



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

8. juni 2023 *

»Præjudiciel forelæggelse – princippet om loyalt samarbejde – effektivitetsprincippet – skat, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-retten – tilsidesættelse, der er fastslået som følge af en dom afsagt af Domstolen – ret til betaling af renter af overskydende skat – national lovgivning, der begrænser retten til betaling af renter til perioden indtil den 30. dag efter offentliggørelsen af Domstolens dom i *Den Europæiske Unions Tidende*«

I sag C-322/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 15. marts 2022, indgået til Domstolen den 12. maj 2022, i sagen

E.

mod

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

procesdeltager:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M.L. Arastey Sahún, og dommerne F. Biltgen og J. Passer (refererende dommer),

generaladvokat: T. Ćapeta

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: polsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

- E. ved radcowie prawni M. Kułagowski og M. Niżnik og doradca podatkowy K. Trzópek-Piskorz,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu ved radca prawny K. Zygałło,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców ved radca prawny P. Chrupek,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved K. Herrmann og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EU-retlige principper, navnlig princippet om loyalt samarbejde, ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, i forbindelse med borgernes ret til betaling af renter i forbindelse med en medlemsstats tilbagebetaling af en skat, der er opkrævet i strid med EU-retten.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem E., der er en investeringsfond med hjemsted i Amerikas Forenede Stater, og Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Wrocław, Polen, herefter »Dyrektor«) vedrørende en afgørelse truffet af den polske skatte- og afgiftsmyndighed om at begrænse og afslå betaling af renter af overskydende skat, der er opkrævet i strid med EU-retten.

Retsforskrifter

Polsk ret

Udpod

- 3 Artikel 3 i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (lov om skat af juridiske personers indtægt) af 15. februar 1992 i den konsoliderede udgave (Dz. U. af 2011, nr. 74, pos. 397), som ændret (herefter »udpod«), bestemmer:

»1. Skattepligtige personer, der har deres vedtægtsmæssige hjemsted eller hovedkontor på Republikken Polens område, er skattepligtige af alle deres indtægter, uanset hvor de indtjenes.

[...]

2. Skattepligtige, der ikke har deres vedtægtsmæssige hjemsted eller hovedkontor på Republikken Polens område, er kun skattepligtige af de indtægter, som de oppebærer på Republikken Polens område.

[...]«

4 Updops artikel 22 fastsætter:

»1. Skatten af udbytte og andre indtægter i medfør af en ret til en andel i overskuddet hos juridiske personer med vedtægtsmæssigt hjemsted eller hovedkontor i Republikken Polen fastsættes til 19% af de opnåede indtægter [...]

[...]«

5 Updops artikel 26 har følgende ordlyd:

»1. Juridiske personer og organisatoriske enheder, der ikke er juridiske personer, samt fysiske erhvervsdrivende, der udbetaler de i artikel [...] og 22, stk. 1, omhandlede indtægter, er i deres egenskab af betalere forpligtet til på tidspunktet for denne udbetaling [...] at opkræve det beløb, der skal betales i fast [selskabsskat] af disse udbetalinger [...]

[...]

3. De i stk. 1 nævnte betalere indbetaler senest skattebeløbet den 7. i måneden efter den måned, hvor de har opkrævet skat i henhold til stk. 1 og [...], til kontoen for den skatte- og afgiftsmyndighed, som ledes af direktøren for den skatte- og afgiftsmyndighed, hvorunder den skattepligtiges vedtægtsmæssige hjemsted hører [...]. Betalerne er forpligtet til at sende følgende til de skattepligtige personer, der er nævnt i:

1) artikel 3, stk. 1 – oplysninger om størrelsen af den opkrævede skat

2) artikel 3, stk. 2, samt til skatte- og afgiftsmyndigheden – oplysninger om de foretagne udbetalinger og den opkrævede skat,

– som er udarbejdet i henhold til en fast skabelon.

[...]

