



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 12. decembra 2013\*

„Sodno varstvo — Načelo učinkovitosti — Načeli pravne varnosti in zaupanja v pravo — Povračilo neupravičeno plačanih zneskov — Pravna sredstva — Nacionalna zakonodaja — Retroaktivno skrajšanje zastaralnega roka za veljavna pravna sredstva, brez predhodne objave“

V zadevi C-362/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supreme Court of the United Kingdom (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 25. julija 2012, ki je prispela na Sodišče 30. julija 2012, v postopku

### **Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation**

proti

**Commissioners of Inland Revenue,**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. M. Ilešič, predsednik senata, C.G. Fernlund (poročevalec), A. Ó Caoimh, sodnika, C. Toader, sodnica, in M. E. Jarašiūnas, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. junija 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation G. Aaronson, QC, skupaj s P. Freundom in P. Farmerjem, barristers, po pooblastilu S. Whiteheada, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva H. Walker, agentka, skupaj z D. Ewartom, QC, in K. Bacon, barrister,
- za špansko vlado A. Rubio González, agent,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Mölls, agenta,

\* Jezik postopka: angleščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 5. septembra 2013

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago načel učinkovitosti, pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (v nadaljevanju: Test Claimants) ter Commissioners of Inland Revenue (v nadaljevanju: Commissioners) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v zvezi s pravnimi sredstvi zato, da se davčnim zavezancem vrnejo neupravičeno plačani zneski v zvezi z davki, razglašeni za nezdržljive s svobodo ustanavljanja in prostega pretoka kapitala.

### Pravni okvir

- 3 V času dejstev v postopku v glavni stvari je angleško pravo po „common law“ določalo dve pravni sredstvi v zvezi s povračilom davkov od dohodkov pravnih oseb, pobranih v nasprotju s pravom Unije.
- 4 Prvo pravno sredstvo, ki ga je House of Lords priznalo v sodbi z dne 20. julija 1992 v zadevi Woolwich Equitable Building Society proti Inland Revenue Commissioners ([1993] AC 70, v nadaljevanju: tožba družbe Woolwich), je tožba za vračilo nezakonito pobranega davka.
- 5 V skladu s členom 5 zakona o zastaranju iz leta 1980 (Limitation Act 1980, v nadaljevanju: zakon iz leta 1980) velja za take tožbe zastaralni rok šest let od nastanka tožbenega temelja.
- 6 Drugo pravno sredstvo, ki ga je House of Lords priznalo v sodbi z dne 29. oktobra 1998 v zadevi Kleinwort Benson proti Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349, v nadaljevanju: tožba Kleinwort Benson), omogoča povračilo zneskov, ki so bili plačani zaradi pravne zmote.
- 7 Na podlagi člena 32(1)(c) zakona iz leta 1980 začne zastaralni rok za tako vrsto pravnega sredstva teči šest let po dnevu, ko tožeča stranka odkrije pravno zmoto ali bi jo z razumno skrbnostjo lahko odkrila.
- 8 Od konca devetdesetih let 20. stoletja je prišlo do izpodbijanja nekaterih določb zakonodaje o obdavčitvi družb s sedežem v Združenem kraljestvu v zvezi z njihovo združljivostjo s svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala.
- 9 Sodišče je tako v okviru predhodnega odločanja obravnavalo zadevo, v kateri je bila izrečena sodba z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727). V tej sodbi je presodilo, da so bili nekateri vidiki ureditve akontacije davka od dohodkov pravnih oseb (advance corporation tax, v nadaljevanju: ACT), ki je v Združenem kraljestvu veljala med letoma 1973 in 1999, nezdržljivi z navedenima svoboščinama.
- 10 V nadaljnjih postopkih, povezanih z istimi davčnimi določbami, je High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, v sodbi z dne 18. julija 2003 v zadevi Deutsche Morgan Grenfell proti Inland Revenue Commissioners ([2003] 4 All ER 645) prvič razglasilo, da je za pridobitev povračila davka, plačanega zaradi pravne zmote, mogoče uporabiti tožbo Kleinwort Benson. Takega pravnega sredstva do takrat proti davčni upravi ni bilo mogoče vložiti.

