



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 8. junija 2023*

„Predhodno odločanje – Načelo lojalnega sodelovanja – Načelo učinkovitosti – Davek, ki ga je država članica pobrala s kršitvijo prava Unije – Kršitev, ugotovljena na podlagi sodbe Sodišča – Pravica do plačila obresti na preplačilo – Nacionalna ureditev, s katero je pravica do plačila obresti omejena na obdobje do tridesetega dne po objavi sodbe Sodišča v *Uradnem listu Evropske unije*“

V zadevi C-322/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 15. marca 2022, ki je na Sodišče prispela 12. maja 2022, v postopku

E.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

ob udeležbi

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi M. L. Arastey Sahún, predsednica senata, F. Biltgen in J. Passer (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: T. Čapeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za E. M. Kułagowski in M. Niżnik, radcowie prawni, ter K. Trzópek-Piskorz, doradca podatkowy,
- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu K. Zygałdo, radca prawny,

* Jezik postopka: poljščina.

- za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców P. Chrupek, radca prawny,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo K. Herrmann in W. Roels, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago načel prava Unije, zlasti načel lojalnega sodelovanja, enakovrednosti in učinkovitosti, v okviru pravice posameznikov do plačila obresti, kadar država članica vrne davek, pobran s kršitvijo prava Unije.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med E., investicijskim skladom s sedežem v Združenih državah Amerike, in Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktor davčne uprave v Wrocławu, Poljska) (v nadaljevanju: direktor) v zvezi z odločbo poljske davčne uprave o omejitvi in zavrnitvi plačila obresti na preplačila davka, do katerih je prišlo s kršitvijo prava Unije.

Pravni okvir

Poljsko pravo

Updop

- 3 Člen 3 ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 15. februarja 1992 v prečiščeni različici (Dz. U. 2011, št. 74, pozicija 397), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: updop), določa:

„1. Davčni zavezanci, ki imajo sedež ali glavno upravo na ozemlju Republike Poljske, so zavezani za plačilo davka od vseh svojih dohodkov, ne glede na kraj, kjer so ti ustvarjeni.

[...]

2. Davčni zavezanci, ki nimajo sedeža ali glavne uprave na ozemlju Republike Poljske, so zavezani za plačilo davka le od dohodkov, ki jih prejmejo na ozemlju Republike Poljske.

[...]“

- 4 Člen 22 updop določa:

„1. Dividende in drugi dohodki iz naslova udeležbe v dobičkih pravnih oseb, ki imajo na ozemlju Republike Poljske sedež ali glavno upravo, se obdavčijo po stopnji 19 % prejetih dohodkov [...].

[...]“

5 Člen 26 updog določa:

„1. Pravne osebe, organizacijske enote brez pravne osebnosti in fizične osebe, ki so podjetniki, ki izplačujejo dohodke iz členov [...] in 22(1), morajo kot plačniki davka [...] na dan tega izplačila odtegniti akontacijo davka od dohodkov [pravnih oseb] od teh izplačil [...].

[...]

3. Plačniki davka iz odstavka 1 morajo zneske davka do sedmega dne v mesecu po mesecu, v katerem je bil v skladu z odstavki 1 in [...] odtegnjen davek, nakazati na račun davčnega urada, ki ga vodi vodja davčnega urada, ki je pristojen glede na sedež davčnega zavezanca [...]. Plačniki davka morajo poslati davčnim zavezancem iz:

(1) člena 3(1) – informacije o višini odtegnjenega davka,

(2) člena 3(2) in davčnemu uradu – informacije o opravljenih izplačilih in odtegnjenem davku

– pripravljene v predpisani obliki.

[...]

3a. Plačniki davka informacije iz odstavka 3, točka 1, posredujejo najpozneje do datuma plačila zneska odtegnjenega davka, informacije iz odstavka 3, točka 2, pa najpozneje do konca tretjega meseca leta, ki sledi davčnemu letu, v katerem so bila izvršena plačila iz odstavka 1, tudi če je plačnik davka v davčnem letu sestavil in posredoval informacije v skladu z odstavkom 3b.

