Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2017. gada 20. decembrī*

[Teksts labots ar 2018. gada 30. janvāra rīkojumu]

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Atbrīvojumi – Pārkāpjot Savienības tiesības, iekasēti nodokļi – Šķēršļi pārmaksātā PVN atmaksāšanai – LES 4. panta 3. punkts – Līdzvērtības princips, efektivitātes princips un lojālas sadarbības princips – Privātpersonām piešķirtās tiesības – Nodokļa saistību noilguma termiņa beigas – Tiesas sprieduma sekas – Tiesiskās noteiktības princips

Lieta C-500/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 19. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 16. septembrī, tiesvedībā

Caterpillar Financial Services sp. z o.o.,

piedaloties

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], K. Toadere [*C. Toader*] (referente), A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerāladvokāts M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*],

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 23. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– [ar labojumu, kas izdarīts ar 2018. gada 30. janvāra rīkojumu] *Caterpillar Financial Services sp. z o.o.* vārdā – *M. Szafarowska*, *doradca podatkowy*, un *M. Sobońska*, *adwokat*,

– [ar labojumu, kas izdarīts ar 2018. gada 30. janvāra rīkojumu] *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* vārdā – *J. Kaute*, *radca prawny*, un *B. Kołodziej*,

* Tiesvedības valoda – poļu.

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *A. Kramarczyk-Szaładzińska*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *K. Herrmann* un *M. Owsiany-Hornung*, kā arī *R. Lyal*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt lojālas sadarbības principu, kas paredzēts LES 4. panta 3. punktā, kā arī efektivitātes un līdzvērtības principus.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Caterpillar Financial Services sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – "*Caterpillar*") un *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Nodokļu palātas Varšavā direktors, Polija) (turpmāk tekstā – "direktors") par šī direktora atteikumu apmierināt *Caterpillar* lūgumu atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN") saistībā ar nodokļiem, kas uzlikti, pārkāpjot Savienības tiesības.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 135. panta 1. punkta a) apakšpunktā, kas ir iekļauts IX sadaļas "Atbrīvojumi" 3. nodaļā "Atbrīvojumi citām darbībām", ir paredzēts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumus, tostarp ar tiem saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti."

Polijas tiesības

4 1997. gada 29. augusta *Ustawa ordynacja podatkowa* (Likums par nodokļu kodeksu) (*Dz. U.* 1997, Nr. 137, 926. pozīcija; turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss"), redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā, 70. pantā ir noteikts:

"1. Attiecībā uz nodokļa saistībām iestājas noilgums, beidzoties piecu gadu termiņam, ko skaita no tā kalendārā gada beigām, kurā beidzies nodokļu maksāšanas termiņš.

[..]

6. Nodokļu saistību noilguma termiņu nesāk skaitīt, un, ja tas ir sācies, tas tiek apturēts – šādu notikumu datumā:

[..]

2) apelācijas celšana administratīvā tiesā par lēmumu par šādu pienākumu;

[..].”

5 Nodokļu kodeksa 72. panta 1. punkta redakcija ir šāda:

“Par “pārmaksāto summu” uzskata nodokļa summu:

1) kas ir pārmaksāta vai nepamatoti samaksāta;

[..].”

6 Šā kodeksa 74. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Ja pārmaksātā summa ir radusies *Trybunał Konstytucyjny* [Konstitucionālā tiesa, Polija] vai Eiropas Savienības Tiesas sprieduma dēļ, bet nodokļu maksātājs, kura nodokļu saistības rodas 21. panta 1. punktā paredzētajā veidā [..], ir iesniedzis kādu no 73. panta 2. punktā minētajām deklarācijām vai citu deklarāciju, no kuras izriet nodokļa saistību apmērs, nodokļu maksātājs norāda pārmaksātās summas apmēru pieteikumā par tās atmaksāšanu, vienlaikus iesniedzot koriģētu deklarāciju.”

7 Minētā kodeksa 75. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja nodokļa maksātājs apstrīd nodokļa maksātāju vai iekasēto nodokļa summu, viņš var iesniegt pieteikumu par pārmaksātās summas konstatēšanu.”