- 11 Zato je to sodišče menilo, da za navedeno pravno sredstvo velja zastaralni rok iz člena 32(1)(c) zakona iz leta 1980, to je šest let od dneva, ko vlagatelj zahtevka odkrije pravno zmoto ali bi jo z razumno skrbnostjo lahko odkril.
- 12 Vlada Združenega kraljestva je 8. septembra 2003 objavila zakonodajni predlog o tožbah za vračilo davkov, če so bili plačani zaradi pravne zmote. Na podlagi tega predloga je bil sprejet člen 320 zakona o financah iz leta 2004, sprejet 24. junija 2004 (Finance Act 2004, v nadaljevanju: člen 320).
- 13 Navedeni člen 320 določa:
- „Člen 32(1)(c) [zakona] iz leta 1980 [...] ([podaljšani] rok za vložitev tožbe v primeru zmote) se ne uporablja v povezavi s pravno zmoto v zvezi z obdavčenjem, ki je v pristojnosti in upravljanju Commissioners [...].“
- Ta določba velja za tožbe, vložene 8. septembra 2003 ali pozneje.“
- 14 Court of Appeal (England & Wales) je s sodbo z dne 4. februarja 2005 razveljavilo sodbo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, v zgoraj navedeni zadevi Deutsche Morgan Grenfell proti Inland Revenue Commissioners. House of Lords je navedeno sodbo Court of Appeal razveljavilo 25. oktobra 2006. Pritrdilo je sodbi High Court in potrdilo, da lahko davčni zavezanci za zahtevek za povračilo neupravičeno plačanega davka uporabijo bodisi tožbo Woolwich, ki temelji na povračilu neupravičeno pobranega davka in za katero velja šestletni zastaralni rok, ki začne teči z dnem plačila davka, bodisi tožbo Kleinwort Benson, ki temelji na pravni zmoti in za katero velja šestletni zastaralni rok, ki začne teči z dnem, ko je vlagatelj zahtevka odkril pravno zmoto ali bi jo z razumno skrbnostjo lahko odkril.
- 15 Vlada Združenega kraljestva je na podlagi zgoraj navedene sodbe House of Lords z dne 25. oktobra 2006 Sodišču predlagala, naj zadevo, v kateri je bila izrečena sodba z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753), ponovno odpre, zato da bi dosegla časovne omejitve učinkov te sodbe. Sodišče je 6. decembra 2006 ta predlog zavrnilo.

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

- 16 Predlog za sprejetje predhodne odločbe spada v okvir skupinske tožbe, ki so jo Test Claimants vložili pri sodiščih Združenega kraljestva. Temelji na dveh predhodnih predlogih, glede katerih sta bili izrečeni zgoraj navedena sodba v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, in sodba z dne 13. novembra 2012 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11), ki se nanaša na morebitno nezdržljivost davčnega obravnavanja dividend, ki so jih obvladujočim družbam s sedežem v Združenem kraljestvu izplačale odvisne družbe, ki niso imele sedeža v tej državi članici, s temeljnimi svoboščinami iz PDEU, zlasti s svobodo ustanavljanja iz člena 49 PDEU in prostim pretokom kapitala iz člena 63 PDEU.
- 17 Zadeve, ki jih je Supreme Court of the United Kingdom izbralo za vzorčne zadeve za namen tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, se nanašajo na zahtevke za povračilo neupravičeno plačane ACT, ki so jih vložili člani družbe skupine Aegis (v nadaljevanju: Aegis). Nanašajo se na zahtevek za povračilo plačil, plačanih več kot šest let preden je družba Aegis vložila tožbo.
- 18 Na podlagi zgoraj navedene sodbe Metallgesellschaft in drugi in sodbe High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, v zgoraj navedeni zadevi Deutsche Morgan Grenfell proti Inland Revenue Commissioners je skupina Aegis 8. septembra 2003 tožbo za vračilo vložila v obliki tožbe Kleinwort Benson, s katero je zahtevala zneske ACT, ki so bili neupravičeno plačani v obdobju med letoma 1973 in 1999.

