GENERALINIO ADVOKATO
ATHANASIOS RANTOS IŠVADA,
pateikta 2023 m. vasario 2 d.[1]

Byla C-615/21

Napfény-Toll Kft.
prieš
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Nacionalinė apmokestinimo procedūra – Pridėtinės vertės mokestis – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta vykdant teisminę peržiūrą sustabdyti teisės nustatyti mokestį senaties terminą neribotą laiką, neatsižvelgiant į pakartotinių mokesčių procedūrų skaičių – Sąjungos teisėje įtvirtinti teisinio saugumo ir teisės veiksmingumo principai“

Įvadas

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl teisinio saugumo ir Sąjungos teisės veiksmingumo principų išaiškinimo taikant 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[2] (toliau – PVM direktyva).

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Napfény-Toll Kft.* (toliau – ieškovė) ir Vengrijos mokesčių administratoriaus ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumų, kurias ši bendrovė atskaitė iš PVM, mokėtino už įvairius prekių įsigijimus, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, vykdytus 2010 m. birželio mėn. ir nuo 2010 m. lapkričio mėn. iki 2011 m. rugsėjo mėn.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

[2] OL L 347, 2006, p. 1.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. 1995 m. gruodžio 18 d. Tarybos reglamento (EB, Euratomas) Nr. 2988/95 dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos [3] 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Siekiant apsaugoti Europos Bendrijų finansinius interesus, šiuo reglamentu nustatomos bendrosios taisyklės, reglamentuojančios vienodus patikrinimus ir administracines priemones bei nuobaudas už Bendrijos teisės aktų pažeidimus.

2. „Pažeidimas“ – tai bet kuris Bendrijos teisės aktų nuostatų pažeidimas, susijęs su ekonominės veiklos vykdytojo veiksmų ar neveikimo, dėl kurio Bendrijų bendrajam biudžetui ar jų valdomiems biudžetams padaroma žala sumažinant ar iš viso prarandant pajamas, gaunamas iš tiesiogiai Bendrijų vardu surinktų nuosavų lėšų, arba darant nepagrįstas išlaidas.“

4. Šio reglamento 3 straipsnyje numatyta:

„1. Patraukimo atsakomybėn senaties terminas – ketveri metai nuo tada, kai buvo padarytas 1 straipsnio 1 dalyje nurodytas pažeidimas. <…>

Jeigu pažeidimai daromi nuolat ir pakartotinai, senaties terminas skaičiuojamas nuo tos dienos, kai pažeidimas buvo baigtas. <…>

Senaties eiga nutrūksta, jeigu kompetentinga institucija imasi bet kokio su pažeidimo tyrimu ar teisminiu nagrinėjimu susijusio veiksmo, apie kurį pranešama atitinkamam asmeniui. Senaties eiga atnaujinama po kiekvieno ją nutraukusio veiksmo.

Tačiau senaties terminas įsigalioja ne vėliau kaip tą dieną, kai pasibaigia laikotarpis lygus dvigubam senaties terminui, per kurį kompetentinga institucija nepaskyrė nuobaudos, išskyrus tuos atvejus, kai administracinė procedūra laikinai sustabdoma pagal 6 straipsnio 1 dalį.

2. Administracinę nuobaudą skiriantis sprendimas įvykdomas per trejus metus nuo tos dienos, kai sprendimas tampa galutinis.

Nutrūkimo ir laikino sustabdymo atvejus reglamentuoja atitinkamų nacionalinės teisės aktų nuostatos.

3. Valstybės narės išlaiko teisę taikyti ilgesnį laikotarpį nei atitinkamai numatyta šio straipsnio 1 ir 2 dalyse.“

5. To paties reglamento 4 straipsnio 1 ir 4 dalyse nurodyta:

„1. Įvykdžius bet kokį pažeidimą, neteisingai įgyta nauda paprastai panaikinama:

– įpareigojant sumokėti nustatytas sumas arba grąžinti neteisėtai įgytas sumas,

<…>

[3] OL L 312, 1995, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 1 t., p. 340.

4. Šiame straipsnyje numatytos priemonės nelaikomos nuobaudomis.“

6. Pagal to paties reglamento 6 straipsnio 1 dalį:

„Nepažeidžiant Bendrijos administracinių priemonių ir nuobaudų, <…> kompetentingos institucijos sprendimu galima laikinai sustabdyti piniginių nuobaudų, tokių kaip administracinių baudų, taikymą, jeigu atitinkamam asmeniui dėl tos pačios veikos yra iškelta baudžiamoji byla. Sustabdžius administracinę bylą, sustoja 3 straipsnyje numatytos senaties eiga.“

Vengrijos teisė

7. Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl mokesčių procedūros kodekso)[4] (toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 164 straipsnyje numatyta:

„1. Teisės nustatyti mokestį senaties terminas yra penkeri metai nuo paskutinės kalendorinių metų, kuriais turėjo būti pateikta deklaracija ar pranešimas apie šį mokestį, arba, nesant deklaracijos ar pranešimo – kalendorinių metų, kuriais turėjo būti sumokėtas mokestis, dienos.

<…>

5. Tuo atveju, kai mokesčių administratoriaus sprendimas peržiūrimas teismine tvarka, teisės nustatyti teisingą mokėtino mokesčio sumą senaties termino skaičiavimas sustabdomas nuo tada, kai antrojo lygio mokesčių administratoriaus sprendimas tampa galutinis, iki tol, kol teismo sprendimas tampa galutinis, arba, pateikus kasacinį skundą – kol priimamas sprendimas dėl jo.“

8. Nuo 2018 m. sausio 1 d. senasis Mokesčių procedūros kodeksas buvo panaikintas ir pakeistas *Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. Törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CLI, kuriuo patvirtinamas Mokesčių administravimo kodeksas, toliau – Mokesčių administravimo kodeksas)[5] bei *Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CLI, kuriuo nustatomas Mokesčių procedūros kodeksas, toliau – naujasis Mokesčių procedūros kodeksas)[6].

