

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

12. prosince 2013(*)

„Soudní ochrana – Zásada efektivity – Zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání – Vydání bezdůvodného obohacení – Procesní prostředky – Vnitrostátní právní úprava – Zkrácení promlčecí doby použitelných procesních prostředků bez předchozího upozornění a se zpětnou účinností“

Ve věci C-362/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supreme Court of the United Kingdom (Spojené království) ze dne 25. července 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 30. července 2012, v řízení

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj), A. Ó Caoimh, C. Toader a E. Jarašiňas, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. června 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation G. Aaronsonem, QC, ve spolupráci s P. Freundem a P. Farmerem, barristers, pověřeným S. Whiteheadem, solicitor,
- za vládu Spojeného království H. Walker, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Ewartem, QC, a K. Bacon, barrister,
- za španělskou vládu A. Rubio Gonzálezem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vypočtení stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. září 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásad efektivy, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (dále jen „Test Claimants“) na straně jedné a Commissioners of Inland Revenue (dále jen „Commissioners“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs na straně druhé ve věci procesních prostředků v oblasti vydání bezdůvodného obohacení, které mají daňoví poplatníci ve vztahu k daním, které byly prohlášeny za neslučitelné se svobodou usazování a volným pohybem kapitálu.

Právní rámec

3 V době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení stanovilo anglické právo dva procesní prostředky podle „common law“ pro vrácení korporačních daní uložených v rozporu s unijním právem.

4 Prvním procesním prostředkem, který byl přiznán House of Lords v jeho rozsudku ze dne 20. července 1992 ve věci Woolwich Equitable Building Society v. Inland Revenue Commissioners ([1993] AC 70, dále jen „žaloba podle rozsudku Woolwich“), je žaloba na vrácení neoprávně vybrané daně.

5 Na základě článku 5 zákona z roku 1980 o promlčecí době (Limitation Act 1980, dále jen „zákon z roku 1980“) je promlčecí doba v případě podání této žaloby šestiletá ode dne rozhodné skutečnosti.

6 Druhý procesní prostředek, který byl přiznán v rozsudku House of Lords ze dne 29. října 1998 ve věci Kleinwort Benson v. Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349, dále jen „žaloba podle rozsudku Kleinwort Benson“), umožňuje vrácení částek zaplacených na základě právního omylu.

7 Podle čl. 32 odst. 1 písm. c) zákona z roku 1980 začíná šestiletá promlčecí doba v případě podání žaloby tohoto typu plynout, až když se žalobce o omylu dozvěděl nebo se o něm při vyložení přiměřené péče dozvědět mohl.

8 Od konce 90. let byla některá ustanovení právních předpisů týkající se zdanění společností-rezidentů ve Spojeném království zpochybována z pohledu jejich slučitelnosti se svobodou usazování a volným pohybem kapitálu.

9 Soudnímu dvoru tak byla předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, aby rozhodl o věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 8. března 2001 ve věci Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727). V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že některé aspekty režimu zálohy na korporační daň („advance corporation tax“, dále jen „ACT“), který byl uplatňován ve Spojeném království v období od 1973 do 1999, jsou neslučitelné s uvedenými svobodami.

10 V rámci následujících řízení souvisejících s těmiž daňovými ustanoveními High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division v rozsudku ze dne 18. července 2003 ve věci Deutsche Morgan Grenfell v. Inland Revenue Commissioners ([2003] 4 All ER 645) poprvé určil, že k tomu, aby daňový poplatník dosáhl vrácení daně zaplacené v důsledku právního omylu, lze použít žalobu podle rozsudku Kleinwort Benson. Do tohoto dne nebyl takový procesní prostředek proti daňovému orgánu přípustný.

11 Tento soud tak rozhodl, že promlčecí dobou použitelnou v případě uvedeného procesního prostředku je promlčecí doba stanovená v čl. 32 odst. 1 písm. c) zákona z roku 1980, tedy šest let

ode dne, kdy se žalobce o omylu dozvěděl nebo se o něm při vyložení přiměřené péče dozvědět mohl.

