

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

12. prosinca 2013.(*)

Sudska zaštita – Načelo djelotvornosti – Načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja – Povrat stečenog bez osnove – Pravna sredstva – Nacionalno zakonodavstvo – Skraćivanje roka zastare za podnošenje pravnih sredstava bez prethodnog upozorenja i s retroaktivnim učinkom

U predmetu C-362/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supreme Court of the United Kingdom (Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 25. srpnja 2012., koju je Sud zaprimio 30. srpnja 2012., u postupku

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

protiv

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SUD (treće vijeće),

u sastavu M. Ilešić, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašić, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. lipnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, G. Aaronson, QC, uz asistenciju P. Freunda i P. Farmera, *barristers*, koje je opunomoćio S. Whitehead, *solicitor*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, H. Walker, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. Ewarta, QC i K. Bacona, *barrister*,
- za španjolsku vladu, A. Rubio González, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i W. Mölls, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 5. rujna 2013.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela djelotvornosti, pravne

sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (u daljnjem tekstu: Test Claimants), Commissioners of Inland Revenue (u daljnjem tekstu: Commissioners) i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs o pravnim sredstvima za povrat stečenog bez osnove koja su na raspolaganju poreznim obveznicima u pogledu poreza proglašeni nespojivima sa slobodom poslovnog nastana i slobodnim kretanjem kapitala.

Pravni okvir

3 U vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, englesko je pravo predviđalo dva pravna sredstva na temelju *common lawa* u području povrata poreza na dobit naplaćenih protivno pravu Unije.

4 Prvo pravno sredstvo, koje je u presudi od 20. srpnja 1992., Woolwich Equitable Building Society/Inland Revenue Commissioners ([1993], AC 70, u daljnjem tekstu: tužba Woolwich) prihvatio House of Lords, jest tužba za povrat nezakonito naplaćenog poreza.

5 Na temelju članka 5. Zakona o zastari iz 1980. (Limitation Act 1980, u daljnjem tekstu: Zakon iz 1980.), rok zastare za podnošenje ove tužbe iznosi šest godina od nastanka činjenice koja je dala povod tužbi.

6 Drugo pravno sredstvo, prihvaćeno u presudi koju je donio House of Lords 29. listopada 1998., Kleinwort Benson/Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349, u daljnjem tekstu: tužba Kleinwort Benson), dopušta povrat iznosâ koji su naplaćeni zbog povrede prava.

7 Na temelju članka 32. stavka 1. točke (c) Zakona iz 1980., rok zastare za ovu vrstu zahtjeva iznosi šest godina od dana kada je tužitelj saznao ili je uz dužnu pažnju mogao saznati za povredu prava.

8 Od kraja devedesetih godina osporavala se kompatibilnost određenih odredbi zakonodavstva koje se odnosi na oporezivanje društava sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini sa slobodom poslovnog nastana i slobodnim kretanjem kapitala.

9 Sud je tako odlučivao o zahtjevu za prethodnu odluku u predmetu u kojem je donesena presuda od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i drugi (C-397/98 i C-410/98, *Recueil*, str. I-1727.). U toj je presudi Sud ocijenio da su određena obilježja uređenja u kojem se porez na dobit plaća unaprijed (*advance corporation tax*, u daljnjem tekstu: ACT), a koje se primjenjivalo u Ujedinjenoj Kraljevini u razdoblju od 1973. do 1999., nespojiva s navedenim slobodama.

10 U okviru kasnijih postupaka koji su vezani za iste porezne odredbe High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division u presudi od 18. srpnja 2003., Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners ([2003] 4 All ER 645) prvi je put proglasio da se tužba Kleinwort Benson može podnijeti radi vraćanja poreza koji je naplaćen zbog povrede prava. Takvo pravno sredstvo do tog dana nije bilo dopušteno protiv odluka poreznih vlasti.

