

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 12 grudnia 2013 r. (*)

Ochrona sądowa – Zasada skuteczności – Zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań – Zwrot nienależnego świadczenia – Rodki zaskarżenia – Prawo krajowe – Skrócenie terminu przedawnienia mających zastosowanie środków zaskarżenia bez uprzedzenia i z mocą wsteczną

W sprawie C-362/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supreme Court of the United Kingdom (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 25 lipca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 lipca 2012 r., w postępowaniu:

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašinas, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 czerwca 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation przez G. Aaronsona, QC, wspieranego przez P. Freunda oraz P. Farmera, barristers, upoważnionego przez S. Whiteheada, solicitor,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez D. Ewarta QC oraz K. Bacon, barrister,

– w imieniu rządu hiszpańskiego przez A. Rubia Gonzáleza, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 września 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad skuteczności, pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (zwanymi dalej „Test Claimants”) a Commissioners of Inland Revenue (zwanymi dalej „Commissioners”) i Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs w przedmiocie środków zaskarżenia w dziedzinie zwrotu nienależnych świadczeń przysługujących podatnikom w zakresie podatku, który został uznany za niezgodny ze swobodą przedsiębiorczości i swobodą przepływu kapitału.

Ramy prawne

3 W czasie ważnym dla okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym prawo angielskie przewidywało dwa środki zaskarżenia oparte na „common law” w zakresie zwrotu podatku od osób prawnych pobranego z naruszeniem prawa Unii.

4 Pierwszy środek zaskarżenia, uznany przez House of Lords orzeczeniem z dnia 20 lipca 1992 r. w sprawie Woolwich Equitable Building Society przeciwko Inland Revenue Commissioners ([1993] AC 70) (zwany dalej „skargą Woolwich”) stanowi skargę o zwrot podatku pobranego niezgodnie z prawem.

5 Zgodnie z sekcją 5 Limitation Act 1980 (ustawy o terminach przedawnienia z 1980 r., zwanej dalej „ustawą z 1980 r.”) termin przedawnienia skargi Woolwich wynosi sześć lat od zdarzenia powodującego powstanie roszczenia.

6 Drugi środek, uznany przez House of Lords w orzeczeniu z dnia 29 października 1998 r. w sprawie Kleinwort Benson przeciwko Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349) (zwany dalej „skargą Kleinwort Benson”), umożliwia zwrot kwot uiszczonych w wyniku błędów co do prawa.

7 Zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. c) ustawy z 1980 r. termin przedawnienia tego typu skarg wynosi sześć lat od chwili, w której skarżący wykrył błąd co do prawa albo od chwili, kiedy mógł on wykryć błąd przy zachowaniu należytej staranności.

8 Z kożcem lat dziewięćdziesiątych niektóre przepisy ustawodawstwa z zakresu opodatkowania spółek z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie były kwestionowane pod kątem ich zgodności ze swobodą przedsiębiorczości i swobodą przepływu kapitału.

9 W tym kontekście do Trybunału wpłynął wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., w których wyrok zapadł w dniu 8 marca 2001 r., Rec. s. I-1727. W owym wyroku Trybunał orzekł, że niektóre aspekty reżimu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych („advance corporation tax”, zwanego dalej „ACT”) mającego zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie w okresie od 1973 r. do 1999 r. były niezgodne ze wskazanymi swobodami.

10 W toku dalszych procedur związanych z tymi samymi przepisami podatkowymi High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division stwierdził po raz pierwszy w wyroku z dnia 18 lipca 2003 r. w sprawie Deutsche Morgan Grenfell przeciwko Inland Revenue Commissioners ([2003] 4 All ER 645), że możliwe jest powożanie się na skargę Kleinwort Benson dla celów uzyskania zwrotu podatku uiszczanego wskutek błędów co do prawa. Do owej chwili tego rodzaju

Wyrodek zaskarżenia nie był dopuszczalny względem organów administracji podatkowej.

11 Wskazany sąd stwierdził, że obowiązującym terminem przedawnienia dla wskazanego wyrodek zaskarżenia jest termin określony w sekcji 32 ust. 1 lit. c) ustawy z 1980 r., a mianowicie sześć lat od dnia wykrycia błędów co do prawa przez skarżącego albo od chwili, kiedy mógł on wykryć błąd przy zachowaniu należytej staranności.