12 Dne 8. září 2003 vláda Spojeného království oznámila legislativní návrh týkající se žalob na vrácení daní, pokud byly odvedeny na základě právního omylu. Výsledkem toho návrhu byl §lánek 320 finančního zákona z roku 2004, který byl přijat dne 24. března 2004 (Finance Act 2004, dále jen „§lánek 320“).

13 Uvedený §lánek 320 stanoví:

„§lánek 32 odst. 1 písm. c) [zákona] z roku 1980 ([delší] lhůta pro podání žaloby v případě omylu) se nepoužije na právní omyly ve vztěch daní, které spadají do pravomoci Commissioners [...].

Toto ustanovení se vztahuje na žaloby podané počinaje dnem 8. září 2003.“

14 Rozsudkem ze dne 4. února 2005 Court of Appeal (England & Wales) zrušil výše uvedený rozsudek High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison, ve věci Deutsche Morgan Grenfell v. Inland Revenue Commissioners. Uvedený rozsudek Court of Appeal byl zrušen House of Lords dne 25. října 2006. House of Lords znovu potvrdila rozsudek High Court, když konstatovala, že daňoví poplatníci mohou využít, domáhají-li se vrácení bezdůvodně zaplacené daně, jak žaloby podle rozsudku Woolwich, založené na tom, že došlo k vybrání neoprávně požadované daně a podléhající šestileté promlčecí době ode dne zaplacení daně, tak žaloby podle rozsudku Kleinwort Benson, založené na právním omylu a podléhající šestileté promlčecí době ode dne, kdy se žalobce o omylu dozvěděl nebo se o něm při vyložení přiměřené péče dozvědět mohl.

15 V návaznosti na výše uvedený rozsudek House of Lords ze dne 25. října 2006 vláda Spojeného království požádala Soudní dvůr, aby znovu otevřel věc, v níž byl vydán rozsudek ze dne 12. prosince 2006 ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753), aby dosáhla omezení časových účinků tohoto rozsudku. Dne 6. prosince 2006 Soudní dvůr tuto žádost zamítl.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vznikla v kontextu hromadné žaloby podané k soudem Spojeného království sdružením Test Claimants. Tato žádost následuje po dvou předcházejících žádostech, na jejichž základě byl vydán výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation a rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11), které se týkaly možné neslučitelnosti daňového zacházení s dividendami vyplácenými mateřským společenstvem usazeným ve Spojeném království dceřinými společnostmi, jež nejsou usazené v tomto členském státě, se základními svobodami zakotvenými ve Smlouvě o FEU, zejména se svobodou usazování stanovenou v článku 49 SFEU a volným pohybem kapitálu stanoveným v článku 63 SFEU.

17 Věci, které Supreme Court of the United Kingdom vybral jako pilotní věci pro účely projednávání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, se týkají návrhů na vrácení bezdůvodně zaplacené ACT podaných členy skupiny společností Aegis (dále jen „Aegis“). Týkají se návrhu na vrácení plateb, které byly provedeny více než šest let před tím, než Aegis podala žalobu.

18 V návaznosti na výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další a výše uvedený rozsudek High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison ve věci Deutsche Morgan Grenfell v. Inland Revenue Commissioners podala Aegis dne 8. září 2003 žalobu na vrácení daní za použití žaloby podle rozsudku Kleinwort Benson, kterou se domáhala bezdůvodně zaplacený částek ACT

za období let 1973 až 1999.

19 Podle čl. 32 odst. 1 písm. c) zákona z roku 1980 začala promlčecí doba použitelná v případě této žaloby plynout ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o omylu, v němž tkví povod zaplacení daní, v projednávaném případě ode dne vyhlášení výše uvedeného rozsudku Metallgesellschaft a další, a sice dne 8. března 2001.

20 Článek 320 měl za následek vyloučení použitelnosti delší promlčecí doby stanovené v čl. 32 odst. 1 písm. c) zákona z roku 1980 na řízení, jejichž předmětem bylo vrácení částek zaplacených na základě právního omylu, pokud se žaloba týká daňové věci, která spadá do pravomoci Commissioners. Tento článek přijatý dne 24. června 2004 vstoupil v platnost se zpětnou účinností dne 8. září 2003, což je datum oznámení záměru přijmout uvedený článek, jakož i datum, kdy Aegis podala žalobu.