9. Naujojo Mokesčių procedūros kodekso 203 straipsnio 3 dalyje iš esmės atkartojamas senojo Mokesčių procedūros kodekso 164 straipsnio turinys. Pagal šią nuostatą, jeigu mokesčių mokėtojas administracine tvarka apskundžia mokesčių administratoriaus sprendimą, teisės nustatyti mokestį senaties terminas sustabdomas nuo tada, kai antrojo lygio mokesčių administratoriaus sprendimas tampa galutinis, iki tada, kai teismo sprendimas tampa galutinis, arba, jeigu pateikiamas kasacinis skundas, kai priimamas sprendimas dėl šio skundo.

10. Naujojo Mokesčių procedūros kodekso 203 straipsnio 7 dalies c punkte nustatyta, kad teisės nustatyti mokestį senaties terminas pratęsiamas dvylikai mėnesių, be kita ko, jei, išnagrinėjęs administracinį skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, teismas nurodo pradėti naują procedūrą.

[4] *Magyar Közlöny* 2003/131, 2003 m. lapkričio 14 d., p. 9990.

[5] *Magyar Közlöny* 2017/192, 2017 m. lapkričio 22 d., p. 31694.

[6] *Magyar Közlöny* 2017/192, 2017 m. lapkričio 22 d., p. 31586.

11. Pagal naujojo Mokesčių procedūros kodekso 271 straipsnio 1 dalį, kurios tekstas identiškas Mokesčių administravimo kodekso 139 straipsnio 1 dalies formuluotei, šio įstatymo nuostatos, įskaitant naujojo Mokesčių procedūros kodekso 203 straipsnio 7 dalies c punktą, turi būti taikomos po šio įstatymo įsigaliojimo pradėtoms ir kartojamoms procedūroms.

Pagrindinė byla, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

12. Ieškovė iš mokėtino PVM išskaičiavo šio mokesčio sumą, mokėtiną už prekes, kurias ji įsigijo 2010 m. birželio mėn. ir laikotarpiu nuo 2010 m. lapkričio mėn. iki 2011 m. rugsėjo mėn.

13. 2011 m. gruodžio mėn. *Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus Pietų Budapešto mokesčių ir muitų direkcija, Vengrija, toliau – mokesčių administratorius atsakovas), kaip pirmojo lygio mokesčių administratorius, pradėjo patikrinimą, apie kurį ieškovei buvo pranešta 2011 m. gruodžio 13 d.

14. Atlikęs tyrimą šis administratorius nusprendė, kad dalis atskaityto PVM neturėjo būti atskaityta, nes dalis tuo tikslu pateiktų sąskaitų faktūrų neatitiko jokio realaus ekonominio sandorio, o kitos buvo išrašytos sukčiaujant mokesčių srityje ir ieškovė apie tai žinojo. Todėl 2015 m. spalio 8 d. sprendimu mokesčių administratorius atsakovas pareikalavo iš ieškovės sumokėti 144 785 000 Vengrijos forintų (HUF) (apie 464 581 EUR) mokesčio nepriemoką ir skyrė jai 108 588 000 HUF (apie 348 433 EUR) dydžio baudą ir 46 080 000 HUF (apie 147 860 EUR) delspinigių.

Pirmasis antrojo lygio administratoriaus sprendimas

15. 2015 m. lapkričio 11 d. sprendimu, kuris buvo įteiktas 2015 m. gruodžio 14 d., *Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus Centrinės Vengrijos regiono pagrindinė mokesčių direkcija, Vengrija) – mokesčių administratoriaus atsakovo pirmtakė, kuriai buvo pateiktas ieškovės skundas – panaikino pirmojo lygio sprendimą, kiek jis susijęs su delspinigiais, o kitais atžvilgiais paliko jį galioti. Ieškovė pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo.

16. 2018 m. kovo 2 d. sprendimu, kuris tą pačią dieną tapo galutinis, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto-sostinės administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) panaikino antrojo lygio mokesčių administratoriaus sprendimą ir įpareigojo minėtą instituciją pradėti naują procedūrą. Savo sprendimą šis teismas pagrindė tuo, kad jis nustatė, jog šis sprendimas yra ydingas dėl motyvų prieštaringumo. Iš tikrųjų, nors antrojo lygio sprendime buvo nurodytos kitokios faktinės aplinkybės nei konstatuotos pirmojo lygio sprendime, jame kartu buvo nurodyta, kad pirmojo lygio mokesčių administratorius faktines aplinkybes nustatė teisingai.

Antrasis antrojo lygio administracinis sprendimas

17. 2018 m. kovo 5 d. mokesčių administratoriaus atsakovo sprendimas, kuris ieškovei įteiktas 2018 m. kovo 7 d., buvo antrasis antrojo lygio administracinis sprendimas, kuriuo iš esmės patvirtintas pirmosios instancijos teismo sprendimas. Vis dėlto šiuo sprendimu buvo sumažinta skirta delspinigių suma.

18. 2018 m. liepos 5 d. sprendimu, kuris tą pačią dieną tapo galutinis, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto-sostinės administracinių ir darbo bylų teismas), gavęs ieškovės ieškinį, panaikino antrąjį antrojo lygio sprendimą ir įpareigojo mokesčių administratorių atsakovą pradėti naują procedūrą. Motyvuose šis teismas nurodė, kad antrajame antrojo lygio sprendime, kuris buvo priimtas pirmą darbo dieną po 2018 m. kovo 2 d. sprendimo paskelbimo, iš esmės pažodžiui atkartojamas pirmasis antrojo lygio sprendimas, nenurodant, kiek juo iš dalies pakeista pirmojo lygio mokesčių administratoriaus padaryta išvada. Todėl mokesčių administratorius tik formaliai įvykdė iš minėto teismo sprendimo kylančias prievoles. Be to, antrajame antrojo lygio sprendime vis tiek yra prieštaringų išvadų dėl nagrinėjamų sandorių tikrumo.