3a. Betaleren fremsender de oplysninger, der er omhandlet i stk. 3, nr. 1, senest på datoen for betaling af det opkrævede skattebeløb og de oplysninger, der er omhandlet i stk. 3, nr. 2, senest ved udgangen af den tredje måned i det år, der følger efter det skatteår, hvor de i stk. 1 omhandlede udbetalinger blev foretaget, selv hvis betaleren i løbet af skatteåret har udarbejdet og fremsendt oplysningerne i overensstemmelse med stk. 3b.

[...]«

Skatteloven

- 6 Artikel 8 i ustawa – Ordynacja podatkowa (skatteloven) af 29. august 1997 i den konsoliderede udgave (Dz. U. af 2012, pos. 749), som ændret (herefter »skatteloven«), bestemmer:

»En betaler er en fysisk person, en juridisk person eller en organisationsenhed uden egen status som juridisk person, som det på grundlag af bestemmelser i skattelovgivningen påhviler at beregne en skattepligtig persons skat, opkræve denne skat samt indbetale den rettidigt til skatte- og afgiftsmyndigheden.«

- 7 Skattelovens artikel 30 fastsætter:

»1. En betaler, som ikke har opfyldt sine forpligtelser i henhold til artikel 8, hæfter for den skat, der ikke er opkrævet, eller som er opkrævet, men ikke indbetalt.

[...]

3. Betaleren [...] hæfter for de i stk. 1 [...] anførte krav med hele sin formue.

[...]«

- 8 Skattelovens artikel 72 har følgende ordlyd:

»1. Ved »overskydende skat« forstås ethvert beløb:

[...]

2) som er opkrævet med urette fra betaleren eller er opkrævet med et større beløb end det skyldige

[...]«

- 9 Skattelovens artikel 73 er sålydende:

»1. Den overskydende skat opstår [...] med virkning fra den dag:

[...]

2) hvor betaleren opkræver skat med urette eller med et større beløb end det skyldige

[...]«

- 10 Skattelovens artikel 74 bestemmer:

»Såfremt den overskydende skat følger af en dom afsagt af Trybunał Konstytucyjny [(forfatningsdomstol (Polen))] eller af en dom afsagt af Den Europæiske Unions Domstol, og den skattepligtige [...]:

[...]

2) [har opfyldt sin skattepligt] ved betalerens mellemkomst, fastsættes størrelsen af den overskydende skat af den skattepligtige person i en anmodning om tilbagebetaling heraf [...]

[...]«

11 Skattelovens artikel 75, stk. 1, fastsætter:

»Hvis den skattepligtige person anfægter berettigelsen af den skat, der er opkrævet af betaleren eller det opkrævede skattebeløb, kan den pågældende indgive en anmodning om konstatering af, at der foreligger overskydende skat.«

12 Skattelovens artikel 77 har følgende ordlyd:

»1. Den overskydende skat tilbagebetales inden for en frist på:

[...]

4) 30 dage regnet fra datoen for indgivelsen af den i artikel 74 nævnte anmodning

[...]«

13 Skattelovens artikel 78 bestemmer:

»1. Den overskydende skat pålægges renter med et beløb svarende til størrelsen af de morarenter, der opkræves for skatterestancer [...]

[...]

5. I det tilfælde, der er omhandlet i artikel 77, stk. 1, nr. 4, skal renterne betales for perioden:

1) fra det tidspunkt, hvor den overskydende skat er opstået indtil tilbagebetalingen heraf – forudsat at den skattepligtige person har indgivet en anmodning om tilbagebetaling af den overskydende skat inden for en frist på 30 dage fra den dato, hvor dommen afsagt af Trybunal Konstytucyjny [(forfatningsdomstol)] er trådt i kraft, eller hvor Den Europæiske Unions Domstols domskonklusion er blevet offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende*, eller fra det tidspunkt, hvor en retsforskrift er blevet ophævet eller helt eller delvist ændret