21 Ve svém opravném prostředku podaném k předkládajícímu soudu Aegis v podstatě tvrdila, že z rozsudku ze dne 11. července 2002 ve věci Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325) vyplývá, že článek 320 je v rozporu se zásadami efektivity, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání stanovenými unijním právem.

22 Podle názoru Aegis tkví porušení těchto zásad ve skutečnosti, že článek 320 tím, že bez předchozího upozornění a se zpětnou účinností vyloučil použití promlčecí doby v případě žaloby podle rozsudku Kleinwort Benson na žaloby založené na právním omylu, který se týká daňové věci, která spadá do pravomoci Commissioners, ji zbavil možnosti podat žalobu, která by jinak byla podána ve stanovených lhůtách, čímž byl značně ztížen, ba dokonce znemožněn výkon práv, která jí vyplývají z unijního práva,

23 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v podstatě tvrdili, že unijní právo vyžaduje pouze existenci účinného procesního prostředku k uplatnění práv vyplývajících z unijního práva. Žaloba podle rozsudku Woolwich podle nich tento požadavek splňuje. Za podmínky, že taková žaloba zůstane dostupná, je irelevantní, že článek 320 zrušil delší promlčecí dobu použitelnou v případě alternativního vnitrostátního procesního prostředku proto, aby byla tato doba uvedena do souladu s promlčecí dobou použitelnou v případě žaloby podle rozsudku Woolwich.

24 Vzhledem k tomu, že měl Supreme Court of the United Kingdom pochybnosti ohledně slučitelnosti článku 320 s unijním právem, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud podle právních předpisů členského státu může daňový poplatník volit mezi dvěma alternativními procesními prostředky k tomu, aby dosáhl vrácení daní vybraných v rozporu s články 49 SFEU a 63 SFEU, a u jednoho z těchto prostředků je stanovena delší promlčecí doba, je slučitelné se zásadami efektivity, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, aby tento členský stát přijal právní předpisy, které zkrátí tuto delší promlčecí dobu bez předchozího upozornění a se zpětnou účinností k datu veřejného oznámení navrhovaného nového právního předpisu?

2) Má na odpověď na první otázku nějaký vliv skutečnost, že v okamžiku, kdy daňový poplatník podal žalobu za použití prostředku, pro který platila delší promlčecí doba, byla dostupnost tohoto procesního prostředku podle vnitrostátního práva uznána pouze i) nedávno a ii) soudem nižšího stupně, přičemž soudem vyššího stupně byla s konečnou platností potvrzena až později?“

K předběžným otázkám

K první otázce

25 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda v situaci, kdy si podle vnitrostátního práva mohou daňoví poplatníci zvolit ze dvou možných procesních prostředků v oblasti vrácení daní vybrané v rozporu s unijním právem, přičemž u jednoho z těchto prostředků je stanovena delší promlčecí doba, brání zásady efektivity, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy zkrátily tuto promlčecí dobu bez předchozího upozornění a se zpevnou účinností.

26 V této souvislosti je vláda Spojeného království toho názoru, že unijní právo nevyžaduje, aby alternativní procesní prostředky v oblasti vrácení příspěvku na dani, které upravuje vnitrostátní právo, posuzované samostatně, splňovaly zásadu efektivity. Konkrétní zásady, které vyplývají z výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer, nejsou podle ní na věc v původním řízení použitelné. Vyloučení použití promlčecí doby v případě žaloby podle rozsudku Kleinwort Benson na žaloby založené na právním omylu, který se týká daňové věci, nijak neovlivnilo promlčecí dobu použitelnou v případě žaloby podle rozsudku Woolwich, která sama o sobě splňuje zásadu efektivity a na jejíž podání za účelem vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem měla Aegis nepostříženě právo.

27 Vláda Spojeného království dodává, že možnost vrácení daní vybraných na základě právního omylu se stala jistou až výše uvedeným rozsudkem House of Lords ze dne 25. října 2006, tedy poté, co Aegis podala žalobu. V takové situaci nemohly přiměřeně omezitelné osoby mít za to, že jim bude vrácen příspěvek na dani na základě delší promlčecí doby použitelné v případě žaloby podle rozsudku Kleinwort Benson. Zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tedy podle názoru vlády Spojeného království nebyly porušeny.