- 19 V skladu s členom 32(1)(c) zakona iz leta 1980 je zastaralni rok, ki se uporablja za to tožbo, začel teči od odkritja pravne zmote, pri plačilu davka, v tem primeru na dan izreka zgoraj navedene sodbe Metallgesellschaft in drugi, in sicer 8. marca 2001.
- 20 Posledica člena 320 je bila izključitev uporabe daljšega zastaralnega roka, določenega v členu 32(1)(c) zakona iz leta 1980, za postopke, ki se nanašajo na izterjavo zneskov, plačanih v okviru pravne zmote, če se tožba nanaša na obdavčenje, ki je v pristojnosti Commissioners. Ta člen, sprejet 24. junija 2004, je začel retroaktivno veljati 8. septembra 2003, na dan, ki ustreza objavi predloga za sprejetje navedenega člena in vložitvi tožbe skupine Aegis.
- 21 Skupina Aegis je v pritožbi pred predložitvenim sodiščem v bistvu navajala, da je iz sodbe z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325) razvidno, da je člen 320 v nasprotju z načeli učinkovitosti, pravne varnosti in varstvom zaupanja v pravo, določenih v pravu Unije.
- 22 Skupina Aegis meni, da je kršitev teh načel v tem, da ji je retroaktivna izključitev uporabe zastaralnega roka tožbe Kleinwort Benson, brez predhodne objave, za tožbe, ki temeljijo na pravni zmoti v zvezi z obdavčenjem, ki je v pristojnosti Commissioners, in so bile vložene na podlagi člena 320, odvzela možnost vložiti tožbo, ki bi bila sicer vložena pravočasno, kar ji čezmerno otežuje ali celo onemogoča izvrševanje pravic, ki jih ima na podlagi prava Unije.
- 23 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v bistvu trdijo, da pravo Unije zahteva le obstoj učinkovitega pravnega sredstva za uveljavljanje pravic, ki izhajajo iz prava Unije. To zahtevo naj bi tožba Woolwich izpolnjevala. Če tako pravno sredstvo ostane na voljo, sploh ni pomembno, da je bil s členom 320 odpravljen daljši zastaralni rok drugega nacionalnega pravnega sredstva, da bi bil usklajen z zastaralnim rokom tožbe Woolwich.
- 24 Ker je Supreme Court of the United Kingdom dvomilo o združljivosti člena 320 s pravom Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:
- „1. Ali je v skladu z načeli učinkovitosti, pravne varnosti in zaupanja v pravo, če država članica – kadar lahko davčni zavezanec v skladu z zakonodajo države članice za zahtevek za vračilo davkov, pobranih v nasprotju s členoma 49 PDEU in 63 PDEU, izbira med dvema možnima podlagama za tožbo in za eno od njiju velja daljši zastaralni rok – sprejme zakonodajo, s katero daljši zastaralni rok skrajša brez predhodne objave in retroaktivno od dneva javne objave predloga nove zakonodaje?
2. Ali na odgovor na prvo vprašanje vpliva to, da je bila takrat, ko je davčni zavezanec vložil tožbo na podlagi, za katero je veljal daljši zastaralni rok, veljavnost podlage za tožbo po nacionalnem pravu priznana šele (i) nedavno in (ii) s strani sodišča nižje stopnje in jo je najvišje sodišče pravnomočno potrdilo šele pozneje?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

#### *Prvo vprašanje*

- 25 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali so v položaju, v katerem imajo davčni zavezanci v skladu z nacionalnim pravom možnost izbire med dvema pravnima sredstvoma v zvezi s povračilom davka, pobranega v nasprotju s pravom Unije, pri čemer za eno od njiju velja daljši zastaralni rok, načela učinkovitosti, pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo nasprotujejo temu, da nacionalna zakonodaja brez predhodne objave in retroaktivno ta zastaralni rok skrajša.

- 26 V zvezi s tem Združeno kraljestvo meni, da pravo Unije ne zahteva, da dodatna pravna sredstva v zvezi s povračilom preveč pobranega davka iz nacionalnega prava, če so obravnavana ločeno, izpolnjujejo načelo učinkovitosti. Zlasti naj se načela, ki izhajajo iz zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, ne bi uporabljala v zadevi v glavni stvari. Izključitev uporabe zastaralnega roka iz tožbe Kleinwort Benson za tožbe zaradi pravne zmote v zvezi z obdavčenjem naj nikakor ne bi posegala v zastaralni rok, ki se uporablja za tožbo družbe Woolwich, ki naj bi sama po sebi izpolnjevala načelo učinkovitosti in ki naj bi jo lahko skupina Aegis nemoteno uporabila za izterjavo davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije.
- 27 Vlada Združenega kraljestva dodaja, da je postala možnost izterjave davkov, pobranih zaradi pravne zmote, resnična šele z zgoraj navedeno sodbo House of Lords z dne 25. oktobra 2006, to je za tem, ko je skupina Aegis vložila tožbo. V takem primeru naj razumno obveščene osebe ne bi mogle presoditi, da bodo z uporabo daljšega zastaralnega roka, ki je veljal za tožbo Kleinwort Benson, prejele povračilo preplačanih zneskov. Načeli pravne varnosti in zaupanja v pravo naj torej ne bi bili kršeni.
- 28 Komisija po drugi strani meni, da sta si zadeva v glavni stvari in zadeva, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Marks & Spencer, zelo podobni. Meni, da čeprav je tožba Woolwich sama po sebi učinkovito pravno sredstvo, to ne pomeni, da je mogoče tožbo Kleinwort Benson retroaktivno in brez predhodne objave odpraviti.
- 29 Komisija meni, da čeprav je bila uporaba tožbe Kleinwort Benson na področju obdavčenja v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari morda vprašljiva, je bilo razumno, da so davkoplačevalci menili, da se ta tožba v primeru pravne zmote uporablja na splošno in jo je zato mogoče uporabiti tudi na davčnem področju. Zato naj bi bil člen 320 v nasprotju z načelom učinkovitosti ter načeloma pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo. Za uskladitev s temi načeli bi se bilo treba dogovoriti za razumen rok med objavo predloga za sprejetje člena 320 in njegovim začetkom veljavnosti, in to na način, ki bi morebitnim vlagateljem zahtevka omogočal uveljavljenje njihovih pravic.