19. 2020 m. sausio 30 d. sprendimu *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija), išnagrinėjęs mokesčių administratoriaus kasacinį skundą, iš esmės paliko galioti 2018 m. liepos 5 d. teismo sprendimą. Pirma, kiek antrojo lygio antrojo sprendimo motyvuose atkartoti antrojo lygio pirmojo sprendimo motyvai, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto-sostinės administracinių ir darbo bylų teismas) teisėtai pripažino, kad mokesčių administratorius atsakovas nesilaikė 2018 m. kovo 2 d. teismo sprendime nurodytų privalomų nurodymų. Tiesa, ši administracija, kaip nurodė ji pati, turėjo nedaug laiko, kol teisei nustatyti mokestį ir tuo remiantis apskaičiuoti grąžintiną PVM sumą, sueis senaties terminas, tačiau ši aplinkybė nėra pagrindas atleisti ją nuo teisinių pareigų vykdymo. Be to, kaip nustatė *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto-sostinės administracinių ir darbo bylų teismas), antrasis antrojo lygio sprendimas iš tikrųjų buvo ydingas dėl motyvų prieštaringumo.

Trečiasis antrojo lygio administracinis sprendimas

20. 2020 m. balandžio 6 d. mokesčių administratorius atsakovas priėmė naują sprendimą, kuriuo patvirtino pirmojo lygio sprendimą, iš dalies pakeisdamas nustatytą delspinigių sumą. Siekdamas pagrįsti savo poziciją, šis mokesčių administratorius nurodė, kad nenustatė kitokių faktų, nei nustatyti pirmojo lygio mokesčių administratoriaus sprendime, kuriuo šis įvykdė pareigą nustatyti faktus.

21. Ieškovė pareiškė ieškinį dėl šio trečiojo sprendimo *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas, Vengrija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, be kita ko, remdamasi tuo, kad pagal senojo Mokesčių procedūros kodekso 164 straipsnio 1 ir 5 dalis mokesčių administratoriaus teisė nustatyti grąžintinas PVM sumas išnyksta praėjus penkeriems metams nuo kalendorinių metų, kuriais buvo pateikta deklaracija arba pranešimas apie šį mokestį, paskutinės dienos arba, jei deklaracija arba pranešimas nebuvo pateikti, nuo kalendorinių metų, kuriais tas mokestis turėjo būti sumokėtas, paskutinės dienos. Mokesčių administratoriaus teisė apskaičiuoti grąžintinas PVM sumas už atitinkamus laikotarpius pasibaigė iki antrojo lygio trečiojo sprendimo priėmimo dienos (t. y. 2020 m. balandžio 6 d.). Ieškovė mano, kad pakartotinis sprendimų priėmimas prieštarauja teisinio saugumo principui, kuris turi būti ginamas taikant senaties terminą. Tai juo labiau taikytina pagrindinei bylai, jei antroji pakartotinė procedūra buvo vykdoma dėl to, kad mokesčių administratorius nesilaikė pirmajame teismo sprendime pateiktų nurodymų. Taigi dėl mokesčių administratoriaus kaltės procedūra truko beveik dešimt metų nuo kontrolės pradžios.

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad senojo Mokesčių procedūros kodekso 164 straipsnio 5 dalyje nenumatytas nei didžiausias pakartotinių procedūrų, kurias gali atlikti mokesčių administratorius, skaičius, nei bendra sustabdymo trukmė. Tačiau pagal *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) jurisprudenciją senaties terminas sustabdomas visam

mokesčių administratoriaus sprendimo teisminės peržiūros laikotarpiui. Atsižvelgiant į tai, teisminės peržiūros atveju senaties termino sustabdymas neribojamas, todėl mokesčių administratoriaus teisės nustatyti grąžintinas PVM sumas galiojimas galėtų būti pratęstas keleriems metams, o kraštutiniais atvejais – net dešimtmečiams. Dėl šios priežasties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas reiškia abejonę dėl atitinkamų nacionalinės teisės aktų ir susijusios jurisprudencijos suderinamumo su Sąjungos teisėje galiojančiais teisinio saugumo ir veiksmingumo principais.

23. Šiomis aplinkybėmis *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar teisinio saugumo principas ir veiksmingumo principas, kurie yra Sąjungos teisės dalis, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos nėra numatyta jokia diskrecija, kaip antai [senojo Mokesčių procedūros kodekso] 164 straipsnio 5 dalis, ir šiais teisės aktais grindžiama praktika, pagal kurią mokesčių administratoriaus teisei nustatyti [PVM] taikomas senaties terminas sustabdomas visam teisminės peržiūros laikotarpiui, neatsižvelgiant į pakartotinių administracinių mokesčių procedūrų skaičių ir neribojant bendros sustabdymo trukmės tuo atveju, kai paeiliui atliekamos kelios administracinės peržiūros, įskaitant atvejus, kai teismas, priimdamas sprendimą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo pakartotinėje mokestinėje procedūroje, vykusioje po ankstesnio teismo sprendimo, nustato, kad mokesčių administratorius nesilaikė šiame teismo sprendime išdėstytų nurodymų, kitaip sakant, kai naujas teismo procesas buvo pradėtas dėl šio administratoriaus klaidos?“

24. Po šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas su 2022 m. gegužės 3 d. raštu atsiuntė Teisingumo Teismui *Alkotmánybíróság* (Konstitucinis teismas, Vengrija) 2022 m. sausio 25 d. sprendimo, kuriuo šis teismas panaikino nuorodą į pakartotines procedūras, numatytą naujojo Mokesčių procedūros kodekso 271 straipsnio 1 dalyje, kopiją ir taip pat šiuo klausimu priimto antrojo 2022 m. balandžio 26 d. *Alkotmánybíróság* (Konstitucinis Teismas) sprendimo kopiją.