28 Komise je naproti tomu toho názoru, že mezi věcí v původním řízení a věcí, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, existuje velká podobnost. Má za to, že i když žaloba podle rozsudku Woolwich sama o sobě představuje účinný procesní prostředek, neznamená to, že žaloba podle rozsudku Kleinwort Benson může být zrušena bez předchozího upozornění a se zpevnou účinností.

29 Komise má za to, že i když v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení mohlo použití žaloby podle rozsudku Kleinwort Benson v daňové oblasti vyvolat diskuzi, bylo pro daňové poplatníky rozumné mít za to, že přesnost této žaloby je v případě právního omylu obecná, a že se tedy použije i v daňové oblasti. Článek 320 je tedy v rozporu se zásadou efektivity, stejně jako se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání. K tomu, aby bylo vyhověno těmto zásadám, bylo třeba poskytnout přiměřenou lhůtu mezi oznámením záměru přijmout článek 320 a jeho vstupem v platnost, aby bylo případným žalobcem umožněno uplatnit svá práva.

K zásadě efektivity

30 Úvodem je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že nárok na vydání daní vybraných v členském státě v rozporu s unijním právem je důsledkem a doplňkem práv přiznaných daňovým poplatníkům ustanoveními unijního práva, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem. členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daní vybrané v rozporu s unijním právem (viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, bod 24 a citovaná judikatura).

31 Při neexistenci unijní právní úpravy v oblasti vrácení neoprávněně vybraných vnitrostátních daní je na vnitrostátním právním řádu každého členského státu, aby na základě zásady procesní

autonomie členských států určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která daňovým poplatníkům vyplývají z unijního práva. členské státy jsou však v každém případě zodpovědné za zajištění účinné ochrany těchto práv (viz rozsudek ze dne 27. června 2013, Agroconsulting, C-93/12, bod 35 a citovaná judikatura).

32 Procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která daňovým poplatníkům vyplývají z unijního práva, nesmí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), ani upravené takovým způsobem, aby v praxi znemožňovaly nebo nadměrně ztěžovaly výkon práv priznaných unijním právním řádem (zásada efektivit) (viz zejména rozsudek ze dne 18. března 2010, Alassini a další, C-317/08 až C-320/08, Sb. rozh. s. I-2213, bod 48 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek Agroconsulting-04, bod 36).

33 V případě zásady efektivit Soudní dvůr uznal slučitelnost stanovení příjmů určených pevných promlčecích dob pro podání žaloby s unijním právem v zájmu právní jistoty, která chrání jak daňového poplatníka, tak dotýkatelný daňový orgán. Povaha těchto dob totiž není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv priznaných unijním právem. Nicméně k tomu, aby promlčecí doba plnila svoji úlohu záruky právní jistoty, musí být tato doba stanovena předem (výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, body 35 a 39, jakož i citovaná judikatura).

34 V oblasti vrácení neoprávněně vybraných vnitrostátních daní Soudní dvůr již rozhodl, že šestiletá vnitrostátní promlčecí doba, která plyne ode dne namítaného zaplacení, je příjmů určená (viz rozsudky ze dne 17. listopadu 1998, Aprile, C-228/96, Recueil, s. I-7141, bod 19, a ze dne 24. září 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Recueil, s. I-8003, bod 34). Šestiletá promlčecí doba, jako je promlčecí doba použitelná v případě žaloby podle rozsudku Woolwich, která plyne ode dne bezdůvodného zaplacení daní, je tak sama o sobě příjmů určená.

35 Ani zásada efektivit absolutně nezakazuje uplatnění se způsobem účinností nové lhůty pro podání žaloby, která je kratší a případně více omezující pro daňové poplatníky než předtím uplatnitelná lhůta, pokud se takové uplatnění týká žalob na vrácení vnitrostátních daní, které jsou v rozporu s unijním právem, jež nebyly v době vstupu nové lhůty v platnost dosud podány, avšak týkají se částek zaplacených v době, kdy platila delší lhůta (výše uvedený rozsudek Grundig Italiana, bod 35).