11 Taj je sud također zauzeo stav da se na navedeno pravno sredstvo primjenjuje rok zastare propisan člankom 32. stavkom 1. točkom (c) Zakona iz 1980., odnosno šest godina od dana kada je tužitelj saznao ili je uz dužnu pažnju mogao saznati za povredu prava.

12 Dana 8. rujna 2003. vlada Ujedinjene Kraljevine objavila je zakonodavni prijedlog koji se odnosio na zahtjev za povrat plaćanja koja su izvršena zbog povrede prava. Taj je prijedlog rezultirao člankom 320. Financijskog zakona iz 2004., usvojenim 24. lipnja 2004. (Finance Act

2004, u daljnjem tekstu: ?lanak 320.).

13 Navedeni ?lanak 320. propisuje:

„?lanak 32. stavak 1. to?ka (c) [Zakona iz] 1980. [...] ([dulji] rok za postavljanje zahtjeva u slu?aju pogreške) ne primjenjuje se kada je rije? o povredi prava vezanoj uz porezno pitanje koje je u nadležnosti Commissionersa [...].

Ova se odredba primjenjuje na tužbe podnesene po?evši od dana 8. rujna 2003.”

14 Presudom od 4. velja?e 2005. Court of Appeal (England & Wales) ukinuo je gore navedenu presudu High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners. Navedenu presudu Court of Appeal ukinuo je House of Lords 25. listopada 2006. Potonji je potvrdio presudu High Courta i gledište prema kojem se, u svrhu traženja povrata nepropisno napla?enog poreza, porezni obveznici mogu koristiti ili tužbom Woolwich, koja se temelji na nepropisno zatraženoj naplati poreza i na koju se primjenjuje rok zastare od šest godina ra?unaju?i od dana pla?anja poreza, ili tužbom Kleinwort Benson, koja se temelji na povredi prava i na koju se primjenjuje rok zastare od šest godina ra?unaju?i od dana kada je tužitelj saznao ili je uz dužnu pažnju mogao saznati za povredu prava.

15 Povodom gore navedene presude House of Lords od 25. listopada 2006., vlada Ujedinjene Kraljevine zatražila je od Suda da ponovno otvori predmet u kojem je donesena presuda Test Claimants in the FII Group Litigation od 12. prosinca 2006. (C?446/04, *Recueil*, str. I?11753.), kako bi se vremenski ograni?ili u?inci te presude. Sud je 6. prosinca 2006. odbio taj zahtjev.

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Zahtjev za prethodnu odluku dio je kolektivne tužbe koju su Test Claimants podnijeli sudovima Ujedinjene Kraljevine. Nastavlja se na prethodna dva zahtjeva povodom kojih su donesene gore navedena presuda Test Claimants in the FII Group Litigation te presuda od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11), i odnosi se na mogu?u nespojivost oporezivanja dividendi koje su društva k?eri koja nemaju sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini isplatila društvima majkama sa sjedištem u toj državi ?lanici s temeljnim slobodama iz UFEU-a, osobito slobodom poslovnog nastana koja je propisana u ?lanku 49. UFEU-a i slobodnim kretanjem kapitala koje je propisano u ?lanku 63. UFEU-a.

17 Predmeti koje je Supreme Court of the United Kingdom izabrao kao pilot-predmete u svrhu ovog zahtjeva za prethodnu odluku odnose se na zahtjeve za povrat nepropisno napla?enog ACT-a koje su podnijeli ?lanovi grupe društava Aegis (u daljnjem tekstu: Aegis). U tim se predmetima zahtjeva povrat pla?anja izvršenih više od šest godina prije no što je Aegis podnio tužbu.

18 Povodom gore navedene presude Metallgesellschaft i dr. te gore navedene presude High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners, Aegis je 8. rujna 2003. podnio zahtjev, u obliku tužbe Kleinwort Benson, za povrat iznosa nepropisno napla?enog ACT-a u razdoblju od 1973. do 1999.