8 Saskaņā ar šī paša kodeksa 77. panta 1. punktu:

“Pārmaksātā summa ir jāatmaksā šādā termiņā:

[..]

2) 30 dienu laikā no lēmuma pieņemšanas dienas, ar kuru konstatēts pārmaksātās summas fakts vai tās apmērs;[..]

4) 30 dienas no 74. pantā minētā pieteikuma iesniegšanas datuma;

[..].”

9 Muitas kodeksa 79. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Tiesības iesniegt pieteikumu par pārmaksātās summas konstatēšanu zūd, iestājoties nodokļa saistību termiņa noilgumam, ja vien nodokļa tiesību normās nav paredzēts cits nodokļa atmaksāšanas režīms.”

10 Šā kodeksa 80. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Tiesības saņemt pārmaksātās summas atmaksu zūd, beidzoties piecu gadu termiņam, ko skaita no tā kalendārā gada beigām, kurā ir beidzies tā atmaksāšanas termiņš.”

11 Minētā kodeksa 81. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja citās tiesību normās nav paredzēts citādi, nodokļu maksātāji un nodokļu iekasētāji var koriģēt iepriekš iesniegtu deklarāciju.”

12 Šī paša kodeksa 240. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts:

"Pēc galīgā lēmuma pieņemšanas procedūra tiek uzsākta no jauna, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

[..]

11) Eiropas Savienības Tiesas spriedums ietekmē pieņemtā lēmuma saturu."

13 Nodokļu kodeksa 79. panta 2. punktā, kurā izdarīti grozījumi, kas stājās spēkā 2016. gada 1. janvārī, ir paredzēts:

"Tiesības iesniegt pieteikumu par pārmaksātās summas konstatēšanu vai pieteikumu par pārmaksātās summas atmaksāšanu zūd, iestājoties nodokļa saistību termiņa noilgumam, ja vien nodokļa tiesību normās nav paredzēts cits nodokļa atmaksāšanas režīms."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

14 *Caterpillar*, saskaņā ar Polijas tiesībām dibināta sabiedrība, kas, veicot savu saimniecisko darbību, kā līzinga devēja noslēdz līzinga līgumus un piedāvā līzinga ņēmējiem iespēju apdrošināt lietu, kura ir līzinga priekšmets.

15 Pēc tam, kad līzinga ņēmēji izrāda savu vēlmi izmantot šo iespēju, apdrošināšanas līgumi tiek noslēgti ar apdrošināšanas sabiedrību *Caterpillar*, kas apņemas segt ar šo līgumu noslēgšanu saistītos izdevumus, bet līzinga ņēmējiem pārsūta rēķinu, nesaņemot nekādu pārmaksu, par apdrošināšanas iemaksu izmaksām. Pamatojoties uz līzinga ņēmējiem izrakstītajiem rēķiniem, *Caterpillar* atbrīvo šīs iemaksas no PVN.

16 Pēc tam, kad 2010. gada 8. novembrī *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) pasludināja spriedumu, kurā tā nosprieda, ka uzņēmējam, kas sniedz līzinga pakalpojumus, šo pakalpojumu nodokļa bāzē ir jāiekļauj lietas, kas ir līzinga priekšmets, apdrošināšanas izmaksas, un kad *Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej* (Nodokļu inspekcijas direktors, Polija) paziņoja *Caterpillar* par nenovēršamu nodokļu revīziju par laikposmu no 2005. gada decembra līdz 2006. gada decembrim, *Caterpillar* iesniedza koriģētus rēķinus, norādot nodokļa parāda summas, pieskaitot procentus, un 2010. gada 30. decembrī samaksāja PVN par attiecīgajām apdrošināšanas iemaksām.

17 Pēc tam, kad, pamatojoties uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saistībā ar strīdu par Polijas nodokļu administrācijas atteikumu atbrīvot no PVN darījumu, ko veido apdrošināšanas segums attiecībā uz lietu, kas ir līzinga priekšmets, tika pasludināts 2013. gada 17. janvāra spriedums *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15), *Caterpillar* 2013. gada 11. martā lūdza *Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego Kraków w Warszawie* (Mazovijas vojevodistes Otrās nodokļu inspekcijas Varšavā priekšsēdētājs, Polija) atmaksāt pārmaksāto PVN par laikposmu no 2005. gada decembra līdz 2011. gada decembrim.