2) fra det tidspunkt, hvor den overskydende skat er opstået indtil den 30. dag fra datoen for, hvornår dommen afsagt af Trybunal Konstytucyjny [(forfatningsdomstol)] er trådt i kraft, eller fra offentliggørelsen af Den Europæiske Unions Domstols domskonklusion i *Den Europæiske Unions Tidende*, eller fra det tidspunkt, hvor en retsforskrift er blevet ophævet eller helt eller delvist ændret – hvis anmodningen om tilbagebetaling af den overskydende skat er blevet indgivet mere end 30 dage efter den dato, hvor dommen afsagt af Trybunal Konstytucyjny [(forfatningsdomstol)] er trådt i kraft, eller hvor Den Europæiske Unions Domstols domskonklusion blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende*, eller fra det tidspunkt, hvor en retsforskrift er blevet ophævet eller helt eller delvist ændret.

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 14 Ved skrivelse af 28. december 2017 til den polske skatte- og afgiftsmyndighed anmodede sagsøgeren i hovedsagen om, at der blev konstateret overskydende selskabsskat for årene 2012, 2013 og 2014, at den overskydende selskabsskat blev tilbagebetalt, samt at den blev tillagt renter for perioden fra den dag, hvor disse beløb blev opkrævet, og indtil tilbagebetalingen heraf.
- 15 Sagsøgeren i hovedsagen gjorde gældende, at konstateringen af den overskydende skat fulgte af dom af 10. april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, herefter »Emerging Markets-dommen«, EU:C:2014:249).
- 16 Ved afgørelser af 2. marts 2018 imødekom den polske skatte- og afgiftsmyndighed anmodningen om konstatering og tilbagebetaling af den overskydende skat. Tilbagebetalingen skete den 28. marts 2018.
- 17 Ved afgørelse af 24. april 2018 afslog denne myndighed at betale renter af den overskydende skat.
- 18 Ved afgørelse af 6. august 2018 imødekom Dyrektor derimod på grundlag af skattelovens artikel 78, stk. 5, nr. 2, delvist kravet om betaling af renter af den overskydende skat.
- 19 Hvad nærmere bestemt angår den overskydende skat for 2012 og 2013 blev rentekravet taget til følge for perioden fra datoen for opkrævningen af skatten til den 30. dag efter offentliggørelsen af *Emerging Markets-dommen* i *Den Europæiske Unions Tidende*, dvs. den 10. juli 2014, og blev i øvrigt afslået. For så vidt angår den overskydende skat opkrævet i 2014 blev rentekravet afvist i sin helhed, idet skatten var blevet opkrævet efter denne dato.
- 20 Da sagsøgeren i hovedsagen ikke fik medhold i sit søgsmål anlagt til prøvelse af afgørelsen af 6. august 2018 ved Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen), har sagsøgeren i hovedsagen iværksat kassationsanke ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), der er den forelæggende ret.
- 21 Den forelæggende ret har anført, at der i tilfælde af overskydende skat, der er opkrævet i strid med EU-retten, som er konstateret efter en dom afsagt af Domstolen, kan opstå tre faktiske situationer.
- 22 For det første den situation, hvor anmodningen om konstatering af overskydende skat er blevet indgivet inden for fristen på 30 dage fra offentliggørelsen af Domstolens dom i *Den Europæiske Unions Tidende*. I dette tilfælde påløber der renter fra den dato, hvor den overskydende skat blev opkrævet, frem til tilbagebetalingen heraf.
- 23 For det andet den situation, hvor anmodningen blev indgivet efter udløbet af denne frist, mens den overskydende skat opstod inden fristens udløb. I dette tilfælde påløber der renter fra opkrævningsdagen indtil den 30. dag efter offentliggørelsen af Domstolens dom i *Den Europæiske Unions Tidende*. Den forelæggende ret har anført, at en sådan situation er opstået i det foreliggende tilfælde for så vidt angår den overskydende skat for 2012 og 2013.
- 24 For det tredje endelig den situation, hvor anmodningen blev indgivet efter udløbet af denne samme frist, mens den overskydende skat ligeledes først er opstået efter udløbet heraf. I dette tilfælde påløber der ingen renter. Den forelæggende ret har anført, at denne situation er opstået i det foreliggende tilfælde for så vidt angår den overskydende skat for 2014.