25. 2022 m. birželio 30 d. raštu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas buvo Teisingumo Teismo prašyme pateikti informacijos paragintas, atsižvelgiant į pirma pateiktą informaciją, patvirtinti, kad *Alkotmánybíróság* (Konstitucinis teismas) priėmus sprendimą panaikinti naujojo Mokesčių procedūros kodekso 271 straipsnio 1 dalyje pateiktą nuorodą į pakartotines procedūras, pagrindinėje byloje bet kuriuo atveju nėra suėjęs senaties terminas.

26. 2022 m. liepos 7 d. rašte prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nurodė, kad *Alkotmánybíróság* (Konstitucinis teismas) sprendimo poveikis buvo tik toks, dėl jo suėjo senatis mokesčių administratoriaus teisei nustatyti grąžintiną surinkto PVM sumą už 2010 m. peržiūros laikotarpį. Tačiau, kiek tai susiję su 2011 mokestiniais metais, tai, ar senaties terminas mokesčių administratoriaus veiksmams yra pasibaigęs, priklausys nuo Teisingumo Teismo atsakymo.

27. Rašytines pastabas pateikė ieškovė, Vengrijos ir Ispanijos vyriausybės, taip pat Europos Komisija. Be to, šios šalys buvo išklausytos per 2022 m. lapkričio 10 d. įvykusį posėdį.

Analizė

Pirminės pastabos

28. Pirmiausia reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama byla iškelta ne dėl paties senaties termino, per kurį apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į atskaitą, ar termino, per kurį mokesčių administratorius gali užginčyti apmokestinamojo asmens pateiktas deklaracijas, suderinamumo su ES teise, o dėl to, ar su ES teise suderinamas tokio laikotarpio sustabdymas teisminių procedūrų atveju, netaikant laiko apribojimų ir neatsižvelgiant į priežastis, dėl kurių tokias procedūras reikėjo pakartoti.

29. Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad ši byla yra dalis konkretaus konteksto, kai dėl to paties mokestinio ginčo viena po kitos sekė kelios administracinės ir teisminės procedūros, o galutinio sprendimo byloje nebuvo galima priimti dėl priežasčių, kurios, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, priskirtinos mokesčių administratoriui, o nagrinėjamuose mokesčių teisės aktuose toks atvejis ir galimi problemos sprendimo būdai nenumatyti.

30. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tvirtina, kad kai pagal nagrinėjamos valstybės narės praktiką paeiliui atliekamos kelios teisminės peržiūros, bendra sustabdymo trukmės viršutinė riba nenustatoma net jei teismas, priimdamas sprendimą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, priimto vykstant naujam procesui po ankstesnio teismo sprendimo, nustato, kad mokesčių administratorius nesilaikė ankstesniame teismo sprendime išdėstytų nurodymų ir kad naujas teismo procesas įvyko dėl šios institucijos kaltės.

31. Tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Vengrijos teisės aktai ir praktika, pagal kuriuos senaties terminai sustabdomi iš esmės neribotam laikui, yra suderinami su Sąjungos teise ir kiek jie gali pažeisti teisinio saugumo ir veiksmingumo principus. Be to, šis teismas konstatuoja, kad pasinaudoti PVM direktyvoje numatyta teise į atskaitą gali būti pernelyg sunku, ypač tokiais atvejais, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kai mokesčių administratorius priima naujus sprendimus, neįvykdęs kompetentingų teismų ankstesnių sprendimų per trumpą laiką po sprendimų, kuriais paskiriama nauja procedūra, priėmimo, todėl dėl senaties termino sustabdymo atliekant teisminę priežiūrą teisės nustatyti mokestį senaties terminas gali gerokai pailgėti.

32. Tokiomis aplinkybėmis, kai nėra aišku, kad nagrinėjamą situaciją galėjo lemti ne tik (ir tiesiogiai) pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, bet veikiau mokesčių administratoriaus ir galbūt nacionalinių teismų veiksmai ar net neveikimas, manau, kad šioje išvadoje tikslinga šiuos du aspektus nagrinėti atskirai.

Senaties termino sustabdymo taisyklių suderinamumas su Sąjungos teise

33. Prieš analizuojant Vengrijos teisės aktų suderinamumą su Sąjungos teisėje įtvirtintais veiksmingumo ir teisinio saugumo principais, kaip to prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia išnagrinėti, ar šie teisės aktai patenka į konkrečių Sąjungos mokesčių teisės nuostatų taikymo sritį.

Dėl PVM direktyvos taikymo

34. Iš pradžių reikia pažymėti, kad nepaisant to, jog ši byla susijusi su ginču dėl PVM, prejudicinis klausimas nėra susijęs su kokios nors PVM direktyvos nuostatos aiškinimu. Šiuo atžvilgiu šioje direktyvoje nustatyti tik esminiai ir formalūs reikalavimai, susiję su teise į PVM atskaitą[7], bet nenustatytas joks terminas, per kurį apmokestinamieji asmenys gali pateikti prašymą grąžinti PVM[8] arba per kurį, nustačius teisę į tam tikros sumokėtos mokesčio sumos grąžinimą, šis mokestis turi būti sugrąžintas.

Dėl Reglamento Nr. 2988/95 taikymo

35. Pirmiausia reikėtų pažymėti, kad iš Reglamento Nr. 2988/95 taikymo srities matyti, jog jis taikomas bet kokiam administratoriaus nustatytam „pažeidimui“ ir „bet kokiam [Sąjungos] teisės nuostatos pažeidimui, susijusiam su ekonominės veiklos vykdytojo veiksmais ar neveikimu“, dėl kurio [Sąjungos] bendrajam biudžetui ir nuosaviems ištekliams padaroma žalos.

36. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Sąjungos nuosavus išteklius sudaro, be kita ko, pajamos, gautos taikant vienodą tarifą suderintai PVM apmokestinimo bazei, nustatytos pagal Sąjungos taisykles, vadinasi, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pajamų iš PVM gavimo laikantis taikytinos Sąjungos teisės ir atitinkamų lėšų iš PVM įtraukimo į Sąjungos biudžetą, nes bet koks trūkumas gaunant pirmąsias potencialiai sumažins antrąsias[9]. Iš to galima daryti išvadą, kad senaties terminas, per kurį nacionaliniai mokesčių administratoriai gali nustatyti teisingą mokėtino PVM sumą už tam tikrą laikotarpį, patenka į Reglamento Nr. 2988/95 taikymo sritį.