12 W dniu 8 września 2003 r. rząd Zjednoczonego Królestwa przedstawił projekt aktu prawnego dotyczącego skarg o zwrot podatku w sytuacji, gdy podatnikowi zostały dokonane skutki błędów co do prawa. W oparciu o ów projekt ustanowiono sekcję 320 Finance Act 2004 (ustawy o finansach z 2004 r.) z dnia 24 czerwca 2004 r. (zwaną dalej „sekcją 320”).

13 Sekcja 320 stanowi, co następuje:

„Seksja 32 ust. 1 lit. c) [ustawy z 1980 r.] [...] (przedużyony termin na wniesienie skargi w przypadku błędów) nie ma zastosowania wobec błędów co do prawa w związku z kwestią podatkową pozostającą w kompetencji Commissioners [...]”.

Niniejszy przepis dotyczy skarg wniesionych w dniu 8 września 2003 r. lub w terminie późniejszym”.

14 Wyrokiem z dnia 4 lutego 2005 r. Court of Appeal (England & Wales) uchylił ww. wyrok High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division w sprawie Deutsche Morgan Grenfell przeciwko Inland Revenue Commissioners. Ów wyrok Court of Appeal został z kolei uchylony na mocy wyroku House of Lords z dnia 25 października 2006 r. Wyrok ten przywrócił orzeczenie High Court i potwierdził, że celem udania zwrotu nienależnie uiszczanego podatku podatnicy mogą stosować skargę Woolwich, opartą na poborze bezpodstawnie zażądanego podatku, podlegając sześciomiesięcznemu terminowi przedawnienia od chwili uiszczenia podatku, albo skargę Kleinwort Benson, opartą na błędzie co do prawa, podlegając sześciomiesięcznemu terminowi przedawnienia od chwili, w której skarżący wykrył błąd co do prawa lub mógł go wykryć przy zachowaniu należytej staranności.

15 Po wydaniu ww. wyroku House of Lords z dnia 25 października 2006 r. rząd Zjednoczonego Królestwa zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o ponowne otwarcie sprawy C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, w której w dniu 12 grudnia 2006 r. zapadł wyrok, Zb.Orz. s. I-11753, celem ograniczenia skutków wyroku w czasie. W dniu 6 grudnia 2006 r. Trybunał oddalił ów wniosek.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpisuje się w ramy skargi zbiorowej wniesionej przed sądem Zjednoczonego Królestwa przez Test Claimants. Został on wniesiony po dwóch uprzednich wnioskach prowadzących do ww. wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation oraz do wyroku z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, dotyczącej możliwej niezgodności traktowania pod względem podatkowym dywidend uiszczanych na rzecz spółek dominujących z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie przez spółki zależne, które nie miały siedziby w owym państwie członkowskim z podstawowymi swobodami ustanowionymi w traktacie FUE, w szczególności ze swobodą przedsiębiorczości przewidzianą w art. 49 TFUE i ze swobodą przepływu kapitału przewidzianą w art. 63 TFUE.

17 Sprawy wybrane przez Supreme Court of the United Kingdom jako sprawy „pilotażowe” dla celów niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą przede wszystkim o zwrot

nienależące do uiszczanego ACT, przedstawionych przez członków grupy spółek Aegis (zwanej dalej „Aegis”). Są to żądania o zwrot podatku dokonanych dawniej niż sześć lat przed wniesieniem skargi przez Aegis.

18 Po wydaniu ww. wyroku w sprawach połączonych *Metallgesellschaft i in.* i ww. wyroku High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division w sprawie *Deutsche Morgan Grenfell przeciwko Inland Revenue Commissioners*, w dniu 8 września 2003 r. Aegis wniosła skargę *Kleinwort Benson*, żądając zwrotu kwoty nienależącego do uiszczanego ACT w okresie od 1973 r. do 1999 r.

19 Na podstawie sekcji 32 ust. 1 lit. c) ustawy z 1980 r. termin przedawnienia mający zastosowanie do owej skargi zaczął biec z chwilą wykrycia błędu co do prawa zaistniałego przy uiszczeniu podatku, w niniejszej sprawie w dniu ogłoszenia ww. wyroku w sprawach połączonych *Metallgesellschaft i in.*, a mianowicie 8 marca 2001 r.

20 Sekcja 320 spowodowała wyłączenie zastosowania przedużonego terminu przedawnienia przewidzianego w sekcji 32 ust. 1 lit. c) ustawy z 1980 r. do postępowania w sprawie zwrotu kwot uiszczonych w związku z błędem co do prawa, gdy skarga dotyczy kwestii podatkowej pozostającej w kompetencji Commissioners. Sekcja ta, ustanowiona w dniu 24 czerwca 2004 r., weszła w życie z mocą wsteczną ze skutkiem na dzień 8 września 2003 r., w którym ogłoszono projekt owej sekcji oraz w którym Aegis wniosła swoją skargę.

