zapłaconego VAT w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału nie może być co do zasady uznany za sprzeczny z zasadą skuteczności.

24 Jednakże zdaniem sądu odsyłającego przepisy prawa polskiego nie przewidują podstawy prawnej umożliwiającej podmiotowi, który działając w zaufaniu do organów państwa stwierdził, że podatek jest należny, uzyskanie zwrotu owego podatku pobranego przez organy podatkowe z naruszeniem prawa Unii po upływie terminu przedawnienia prawa do złożenia takiego wniosku o zwrot.

25 W tych warunkach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wyrażone w art. 4 ust. 3 TUE zasady skuteczności i lojalnej współpracy oraz równoważności lub jakakolwiek inna właściwa zasada przewidziana w prawie Unii, przy uwzględnieniu wykładni dokonanej przez Trybunał w wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie BGŻ Leasing [(C-224/11, EU:C:2013:15)] sprzeciwiają się w dziedzinie podatku od wartości dodanej przepisom krajowym lub praktyce krajowej, które uniemożliwiają zwrot nadpłaty powstałej w następstwie pobrania należnego VAT niezgodnie z prawem Unii w sytuacji, w której na skutek postępowania władz krajowych, jednostka mogła skorzystać ze swoich uprawnień dopiero po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

26 Poprzez swe pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy zasady równoważności i skuteczności należy w świetle art. 4 ust. 3 TUE interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, tego rodzaju, co przepisy w postępowaniu głównym, umożliwiającym oddalenie wniosku o zwrot nadpłaty VAT, gdy wniosek ów został złożony przez podatnika po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia, pomimo że Trybunał orzekł po upływie owego terminu, że zapłata VAT stanowiąca przedmiot owego wniosku o zwrot nie była należna.

27 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie to zostało zadane w kontekście okoliczności takich, jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których podatnik podniósł, że zapłacił ową nadpłatę wyłącznie ze względu na orzeczenie sądu odsyłającego wydane przed wyrokiem Trybunału z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15) oraz w perspektywie bliskiej kontroli ze strony właściwych organów podatkowych.

28 Na wstępie należy przypomnieć, że państwa członkowskie mają obowiązek, między innymi w świetle zasady lojalnej współpracy przewidzianej w art. 4 ust. 3 akapit pierwszy TUE, zapewniać na swych terytoriach stosowanie i poszanowanie prawa Unii i że na mocy art. 4 ust. 3 akapit drugi TUE państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, pkt 47).

29 W wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15) Trybunał orzekł, dokonując wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, że do sądu krajowego należy ustalenie, czy w świetle szczególnych okoliczności sprawy leżących u podstaw owego wyroku usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne. Dokonując wykładni art. 28 i art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT Trybunał orzekł, że wówczas, gdy owe usługi zostaną uznane za odmienne, jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich, jak w owej sprawie tego rodzaju czynność jest zwolniona z VAT.

30 W niniejszej sprawie, jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, po wydaniu owego wyroku Trybunału polskie organy podatkowe odmówiły wszczęcia postępowania w sprawie o zwrot nadpłaty VAT w okresie między grudniem 2005 r. a listopadem 2007 r. z tego względu, że upłynął pięcioletni termin przedawnienia przewidziany w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej. Jakkolwiek skarżąca w postępowaniu głównym kwestionuje stosowalność owego terminu przedawnienia do wniosków o zwrot nadpłaty VAT, z postanowienia odsyłającego wynika, że ów termin ustanowiony w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej należy, zdaniem sądu odsyłającego, interpretować w związku z art. 79 § 2 ordynacji podatkowej i w związku z tym ma on zastosowanie do omawianych wniosków o zwrot.

31 Co się tyczy, po pierwsze, skutków wyroku wydanego w związku z odesłaniem prejudycjalnym, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia normy prawa Unii dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE wyjaśnia i uściśla znaczenie oraz zakres tej normy, tak jak powinna lub powinna była być rozumiana i stosowana od chwili jej wejścia w życie. Wynika z tego, że zinterpretowana w ten sposób norma może i powinna być stosowana do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli poza tym spełnione są przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiej normy (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Zatem jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał może, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw unijnego porządku prawnego, uznać, że należy ograniczyć możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Należy stwierdzić, że Trybunał nie ograniczył w czasie skutków wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15).

34 Z powyższego wynika, że przepisy interpretowane przez Trybunał w owym wyroku powinny być zasadniczo rozumiane i stosowane zgodnie z ową interpretacją od chwili ich wejścia w życie.