37. Antra, kalbant apie senaties terminus, Reglamento Nr. 2988/95 3 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad patraukimo atsakomybėn už šiame reglamente numatytus „pažeidimus“ senaties terminas yra ketveri metai. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šiame straipsnyje numatytas senaties terminas taikomas tiek pažeidimams, už kuriuos gali būti skiriama administracinė nuobauda, kaip tai suprantama pagal šio reglamento 5 straipsnį, tiek pažeidimams, už kuriuos taikoma administracinė priemonė, kaip tai suprantama pagal to paties reglamento 4 straipsnį, t. y. priemonė, kuria siekiama susigrąžinti neteisėtai įgytas sumas ir kuri nelaikoma nuobauda[10].

38. Tačiau reikia pažymėti, kad priimdamas Reglamentą Nr. 2988/95, ypač jo 3 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė tik apibrėžti minimalų terminą, kuris turi būti taikomas visose valstybėse narėse. Iš tikrųjų pagal to reglamento 3 straipsnio 3 dalį valstybės narės gali taikyti ilgesnius senaties terminus nei to reglamento 3 straipsnio 1 dalyje nustatytas ketverių metų laikotarpis[11]. Kadangi ši galimybė netiesiogiai, bet būtinai priklauso nuo sąlygos, kad pasirinkti laikotarpiai būtų pagrįsti, bet koks ilgesnis laikotarpis turės būti nagrinėjamas pagal tuos pačius principus, kurie taikomi laikotarpiams, nepatenkantiems į to paties reglamento taikymo sritį[12].

7 Šie esminiai ir formalūs reikalavimai reglamentuojami PVM direktyvos X antraštinės dalies 1 skyriumi („Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, 168 ir paskesni straipsniai) ir 4 skyriumi („Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“, 178 ir paskesni straipsniai).

8 2019 m. vasario 14 d. Sprendimas *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 35 punktas).

9 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktas), taip pat 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 38 punktas).

10 2004 m. birželio 24 d. Sprendimas *Handlbauer* (C-278/02, EU:C:2004:388, 33 ir 34 punktai) ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 45 punktas).

11 Žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimą *IFAP* (C-447/20 ir C-448/20, EU:C:2022:265, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

12 Šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39. Trečia, reikia pažymėti, kad Reglamento Nr. 2988/95 3 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje yra nustatytos terminų skaičiavimo taisyklės. Šio reglamento 3 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje numatyta, kad persekiojimo, kuriam pagal jurisprudenciją prilyginami apskritai bet kokie administracijos veiksmai, senaties eiga nutrūksta, jei imamasi bet kokio su pažeidimo tyrimu ar teisminiu nagrinėjimu susijusio veiksmo. Be to, to paties reglamento 3 straipsnio 1 dalies ketvirtoje pastraipoje nustatyta, kad senaties terminas sueina ne vėliau kaip tą dieną, kai pasibaigia laikotarpis, lygus dvigubam senaties terminui, per kurį kompetentinga institucija nepaskyrė nuobaudos, ir šią nuostatą Teisingumo Teismas aiškino kaip nustatančią absoliučią ribą [13], o vienintelė aiškiai pripažinta išimtis yra senaties termino sustabdymas baudžiamosios bylos atveju pagal Reglamento Nr. 2988/95 6 straipsnio 1 dalį. Tačiau taip nėra šioje byloje, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Vengrijos vyriausybės per posėdį pateikto atsakymo šiuo klausimu.

40. Be to, šis reglamentas taikomas tik administracinėms procedūroms ir nė viena jo nuostata neapima šalies, kuriai paskirta administracinė nuobauda, inicijuoto teismo proceso trukmės ar senaties terminų sustabdymo teisminės peržiūros atveju.

41. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad net jei Reglamentas Nr. 2988/95 gali būti taikomas nacionalinėms taisyklėms, kuriomis nustatomas senaties terminas, per kurį nacionaliniai mokesčių administratoriai gali nustatyti mokestį, tokie teisės aktai, kokie nagrinėjami šioje byloje, pagal kuriuos numatoma sustabdyti PVM sumos nustatymo senaties terminą visą teisminės peržiūros laikotarpį, nepatenka į jo taikymo sritį.

Ginčijamų teisės aktų analizė atsižvelgiant į bendruosius Sąjungos teisės principus

42. Kadangi nėra Sąjungos teisės aktų šiuo klausimu (ir kadangi nei PVM direktyvoje, nei Reglamente Nr. 2988/95 nėra konkrečių taisyklių, kuriomis remiantis būtų galima atsakyti į pateiktą prejudicinį klausimą), pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybių narių vidaus teisės sistemoje turi būti nustatytos teismo procesų senaties terminų nustatymo ir sustabdymo taisyklės, laikantis valstybių narių procesinės autonomijos principo ir, be kita ko, lygiavertiškumo bei veiksmingumo principų, su sąlyga, kad šios valstybės savo įgaliojimais naudosis laikydamosi Sąjungos teisės nuostatų [14].

43. Šiuo atžvilgiu, nors prejudicinio klausimo formuluotėje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas rėmėsi tik teisinio saugumo ir veiksmingumo principais, tai nėra kliūtis tiek šioje išvadoje, tiek analizėje, kurią atliks Teisingumo Teismas, atsižvelgti į kitus bendruosius Sąjungos teisės principus, kurie gali būti svarbūs nagrinėjant šią bylą.