19 Na temelju ?lanka 32. stavka 1. to?ke (c) Zakona iz 1980., rok zastare koji se primjenjuje na taj zahtjev po?eo je te?i od saznanja za povredu prava na temelju koje je pla?en porez, u predmetnom slu?aju danom objave gore navedene presude Metallgesellschaft i dr., odnosno 8. ožujka 2001.

20 ?lanak 320. isklju?io je primjenu duljeg roka zastare propisanog u ?lanku 32. stavku 1. to?ki (c) Zakona iz 1980. u postupcima za povrat iznosa pla?enih zbog povrede prava, a koji se odnose

na porezno pitanje iz nadležnosti Commissionersa. Taj članak, usvojen 24. lipnja 2004., retroaktivno je stupio na snagu 8. rujna 2003., na dan objave prijedloga za usvajanje navedenog članka kao i na dan Aegisova postavljanja zahtjeva.

21 U žalbi koju je podnio sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku Aegis je u bitnom naveo da iz presude od 11. srpnja 2002., Marks & Spencer (C-62/00, *Recueil*, str. I-6325.) proizlazi da je članak 320. suprotan načelima djelotvornosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja koja propisuje pravo Unije.

22 Prema Aegisovu mišljenju, povreda tih načela proizlazi iz činjenice da mu je isključivanje iz primjene roka zastare predviđenog za tužbu Kleinwort Benson na zahtjeve koji se temelje na povredi prava vezanoj za porezno pitanje koje je u nadležnosti Commissionersa, utvrđeno člankom 320., bez prethodnog upozorenja i s retroaktivnim učinkom uskratilo mogućnost podnošenja zahtjeva koji bi inače bio podnio u zadanim rokovima, također čineći pretjerano otežanim, ako ne i nemogućim izvršavanje prava koja izvodi iz prava Unije.

23 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs u bitnom su naveli da pravo Unije zahtijeva tek postojanje učinkovitog pravnog sredstva u svrhu pozivanja na prava izvedena iz prava Unije. Taj bi zahtjev bio zadovoljen tužbom Woolwich. Pod uvjetom da se takvom tužbom moguće stvarno koristiti, nije od važnosti to što je člankom 320. ukinut dulji rok zastare za podnošenje jednog nacionalnog supsidijarnog pravnog sredstva na način da je usklađen s rokom zastare za tužbu Woolwich.

24 Sumnjaju li u sukladnost članka 320. s pravom Unije, Supreme Court of the United Kingdom odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Kada porezni obveznik može, u skladu sa zakonodavstvom jedne države članice, birati između dviju alternativnih osnova za tužbu s ciljem povrata poreza naplaćenih suprotno člancima 49. i 63. UFEU-a i kada jedna od tih osnova podrazumijeva dulji rok zastare, je li u skladu s načelima djelotvornosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja da ta država članica usvoji zakonodavstvo kojim skraćuje dulji rok zastare bez prethodnog upozorenja i retroaktivno u odnosu na dan objave predloženog novog zakonodavstva?

2. Utječe li na odgovor na prvo pitanje činjenica da je, u trenutku kada je porezni obveznik podnio svoju tužbu pozivajući se na osnovu koja podrazumijeva dulji rok zastare, mogućnost korištenja navedenom osnovom na temelju nacionalnog prava priznata tek (i) nedavno i (ii) od strane nižeg suda te ju je najviša sudska instanica tek naknadno konačno potvrdila?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

25 Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti traži da se utvrdi protive li se načela djelotvornosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja tomu da nacionalno zakonodavstvo skрати rok zastare bez prethodnog upozorenja i s retroaktivnim učinkom u situaciji u kojoj porezni obveznici u skladu s nacionalnim pravom mogu birati između dvaju pravnih sredstava za povrat poreza naplaćenog protivno pravu Unije, pri čemu je za podnošenje jednog od tih pravnih sredstava predviđen dulji rok zastare.