[...]“

Davčni zakonik

6 Člen 8 Ustawa – Ordynacja podatkowa (zakon o davčni ureditvi) z dne 29. avgusta 1997 v prečiščeni različici (Dz. U. 2012, pozicija 749), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: davčni zakonik), določa:

„Plačnik davka je fizična oseba, pravna oseba ali organizacijska enota brez pravne osebnosti, ki mora na podlagi predpisov davčnega prava obračunati in odtegniti davek davčnega zavezanca ter ga v določenem roku plačati davčnemu organu.“

7 Člen 30 davčnega zakonika določa:

„1. Plačnik davka, ki ni izpolnil obveznosti iz člena 8, odgovarja za neodtegnjeni davek ali davek, ki je bil odtegnjen, ne pa tudi plačan.

[...]

3. Plačnik davka [...] odgovarja za terjatve iz odstavkov 1 [...] z vsem svojim premoženjem.

[...]“

8 Člen 72 davčnega zakonika določa:

„1. ‚Preplačilo‘ pomeni vsak znesek:

[...]

(2) davka, ki ga je plačnik davka odtegnil neupravičeno ali ki presega dolgovani znesek;

[...]“

9 Člen 73 davčnega zakonika določa:

„1. Preplačilo [...] nastane na dan:

[...]

(2) ko plačnik davka odtegne nedolgovani davek ali davek, ki presega dolgovani znesek;

[...]“

10 Člen 74 davčnega zakonika določa:

„Če preplačilo izhaja iz sodbe Trybunał Konstytucyjny [(ustavno sodišče, Poljska)] ali sodbe Sodišča Evropske unije, davčni zavezanec [...] pa:

[...]

(2) [je svojo davčno obveznost] izpolnil prek plačnika davka[,] preplačani znesek v zahtevku za njegovo vračilo opredeli davčni zavezanec [...];

[...]“

11 Člen 75(1) davčnega zakonika določa:

„Če davčni zavezanec meni, da je plačnik davek odtegnil neupravičeno ali v neustreznem znesku, lahko vloži zahtevek za ugotovitev preplačila.“

12 Člen 77 davčnega zakonika določa:

„1. Preplačilo je treba vrniti v roku:

[...]

(4) 30 dni od vložitve zahtevka, navedenega v členu 74;

[...]“

13 Člen 78 davčnega zakonika določa:

„1. Stopnja obresti, ki se uporabi za preplačila, je enaka kot stopnja zamudnih obresti za davke, ki niso plačani v predpisanem roku.

[...]

5. V primeru iz člena 77(1), točka 4, se obresti plačajo za obdobje:

(1) od dneva nastanka preplačila do dneva vračila preplačila, če davčni zavezanec zahtevke za vračilo preplačila vloži v roku 30 dni od dneva začetka veljavnosti sodbe Trybunał Konstytucyjny [(ustavno sodišče)] ali objave izreka sodbe Sodišča Evropskega unije v *Uradnem listu Evropske unije* ali od dneva, ko je bil pravni akt v celoti ali delno razveljavljen ali spremenjen;