18 Mazovijas vojevodistes Otrās nodokļu inspekcijas Varšavā priekšsēdētājs ar 2013. gada 11. aprīļa lēmumu atteicās sākt procedūru par pārmaksātā PVN atmaksu attiecībā uz noteiktiem mēnešiem laikposmā no 2005. gada decembra līdz 2007. gada novembrim, atsaucoties uz Nodokļu kodeksa 70. panta 1. punktā paredzētā noilguma termiņa beigām. Turpretī tas atmaksāja pārmaksāto PVN par laikposmu no 2007. gada decembra līdz 2011. gada decembrim.

19 Direktors, kuram tika iesniegta sūdzība par Mazovijas vojevodistes Otrās nodokļu inspekcijas Varšavā priekšsēdētāja lēmumu, šo lēmumu atstāja negrozītu. Sava lēmuma pamatojumā direktors norādīja, ka noilguma termiņš nodokļu saistībām attiecībā uz PVN par laikposmiem, kas minēti *Caterpillar*

pieteikumā atmaksāt pārmaksāto PVN, beidzās 2011. gada 31. decembrī (attiecībā uz pieteikumā minētajiem 2005. gada decembri un 2006. gada februāri) un 2012. gada 31. decembrī (attiecībā uz pieteikumā minētajiem 2007. gada janvāri un novembri).

20 Ar prasības pieteikumu par pēdējo minēto lēmumu, kurš iesniegts *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija), *Caterpillar* būtībā atsaucās uz kļūdainu Nodokļu kodeksa 74. panta, Polijas Konstitūcijas 9. panta un LES 4. panta 3. punkta interpretāciju.

21 Ar 2014. gada 10. septembra spriedumu šī tiesa atcēla direktora lēmumu tādēļ, ka nodokļu iestādēm bija jāpieņem nevis lēmums par atteikšanos uzsākt procedūru, bet gan lēmums par atteikumu atmaksāt pārmaksāto PVN. Attiecībā uz lietas būtību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā) nosprieda, ka *Caterpillar* nepamatoti pieprasīja pārmaksātā PVN atmaksu, pamatojoties uz nodokļu kodeksa 74. pantu, pēc tam, kad bija beidzies piecu gadu noilguma termiņš nodokļa saistībām, kas ir paredzētas šā kodeksa 70. panta 1. punktā. Šī tiesa arī nosprieda, ka šis noilguma termiņš nav pretrunā Savienības tiesību efektivitātes principam.

22 Gan *Caterpillar*, gan direktors par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa).

23 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgo judikatūru, Nodokļu kodeksa 70. panta 1. punktā kopsakarā ar tā 79. panta 2. punktu paredzētais piecu gadu noilguma termiņš nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanai principā nevar tikt atzīts par efektivitātes principam pretrunā esošu.

24 Tomēr, pēc iesniedzējtiesas domām, Polijas tiesībās nav paredzēts nekāds juridiskais pamats, kas attiecīgajai personai, kura ir uzticējusies valsts iestādēm, lai uzskatītu, ka nodoklis bija jāmaksā, ļautu – pēc tam, kad ir beidzies noilguma termiņš attiecībā uz tiesībām iesniegt šādu pieteikumu par atmaksāšanu, – atgūt šo nodokli, kurš iekasēts, nodokļu iestādēm pārkāpjot Savienības tiesību aktus.

25 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai LES 4. panta 3. punktā noteiktajiem efektivitātes, lojālas sadarbības un līdzvērtības principiem vai arī jebkādam citam Savienības tiesībās paredzētajam principam, ņemot vērā interpretāciju, ko Tiesa ir sniegusi 2013. gada 17. janvāra spriedumā *BGŻ Leasing* [(C-224/11, EU:C:2013:15)], PVN jomā ir pretrunā valsts tiesību normas vai valsts prakse, kas nepieļauj atmaksāt pārmaksāto PVN summu, kura iekasēta, pārkāpjot Savienības tiesības, situācijā, kad valsts iestāžu rīcības dēļ nodokļa maksātājs varēja izmantot savas tiesības tikai pēc tam, kad attiecībā uz nodokļu saistībām bija iestājies noilgums?"