26 U tom pogledu, vlada Ujedinjene Kraljevine smatra da pravo Unije ne zahtijeva da dodatna pravna sredstva u području povrata viška naplaćenog poreza, propisana nacionalnim pravom, promatrana izolirano, udovoljavaju načelu djelotvornosti. Osobito načela koja proizlaze iz gore navedene presude Marks & Spencer nije moguće primijeniti u predmetu u glavnom postupku.

Isključivanje primjene roka zastare za tužbu Kleinwort Benson na zahtjeve koji se temelje na povredi prava vezanoj za porezno pitanje ni na koji način nije utjecalo na rok zastare mjerodavan za tužbu Woolwich, koja bi sama po sebi udovoljavala na?elu djelotvornosti i kojom se Aegis mogao kontinuirano koristiti s ciljem povrata porezâ napla?enih protivno pravu Unije.

27 Vlada Ujedinjene Kraljevine dodaje da je mogućnost povrata porezâ napla?enih zbog povrede prava postala izvjesna tek nakon gore navedene presude House of Lords od 25. listopada 2006., dakle nakon što je Aegis podnio svoj zahtjev. U takvoj situaciji, u razumnoj mjeri obaviještene osobe ne bi bile procijenile da ?e povratiti napla?eni višak poreza oslanjaju?i se na dulji rok mjerodavan za tužbu Kleinwort Benson. Stoga nisu povrije?ena na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja.

28 Komisija, nasuprot tome, smatra da postoji velika sličnost između predmeta glavnog postupka i predmeta u kojem je donesena gore navedena presuda Marks & Spencer. Komisija ocjenjuje da, iako tužba Woolwich sama po sebi predstavlja u?inkovito pravno sredstvo, to ne zna?i da se tužbu Kleinwort Benson može ukinuti bez prethodnog upozorenja i s retroaktivnim u?inkom.

29 Prema mišljenju Komisije, iako je na dan nastanka ?injenica u glavnom postupku primjena tužbe Kleinwort Benson u poreznom području mogla biti predmetom rasprave, porezni obveznici mogli su razumno o?ekivati da je rije? o pravnom sredstvu op?e primjene za slu?aj povrede prava koje je, prema tome, primjenjivo i u području poreza. Stoga Komisija smatra da je ?lanak 320. protivan na?elu djelotvornosti kao i na?elima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja. Radi uskla?ivanja s tim na?elima, valjalo je predvidjeti razuman rok između objave prijedloga za usvajanje ?lanka 320. i njegovog stupanja na snagu, na na?in da se potencijalnim tražiteljima omogu?i ostvarivanje njihovih prava.

Na?elo djelotvornosti

30 Najprije je potrebno podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na povrat porezâ napla?enih u državi ?lanici protivno pravu Unije posljedica i dodatak pravima koje odredbe prava Unije, kako ih je protuma?io Sud, dodjeljuju poreznim obveznicima. Država ?lanica tako je, u na?elu, obvezna vratiti iznose napla?ene protivno pravu Unije (vidjeti presudu od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C?591/10, to?ku 24. i citiranu sudsku praksu).

31 U nedostatku odredaba Unije u području povrata neopravdano napla?enog nacionalnog poreza, unutarnji pravni sustav svake države ?lanice treba, na temelju na?ela postupovne autonomije država ?lanica, odrediti nadležne sudove i postupovna pravila za pravna sredstva namijenjena zaštiti prava koja porezni obveznici izvode iz prava Unije. Države ?lanice u svakom slu?aju imaju odgovornost osigurati u?inkovitu zaštitu tih prava (vidjeti presudu od 27. lipnja 2013., Agroksulting, C?93/12, to?ku 35. i citiranu sudsku praksu).

32 Postupovna pravila za pravna sredstva namijenjena zaštiti prava koja porezni obveznici izvode iz prava Unije tako?er ne smiju biti nepovoljnija od onih koja se odnose na slična pravna sredstva u internom pravu (na?elo ekvivalentnosti) niti ure?ena na na?in da u?ine praktično nemogućim ili pretjerano otežanim izvršavanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije (na?elo djelotvornosti) (vidjeti, posebice, presudu od 18. ožujka 2010., Alasini i dr., C?317/08 do C?320/08, *Recueil*, str. I?2213., to?ku 48. i citiranu sudsku praksu kao i gore navedenu presudu Agroksulting, to?ku 36.).