(2) od dneva nastanka preplačila do tridesetega dne od dneva začetka veljavnosti sodbe Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče) ali objave izreka sodbe Sodišča Evropskega unije v *Uradnem listu Evropske unije* ali od dneva, ko je bil pravni akt v celoti ali delno razveljavljen ali spremenjen, če je bil zahtevek za vračilo preplačila vložen več kot 30 dni po dnevu začetka veljavnosti sodbe Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče) ali objavi izreka sodbe Sodišča Evropskega unije v *Uradnem listu Evropske unije* ali po dnevu, ko je bil pravni akt v celoti ali delno razveljavljen ali spremenjen.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 14 Pritožnica iz postopka v glavni stvari je z dopisom z dne 28. decembra 2017, naslovljenim na poljsko davčno upravo, zahtevala, naj se ugotovijo in se ji vrnejo preplačila davka od dohodkov pravnih oseb za leta 2012, 2013 in 2014 ter plačajo obresti na ta preplačila za obdobja od dneva, ko so bila navedena preplačila odtegnjena, do dneva njihovega vračila.
- 15 Pritožnica iz postopka v glavni stvari je trdila, da ugotovitev teh preplačil izhaja iz sodbe z dne 10. aprila 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, v nadaljevanju: sodba *Emerging Markets*, EU:C:2014:249).
- 16 Poljska davčna uprava je z odločbami z dne 2. marca 2018 ugodila zahtevku za ugotovitev in vračilo teh preplačil. Do tega vračila je prišlo 28. marca 2018.
- 17 Ta uprava je z odločbo z dne 24. aprila 2018 zavrnila plačilo obresti na preplačila.
- 18 Direktor pa je z odločbo z dne 6. avgusta 2018 na podlagi člena 78(5), točka 2, davčnega zakonika zahtevku za plačilo obresti na preplačila delno ugodil.
- 19 Natančneje, v zvezi s preplačili, nastalimi za leti 2012 in 2013, je bilo zahtevku za obresti ugodeno za obdobje od dneva odtegnitve davka do tridesetega dne po objavi sodbe *Emerging Markets* v *Uradnem listu Evropske unije*, to je do 10. julija 2014, v preostalem pa je bil zavrtnjen. V zvezi s preplačilom za leto 2014 je bil zahtevek za obresti v celoti zavrtnjen, saj je bil davek odtegnjen po tem datumu.

- 20 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) je tožbo, ki jo je pritožnica iz postopka v glavni stvari vložila zoper odločbo z dne 6. avgusta 2018, zavrnilo, zato je ta vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče.
- 21 Predložitveno sodišče navaja, da lahko v primeru preplačil, do katerih je prišlo s kršitvijo prava Unije, ki je bila ugotovljena na podlagi sodbe Sodišča, nastanejo trije dejanski položaji.
- 22 Bodisi je bil zahtevek za ugotovitev preplačila vložen v 30 dneh od objave sodbe Sodišča v *Uradnem listu Evropske unije*. V tem primeru obresti tečejo od dneva odtegnitve tega preplačila do dneva njegovega vračila.
- 23 Bodisi je bil ta zahtevek vložen po izteku tega roka, medtem ko je preplačilo nastalo pred tem iztekom. V tem primeru so obresti dolgovane od dneva odtegljaja do tridesetega dne po objavi sodbe Sodišča v *Uradnem listu Evropske unije*. Predložitveno sodišče navaja, da je tak položaj v obravnavani zadevi nastal v zvezi s preplačiloma, ki sta nastala za leti 2012 in 2013.
- 24 Bodisi, nazadnje, je bil ta zahtevek vložen po izteku istega roka, pri čemer je tudi preplačilo nastalo po tem izteku. V tem primeru obresti niso dolgovane. Predložitveno sodišče navaja, da je ta položaj v obravnavani zadevi nastal v zvezi s preplačilom, ki je nastalo za leto 2014.
- 25 Predložitveno sodišče ugotavlja, da poljska sodišča dopuščajo omejitev teka obresti, opisano v točki 23 te sodbe. Vendar navaja, da je v zvezi s položajem, opisanim v točki 24 te sodbe, v poljski sodni praksi sprejeto stališče, da je treba obresti, čeprav z nacionalnim pravom davčnemu zavezancu niso priznane, temu vseeno priznati po pravilih, ki so analogna tistim iz člena 78(5) davčnega zakonika, le da je treba rok za vložitev zahtevka za ugotovitev preplačila računati od datuma odtegnitve tega preplačila.
- 26 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali v položaju, kakršen je ta, o katerem odloča, omejitev trajanja teka obresti na preplačilo zagotavlja povračilo škode, nastale zaradi odtegnitve nedolgovanega davka, in polno izvajanje načela lojalnega sodelovanja, ki izhaja iz člena 4(3) PEU.
- 27 Predložitveno sodišče navaja tudi, da čeprav člen 78(5) davčnega zakonika določa enaka pravila za izračun obresti na preplačila ne glede na to, ali gre za preplačila, ki izhajajo iz sodbe Sodišča, ali za preplačila, ki izhajajo iz sodbe Trybunal Konstytucyjny (ustavno sodišče), se učinki v zvezi z navedenimi preplačili razlikujejo glede na to, ali ta preplačila izhajajo iz sodbe enega ali drugega od teh dveh sodišč. Zaradi sodbe Trybunal Konstytucyjny (ustavno sodišče), s katero je bila določba nacionalnega prava razglašena za nezdržljivo s poljsko ustavo, ta določba izgubi zavezujočo naravo na dan objave te sodbe. Ne bi naj torej bilo mogoče, da bi – kot je to v zadevi, v kateri predložitveno sodišče odloča – do preplačila davka prišlo po objavi take sodbe Trybunal Konstytucyjny (ustavno sodišče). V teh okoliščinah naj bi se postavljalo vprašanje, ali je Republika Poljska, čeprav je uporabila pravila, ki so, formalno gledano, enaka, zagotovila enako obravnavanje pravnih sredstev po nacionalnem pravu in pravnih sredstev za varstvo pravic posameznikov, ki izhajajo iz prava Unije. V zadnjenavedenem primeru je rok za vložitev zahtevka za ugotovitev preplačila razmeroma kratek, saj mora plačnik davka v skladu s členom 26(3) updog davčnega zavezanca obvestiti o odtegnjenem davku najpozneje sedmi dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je bil davek odtegnjen.