36 Vzhledem k tomu, že podmínky vrácení neoprávněně vybraných vnitrostátních daní jsou v cí vnitrostátního práva, je totiž v cí tohoto práva i otázka možnosti uplatnění takových podmínek se způsobem účinností, pokud toto případně uplatnění se způsobem účinností není v rozporu se zásadou efektivit (výše uvedený rozsudek Grundig Italiana, bod 36).

37 Jak nicméně Soudní dvůr rozhodl v bodě 38 výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer, i když zásada efektivit nebrání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy zkrátily lhůtu, v níž se lze domáhat vrácení částek zaplacených v rozporu s unijním právem, je tomu tak nejen za podmínky, že nově stanovená lhůta je příjmů určená, nýbrž i za podmínky, že tyto nové právní předpisy obsahují přechodný režim umožňující jednotlivcům mít k dispozici dostatečnou lhůtu po jejich přijetí k tomu, aby mohli podat návrhy na vrácení, které byli oprávněni podat podle starších právních předpisů. Takový přechodný režim by byl nutný, kdyby bezprostřední použití kratší promlčecí doby, než byla dříve platná promlčecí doba, na tyto návrhy mělo za následek zbavení se způsobem účinností práv některých jednotlivců na vrácení nebo ponechání jim jen příliš krátké lhůty k uplatnění tohoto práva.

38 Z toho plyne, že zásada efektivit brání vnitrostátním právním předpisům, které se způsobem účinností a bez předchozího upozornění zkracují lhůtu, v níž mohl být podán návrh na vrácení

částek zaplacených v rozporu s unijním právem (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 47).

39 Skutečnost, že ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, měl daňový poplatník k dispozici pouze jeden procesní prostředek, kdežto ve věci dotčené v povodním řízení má daňový poplatník k dispozici dva procesní prostředky, nemůže za okolností, jako jsou okolnosti v řízení před předkládajícím soudem, vést k jinému výsledku.

40 V projednávaném případě je třeba zkoumat práva priznaná daňovým poplatníkem podle jejich vnitrostátního práva před přijetím dotčené legislativní změny a důsledky takové změny na výkon práva na vrácení, které jim priznává unijní právo.

41 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že do přijetí článku 320 mohli daňoví poplatníci možnost podat žaloby založené na právním omylu ve formě žaloby podle rozsudku Kleinwort Benson, aby se domáhali vrácení bezdůvodně zaplacených daní během šesti let ode dne, kdy se dozvěděli o omylu, v němž tkví povod zaplacení uvedené daně. Přijetí uvedeného článku mělo za následek, že byli této možnosti zbaveni se zpětnou účinností a bez předchozího upozornění, jelikož tento článek stanoví, že delší lhůta pro podání žaloby v případě omylu se nepoužije na právní omyly ve věcech daní, které spadají do pravomoci Commissioners. Jejich návrh na vydání bezdůvodného obohacení se tedy mohl týkat pouze období let 1997 až 1999.

42 Aťkoliv zásada efektivy nebrání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy zkrátily lhůtu, v níž se lze domáhat vydání bezdůvodného obohacení a šestiletá promlčecí doba, která začíná plynout ode dne bezdůvodného zaplacení daní, je – jak vyplývá z bodu 34 tohoto rozsudku – sama o sobě primární, je rovněž v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 37 tohoto rozsudku třeba, aby nové právní předpisy stanovily přechodný režim umožňující daňovým poplatníkům mít po jejich přijetí k dispozici dostatečnou lhůtu k tomu, aby mohli podat návrhy na vrácení, které byli oprávněni podat podle starších právních předpisů.

43 Taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, která má za následek zkrácení lhůty, v níž lze podat žaloby za účelem domáhání se vydání bezdůvodného obohacení, ze šesti let ode dne, kdy se žalobce dozvěděli o omylu, v němž tkví povod bezdůvodného zaplacení daní, na šest let ode dne jejího zaplacení, a stanoví, že takový následek se uplatní okamžitě na všechny žaloby podané po dni přijetí této právní úpravy, jakož i na žaloby podané mezi tímto datem a dřívějším datem, které v projednávaném případě odpovídá datu oznámení záměru přijmout tuto právní úpravu a které je datem vstupu uvedené právní úpravy v platnost, nesplňuje požadavek přechodného režimu. Taková právní úprava v praxi znemožňuje výkon práva na vrácení bezdůvodně zaplacených daní, které daňovým poplatníkem svěřilo předtím. Z toho plyne, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, musí být považována za neslučitelnou se zásadou efektivy.