33 U pogledu ovog posljednjeg na?ela, Sud je priznao da je spojivo s pravom Unije odrediti razumne rokove za podnošenje pravnog sredstva pod prijetnjom gubitka prava u interesu pravne sigurnosti poreznih obveznika i tijela o kojima je rije?. Doista, ti rokovi nisu takve naravi da bi

učinili praktično nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravom Unije. Međutim, da bi ispunio svoju ulogu osiguravanja pravne sigurnosti, rok zastare treba biti unaprijed određen (gore navedena presuda Marks & Spencer, točke 35. i 39. kao i citirana sudska praksa).

34 U području povrata nepropisno naplaćenih nacionalnih poreza, sud je već presudio da je nacionalni rok zastare od tri godine koji teče od dana osporavanog plaćanja razuman (vidjeti presudu od 17. studenoga 1998., *Aprile*, C-228/96, *Recueil*, str. I-7141., točku 19. i presudu od 24. rujna 2002., *Grundig Italiana*, C-255/00, *Recueil*, str. I-8003., točku 34.). Tako je i rok zastare od 6 godina, kakav se primjenjuje za tužbu Woolwich, koji teče od dana plaćanja neosnovano naplaćenih poreza, sam po sebi razuman.

35 Načelo djelotvornosti ne predstavlja apsolutnu prepreku retroaktivnoj primjeni novog kraćeg i, kada je to primjenjivo, za porezne obveznike restriktivnijeg roka za podnošenje tužbe od roka koji se prije primjenjivao, u mjeri u kojoj se takva primjena odnosi na tužbe za povrat nacionalnih poreza naplaćenih protivno pravu Unije koje još uvijek nisu podnesene u trenutku stupanja na snagu novog roka, ali koje se odnose na iznose naplaćene u vrijeme primjene prijašnjeg roka (gore navedena presuda *Grundig Italiana*, točka 35.).

36 Doista, kada pravila povrata nepropisno naplaćenih nacionalnih poreza pripadaju u nacionalno pravo, pitanje moguće retroaktivne primjene takvih pravila također pripada u to pravo, tako da eventualna retroaktivna primjena ne dovodi u pitanje poštovanje načela djelotvornosti (gore navedena presuda *Grundig Italiana*, točka 36.).

37 Međutim, kako je Sud ocijenio u točki 38. gore navedene presude Marks & Spencer, načelo djelotvornosti ne protivi se tomu da nacionalno zakonodavstvo skрати rok tijekom kojeg se može zatražiti povrat iznosa naplaćenih protivno pravu Unije, pod uvjetom da novi rok bude razuman i da novo zakonodavstvo predvidi prijelazno razdoblje koje ostavlja strankama dovoljno vremena da, nakon usvajanja navedenog zakonodavstva, podnesu zahtjeve za povrat koje su imale pravo podnijeti na temelju prijašnjeg zakonodavstva. Takvo je prijelazno razdoblje potrebno kada bi neposredna primjena kraćeg roka zastare od onog koji je prethodno bio na snazi za podnošenje tih zahtjeva dovela do toga da bi pojedine stranke bile retroaktivno lišene svog prava na povrat ili bi raspolagale prekratkim rokom za njegovo ostvarivanje.

38 Iz navedenog slijedi da se načelo djelotvornosti protivi nacionalnom zakonodavstvu koje skraćuje, s retroaktivnim učinkom i bez prijelaznog razdoblja, rok u kojem se može zatražiti povrat sredstava naplaćenih protivno pravu Unije (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Marks & Spencer, točku 47.).