- 28 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali načela učinkovitosti, lojalnega sodelovanja in enakovrednosti, izražena v členu 4(3) [PEU], ali katero koli drugo upoštevno načelo prava Unije nasprotujejo taki nacionalni določbi, kakršna je člen 78(5), točki 1 in 2, [davčnega zakonika], ki določa, da obresti od preveč plačanega davka, ki ga je plačnik davka odtegnil v nasprotju s pravom Unije, davčnemu zavezancu niso dolgovane za obdobje po izteku 30 dni od dneva objave – v *Uradnem listu [Evropske unije]* – sodbe [Sodišča], s katero je bilo ugotovljeno, da je bila odtegnitev davka v nasprotju pravom [Unije], če je davčni zavezanec zahtevek za ugotovitev tega preplačila vložil po tem roku, določbe nacionalnega prava v zvezi z odtegnitvijo davka pa so kljub izdani sodbi [Emerging Markets] še naprej nezdržljive s pravom Evropske unije?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 29 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načeli enakovrednosti in učinkovitosti v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki – kadar je zahtevek za vračilo preplačila davka vložen več kot 30 dni po tem, ko je bila v *Uradnem listu Evropske unije* objavljena sodba Sodišča, iz katere izhaja ugotovitev, da je zadevna obdavčitev v nasprotju s pravom Unije – omejuje tek obresti na preplačilo, do katerih je upravičen zadevni davčni zavezanec, na trideseti dan po tej objavi ali celo izključuje vsakršne obresti v primeru, da je do navedenega preplačila pri davčnem zavezancu prišlo po navedenem tridesetem dnevu.
- 30 V skladu z ustaljeno sodno prakso morajo države članice na podlagi načela lojalnega sodelovanja, določenega v členu 4(3) PEU, odpraviti protipravne posledice kršitve prava Unije in za pravna sredstva, katerih namen je varstvo pravic, ki jih imajo posamezniki na podlagi tega prava, določiti postopkovna pravila, ki niso manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobna nacionalna pravna sredstva (načelo enakovrednosti), in ki v praksi ne onemogočajo ali pretirano otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 14. oktobra 2020, *Valoris*, C-677/19, EU:C:2020:825, točka 21 in navedena sodna praksa).
- 31 Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da ima vsak subjekt, ki mu je nacionalni organ naložil plačilo pristojbine, dajatve, davka ali drugega odtegljaja s kršitvijo prava Unije, na podlagi tega prava pravico, da od zadevne države članice ne dobi le vračila neupravičeno pobranega denarnega zneska, ampak tudi plačilo obresti za nadomestitev nerazpoložljivosti tega zneska (glej sodbo z dne 28. aprila 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi*, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točki 51 in 52 ter navedena sodna praksa).
- 32 Taki pravici do vračila denarnih zneskov, katerih plačilo je država članica subjektu naložila s kršitvijo prava Unije, in do plačila obresti na te zneske sta izraz splošnega načela povračila neupravičeno plačanih zneskov (sodba z dne 28. aprila 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi*, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točka 53 in navedena sodna praksa).
- 33 Navedeni pravici utemeljuje in upravičuje okoliščina, da je nacionalni organ plačilo pristojbine, dajatve, davka ali drugega odtegljaja naložil „s kršitvijo prava Unije“ (glej v tem smislu sodbo z dne 28. aprila 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi*, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točka 60).