Par prejudiciālo jautājumu

26 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai līdzvērtības un efektivitātes principi, lasot tos saistībā ar LES 4. panta 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, kurā ir ļauts noraidīt pieteikumu par pārmaksātā PVN atmaksāšanu, ja nodokļa maksātājs šo pieteikumu ir iesniedzis pēc tam, kad ir beidzies piecu gadu noilguma termiņš, lai arī Tiesa pēc šī termiņa beigām nosprieda, ka PVN, uz kuru attiecas šis atmaksāšanas pieteikums, nebija jāmaksā.

27 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šis jautājums ir uzdots saistībā ar tādiem apstākļiem kā pamatlietā aplūkotie, kuros nodokļu maksātājs apgalvo, ka tas ir samaksājis šo pārmaksāto summu tikai saistībā ar judikatūru, ko pirms 2013. gada 17. janvāra sprieduma *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15) bija izveidojusi iesniedzējtiesa, un saistībā ar nenovēršamo kontroli, kas bija jāveic kompetentajai nodokļu iestādei.

28 Ievadā ir jāatgādina, ka dalībvalstīm, it īpaši saskaņā ar lojālas sadarbības principu, kas noteikts LES 4. panta 3. punkta pirmajā daļā, savā attiecīgajā teritorijā ir jānodrošina Savienības tiesību piemērošana un ievērošana un ka saskaņā ar LES 4. panta 3. punkta otro daļu dalībvalstis veic visus atbilstošos vispārējos vai īpašos pasākumus, lai nodrošinātu, ka no Līgumiem vai no Savienības iestāžu aktiem izrietošie pienākumi tiek izpildīti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *The Trustees of the BT Pension Scheme*, C-628/15, EU:C:2017:687, 47. punkts).

29 2013. gada 17. janvāra spriedumā *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15) Tiesa, interpretējot PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, nosprieda, ka iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai, ņemot vērā konkrētos lietas apstākļus, kurā taisīts minētais spriedums, lietas, kas ir līzinga priekšmets, apdrošināšanas pakalpojumu sniegšana un paša līzinga pakalpojumu sniegšana bija tik cieši saistīti savā starpā, ka tie būtu jāuzskata par vienu vienotu pakalpojumu, vai tieši otrādi – tie ir neatkarīgi pakalpojumi. Ja šādi pakalpojumi tiek uzskatīti par atsevišķiem, Tiesa, interpretējot PVN direktīvas 28. pantu un 135. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nosprieda, ka, ja līzinga devējs pats apdrošina lietu, kas ir līzinga priekšmets, un izdod rēķinu par precīzām apdrošināšanas izmaksām līzinga ņēmējam, tādos apstākļos, kādi ir minētajā lietā, šāds darījums ir no PVN atbrīvots darījums.

30 Šajā lietā, kā tas izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, pēc minētā Tiesas sprieduma pasludināšanas Polijas nodokļu administrācija atteicās uzsākt procedūru par nepamatoti samaksātā PVN atmaksu par laikposmu no 2005. gada decembra līdz 2007. gada novembrim, jo Nodokļu kodeksa 70. panta 1. punktā paredzētais piecu gadu noilguma termiņš bija beidzies. Lai arī prasītāja pamatlietā apstrīd to, ka šis noilguma termiņš būtu piemērojams pieteikumiem par pārmaksātā PVN atmaksāšanu, tomēr no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka minētais termiņš, kurš noteikts Nodokļu kodeksa 70. panta 1. punktā, atbilstoši iesniedzējtiesas vērtējumam ir jālasa saistībā ar šā kodeksa 79. panta 2. punktu un tāpēc jāpiemēro minētajiem pieteikumiem par nodokļa atmaksāšanu.