- 25 Den forelæggende ret har anført, at den begrænsning af løbetiden for renter, der er beskrevet i nærværende doms præmis 23, er tilladt ifølge de polske retsinstanser. For så vidt angår den situation, som er beskrevet i nærværende doms præmis 24, har den forelæggende ret imidlertid anført, at det følger af retspraksis, at selv om de nationalretlige bestemmelser ikke gør det muligt at betale den skattepligtige person renter, skal sådanne renter ikke desto mindre indrømmes den pågældende på grundlag af principper, der svarer til principperne i skattelovens artikel 78, stk. 5, idet fristen for indgivelse af anmodningen om konstatering af overskydende skat imidlertid skal regnes fra det tidspunkt, hvor den overskydende skat blev opkrævet.
- 26 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om begrænsningen af varigheden af den periode, hvori der påløber renter af overskydende skat, i en situation som den, der er indbragt for den, sikrer erstatning for det tab, der er forårsaget af den med urette opkrævede skat, og den fulde gennemførelse af princippet om loyalt samarbejde, der følger af artikel 4, stk. 3, TEU.
- 27 Den forelæggende ret har ligeledes anført, at selv om skattelovens artikel 78, stk. 5, fastsætter identiske regler for beregning af renter af overskydende skat, uanset om der er tale om overskydende skat, der følger af en dom afsagt af Domstolen, eller overskydende skat, der følger af en dom afsagt af Trybunał Konstytucyjny (forfatningsdomstol), er virkningerne for så vidt angår de nævnte overskydende skattebeløb forskellige, alt efter om den overskydende skat følger af en dom afsagt af den ene eller den anden af disse to retsinstanser. En dom afsagt af Trybunał Konstytucyjny (forfatningsdomstol), hvorved en bestemmelse i national ret erklæres uforenelig med den polske forfatning, medfører, at denne bestemmelse mister sin bindende virkning på tidspunktet for offentliggørelsen af denne dom. Det er derfor ikke muligt, således som det er tilfældet i den sag, der er indbragt for den forelæggende ret, at der efter offentliggørelsen af en sådan dom afsagt af Trybunał Konstytucyjny (forfatningsdomstol) kan opstå overskydende skat. I denne sammenhæng opstår spørgsmålet, om Republikken Polen, selv om den anvender formelt identiske principper, har sikret en ensartet behandling af de nationale retsmidler og de retsmidler, der er fastsat med henblik på beskyttelse af individuelle rettigheder i henhold til EU-retten. I sidstnævnte tilfælde er fristen for at indgive en anmodning om konstatering af overskydende skat relativt kort, idet betaleren i henhold til updots artikel 26, stk. 3, er forpligtet til at give den skattepligtige meddelelse om den opkrævede skat senest den syvende dag i den måned, der følger efter den måned, i hvilken denne opkrævning har fundet sted.
- 28 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »Er det i artikel 4, stk. 3, [TEU] forankrede [effektivitetsprincip], [princippet] om loyalt samarbejde og [ækvivalensprincippet] eller noget andet relevant EU-retligt princip til hinder for nationale bestemmelser, såsom [skattelovens] artikel 78, stk. 5, nr. 1 og 2, [...] som fastsætter, at der ikke skal betales renter til den [skattepligtige] person [af] den [overskydende skat], som er blevet opkrævet under tilsidesættelse af EU-retten fra [betaleren], for perioden efter udløbet af [fristen på] 30 dage fra offentliggørelsen af [Domstolens] dom i *Den Europæiske Unions Tidende*, hvori det fastslås, at [skatteopkrævningen] er uforenelig med EU-retten, hvis [anmodningen] om konstatering af den [overskydende skat] er blevet indgivet af den [skattepligtige] person efter denne frist, og de nationale bestemmelser om opkrævning af denne [skat], til trods for [Emerging Markets-dommen], fortsat er uforenelige med EU-retten?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 29 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som i et tilfælde, hvor en anmodning om tilbagebetaling af overskydende skat indgives mere end 30 dage efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af en dom afsagt af Domstolen, hvoraf følger en konstatering af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten, begrænser den periode, hvori der af den overskydende skat påløber renter, der skal betales til den pågældende skattepligtige, til den 30. dag efter denne offentliggørelse, eller endog udelukker, at der i det hele taget påløber renter, såfremt den nævnte overskydende skat er blevet pålignet den skattepligtige person efter denne 30. dag.
- 30 Det fremgår af fast retspraksis, at medlemsstaterne i medfør af princippet om loyalt samarbejde, som er fastsat i artikel 4, stk. 3, TEU, skal bringe ulovlige følgevirkninger af en tilsidesættelse af EU-retten til ophør og skal fastsætte processuelle regler for søgsmål til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, der ikke er mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (dom af 14.10.2020, *Valoris*, C-677/19, EU:C:2020:825, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at enhver borger, som en national myndighed har pålagt at betale en skat, told eller anden afgift i strid med EU-retten, i henhold til EU-retten ikke alene har ret til tilbagebetaling af det med urette opkrævede pengebeløb fra den pågældende medlemsstat, men også til betaling af renter som kompensation for den manglende rådighed over dette beløb (dom af 28.4.2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl.*, C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 51 og 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Denne ret til tilbagebetaling af pengebeløb, som en medlemsstat har pålagt en borger at betale i strid med EU-retten, og til betaling af renter af disse beløb, er udtryk for et almindeligt princip om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld (dom af 28.4.2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl.*, C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Det er det forhold, at betalingen af en skat, told eller anden afgift er blevet pålagt af en national myndighed »i strid med EU-retten«, der underbygger og begrundes disse rettigheder (jf. i denne retning dom af 28.4.2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl.*, C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 60).
- 34 En sådan tilsidesættelse kan vedrøre enhver EU-retsregel, uanset om der er tale om en bestemmelse i den primære ret eller i den afledte ret eller om et almindeligt EU-retligt princip (dom af 28.4.2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl.*, C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Hvad angår karakteren af denne tilsidesættelse har Domstolen udtalt, at den ret til tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld og til betaling af renter, som borgerne har i henhold til EU-retten, er udtryk for et almindeligt princip, hvis anvendelse ikke er begrænset til visse