44. Pirma, pagal lygiavertiškumo principą reikalaujama, kad nacionalinėje teisėje nustatytos Sąjungos teisės įgyvendinimo procesinės taisyklės nebūtų labiau ribojančios nei taisyklės, susijusios su dėl panašaus tikslo ar panašios priežasties priimtų nacionalinės teisės nuostatų įgyvendinimu. Senaties taisyklių atveju jų laikymasis reiškia, kad, be nagrinėjamos senaties taisyklės, egzistuoja senaties taisyklė, kuri taikoma vidaus situacijoms, ir, ar atsižvelgiant į jos tikslą ir esminius elementus, gali būti laikoma panašia [15].

[13] Šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 2 d. Sprendimą *Glencore Céréales France* (C-584/15, EU:C:2017:160, 54 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[14] 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[15] 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimas *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad nei iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų faktinių aplinkybių, nei iš šalių rašytinių pastabų, nei iš teismo posėdyje pateiktų paaiškinimų nematyti, kad Vengrijos mokesčių procedūros kodekse (įskaitant pagrindinėje byloje nagrinėjamą reglamentavimą) nustatytos procedūrinės taisyklės dėl senaties terminų yra mažiau palankios nei tos, kurios taikomos vidaus situacijoms, ir kad šios taisyklės taikomos tiek Sąjungos teisės pažeidimu grindžiamiems ieškiniams, tiek tos pačios rūšies ieškiniams, grindžiamiems vidaus teisės pažeidimu.

46. Kalbant apie veiksmingumo principą, pažymėtina, kad nacionalinės procesinės taisyklės neturi būti tokios, kad dėl jų taptų praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti pagal Sąjungos teisę suteiktomis teisėmis [16].

47. Pirmiausia reikėtų priminti, kad pagal PVM direktyvą valstybės narės turi dvejopą pareigą. Taigi, pirma, jos turi užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys galėtų veiksmingai pasinaudoti savo teise į PVM atskaitą ir kad tam netrukdytų su Sąjungos teise, visų pirma PVM direktyva, nesuderinamos procesinės ar materialinės teisės normos. Antra, jos privalo imtis visų teisinių ir administracinių priemonių, būtinų užtikrinti, kad jų teritorijoje būtų surenkamas visas mokėtinas PVM, ir kovoti su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių vengimu [17].

48. Nors nagrinėjamoje byloje ieškovė teigia, kad jos teisė į PVM atskaitą buvo apribota, iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad mokesčių administratorius nustatė mokestinio sukčiavimo faktą ir kad šis vertinimas iki šiol priimtuose sprendimuose pagrindinėje byloje nebuvo ginčijamas. Šiuo klausimu dera pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją valstybė narė iš esmės gali sustabdyti PVM grąžinimą, kol ginčas bus galutinai išspręstas administracine arba teismine tvarka, nes atsisakymas suteikti teisę į atskaitą visada turi atitikti proporcingumo reikalavimą [18], o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

49. Antra, senaties termino buvimas mokesčių srityje vienodai svarbus tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, nes nustatant pagrįstus terminus siekiama apsaugoti tiek mokesčių mokėtoją, tiek mokesčių administratorių, kad nebūtų neįmanoma arba pernelyg sunku pasinaudoti pagal Sąjungos teisinę tvarką suteiktomis teisėmis.

50. Šiuo atžvilgiu reikia atskirti laikotarpį, kuriuo apmokestinamieji asmenys gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, ir senaties terminą, per kurį mokesčių administratorius gali imtis veiksmų [19]. Taigi kai kuriuose sprendimuose Teisingumo Teismas pripažino, kad administracijos veiksmai gali būti apriboti kitais terminais nei privatiems asmenims taikomi terminai [20]. Dėl mokesčių

16 2017 m. kovo 15 d. Sprendimas *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, 52 punktas).

17 Taip pat žr. PVM direktyvos 273 straipsnį ir 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 ir 26 punktai).

18 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 54 ir 55 punktai).

19 Pirma, kalbant apie mokesčių mokėtoją, jo teisių įgyvendinimo senaties termino buvimas leidžia jam užginčyti mokesčių administratoriaus sprendimus siekiant pareikalauti ir prireikus išieškoti nepagrįstai sumokėtas sumas arba sumas, numatytas konkrečiuose kiekvienam mokesčiui taikomuose teisės aktuose. Antra, senaties terminas leidžia mokesčių administratoriui atlikti būtinus patikrinimus, kad būtų galima nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinę padėtį ir nustatyti galimai padarytus pažeidimus ir piktnaudžiavimus bei jų pasekmes, siekiant išvengti PVM pajamų praradimo.

20 Žr., be kita ko, 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 49–54 punktai), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad veiksmingumo principas nepažeidžiamas tuo atveju, kai nacionalinėje teisėje nustatytas senaties terminas, tariamai palankesnis mokesčių administratoriui nei terminas, kuriuo galima remtis prieš privačius asmenims.

administratoriui taikomo senaties termino Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad penkerių metų terminas, skaičiuojamas nuo tos dienos, kai deklaracija iš principo turi būti pateikta, atitinka veiksmingumo principą [21].

51. Vis dėlto reikia pažymėti, kad nors šioje byloje keliamas klausimas dėl galimo ieškovės teisės į atskaitą įgyvendinimo apribojimo, byla tiesiogiai susijusi ne su šią teisę reglamentuojančių procesinių taisyklių suderinamumu su Sąjungos teise, o su nacionalinės teisės normomis, reglamentuojančiomis mokesčių administratoriaus veiksmų senaties terminą.