- 34 Predmet take kršitve je lahko vsako pravilo prava Unije, ne glede na to, ali gre za določbo primarnega prava ali sekundarne zakonodaje ali pa za splošno načelo prava Unije (sodba z dne 28. aprila 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi*, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točka 61 in navedena sodna praksa).
- 35 V zvezi z naravo te kršitve je Sodišče razsodilo, da sta pravici do vračila neupravičeno plačanega zneska in do plačila obresti, ki ju imajo subjekti na podlagi prava Unije, izraz splošnega načela, katerega uporaba ni omejena na nekatere kršitve tega prava ali izključena v primeru drugih kršitev (sodba z dne 28. aprila 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi*, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točka 62).
- 36 Iz tega sledi, da se je na ti pravici mogoče sklicevati ne le, če je nacionalni organ plačilo denarnega zneska subjektu naložil na podlagi akta Unije, za katerega se izkaže, da ni zakonit, ampak tudi v drugih primerih, zlasti če je bilo plačilo naloženo na podlagi nacionalne ureditve, ki je v nasprotju z določbo primarnega prava ali sekundarne zakonodaje Unije, ali če je nacionalni organ navedeno plačilo naložil z napačno uporabo – glede na pravo Unije – akta Unije ali nacionalne ureditve, s katero se zagotavlja izvrševanje ali prenos takega akta (glej v tem smislu sodbo z dne 28. aprila 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi*, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točki 63 in 64 ter navedena sodna praksa).
- 37 Iz tega izhaja, da je treba načela prava Unije, ki se nanašajo na pravici subjektov do vračila denarnih zneskov, katerih plačilo jim je država članica naložila s kršitvijo prava Unije, in do plačila obresti na te denarne zneske, razlagati tako, da se na splošno in brez poseganja v podrobna pravila za uveljavljanje teh pravic v danem primeru uporabljajo, kadar iz odločbe Sodišča ali odločbe nacionalnega sodišča izhaja, da je nacionalni organ plačilo davka z odtegnitvijo pri viru naložil na podlagi bodisi napačne razlage prava Unije bodisi napačne uporabe tega prava (glej v tem smislu sodbo z dne 28. aprila 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi*, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točka 69).
- 38 Namen pravice do plačila obresti, na katero se nanaša točka 31 te sodbe, je, kot izhaja iz sodne prakse, navedene v tej točki, nadomestiti nerazpoložljivost denarnega zneska, glede katerega je bil subjekt neupravičeno prikrajšan. Ta nadomestitev se, odvisno od primera, lahko opravi v skladu s podrobnimi pravili, določenimi v veljavni ureditvi Unije, ali – če take ureditve ni – v skladu s podrobnimi pravili, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava (glej v tem smislu sodbo z dne 28. aprila 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi*, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točki 70 in 71).
- 39 Ob neobstoju ureditve Unije na področju zahtevkov za vračilo davkov od držav članic in, natančneje, na področju plačila zamudnih obresti na neupravičeno pobrane davke, je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice določiti podrobna pravila, na podlagi katerih je treba take obresti plačati v primeru vračila davkov, pobranih s kršitvijo prava Unije. Kot izhaja iz točke 30 te sodbe, ta pravila na eni strani v skladu z načelom enakovrednosti ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobna nacionalna pravna sredstva, in na drugi strani v skladu z načelom učinkovitosti v praksi ne smejo onemogočati ali pretirano oteževati uveljavljanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti.
- 40 Zlasti taka podrobna pravila glede plačila obresti ne smejo pripeljati do tega, da subjekt ne prejme ustrezne odškodnine za izgubo, ki mu je nastala, kar med drugim predpostavlja, da obresti, ki se mu izplačajo, pokrivajo celotno obdobje od datuma, ko je plačal zadevni denarni znesek, do