tilsidesættelser af EU-retten eller udelukket, når der er tale om andre tilsidesættelser (dom af 28.4.2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl., C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 62).

- 36 Heraf følger, at disse rettigheder kan påberåbes ikke alene i tilfælde, hvor en national myndighed har pålagt en borger at betale et pengebeløb på grundlag af en EU-retsakt, der viser sig at være ulovlig, men ligeledes i andre tilfælde, bl.a. hvor en betaling er blevet pålagt på grundlag af en national lovgivning, der er i strid med en bestemmelse i den primære eller afledte EU-ret, eller i tilfælde, hvor en national myndighed har pålagt denne betaling ved en i henseende til EU-retten urigtig anvendelse af en EU-retsakt eller en national lovgivning til iværksættelse eller gennemførelse af en sådan retsakt (jf. i denne retning dom af 28.4.2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl., C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 63 og 64 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Det følger heraf, at de EU-retlige principper om borgernes ret til tilbagebetaling af pengebeløb, som en medlemsstat har pålagt dem at betale i strid med EU-retten, og til betaling af renter af disse beløb skal fortolkes således, at de – generelt og uden at det berører de nærmere regler for udøvelsen af disse rettigheder i et givet tilfælde – finder anvendelse, når det følger af en afgørelse fra Domstolen eller en national ret, at betaling ved indeholdelse af en kildeskat er blevet pålagt af en national myndighed på grundlag af enten en urigtig fortolkning af EU-retten eller en urigtig anvendelse heraf (jf. i denne retning dom af 28.4.2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl., C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 69).
- 38 Den ret til betaling af renter, der er omhandlet i nærværende doms præmis 31, har, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne præmis, til formål at kompensere for den manglende rådighed over det pengebeløb, som borgeren uretmæssigt er blevet frataget. Denne kompensation kan alt efter omstændighederne ydes efter de regler, der er fastsat i den relevante EU-lovgivning, eller – i mangel heraf – efter de regler, der finder anvendelse i henhold til national ret (jf. i denne retning dom af 28.4.2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl., C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 70 og 71).
- 39 I mangel af EU-lovgivning på området for anmodninger om tilbagebetaling af skat indgivet til medlemsstaterne og nærmere bestemt vedrørende betaling af morarenter af skatter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de nærmere regler for, hvorledes sådanne renter skal betales i tilfælde af tilbagebetaling af skat, der er opkrævet i strid med EU-retten. Som det fremgår af nærværende doms præmis 30, må disse regler i overensstemmelse med ækvivalensprincippet dels ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret, dels i overensstemmelse med effektivitetsprincippet ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden.
- 40 Sådanne regler for betaling af renter må navnlig ikke fratage borgeren en passende kompensation for det tab, der er forårsaget borgeren, hvilket bl.a. forudsætter, at de renter, der betales til den pågældende, dækker hele perioden fra det tidspunkt, hvor vedkommende betalte det omhandlede pengebeløb, til det tidspunkt, hvor beløbet tilbagebetales til den pågældende (jf. i denne retning dom af 28.4.2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl., C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis).