52. Trečia, kalbant apie senaties termino sustabdymą teismo proceso metu, pažymėtina, kad senaties termino nutraukimo pagrindų buvimu siekiama būtent užtikrinti veiksmingumo principo laikymąsi garantuojant, kad senaties terminas nesibaigtų teismo proceso metu, nors mokesčių mokėtojas naudojasi pagal Sąjungos teisės sistemą suteiktomis teisėmis. Be to, senaties termino sustabdymo teisminio nagrinėjimo metu tikslas – suteikti mokesčių administratoriui galimybę atsižvelgti į teisminės peržiūros rezultatus. Vadinasi, nesant tokio reglamentavimo galėtų būti piktnaudžiaujama teise apskųsti, nes jeigu senaties terminas būtų skaičiuojamas galimo teismo proceso metu (kurio trukmė iš esmės nėra tiksliai nustatyta ir bet kuriuo atveju priklauso ne nuo mokesčių administratoriaus taikomų priemonių, o nuo teismo proceso), mokesčių administratorius negalėtų pateikti išvadų, net jei jo sprendimas būtų pripažintas procesinės ir materialinės teisės požiūriu atitinkančiu įstatymus.

53. Trečia, kalbant apie teisinio saugumo principą, reikėtų priminti, kad senaties terminai paprastai atlieka teisinio saugumo užtikrinimo funkciją ir kad, siekiant atlikti šią funkciją, šiuos terminus numatančios taisyklės turi būti nustatytos iš anksto ir būti pakankamai aiškios bei tikslios, kad būtų užtikrintas teisinių situacijų ir santykių nuspėjamumas [22]. Be to, mokesčių srityje senaties terminų taisyklėmis siekiama užtikrinti, kad apmokestinamojo asmens mokestinė padėtis mokesčių administratoriaus atžvilgiu negalėtų būti ginčijama neribotą laiką [23].

54. Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad mokesčių mokėtojai žino senaties taikymo ir sustabdymo taisykles ir tai, kad pasinaudojus jiems suteiktomis garantijomis, pavyzdžiui, teise pareikšti ieškinį, senaties terminas gali būti sustabdytas.

55. Taip pat dera pažymėti, kad senaties terminų taisyklėmis siekiama būtent užkirsti kelią tam, kad tam tikra teisinė padėtis nebūtų ginčijama neribotą laiką. Iš tikrųjų naikinamojo senaties termino mechanizmu siekiama nepalikti neapibrėžtų teisių neribotam laikui ir nubausti jų turėtoją už jų negynimą. Vis dėlto pagal šį mechanizmą reikalaujama, kad egzistuotų senaties termino sustabdymo pagrindai, visų pirma tuo atveju, kai teisių turėtojai įgyvendina savo teises, o konkrečiau – kai pasinaudoja teisių gynimo priemonėmis; toks mechanizmas grindžiamas būtent tuo, kad teisių turėtojai jomis nepasinaudoja arba, jei nusprendžia jomis pasinaudoti, dėl tokio sprendimo procedūra užtrunka. Iš to matyti, kad senaties terminų sustabdymas, kai mokesčių mokėtojas pasinaudoja šiomis teisėmis, iš esmės negali būti laikomas aplinkybe, dėl kurios šios teisės (neribotai) ginčijamos, nes šis sustabdymas yra susijęs su naujos procedūros, kuri skiriasi nuo administracinės procedūros, t. y. teisminės peržiūros procedūros, kuriai taikomos kitokios taisyklės, įskaitant jos procedūroms taikomus terminus, inicijavimu [24].

[21] 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Q-Beef ir Bosschaert* (C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 37 punktas), taip pat 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimas *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 43 punktas).

[22] 2019 m. kovo 5 d. Sprendimas *Eesti Pagar* (C-349/17, EU:C:2019:172, 112 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[23] 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *BTA Baltic Insurance Company* (C-230/20, nepaskelbtas Rink., EU:C:2021:410, 46 punktas).

[24] Iš tikrųjų teismo procesui, kurį inicijavus sustabdomas senaties terminas, taikytiną terminą reglamentuoja ne mokesčių teisės aktai, o teismo proceso taisyklės.

56. Teisingumo Teismas konstatavo, kad pagal teisinio saugumo principą nedraudžiama tokia nacionalinių mokesčių administratorių administracinė praktika, pagal kurią nesuėjus naikinamajam terminui atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą, ir atlikus naują peržiūrą pareikalaujama sumokėti šį mokestį kartu su palūkanomis [25]. Nors tokia mokesčių administratoriaus praktika administracinės procedūros metu (ir be teismo sprendimo) buvo įvertinta kaip nesuteikianti pagrindo neribotą laiką ginčyti apmokestinamojo asmens mokestinę padėtį, neabejotina, kad tai, jog mokesčių administratorius priima naujus sprendimus, siekdamas užtikrinti priimtų teismo sprendimų vykdymą, savaime negali būti laikoma teisinio saugumo principo pažeidimu.

57. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pagal teisinio saugumo ir veiksmingumo principus nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad jei mokesčių mokėtojas pasinaudoja teise pareikšti ieškinį, senaties termino eiga sustabdoma visam teisminio nagrinėjimo laikotarpiui ir kad senaties terminas pratęsiamas, jei mokesčių administratorius įpareigojamas atlikti naują procedūrą. Priešingu atveju senatis galėtų sueiti net ir vykstant teismo procesui, visų pirma procesui, susijusiam su prašymu priimti prejudicinį sprendimą (net ir tuo atveju, jei mokesčių administratoriaus sprendimas yra visiškai pagrįstas), dėl to šis procesas taptų nereikšmingas, mokesčių mokėtojas netektų galimybės pasinaudoti savo teise pareikšti ieškinį, o be to, mokesčių administratorius, vykdydamas nacionalinio teismo sprendimą, negalėtų priimti sprendimo dėl mokesčių mokėtojo mokestinės padėties.

Dėl Vengrijos administracijos praktikos, susijusios su senaties termino sustabdymu

58. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadų matyti, kad procedūra iš dalies užsitęsė dėl mokesčių administratoriaus kaltės, nes šis, priimdamas naują sprendimą, nesilaikė atitinkamame teismo sprendime pateiktų nurodymų. Šio teismo teigimu, dėl nepagrįsto mokesčių procedūros, per kurią turi būti išnagrinėtos teisės į atskaitą finansinės ir esminės sąlygos, pratęsimo laikotarpiui, kurio neįmanoma numatyti, tampa pernelyg sunku pasinaudoti teise į (PVM) atskaitą [26].