datuma, ko mu je bil ta vrnjen (glej v tem smislu sodbo z dne 28. aprila 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točka 75 in navedena sodna praksa).

- 41 Iz tega sledi, da pravo Unije nasprotuje pravni ureditvi, ki ne izpolnjuje te zahteve in ki posledično ne omogoča učinkovitega uveljavljanja pravic do vračila in do plačila obresti, ki ju zagotavlja to pravo (sodba z dne 28. aprila 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions in drugi, C-415/20, C-419/20 in C-427/20, EU:C:2022:306, točka 76 in navedena sodna praksa).
- 42 V obravnavani zadevi člen 78(5) davčnega zakonika načeloma določa plačilo obresti na preplačilo, ki tečejo do datuma vračila tega preplačila, in s tem na prvi pogled izpolnjuje zahtevo prava Unije v zvezi z vračilom neupravičeno izplačanih zneskov.
- 43 Vendar je učinek te določbe in tega, kako jo razlaga poljski davčni organ, takšen, da je v primeru, da je zahtevek za vračilo vložen več kot 30 dni po tem, ko je bila v *Uradnem listu Evropske unije* objavljena sodba Sodišča, iz katere izhaja ugotovitev, da je zadevna obdavčitev v nasprotju s pravom Unije, tek obresti časovno omejen in je glede na okoliščine primera mogoče, da se obresti celo sploh ne priznajo.
- 44 Časovna omejitev teka obresti, ki izhaja neposredno iz besedila člena 78(5) davčnega zakonika, se uporabi, kot v bistvu navaja predložitveno sodišče (glej točko 23 te sodbe), kadar preplačilo nastane pred iztekom tridesetega dne po tem, ko je bila v *Uradnem listu Evropske unije* objavljena sodba Sodišča, iz katere izhaja ugotovitev, da je z zadevnim davkom kršeno pravo Unije, in je zahtevek za vračilo vložen po tem datumu. Razlog, ki ga poljska vlada navaja v utemeljitev te omejitve, je skrb za preprečitev, da bi davčni zavezanec odlašali s svojimi zahtevki za vračilo preplačila s ciljem, da bi bili upravičeni do višjih zneskov obresti.
- 45 Izključitev vsakršnih obresti, ki izhaja iz razlage člena 78(5) davčnega zakonika s strani poljske davčne uprave, pa nastane, kot v bistvu navaja predložitveno sodišče (glej točko 24 te sodbe), kadar preplačilo nastane po tridesetem dnevu od tega, ko je bila v *Uradnem listu Evropske unije* objavljena sodba Sodišča, iz katere izhaja ugotovitev, da je z zadevnim davkom kršeno pravo Unije. Razlog, ki ga je navedel Direktor za utemeljitev te izključitve, je, da lahko davčni zavezanec plačilo preplačila nasprotuje s sklicevanjem na sodbo Sodišča.
- 46 V tem okviru je treba preučiti, ali in v kolikšnem obsegu je ta mehanizem omejitve in, odvisno od primera, izključitve obresti v nasprotju z zahtevo prava Unije, ki jo vsebuje sodna praksa, navedena v točkah od 31 do 41 te sodbe, v skladu s katero ima davčni zavezanec, pri katerem je bilo preplačilo davka pobrano s kršitvijo prava Unije, pravico, da poleg vračila tega preplačila s strani zadevne države članice od navedene države članice prejme plačilo obresti na to preplačilo, izračunane do datuma vračila tega preplačila.
- 47 V zvezi s tem je treba navesti, da se za zahtevke za vračilo preplačil in za plačilo obresti na ta preplačila uporabljajo nacionalna postopkovna pravila, s katerimi se lahko od vlagatelja zahtevka zahteva, da ravna z razumno skrbnostjo, zato da bi se izognil škodi ali da bi omejil njen obseg (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2001, Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točka 102). Kljub temu pa morata biti s temi podrobnimi pravili, kot je bilo opozorjeno v točki 39 te sodbe, spoštovani načeli enakovrednosti in učinkovitosti.
- 48 Najprej je treba preučiti, ali je z nacionalno ureditvijo spoštovano načelo učinkovitosti.