31 Runājot, pirmkārt, par sprieduma, kas pasludināts saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, sekām, ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesas sniegtā Savienības tiesību normas interpretācija, pamatojoties uz LESD 267. pantā noteikto kompetenci, izskaidro un precizē jēgu un tvērumu šai tiesību normai, kāda kopš tās spēkā stāšanās datuma tā ir vai bija jāsaprot un jāpiemēro. No tā izriet, ka šādi interpretēta norma var tikt piemērota un ir jāpiemēro tiesiskām attiecībām, kas ir radušās un ir nodibinātas pirms sprieduma par lūgumu sniegt interpretāciju taisīšanas, ja turklāt ir izpildīti nosacījumi, kuri ļauj kompetentajās tiesās uzsākt tiesvedību attiecībā uz minētās tiesību normas piemērošanu (spriedums, 2015. gada 14. aprīlis, *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Proti, Tiesa tikai izņēmuma kārtā, piemērojot Savienības tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās noteiktības principu, var ierobežot iespēju atsaukties uz tiesību normu, kuru tā ir interpretējusi (spriedums, 2015. gada 14. aprīlis, *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Tomēr ir jākonstatē, ka Tiesa nav ierobežojusi 2013. gada 17. janvāra sprieduma *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15) iedarbību laikā.

34 No tā izriet, ka tiesību normas, kuras Tiesa interpretējusi minētajā spriedumā, principā ir jāsaprot un jāpiemēro atbilstoši šai interpretācijai kopš to spēkā stāšanās dienas.

35 Otrkārt, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tiesības uz nodokļu, kas dalībvalstī iekasēti pretēji Savienības tiesībām, atmaksāšanu ir Savienības tiesību normās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Tādējādi dalībvalstij principā ir pienākums atmaksāt nodokļus, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības (spriedums, 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid* u.c., C-398/09, EU:C:2011:540, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Tomēr Tiesa ir vairākkārt norādījusi, ka prettiesiski iekasētu nodokļu [vai nodevu] atprasījuma problēma atkarībā no nodokļu un nodevu veida ir risināta atšķirīgi dažādās dalībvalstīs un pat vienas dalībvalsts robežās. Dažos gadījumos šāda veida pretenzijas vai prasības ir pakļautas likuma prasībām, kas attiecas uz formu un termiņu, gan vēršoties ar sūdzību pie nodokļu administrācijas, gan ceļot prasību tiesā. Citos gadījumos prasība par prettiesiski iekasētu nodokļu atmaksāšanu ir jāceļ parastajās tiesās tostarp nepamatotu maksājumu atmaksāšanas prasības formā, un šīs prasības var celt ilgākā vai īsākā termiņā; dažos gadījumos uz to attiecas vispārējais noilguma termiņš (spriedums, 2004. gada 17. jūnijs, *Recheio – Cash & Carry*, C-30/02, EU:C:2004:373, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Tādējādi, ja nepastāv saskaņoti noteikumi tādu nodokļu atmaksas regulēšanai, kas ir uzlikti, pārkāpjot Savienības tiesības, dalībvalstis saglabā tiesības piemērot savās valsts tiesībās paredzētos procesuālos noteikumus, tostarp noilguma termiņa jomā, ar nosacījumu, ka ir ievērots līdzvērtības un efektivitātes princips (spriedums, 2011. gada 8. septembris, *Q-Beef* un *Bosschaert*, C-89/10 un C-96/10, EU:C:2011:555, 34. punkts).