59. Tokiomis aplinkybėmis, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė jokio prašymo šiuo klausimu, visų pirma reikėtų iškelti klausimą dėl gero administravimo principo svarbos šioje byloje.

60. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje jau pripažino, kad tuo atveju, kai valstybė narė įgyvendina Sąjungos teisę, reikalavimai, kylantys iš teisės į gerą administravimą, kuri atspindi bendrąjį Sąjungos teisės principą, visų pirma kiekvieno asmens teisė į tai, kad jo bylos būtų nagrinėjamos nešališkai ir per protingą terminą, taikomi per mokestinio patikrinimo procedūrą [27]. Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, jog pagal šį gero administravimo principą reikalaujama, kad administracinė institucija, kaip pagrindinėje byloje mokesčių administratorius, vykdydama jai tenkančią pareigą atlikti patikrinimą, kruopščiai ir nešališkai išnagrinėtų visus reikšmingus aspektus, kad įsitikintų, jog priimdama sprendimą ji turi kuo išsamesnių ir patikimesnių įrodymų, kad tai padarytų [28].

[25] Šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 40 ir 41 punktai).

[26] Su šia išvada sutinka ir ieškovė, kuri teigia, kad procedūra vyko lėtai dėl mokesčių administratoriaus atlikto faktinių aplinkybių tyrimo trūkumų, dėl kurių senaties terminas galiausiai buvo sustabdytas.

[27] 2020 m. gegužės 14 d. Sprendimas *Agrobet CZ* (C-446/18, EU:C:2020:369, 43 punktas).

[28] 2020 m. gegužės 14 d. Sprendimas *Agrobet CZ* (C-446/18, EU:C:2020:369, 44 punktas).

61. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (kuris vienintelis žino visas pagrindinės bylos aplinkybes) turi patikrinti, ar dėl šios bylos sudėtingumo procesas galėjo užsitęsti, ar mokestinių procedūrų kartojimas ir daugkartinis senaties termino sustabdymas gali būti siejami su mokesčių administratoriaus pareigų nevykdymu ir kokia žala dėl šios praktikos galėjo būti padaryta ieškovui. Vis dėlto bet kokia mokesčių administratoriaus padaryta klaida ar bet koks jo nesėkmingas bandymas įvykdyti teismo sprendimą, net jei tai įvyko daugiau nei vieną kartą, nėra mokesčių administratoriaus klaida, dėl kurios galima užginčyti nuostatas dėl senaties termino sustabdymo.

62. Antra, svarbu pažymėti, kad per posėdį Vengrijos vyriausybė teigė, jog iš principo nacionaliniai teismai turi būtinas priemones, kad ištaisytų tokią padėtį, kokia susiklostė nagrinėjamoje byloje. Taigi, jei mokesčių administratorius (dėl tiesiogiai nuo jo priklausančių priežasčių) nepaiso nurodymų, kuriuos jam pateikė nacionalinis teismas, pastarasis, pasak šios vyriausybės, galėtų „perimti“ nagrinėjamą bylą ir priimti sprendimą joje, pakeisdamas mokesčių administratoriaus priimtą sprendimą ir taip galutinai užbaigdamas ginčą.

63. Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio antroje pastraipoje, be kita ko, numatyta, jog kiekvienas asmuo turi teisę, kad jo byla būtų išnagrinėta per pagrįstą laikotarpį. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad teismo sprendimo priėmimo trukmės pagrįstumas turi būti vertinamas pagal kiekvienos bylos aplinkybes ir ypač pagal bylos svarbą suinteresuotajam asmeniui, bylos sudėtingumą ir ieškovo bei kompetentingų valdžios institucijų veiksmus [29].

64. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat turi išsiaiškinti, kokiu mastu dėl užsitęsusio proceso gali būti kalti nacionaliniai teismai, jei būtų nustatyta, kad jie, nors ir turėdami priemonių tokiai situacijai ištaisyti, jomis nepasinaudojo. Tokiu atveju kompetentingas nacionalinis teismas turi apsvarstyti, ar ieškovei turi būti priteista kompensacija ne tik už mokesčių administratoriams, bet ir nacionaliniams teismams priskirtiną vėlavimą ar neveikimą.

65. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad kompetentingas nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visas bylos aplinkybes, kaip antai bylos sudėtingumą, turi įvertinti, ar mokesčių procedūra ir atitinkamos teisminės peržiūros iš esmės buvo kartojamos dėl mokesčių administratoriaus veiklos trūkumų, o gal už šį vėlavimą gali būti atsakingi nacionaliniai teismai, ir iš to padaryti reikiamas išvadas, įskaitant tai, kad galbūt atitinkamas mokesčių mokėtojas turi teisę į žalos atlyginimą.

Išvada

66. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas, Vengrija) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Sąjungos teisės teisinio saugumo ir veiksmingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos pridėtinės vertės mokesčio srityje mokesčių administratoriaus teisės nustatyti mokestį senaties terminas sustabdomas visam atitinkamos teisminės peržiūros laikotarpiui, net jei ieškinys pateikiamas dėl kelių mokesčių administratoriaus paeiliui priimtų sprendimų, susijusių su tuo pačiu mokesčiu.

[29] Šiuo klausimu žr. 2008 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą *FIAMM ir kt. / Taryba ir Komisija* (C-120/06 P ir C-121/06 P, EU:C:2008:476, 212 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Vis dėlto kompetentingas nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visas bylos aplinkybes, kaip antai bylos sudėtingumą, turi įvertinti, ar mokesčių procedūra ir atitinkamos teisminės peržiūros iš esmės buvo kartojamos dėl mokesčių administratoriaus veiklos trūkumų, o gal už šį vėlavimą gali būti atsakingi nacionaliniai teismai, ir iš to padaryti reikiamas išvadas, įskaitant tai, kad galbūt atitinkamas mokesčių mokėtojas turi teisę į žalos atlyginimą.