39 Činjenica da se u predmetu u kojem je donesena gore navedena presuda Marks & Spencer stranka mogla koristiti samo jednim pravnim sredstvom, dok u predmetu glavnog postupka porezni obveznik ima na raspolaganju dva pravna sredstva, ne može, u okolnostima poput onih iznesenih pred sudom koji je uputio zahtjev, dovesti do različitog rezultata.

40 U predmetnom slučaju treba ispitati prava koja je poreznim obveznicima dodijelilo njihovo nacionalno pravo prije usvajanja predmetne zakonodavne izmjene i posljedice takve izmjene na izvršavanje prava na povrat koje im je dodijeljeno pravom Unije.

41 Iz dokumentacije koja je podnesena Sudu proizlazi da su do usvajanja članka 320. porezni obveznici imali mogućnost postavljanja zahtjeva koji se temelje na povredi prava u obliku tužbe Kleinwort Benson, kako bi zatražili povrat nepropisno naplaćenih poreza, u razdoblju od šest godina od dana saznanja tužitelja za pogrešku na temelju koje je plaćen navedeni porez. Budući da taj članak propisuje da se najdulji rok za postavljanje zahtjeva u slučaju povrede prava ne primjenjuje kada je riječ o povredi prava vezanoj za porezno pitanje u nadležnosti

Commissionersa, njegovo je usvajanje imalo za posljedicu uskraćivanje te mogućnosti poreznim obveznicima, s retroaktivnim ućinkom i bez prijelaznog razdoblja. Njihov se zahtjev za povrat stećenog bez osnove tako mogao odnositi isključivo na razdoblje od 1997. do 1999.

42 Stoga, iako se naćelo djelotvornosti ne protivi tomu da zakonodavstvo države ćlanice skрати rok u kojem se može traćiti povrat stećenog bez osnove te se rok zastare od šest godina koji teće od dana neosnovano plaćenog poreza, kako proizlazi iz toćke 34. ove presude, ćini razumnim, potrebno je takoćer, u skladu sa sudskom praksom navedenom u toćki 37. ove presude, da novo zakonodavstvu predvidi prijelazno razdoblje koje će ostaviti poreznim obveznicima na raspolaganju dovoljan rok da, nakon usvajanja tog zakonodavstva, podnesu zahtjeve na koje su imali pravo prema prijašnjem zakonodavstvu.

43 Nacionalno zakonodavstvo, poput onoga u predmetu glavnog postupka, koje ima za ućinak skraćivanje razdoblja tijekom kojeg je moguće podnositi tućbe za povrat stećenog bez osnove, sa šest godina od saznanja za pogrešku na temelju koje je porez neosnovano plaćen na šest godina od dana kada je navedeni iznos plaćen, te koje predvića neodgodivu primjenu tog zakonodavstva na sve zahtjeve podnesene nakon dana njegovog usvajanja kao i na zahtjeve podnesene izmeću dana usvajanja i dana koji u predmetnom slućaju odgovara danu kada je objavljen prijedlog za usvajanje tog zakonodavstva, koji je ujedno i dan njegova stupanja na snagu, ne zadovoljava uvjet postojanja prijelaznog razdoblja. Takvo zakonodavstvo onemogućava u praksi ostvarivanje prava na povrat nepropisno naplaćenih porezâ koje su porezni obveznici prethodno imali. Iz navedenog proizlazi da se nacionalno zakonodavstvo poput onoga u predmetu glavnog postupka treba smatrati nespojivim s naćelom djelotvornosti.

Naćela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih oćekivanja

44 Treba podsjetiti da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, naćelo pravne sigurnosti, koje ima za posljedicu naćelo zaštite legitimnih oćekivanja, zahtijeva da zakonodavstvo koje ima nepovoljne posljedice za pojedince bude jasno i precizno te da njegova primjena bude predvidljiva za stranke (vidjeti, posebice, presudu od 7. lipnja 2005., VEMW i dr., Cć17/03, *Recueil*, str. Ić4983., toćku 80.). Kako je navedeno u toćki 33. ove presude, rok zastare treba biti unaprijed propisan da bi ispunio svoju funkciju osiguravanja pravne sigurnosti.