38 Lai pārliecinātos, vai šajā lietā ir ievērots līdzvērtības princips, ir jāizvērtē, vai papildus tādai noilguma normai kā pamatlietā, kas ir piemērojama prasībām, kuru mērķis ir nodrošināt iekšējās tiesībās to tiesību aizsardzību, kuras indivīdiem izriet no Savienības tiesībām, pastāv noilguma norma, kas ir piemērojama prasībām, kuras pamatotas uz valsts tiesību normām, un vai, ņemot vērā to priekšmetu un būtiskos elementus, abas noilguma tiesību normas var uzskatīt par līdzīgām (spriedums, 2010. gada 15. aprīlis, *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Kā izriet no Polijas valdības rakstveida apsvērumiem un direktora apsvērumiem, kas sniegti tiesvedības mutvārdu daļā Tiesā, kurus prasītāja pamatlietā nav apstrīdējusi, Polijā tiek vienveidīgi piemēroti vienādi noteikumi pieteikumiem par pārmaksātā nodokļa atmaksāšanu, kas iesniegti saistībā ar prasībām, kuru mērķis ir valsts tiesībās nodrošināt to tiesību aizsardzību, kas indivīdiem izriet no Savienības tiesībām, vai saistībā ar iekšējām prasībām. Ciktāl Nodokļu kodeksā nav paredzēti īpaši noteikumi, kas būtu piemērojami viena vai otra veida prasībām, ir jākonstatē, ka noilguma noteikums, kurš paredzēts Nodokļu kodeksa 70. panta 1. punktā, ir piemērojams abiem šiem prasību veidiem.

40 Tā kā šis noilguma noteikums ir piemērojams vienādi gan iekšējām prasībām, gan prasībām, kas ir vērstas uz to, lai nodrošinātu to tiesību aizsardzību, kuras attiecīgajām personām izriet no Savienības tiesībām, to nevar uzskatīt par pretēju līdzvērtības principam.

41 Runājot par efektivitātes principu, ir jāatgādina, ka dalībvalstīm ir pienākums katrā atsevišķā gadījumā nodrošināt efektīvu aizsardzību tiesībām, kas piešķirtas ar Savienības tiesību aktiem, un ka šis princips tostarp nozīmē, ka dalībvalstu nodokļu iestādes nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt to tiesību izmantošanu, kas piešķirtas Savienības tiesību sistēmā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Q-Beef* un *Bosschaert*, C-89/10 un C-96/10, EU:C:2011:555, 32. punkts, un 2017. gada 14. septembris, *The Trustees of the BT Pension Scheme*, C-628/15, EU:C:2017:687, 59. punkts).

42 Tiesa ir atzinusi, ka Savienības tiesībām atbilst saprātīgu termiņu noteikšana prasības celšanai, kuru neievērošanas gadījumā tiesiskās drošības interesēs iestājas noilgums, vienlaikus aizsargājot ieinteresēto personu un attiecīgo iestādi, pat ja principā šāda termiņa izbeigšanās sekas ir tādas, ka celtā prasība tiek pilnībā vai daļēji noraidīta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Q-Beef* un *Bosschaert*, C-89/10 un C-96/10, EU:C:2011:555, 36. punkts). Piemēram, trīs gadu noilguma termiņš (spriedums, 2010. gada 15. aprīlis, *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 28. punkts) vai divu gadu noilguma termiņš (spriedums, 2011. gada 15. decembris, *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-427/10, EU:C:2011:844, 25. punkts) tika uzskatīti par efektivitātes principam atbilstošiem.

43 Līdz ar to piecu gadu noilguma termiņš, kas paredzēts Nodokļu kodeksa 70. panta 1. punktā, *a fortiori* principā ir jāuzskata par efektivitātes principam atbilstošu, ciktāl tas ļauj katram samērā rūpīgam nodokļu maksātājam likumīgi atsaukties uz tiesībām, kas izriet no Savienības tiesību sistēmas.

44 Attiecībā uz lojālas sadarbības principu, kas paredzēts LES 4. panta 3. punktā, ir jākonstatē, ka, ja noilguma noteikums, kas ir paredzēts valsts nodokļu kodeksā, atbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem, tas nevar tikt uzskatīts par tādu, kas apdraud lojālas sadarbības principu. Šādos apstākļos nevar apgalvot, ka attiecīgā dalībvalsts, piemērojot šo noilguma noteikumu, apdraud Savienības mērķu sasniegšanu.