- 49 Na prvem mestu, v zvezi s preučitvijo mehanizma časovne omejitve teka obresti glede na navedeno načelo je treba navesti, da ob predpostavki, da je vložitev zahtevka za vračilo v 30 dneh po tem, ko je bila v *Uradnem listu Evropske unije* objavljena sodba Sodišča, iz katere izhaja ugotovitev, da je zadevna obdavčitev v nasprotju s pravom Unije, mogoče šteti za razumno zahtevano skrbnost davčnega zavezanca, ki je sodeloval v sporu, v katerem je bila ta sodba Sodišča izdana, take vložitve ni mogoče razumno zahtevati od vsakega drugega davčnega zavezanca, ki – ker ni bil stranka v navedenem sporu – ne more biti obveščen o izreku sodbe Sodišča v tako kratkem roku. Mogoče je, da se zadnjenavedeni davčni zavezanec – ne da bi ravnal malomarno – s tem, da je bilo z obdavčitvijo, ki mu je bila naložena, kršeno pravo Unije, seznanil šele nekaj časa po izteku roka 30 dni po navedeni objavi.
- 50 Poleg tega tudi od davčnega zavezanca, ki je bil stranka v sporu, v katerem je bila izdana navedena sodba, in ki je načeloma s to sodbo seznanjen na dan njene razglasitve, ni mogoče vedno razumno pričakovati, da bo zahtevk za vračilo vložil v 30 dneh od objave navedene sodbe v *Uradnem listu Evropske unije*.
- 51 Kadar je ugotovitev, da je zadevna obdavčitev v nasprotju s pravom Unije, odvisna od rezultata preverjanj, za katera Sodišče v sodbi predložitvenemu sodišču predlaga, naj jih opravi, lahko namreč preteče obdobje, ki močno presega iztek tega 30-dnevnega roka, preden se na podlagi preudarkov iz sodbe Sodišča izkaže, da je navedena obdavčitev v nasprotju s pravom Unije. To še toliko bolj velja, kadar navedeno sodišče ob izvršitvi sodbe Sodišča zahtevanih preverjanj ne opravi samo, ampak zadevo vrne davčni upravi, da jih opravi ta uprava.
- 52 Na drugem mestu, v zvezi s preučitvijo mehanizma izključitve vsakršnih obresti na preplačilo – ki se uporabi, kadar do navedenega preplačila pride po izteku roka 30 dni po objavi sodbe Sodišča v *Uradnem listu Evropske unije* – glede na načelo učinkovitosti je treba navesti, da okoliščina, da je obdavčitev, ki jo izvaja država članica, glede na sodbo Sodišča v nasprotju s pravom Unije, ne pomeni, da bo davčni zavezanec lahko konkretno preprečil plačilo zadevnega davka. Kot Evropska komisija navaja v pisnem stališču, namreč ni izključeno, da se po razglasitvi in objavi take sodbe v *Uradnem listu Evropske unije* davek še naprej pobira s kršitvijo prava Unije.
- 53 Tudi v tem primeru to lahko velja še toliko bolj, kadar je ugotovitev, da je zadevna obdavčitev v nasprotju s pravom Unije, odvisna od rezultata presoje in preverjanj, k izvedbi katerih Sodišče v sodbi pozove predložitveno sodišče in ki jih navedeno sodišče nato zahteva od davčne uprave.
- 54 Ta težava davčnega zavezanca, da prepreči plačilo davka, je še večja, kadar je za navedeno plačilo – kot v obravnavani zadevi – odgovorna tretja oseba kot „plačnik davka“, ki je osebno odgovoren za odtegnitev davka in njegovo plačilo v državno blagajno, in ta plačnik davčnega zavezanca šele naknadno obvesti o izvršeni odtegnitvi, pri čemer obstaja časovni zamik. Morebitna okoliščina, da bi ta plačnik lahko sam poskusil nasprotovati plačilu, na to ugotovitev ne vpliva.
- 55 V zvezi s preudarkom iz prejšnje točke, ki se nanaša na časovni zamik v obveščanju davčnega zavezanca s strani plačnika davka, je treba poudariti, da je ob predpostavki, da zamik, ki se uporabi v obravnavani zadevi, zajema največ en mesec in sedem dni od odtegnitve, ne pa – kot trdi pritožnica iz postopka v glavni stvari v pisnem stališču, pri čemer se sklicuje na člen 26(3a) updog v delu, v katerem se ta nanaša na odstavek 3, točka 2, istega člena – obdobja do konca tretjega meseca v letu, ki sledi letu plačila, kar bo moralo po potrebi preveriti predložitveno sodišče, jasno, da lahko ta zamik enega meseca in sedmih dni pripelje do tega, da je davčni zavezanec o odtegnitvi obveščen šele po izteku roka iz člena 78(5) davčnega zakonika.