45 Sud je takoćer presudio da se naćelo zaštite legitimnih oćekivanja protivi tomu da izmjena nacionalnog zakonodavstva oduzme stranci, s retroaktivnim ućinkom, pravo na povrat porezâ naplaćenih protivno pravu Unije, kojim je stranka raspolagala prije navedene izmjene (vidjeti, u tom smislu, gore navedenu presudu Marks & Spencer, toćku 46.).

46 U predmetnom slućaju, kao što proizlazi iz toćke 41. ove presude, prije usvajanja ćlanka 320. porezni su obveznici u svrhu povrata nepropisno naplaćenih iznosâ imali pravo podnijeti tućbu Kleinwort Benson nacionalnim sudovima te su mogli oćekivati da će ti sudovi odlućiti o pitanju osnovanosti njihovih zahtjeva.

47 Dakle, usvajanje ćlanka 320. imalo je za posljedicu uskratiti im to pravo, s retroaktivnim ućinkom i bez prijelaznog razdoblja. To je zakonodavstvo takoćer uvelo promjenu koja je negativno utjecala na položaj poreznih obveznika, na što se isti nisu mogli pripremiti.

48 Iz navedenog slijedi da takva zakonodavna izmjena nanosi štetu naćelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih oćekivanja.

49 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti na naćin da se naćela djelotvornosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih oćekivanja protive tomu da, u situaciji kada porezni obveznici mogu, u skladu s pravom države ćlanice, birati izmeću dvaju

pravnih sredstava u području povrata poreza naplaćenog protivno pravu Unije, pri čemu je za jedno od tih pravnih sredstava predviđen dulji rok zastare, nacionalno zakonodavstvo skratilo taj rok zastare bez prethodnog upozorenja i s retroaktivnim učinkom.

Drugo prethodno pitanje

50 Sud koji je uputio zahtjev drugim pitanjem u biti pita utječe li ikako na odgovor na prvo pitanje okolnost da je, u trenutku kada je porezni obveznik podnio svoju tužbu, mogućnost korištenja pravnim sredstvom s najduljim rokom zastare priznata tek nedavno od strane nižeg suda te ju je najviša sudska instanica tek naknadno konačno potvrdila.

51 Treba zaključiti da te okolnosti nisu relevantne. Kao što je naveo sud koji je uputio zahtjev, ono što je važno jest da su na dan nastanka činjenica u glavnom postupku porezni obveznici na temelju nacionalnog prava raspolagali pravom na podnošenje tužbe za povrat stećenog bez osnove oslanjanja na to pravno sredstvo.

52 Na drugo pitanje treba posljedično odgovoriti da na odgovor na prvo pitanje ne utječe okolnost da je, u trenutku kada je porezni obveznik podnio svoju tužbu, mogućnost korištenja pravnim sredstvom s najduljim rokom zastare priznata tek nedavno od strane nižeg suda te ju je najviša sudska instanica tek naknadno konačno potvrdila.

Troškovi

53 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Načela djelotvornosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja protive se tomu da, u situaciji kada porezni obveznici mogu, u skladu s pravom države članice, birati između dvaju pravnih sredstava u području povrata poreza naplaćenog protivno pravu Unije, pri čemu je za jedno od tih pravnih sredstava predviđen dulji rok zastare, nacionalno zakonodavstvo skratilo taj rok zastare bez prethodnog upozorenja i s retroaktivnim učinkom.**

2. **Na odgovor na prvo pitanje ne utječe okolnost da je, u trenutku kada je porezni obveznik podnio svoju tužbu, mogućnost korištenja pravnim sredstvom s najduljim rokom zastare priznata tek nedavno od strane nižeg suda te ju je najviša sudska instanica tek naknadno konačno potvrdila.**

Potpisi

* Jezik postupka: engleski