35 Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii, zgodnie z interpretacją Trybunału. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane co do zasady zwrócić obciążenia pobrane z naruszeniem prawa Unii (wyrok z dnia 6 września 2011 r., Lady & Kid i in., C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Jednakże Trybunał wskazywał wielokrotnie, że problem zwrotu nienależnie uiszczonych podatków jest rozwiązywany w rozmaity sposób w różnych państwach członkowskich, a nawet w prawie krajowym tego samego państwa, w zależności od rodzaju spornych podatków i opłat. W niektórych przypadkach żądania lub wnioski tego rodzaju są ustawowo uregulowane co do formy i terminów, zarówno jeśli chodzi o zażalenia kierowane do organów administracji podatkowej, jak i skargi do sądu. W innych przypadkach roszczenia o zwrot nienależnie uiszczonych podatków muszą być wnoszone przed sądy powszechne, w szczególności w formie powództwa o zwrot nienależnego świadczenia, przy czym mogą być one wnoszone w dłuższych lub krótszych terminach, a w niektórych przypadkach przed upływem terminów przedawnienia wynikających z powszechnie obowiązujących przepisów (wyrok z dnia 17 czerwca 2004 r., Recheio – Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W związku z tym przy braku zharmonizowanych reguł zwracania opłat nałożonych z naruszeniem prawa Unii państwa członkowskie zachowują prawo stosowania zasad proceduralnych przewidzianych w ich wewnętrznym porządku prawnym, w szczególności w zakresie terminów prekluzji, z zastrzeżeniem przestrzegania zasad równoważności i skuteczności (wyrok z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 34).

38 W celu sprawdzenia, czy zasada równoważności jest przestrzegana w postępowaniu głównym, należy zbadać, czy obok instytucji przedawnienia, takiej jak w postępowaniu głównym, znajdującej zastosowanie do środków prawnych mających na celu zapewnienie w krajowym porządku prawnym ochrony praw, jakie jednostki wywodzą z praw Unii, istnieje instytucja przedawnienia, której podlegają środki prawne o charakterze wewnętrznym i czy, zważywszy na ich przedmiot i istotne elementy, te dwie instytucje przedawnienia mogą być uznane za podobne (wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Jak wynika z uwag pisemnych rządu polskiego i Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie przedstawionych na ustnym etapie postępowania przed Trybunałem, które nie zostały zakwestionowane przez skarżącą w postępowaniu głównym, w Polsce stosuje się jednolicie te same przepisy do wniosków o zwrot nadpłaty podatku przedstawionych w ramach środków prawnych mających na celu zapewnienie w krajowym porządku prawnym ochrony praw, jakie jednostki wywodzą z praw Unii, jak i w ramach środków prawnych o charakterze wewnętrznym. Ordynacja podatkowa nie przewiduje żadnego szczególnego przepisu, który miałby zastosowanie do jednego lub drugiego rodzaju środka prawnego, w związku z czym przedawnienie przewidziane w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej ma zastosowanie do każdego z tych dwóch rodzajów środków prawnych.

40 W związku z tym, że owo przedawnienie ma zastosowanie w ten sam sposób zarówno do środków prawnych o charakterze wewnętrznym, jak i do środków prawnych mających na celu zapewnienie ochrony praw, jakie jednostki wywodzą z prawa Unii, nie może ono być uznane za sprzeczne z zasadą równoważności.

41 W zakresie dotyczącym zasady skuteczności należy przypomnieć, że państwa członkowskie mają obowiązek zapewnienia w każdym przypadku skutecznej ochrony uprawnień przyznanych przez prawo Unii i że zasada ta wymaga w szczególności, aby władze podatkowe państw członkowskich nie uczyniły wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub nadmiernie

utrudnionym (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 32; a także z dnia 14 września 2017 r., The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, pkt 59).

42 Trybunał uznał również za zgodne z prawem Unii ustalenie pod rygorem przedawnienia rozsądnych terminów wniesienia środku prawnego w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie zainteresowanego i daną administrację, nawet jeżeli z istoty rzeczy upływ tych terminów powoduje odrzucenie wniesionego środka prawnego w całości lub w części (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 36). Tytułem przykładu terminy przedawnienia wynoszące trzy lata (wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 28) lub dwa lata (wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r., Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, pkt 25) zostały uznane za zgodne z zasadą skuteczności.

43 W związku z tym pięcioletni termin przedawnienia przewidziany w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej należy uznać a fortiori za zasadniczo zgodny z zasadą skuteczności, ponieważ może on umożliwić każdemu przeciętnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii.