- 56 Postransko je treba dodati, da zgornji preudarki, iz katerih izhaja, da je mogoče, da davčni zavezanec o odtegljaju, ki ga je opravil plačnik davka, ni obveščen v kratkem roku, pomenijo, da rešitev iz sodne prakse, na katero se sklicuje predložitveno sodišče, in sicer sprememba obstoječega pravila tako, da se iztek roka za vložitev zahtevka za ugotovitev preplačila preloži na trideseti dan od odtegljaja, ne omogoča spoštovanja načela učinkovitosti.
- 57 Glede na zgornje preudarke je treba načelo učinkovitosti v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki – kadar je zahtevek za vračilo preplačila davka vложен več kot 30 dni po tem, ko je bila v *Uradnem listu Evropske unije* objavljena sodba Sodišča, iz katere izhaja ugotovitev, da je zadevna obdavčitev v nasprotju s pravom Unije – omejuje tek obresti na preplačilo, do katerih je upravičen zadevni davčni zavezanec, na trideseti dan po tej objavi ali celo izključuje vsakršne obresti v primeru, da je do navedenega preplačila pri davčnem zavezancu prišlo po navedenem tridesetem dnevu.
- 58 Ob upoštevanju teh preudarkov na vprašanje za predhodno odločanje v delu, v katerem se nanaša na načelo enakovrednosti, ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Načelo učinkovitosti v povezavi z načelom lojalnega sodelovanja je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki – kadar je zahtevek za vračilo preplačila davka vложен več kot 30 dni po tem, ko je bila v *Uradnem listu Evropske unije* objavljena sodba Sodišča, iz katere izhaja ugotovitev, da je zadevna obdavčitev v nasprotju s pravom Unije – omejuje tek obresti na preplačilo, do katerih je upravičen zadevni davčni zavezanec, na trideseti dan po tej objavi ali celo izključuje vsakršne obresti v primeru, da je do navedenega preplačila pri davčnem zavezancu prišlo po navedenem tridesetem dnevu.

Podpisi