- 41 Heraf følger, at EU-retten er til hinder for en retlig ordning, som ikke opfylder dette krav, og som følgelig ikke muliggør den faktiske udøvelse af den ret til tilbagebetaling og til rentebetaling, som EU-retten sikrer (dom af 28.4.2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions m.fl., C-415/20, C-419/20 og C-427/20, EU:C:2022:306, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 I det foreliggende tilfælde fastsætter skattelovens artikel 78, stk. 5, principielt betaling af renter af overskydende skat, som påløber indtil datoen for tilbagebetalingen heraf, og opfylder dermed umiddelbart det EU-retlige krav om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld.
- 43 Denne bestemmelse og den fortolkning, som den polske skatte- og afgiftsmyndighed har anlagt heraf, bevirker imidlertid i det tilfælde, hvor anmodningen om tilbagebetaling indgives mere end 30 dage efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af Domstolens dom, hvoraf følger en konstatering af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten, at den periode, hvori der påløber renter, begrænses tidsmæssigt, eller endog, at det er udelukket, at der i det hele taget påløber renter.
- 44 Den tidsmæssige begrænsning af den periode, hvori der påløber renter, som kan udledes direkte af ordlyden af skattelovens artikel 78, stk. 5, finder anvendelse, således som den forelæggende ret i det væsentlige har anført (jf. nærværende doms præmis 23), såfremt den overskydende skat opstår, inden der er gået 30 dage efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af Domstolens dom, hvoraf følger en konstatering af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten, og såfremt anmodningen om tilbagebetaling indgives efter denne dag. Den af den polske regering fremførte begrundelse for denne begrænsning er ønsket om at undgå, at de skattepligtige personer udskyder deres anmodninger om tilbagebetaling af overskydende skat med henblik på at opnå højere rentebeløb.
- 45 Hvad angår udelukkelsen af, at der i det hele taget påløber renter, som følger af den polske skatte- og afgiftsmyndigheds fortolkning af skattelovens artikel 78, stk. 5, indtræffer den, således som den forelæggende ret i det væsentlige har anført (jf. nærværende doms præmis 24), i det tilfælde, hvor den overskydende skat opstår, når der er gået mere end 30 dage efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af Domstolens dom, hvoraf følger en konstatering af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten. Direktors begrundelse for denne udelukkelse er, at den skattepligtige kan modsætte sig opkrævningen af den overskydende skat under påberåbelse af Domstolens dom.
- 46 I denne sammenhæng skal det undersøges, om og i hvilket omfang denne ordning med begrænsning og i givet fald udelukkelse af renter er i strid med det EU-retlige krav, der er anført i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 31-41, hvorefter den skattepligtige person, der i strid med EU-retten er blevet pålignet overskydende skat, ud over den pågældende medlemsstats tilbagebetaling af den overskydende skat har ret til, at nævnte medlemsstat betaler renter af den nævnte overskydende skat, der beregnes indtil datoen for medlemsstatens tilbagebetaling heraf.
- 47 I denne henseende bemærkes, at anmodninger om tilbagebetaling af overskydende skat og om betaling af renter af denne overskydende skat er undergivet nationale processuelle regler, som kan pålægge den anmodende person at udvise den fornødne omhu med henblik på at søge at undgå tab eller begrænse dets omfang (jf. i denne retning dom af 8.3.2001, Metallgesellschaft