#### Načelo učinkovitosti

- 30 Najprej je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica pridobiti povračilo davkov, ki so bili v neki državi članici pobrani v nasprotju s pravom Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih davčnim zavezancem zagotavljajo predpisi prava Unije, kot jih je razlagalo Sodišče. Država članica je torej načeloma dolžna vrniti davke, pobrane v nasprotju s pravom Unije (glej sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 31 Ob neobstoju ureditve Unije v zvezi s povračilom neupravičeno pobranih nacionalnih davkov mora nacionalno sodišče vsake države članice, v skladu z njihovo procesno avtonomijo, določiti pristojna sodišča in postopkovna pravila za pravna sredstva, ki zagotavljajo varstvo pravic, ki jih posameznikom daje pravo Unije. Države članice pa so odgovorne za to, da vsekakor zagotovijo učinkovito varstvo teh pravic (glej sodbo z dne 27. junija 2013 v zadevi Agroconsulting-04, C-93/12, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 32 Postopkovna pravila za pravna sredstva, ki zagotavljajo varstvo pravic, ki jih posameznikom daje pravo Unije, tako ne smejo biti manj ugodna od postopkovnih pravil za podobna pravna sredstva notranjega prava (načelo enakovrednosti) in ne smejo praktično onemogočiti ali čezmerno otežiti uveljavljanja pravic, ki jih daje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej zlasti sodbo z dne 18. marca 2010 v združenih zadevah Alassini in drugi, od C-317/08 do C-320/08, ZOdl., str. I-2213, točka 48 in navedena sodna praksa, in zgoraj navedeno sodbo Agroconsulting-04, točka 36).
- 33 V zvezi z zadnjenavedenim načelom je Sodišče presodilo, da je določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti davčnega zavezanca in zadevne uprave združljiva s pravom Unije. Taki roki namreč dejansko ne onemogočajo ali čezmerno otežujejo uveljavljanja

pravic, ki izhajajo iz prava Unije. Vendar mora biti zastaralni rok določen vnaprej, da bi bil izpolnjen namen zagotavljanja pravne varnosti (zgoraj navedena sodba Marks & Spencer, točki 35 in 39 in navedena sodna praksa).