K zásadám právní jistoty a ochrany legitimního očekávání

44 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury zásada právní jistoty, jejímž logickým důsledkem je zásada ochrany legitimního očekávání, vyžaduje, aby právní předpisy, které vyvolávají nepřehledné důsledky pro jednotlivce, byly jasné a přesné a aby jejich použití bylo pro jednotlivce předvídatelné (viz zejména rozsudek ze dne 7. června 2005, VEMW a další, C-17/03, Sb. rozh. s. I-4983, bod 80). Jak bylo připomenuto v bodě 33 tohoto rozsudku, k tomu, aby promlčecí doba plnila svoji úlohu záruky právní jistoty, musí být tato doba stanovena předem.

45 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že zásada ochrany legitimního očekávání brání tomu, aby změna vnitrostátních právních předpisů zbavila daňového poplatníka se zpětnou účinností práva dosáhnout vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem, které měl před uvedenou změnou

(v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 46).

46 Jak vyplývá z bodu 41 tohoto rozsudku, v projednávaném případě mohli daňoví poplatníci před přijetím článku 320 právo využít žaloby podle rozsudku Kleinwort Benson za účelem domáhání se vrácení bezdůvodně zaplacených daní u vnitrostátních soudů a mohli očekávat, že tyto soudy rozhodnou o otázce, zda jsou jejich žaloby odůvodněné.

47 Přijetí článku 320 však mělo za následek, že byli tohoto práva zbaveni se zpětnou účinností a bez předchozího upozornění. Tato právní úprava tak zavedla změnu, která nepříznivě ovlivnila jejich situaci, aniž se na to mohli připravit.

48 Z toho plyne, že taková legislativní změna je v rozporu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

49 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět, že v situaci, kdy podle vnitrostátního práva mohou daňoví poplatníci volit mezi dvěma možnými procesními prostředky v oblasti vrácení daní vybrané v rozporu s unijním právem, přičemž u jednoho z těchto prostředků je stanovena delší promlčecí doba, brání zásady efektivity, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy zkrátily tuto promlčecí dobu bez předchozího upozornění a se zpětnou účinností.

K druhé předběžné otázce

50 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda má na odpověď na první otázku nějaký vliv skutečnost, že v okamžiku, kdy daňový poplatník podal žalobu, byla dostupnost procesního prostředku, pro který platila delší promlčecí doba, uznána teprve nedávno soudem nižšího stupně, a že soudem vyššího stupně byla s konečnou platností potvrzena až později.

51 Je třeba poukázat na to, že takové skutečnosti nejsou relevantní. Předkládající soud uvedl, že důležité je to, že v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení mohli daňoví poplatníci podle vnitrostátního práva právo podat žalobu na vydání bezdůvodného obohacení založenou na takovém procesním prostředku.

52 V důsledku toho je třeba na druhou otázku odpovědět, že skutečnost, že v okamžiku, kdy daňový poplatník podal žalobu, byla dostupnost procesního prostředku, pro který platila delší promlčecí doba, uznána teprve nedávno soudem nižšího stupně a soudem vyššího stupně byla s konečnou platností potvrzena až později, nemá žádný vliv na odpověď na první otázku.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) V situaci, kdy podle vnitrostátního práva mohou daňoví poplatníci volit mezi dvěma možnými procesními prostředky v oblasti vrácení daní vybrané v rozporu s unijním právem, přičemž u jednoho z těchto prostředků je stanovena delší promlčecí doba, brání zásady efektivity, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy zkrátily tuto promlčecí dobu bez předchozího upozornění a se zpětnou účinností.

2) Skutečnost, že v okamžiku, kdy daňový poplatník podal žalobu, byla dostupnost procesního prostředku, pro který platila delší promlčecí doba, uznána teprve nedávno soudem nižšího stupně a soudem vyššího stupně byla s konečnou platností potvrzena až později, nemá žádný vliv na odpověď na první otázku.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.