m.fl., C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134, præmis 102). Som anført i nærværende doms præmis 39 forholder det sig imidlertid ikke desto mindre således, at disse regler skal overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

- 48 Det skal indledningsvis undersøges, om den nationale lovgivning overholder effektivitetsprincippet.
- 49 Hvad for det første angår undersøgelsen af ordningen med tidsmæssig begrænsning af den periode, hvori der påløber renter, på baggrund af det nævnte princip skal det bemærkes, at såfremt det antages, at indgivelsen af en anmodning om tilbagebetaling senest 30 dage efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af Domstolens dom, hvoraf følger en konstatering af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten, kan anses for at udgøre fornøden omhu, der med rimelighed ville kunne kræves af den skattepligtige person, som var part i den tvist, der gav anledning til afsigelsen af Domstolens dom, kan en sådan indgivelse ikke med rimelighed kræves af enhver anden skattepligtig, der ikke var part i den nævnte tvist og derfor ikke kan formodes at få kendskab til afsigelsen af Domstolens dom inden for en så kort frist. Det er muligt, at sidstnævnte skattepligtige uden at have udvist forsømmelighed først får kendskab til den omstændighed, at den beskatning, som vedkommende har været genstand for, er i strid med EU-retten, en vis tid efter udløbet af fristen på 30 dage efter denne offentliggørelse.
- 50 Hertil kommer, at selv hvad angår den skattepligtige person, der var part i den tvist, der gav anledning til den nævnte dom, og som principielt har kendskab til denne dom på datoen for dens afsigelse, kan det ikke altid med rimelighed forventes af denne, at denne indgiver en anmodning om tilbagebetaling senest 30 dage efter offentliggørelsen af nævnte dom i *Den Europæiske Unions Tidende*.
- 51 Når konstateringen af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten, afhænger af resultatet af den efterprøvelse, som Domstolen i sin dom har anmodet den forelæggende ret om at foretage, kan en periode, der langt overskrider udløbet af denne frist på 30 dage, nemlig forløbe, inden den nævnte skat viser sig at være i strid med EU-retten på grundlag af betragtningerne i Domstolens dom. Dette er så meget desto mere tilfældet, når denne ret i forbindelse med gennemførelsen af Domstolens dom ikke selv foretager de ønskede efterprøvelser, men henviser til skatte- og afgiftsmyndigheden, for at denne kan foretage denne kontrol.
- 52 Hvad for det andet angår undersøgelsen på baggrund af effektivitetsprincippet af ordningen med udelukkelse af, at der i det hele taget påløber renter af overskydende skat, som anvendes, når den overskydende skat er pålignet efter udløbet af fristen på 30 dage efter offentliggørelsen af Domstolens dom i *Den Europæiske Unions Tidende*, skal det bemærkes, at den omstændighed, at en skat, som en medlemsstat har anvendt, viser sig at være i strid med EU-retten i lyset af en dom afsagt af Domstolen, ikke indebærer, at en skattepligtig konkret kan forhindre betalingen af den pågældende skat. Som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, er det nemlig ikke udelukket, at en skat i strid med EU-retten fortsat opkræves efter afsigelsen og offentliggørelsen af en sådan dom i *Den Europæiske Unions Tidende*.
- 53 Også her kan dette så meget desto mere være tilfældet, når konstateringen af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten, afhænger af resultatet af den vurdering og efterprøvelse, som Domstolen i sin dom opfordrer den forelæggende ret til at foretage, og som sidstnævnte anmoder skatte- og afgiftsmyndigheden om at foretage.