- 34 Sodišče je v zvezi s povračilom neupravičeno pobranih nacionalnih davkov že presodilo, da se nacionalni prekluzivni rok treh let, ki teče od datuma izpodbijanega plačila, zdi razumen (glej sodbi z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile, C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 19, in z dne 24. septembra 2002 v zadevi Grundig Italiana, C-255/00, Recueil, str. I-8003, točka 34). Tako se zdi zastaralni rok šest let, kakor ta, ki se uporablja v tožbi Woolwich, ki teče od datuma neupravičeno plačanih davkov, sam po sebi razumen.
- 35 Načelo učinkovitosti tudi ne prepoveduje absolutno retroaktivne uporabe novega krajšega roka za vložitev tožbe in kjer je primerno roka, ki bi davčne zavezance bolj omejeval kot rok, ki je veljal prej, če se taka uporaba nanaša na tožbe za povračilo nacionalnih davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije, ki ob začetku veljave novega roka še niso bile vložene, ampak se nanašajo na zneske, plačane, ko je veljal prejšnji rok (zgoraj navedena sodba Grundig Italiana, točka 35).
- 36 Ker namreč pravila za povračilo neupravičeno pobranih davkov spadajo pod nacionalno pravo, spada k njemu tudi vprašanje možnosti retroaktivne uporabe takih pravil, tako da ta morebitna retroaktivna uporaba ne posega v spoštovanje načela učinkovitosti (zgoraj navedena sodba Grundig Italiana, točka 36).
- 37 Sodišče pa je v točki 38 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer že presodilo, da čeprav načelo učinkovitosti ne nasprotuje temu, da nacionalna zakonodaja skrajša rok, v katerem je mogoče vložiti zahtevek za povračilo zneskov, plačanih v nasprotju s pravom Unije, pa je pogoj, ne le da je na novo določeni rok razumen, ampak tudi, da ta nova zakonodaja vsebuje prehodno ureditev, ki posameznikom omogoča dovolj dolg rok, po njenem sprejetju, za vložitev zahtevkov za povračilo, ki so jih imeli pravico vložiti na podlagi prejšnje zakonodaje. Taka prehodna ureditev je nujna, ker bi bila posledica takojšnje uporabe krajšega zastaralnega roka od tistega, ki je za take zahtevke veljal prej, da bi se nekaterim posameznikom retroaktivno odvzela pravica do povračila ali bi jim ostal le prekratek rok za njeno uveljavljanje.
- 38 Iz tega sledi, da načelo učinkovitosti nasprotuje nacionalni zakonodaji, s katero se retroaktivno in brez prehodne ureditve skrajša rok, v katerem je mogoče vložiti zahtevek za povračilo zneskov, plačanih v nasprotju s pravom Unije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 47).
- 39 Dejstvo, da je imel v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Marks & Spencer, davčni zavezanec na voljo le eno pravno sredstvo, medtem ko ima davčni zavezanec v zadevi v glavni stvari na voljo dve, v okoliščinah, kot so te pred predložitvenim sodiščem, ne bi pripeljalo do drugačnega rezultata.
- 40 V tem primeru je treba preučiti pravice, ki jih imajo davčni zavezanci v skladu z njihovim nacionalnim pravom pred sprejetjem zadevne zakonske spremembe, in posledice take spremembe na obstoj pravice do povračila, ki jo imajo na podlagi prava Unije.
- 41 Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da so imeli davčni zavezanci do sprejetja člena 320 možnost pravna sredstva ki so temeljila na pravni zmoti, zaradi povračila neupravičeno plačanih davkov vložiti v obliki tožbe Kleinwort Benson v šestih letih od odkritja napake pri plačilu navedenega davka. Posledica sprejetja navedenega člena je bila, da jim je bila ta možnost odvzeta retroaktivno in brez prehodne ureditve, saj ta člen določa, da se daljši rok za vložitev tožbe v primeru pravne zmote ne uporablja glede pravne zmote v zvezi z obdavčenjem, za katero so pristojni Commissioners. Njihov predlog za povračilo neupravičeno plačanega zneska se torej ne more več nanašati na obdobje med letoma 1997 in 1999.

- 42 Vendar, čeprav načelo učinkovitosti ne nasprotuje temu, da nacionalna zakonodaja skrajša rok, v katerem je mogoče zahtevati povračilo neupravičeno plačanega zneska, in se zdi zastaralni rok šest let, ki začne teči od datuma plačila neupravičeno plačanih davkov, tako kot je razvidno iz točke 34 te sodbe, sam po sebi razumen, mora biti v novi zakonodaji v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 37 te sodbe, določena prehodna ureditev, ki davčnim zavezancem po njenem sprejetju omogoča dovolj dolg rok za vložitev zahtevkov, ki so jih bili upravičeni vložiti na podlagi prejšnje zakonodaje.
- 43 Nacionalna zakonodaja, kot je ta v zadevi v glavni stvari, s katero je obdobje šestih let od odkritja napake pri plačilu neupravičeno plačanega davka, v katerem je mogoče vložiti pravna sredstva, da bi se zahtevalo povračilo neupravičeno plačanih zneskov, skrajšano na šest let od dne njegovega plačila, z določitvijo, da tak učinek velja takoj za vse zahtevke, vložene po datumu sprejetja te zakonodaje, ter zahtevke, vložene med zadnjenavedenim datumom in prejšnjim datumom, ki v tem primeru ustreza datumu, ko je bil objavljen predlog za sprejetje te zakonodaje in ki je datum začetka veljavnosti navedene zakonodaje, ne izpolnjuje zahteve po prehodni ureditvi. Taka zakonodaja dejansko onemogoča izvrševanje pravice do povračila neupravičeno plačanih davkov, ki so jo imeli davčni zavezanci prej. Iz tega sledi, da je treba nacionalno zakonodajo, kot je ta v zadevi v glavni stvari, šteti za nezdržljivo z načelom učinkovitosti.

#### Načeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo

- 44 Spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso načelo pravne varnosti, katerega posledica je varstvo legitimnih pričakovanj, pomeni, da mora biti zakonodaja, ki ima negativne posledice za posameznike, jasna in natančna ter da mora biti njena uporaba predvidljiva za osebe, na katere se nanaša (glej zlasti sodbo z dne 7. junija 2005 v zadevi VEMW in drugi, C-17/03, ZOdl., str. I-4983, točka 80). Kot je bilo opozorjeno v točki 33 te sodbe je treba zastaralni rok določiti vnaprej, da bi izpolnil namen zagotavljanja pravne varnosti.
- 45 Sodišče je presodilo tudi, da načelo varstva zaupanja v pravo nasprotuje temu, da sprememba nacionalne zakonodaje davčnemu zavezancu retroaktivno odvzame pravico, ki jo je imel pred navedeno spremembo, do pridobitve povračila davkov, pobranih v nasprotju s pravom Unije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 46).
- 46 Kot je razvidno iz točke 41 te sodbe, so imeli v tem primeru davčni zavezanci pred sprejetjem člena 320 pravico, da z namenom zahtevati povračilo neupravičeno plačanih davkov pri nacionalnih sodiščih vložijo tožbo Kleinwort Benson, in so lahko pričakovali, da bodo vprašanje, ali so njihove tožbe utemeljene, ta sodišča obravnavala.
- 47 S sprejetjem člena 320 pa jim je bila ta pravica retroaktivno in brez prehodne ureditve odvzeta. S to zakonodajo je bila tako uvedena sprememba, ki je negativno vplivala na njihov položaj, ne da bi se lahko pripravili na to.
- 48 Iz tega je mogoče sklepati, da sta s tako zakonsko spremembo kršeni načeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo.
- 49 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da v položaju, v katerem imajo davčni zavezanci v skladu z nacionalnim pravom izbiro med dvema mogočima pravnima sredstvoma v zvezi s povračilom davka, pobranega v nasprotju s pravom Unije, pri čemer za eno od njiju velja daljši zastaralni rok, načela učinkovitosti, pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo nasprotujejo temu, da se z nacionalno zakonodajo retroaktivno in brez prehodne objave ta zastaralni rok skrajša.

*Drugo vprašanje za predhodno odločanje*

- 50 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali okoliščina, da je sodišče nižje stopnje v času, ko je davčni zavezanec vložil tožbo, šele nedavno priznalo uporabo pravnega sredstva, za katero velja daljši zastaralni rok, najvišje sodišče pa jo je pravnomočno potrdilo šele pozneje, kakor koli vpliva na odgovor na prvo vprašanje.
- 51 Navesti je treba, da take okoliščine niso upoštevne. Pomembno je, da imajo, kot je navedlo predložitveno sodišče, v času dejanskega stanja v zadevi v glavni stvari davčni zavezanci v skladu z nacionalnim pravom pravico vložiti tožbo za povračilo neupravičeno plačanih zneskov, ki temelji na takem pravnem sredstvu.
- 52 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da okoliščina, da je sodišče nižje stopnje v času, ko je davčni zavezanec vložil tožbo, šele nedavno priznalo možnost uporabiti pravno sredstvo, za katero velja daljši zastaralni rok, najvišje sodišče pa jo je pravnomočno potrdilo šele pozneje, nikakor ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje.

**Stroški**

- 53 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški predložitve stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

- 1. V položaju, v katerem imajo davčni zavezanci v skladu z nacionalnim pravom izbiro med dvema mogočima pravnima sredstvoma v zvezi s povračilom davka, pobranega v nasprotju s pravom Unije, pri čemer za eno od njiju velja daljši zastaralni rok, načela učinkovitosti, pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo nasprotujejo temu, da se z nacionalno zakonodajo retroaktivno in brez predhodne objave ta zastaralni rok skrajša.**
- 2. Okoliščina, da je sodišče nižje stopnje v času, ko je davčni zavezanec vložil tožbo, šele nedavno priznalo možnost uporabiti pravno sredstvo, za katero velja daljši zastaralni rok, najvišje sodišče pa jo je pravnomočno potrdilo šele pozneje, nikakor ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje.**

Podpisi