45 Treškārt, ir jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas uzskatam tas, ka valsts iestāde atsaucas uz saprātīga noilguma termiņa iestāšanos, Savienības tiesībām ir pretrunā tikai tad, ja valsts iestāžu rīcības dēļ, to apvienojot ar noilguma termiņu, attiecīgajai privātpersonai ir tikusi liegta iespēja īstenot savas tiesības valsts tiesās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Q-Beef* un *Bosschaert*, C-89/10 un C-96/10, EU:C:2011:555, 51. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

46 Tādējādi ir jāpārbauda, vai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, nodokļa maksātājs tiek uzskatīts par tādu, kam ir tikusi liegta iespēja īstenot savas tiesības valsts tiesās.

47 Šajā nozīmē, lai apgalvotu, ka tai ir tikusi liegta iespēja īstenot savas tiesības, *Caterpillar* atsaucas, pirmkārt, uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) spriedumu lietā, kurā tā nav piedalījusies, un, otrkārt, uz nodokļu inspekcijas direktora paziņojumu, kas nosūtīts *Caterpillar* un kurā darīts zināms tā nodoms veikt nodokļu revīziju attiecībā uz laikposmu no 2005. gada decembra līdz 2006. gada decembrim.

48 Tiesvedības mutvārdu daļā Tiesā *Caterpillar* apgalvoja, ka, uzzinot par spriedumu, ko ir pasludinājusi Polijas Augstākā administratīvā tiesa un kas tai nebija labvēlīgs, kopā ar paziņojumu par nenovēršamu nodokļu revīziju, tā ir nolēmusi samaksāt nodokļu administrācijai summu, kas atbilst nodokļu parādam. *Caterpillar* bija pārliecināta, ka šajā kontekstā nav "lietderīgi" apstrīdēt PVN iekasēšanas atbilstību Savienības tiesību aktiem saistībā ar apdrošināšanas izmaksām, kas attiecas uz līzinga līgumiem.

49 Tomēr subjektīvā pārliecība par to, ka tā nevar rīkoties citādi, kā vien samaksāt PVN par apdrošināšanas izmaksām saistībā ar līzinga līgumiem, nevar tikt pielīdzināta objektīvai neiespējamībai rīkoties citādi.

50 Šajā gadījumā *Caterpillar* bija iespēja atteikties samaksāt nodokļa parādu, jo tā sākotnēji uzskatīja, ka šīs apdrošināšanas izmaksas bija atbrīvotas no PVN, un apstrīdēt jebkādu maksāšanas uzdevumu, ceļot prasību tiesā, vai samaksāt nodokļa parādu un vērsties valsts tiesā, lai saņemtu nepamatotu maksājumu atlīdzinājumu, ievērojot minēto noilguma termiņu un negaidot iespējamu Tiesas veiktu PVN direktīvas noteikumu interpretāciju. Tomēr ir jākonstatē, ka *Caterpillar* nav izmantojusi nevienu no šīm iespējām.

51 No tā izriet, ka tas, ka Tiesas 2013. gada 17. janvāra spriedums *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15) tika pasludināts pēc Nodokļu kodeksa 70. panta 1. punktā paredzētā noilguma termiņa beigām, neļauj secināt, ka prasītāja pamatlietā nevarēja īstenot savas tiesības pirms minētā termiņa beigām.

52 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka līdzvērtības un efektivitātes principi, lasot tos kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, kuros ir ļauts noraidīt pieteikumu par pārmaksātā PVN atmaksāšanu, ja nodokļa maksātājs šo pieteikumu ir iesniedzis pēc tam, kad ir beidzies piecu gadu noilguma termiņš, lai arī Tiesa pēc šī termiņa beigām nosprieda, ka PVN, uz kuru attiecas šis atmaksāšanas pieteikums, nebija jāmaksā.

Par tiesāšanās izdevumiem

53 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nosprież:

Līdzvērtības un efektivitātes principi, lasot tos kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, kuros ir ļauts noraidīt pieteikumu par pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksāšanu, ja nodokļa maksātājs šo pieteikumu ir iesniedzis pēc tam, kad ir beidzies piecu gadu noilguma termiņš, lai arī Tiesa pēc šī termiņa beigām nosprieda, ka PVN, uz kuru attiecas šis atmaksāšanas pieteikums, nebija jāmaksā.

[Paraksti]