44 Co się tyczy zasady lojalnej współpracy ustanowionej w art. 4 ust. 3 TUE należy stwierdzić, że wówczas, gdy przedawnienie przewidziane w krajowej ordynacji podatkowej jest zgodne z zasadami równoważności i skuteczności, nie można uznać, że narusza ono zasadę lojalnej współpracy. W tych okolicznościach nie można bowiem stwierdzić, że dane państwo członkowskie stosując owo przedawnienie zagraża realizacji celów Unii.

45 Po trzecie należy przypomnieć, że wedle Trybunału prawo Unii stoi na przeszkodzie powołaniu się przez organ krajowy na upływ rozsądnego terminu przedawnienia jedynie w sytuacji, gdy zachowanie organów krajowych w połączeniu z istnieniem instytucji prekluzji doprowadziło do całkowitego pozbawienia danej osoby możliwości dochodzenia swoich praw przed sądami krajowymi (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Należy zatem zbadać, czy w okolicznościach tego rodzaju, co w postępowaniu głównym należy uznać, że podatnik został pozbawiony możliwości dochodzenia swoich praw przed sądami krajowymi.

47 W tym względzie spółka Caterpillar podniosła, że została pozbawiona możliwości wykonywania swych praw powołując się po pierwsze na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie, w której nie miała statusu strony i po drugie, na skierowane do niej zawiadomienie Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego za okres od grudnia 2005 r. do grudnia 2006 r.

48 W ramach ustnego etapu postępowania przed Trybunałem spółka Caterpillar podniosła, że zapoznanie się z niekorzystnym dla niej wyrokiem polskiego sądu administracyjnego najwyższego szczebla oraz zawiadomienie o bliskiej kontroli podatkowej skłoniły ją do uiszczenia odpowiednich kwot zaległości podatkowych na rzecz organów podatkowych. Spółka Caterpillar wskazała, że była przekonana o „bezużyteczności" kwestionowania w tym kontekście zgodności z prawem Unii poboru VAT od kosztów ubezpieczenia związanych z umowami leasingu.

49 Jednakże subiektywne przekonanie o braku możliwości podjęcia działania innego niż uiszczenie VAT od kosztów ubezpieczenia związanych z umowami leasingu nie może być zrównane z obiektywnym brakiem możliwości działania w inny sposób.

50 W niniejszej sprawie spółka Caterpillar miała bowiem możliwość odmówienia zapłaty zaległości podatkowych – ponieważ początkowo uważała, że owe koszty ubezpieczenia były zwolnione z VAT – i zakwestionowania na drodze sądowej wszelkich decyzji nakazujących zapłatę lub też uiszczenia

zaległości podatkowych i wniesienia skargi do sądu krajowego celem uzyskania zwrotu nadpłaconych kwot z poszanowaniem wskazanego terminu przedawnienia, bez oczekiwania na ewentualną wykładnię Trybunału dotyczącą przepisów dyrektywy VAT. Tymczasem należy stwierdzić, że spółka Caterpillar nie skorzystała z żadnej z tych możliwości.

51 Z powyższego wynika, że wydanie wyroku Trybunału z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), które miało miejsce po upływie terminu przedawnienia przewidzianego w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej, nie pozwala na stwierdzenie, że skarżąca w postępowaniu głównym nie mogła dochodzić swych praw przed upływem owego terminu.

52 Mając na uwadze całość powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że zasady równoważności i skuteczności należy w świetle art. 4 ust. 3 TUE interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, tego rodzaju, co przepisy w postępowaniu głównym, umożliwiającym oddalenie wniosku o zwrot nadpłaty VAT, gdy wniosek ów został złożony przez podatnika po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia, pomimo że z wyroku Trybunału wydanego po upływie owego terminu wynika, że zapłata VAT stanowiąca przedmiot owego wniosku o zwrot nie była należna.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Zasady równoważności i skuteczności należy w świetle art. 4 ust. 3 TUE interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, tego rodzaju, co przepisy w postępowaniu głównym, umożliwiającym oddalenie wniosku o zwrot nadpłaty podatku od wartości dodanej (VAT), gdy wniosek ów został złożony przez podatnika po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia, pomimo że z wyroku Trybunału wydanego po upływie owego terminu wynika, że zapłata VAT stanowiąca przedmiot owego wniosku o zwrot nie była należna.

Ilešič Rosas Toader

Prechal Jarašiūnas

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 20 grudnia 2017 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes drugiej izby
M. Ilešič