- 54 Den skattepligtiges vanskeligheder med at forhindre betaling af denne skat forstærkes yderligere, når betalingen – som i det foreliggende tilfælde – påhviler en tredjemand, der er »betaler« og personligt ansvarlig for opkrævningen af skatten og indbetalingen heraf til statskassen, og denne betaler først efterfølgende oplyser den skattepligtige om den foretagne opkrævning med en tidsmæssig forskydning. Den eventuelle omstændighed, at betaleren selv kunne have forsøgt at modsætte sig betalingen, er uden betydning for denne konstatering.
- 55 Hvad angår betragtningen i den foregående præmis om den tidsmæssige forskydning i forbindelse med betalerens oplysning til den skattepligtige skal det fremhæves, at såfremt det antages, at den forskydning, der finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, højst strækker sig over en måned og syv dage regnet fra opkrævningen og ikke – som sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende i sit skriftlige indlæg under påberåbelse af uprops artikel 26, stk. 3a, for så vidt som den vedrører artikel 26, stk. 3, nr. 2 – i en periode, der løber indtil udgangen af den tredje måned i det år, der følger efter betalingsåret, hvilket det i givet fald tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, fremgår det klart, at denne forskydning på en måned og syv dage kan føre til, at den skattepligtige først underrettes om opkrævningen efter udløbet af den frist, der er fastsat i skattelovens artikel 78, stk. 5.
- 56 Det skal som en sidebemærkning hertil tilføjes, at ovenstående betragtninger, hvoraf det fremgår, at det er muligt, at den skattepligtige person ikke underrettes om betalerens opkrævning inden for en kort frist, indebærer, at den løsning i retspraksis, som den forelæggende ret har henvist til, og som består i at ændre den eksisterende regel ved at udskyde udløbet af fristen for at indgive en anmodning om konstatering af overskydende skat til den 30. dag at regne fra opkrævningen, ikke kan anses for at være i overensstemmelse med effektivitetsprincippet.
- 57 Henset til ovenstående betragtninger skal effektivitetsprincippet, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, som i et tilfælde, hvor en anmodning om tilbagebetaling af overskydende skat indgives mere end 30 dage efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af en dom afsagt af Domstolen, hvoraf følger en konstatering af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten, begrænser den periode, hvori der af den overskydende skat påløber renter, der skal betales til den pågældende skattepligtige, til den 30. dag efter denne offentliggørelse, eller endog udelukker, at der i det hele taget påløber renter, såfremt den nævnte overskydende skat er blevet pålignet den skattepligtige person efter denne 30. dag.
- 58 Henset til disse betragtninger er det ufornuddent at besvare det præjudicielle spørgsmål, for så vidt som det vedrører ækvivalensprincippet.

Sagsomkostninger

- 59 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Effektivitetsprincippet, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, som i et tilfælde, hvor en anmodning

om tilbagebetaling af overskydende skat indgives mere end 30 dage efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af en dom afsagt af Domstolen, hvoraf følger en konstatering af, at den omhandlede skat er i strid med EU-retten, begrænser den periode, hvori der af den overskydende skat påløber renter, der skal betales til den pågældende skattepligtige, til den 30. dag efter denne offentliggørelse, eller endog udelukker, at der i det hele taget påløber renter, såfremt den nævnte overskydende skat er blevet pålignet den skattepligtige person efter denne 30. dag.

Underskrifter