21 W odwołaniu wniesionym do sądu odsyłającego Aegis podniosła zasadniczo, że z wyroku z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie *C-62/00 Marks & Spencer*, Rec. s. I-6325 wynika, że sekcja 320 jest sprzeczna z przewidzianymi w prawie Unii zasadami skuteczności, pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

22 Zdaniem Aegis naruszenie tych zasad polega na tym, że wyłączenie bez uprzedzenia i z mocą wsteczną zastosowania terminu przedawnienia skargi *Kleinwort Benson* dla roszczeń wynikających z błędu co do prawa związanego z kwestią podatkową pozostającą w kompetencji Commissioners, ustanowione na mocy sekcji 320 pozbawiło spółkę możliwości wniesienia skargi, która w przeciwnym razie zostałaaby złożona w zakreślonym terminie, czyniąc wykonywanie praw przyznanych przez prawo Unii nadmiernie utrudnionym lub wręcz niemożliwym.

23 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs podnieśli zasadniczo, że prawo Unii wymaga jedynie istnienia skutecznego środka zaskarżenia dla celów powoływania się na uprawnienia wynikające z prawa Unii. Wymóg ten jest spełniony poprzez skargę *Woolwich*. O ile taki skuteczny środek pozostaje dostępny, to nie ma znaczenia, że sekcja 320 zniosła przedużony termin przedawnienia mający zastosowanie do pomocniczego krajowego środka zaskarżenia w celu ujednolicenia go z terminem przedawnienia skargi *Woolwich*.

24 Wobec powyższego wątpliwości co do zgodności sekcji 320 z prawem Supreme Court of the United Kingdom postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jeżeli na podstawie przepisów prawa państwa członkowskiego podatek może dokonać wyboru pomiędzy dwoma alternatywnymi podstawami powództwa w celu żądania zwrotu podatku pobranego z naruszeniem art. 49 TFUE i 63 TFUE, a jedna z tych podstaw powództwa korzysta z dłuższego terminu przedawnienia, to czy jest zgodne z zasadami: skuteczności, pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań, aby to państwo członkowskie wprowadzało przepisy skracające ten dłuższy termin przedawnienia bez uprzedzenia i działające z mocą wsteczną do dnia podania postulowanych nowych przepisów do publicznej

wiadomo?ci?

2) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze ma znaczenie okoliczno??, że w chwili gdy podatnik zgłosił roszczenie oparte na podstawie powództwa z dłuższym terminem przedawnienia, a dostępną? tej?e podstawy powództwa wynikaj?cej z prawa krajowego została uznana (i) niedawno (ii) przez s?d ni?szej instancji i ostatecznie potwierdzona przez s?d najwy?szej instancji dopiero w pó?niejszym terminie?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

25 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w sytuacji, w której podatnicy zgodnie z prawem krajowym mają wybór pomiędzy dwoma możliwymi rodzajami zaskarżenia w zakresie dotycz?cym zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii, przy czym w przypadku jednego z nich obowi?zuje dłuższy termin przedawnienia, zasady skuteczno?ci, pewno?ci prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwa? sprzeciwia? si? przepisom krajowym skracaj?cym ów termin przedawnienia bez uprzedzenia i z moc? wsteczn?.

26 W tym wzgl?dzie rz?d Zjednoczonego Królestwa uważa, że prawo Unii nie wymaga, aby przewidziane w prawie krajowym dodatkowe rodzki zaskarżenia w zakresie zwrotu nadp?aty podatku, rozpatrywane osobno, czyni?y zado?? zasadzie skuteczno?ci. W szczególno?ci zasady wynikaj?ce z ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer nie mają zastosowania do post?powania g?ównego. Wy??czenie zastosowania terminu przedawnienia skargi Kleinwort Benson do rodzajów zaskarżenia opartych na b??dzie co do prawa w zwi?zku z kwesti? podatkow? w ?aden sposób nie wp?yn??o na termin przedawnienia mający zastosowanie do skargi Woolwich, która jako taka spe?nia wymogi zasady skuteczno?ci i która nieprzerwanie przys?ugiwa?a Aegis dla celów zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii.

27 Rz?d Zjednoczonego Królestwa dodaje, że mo?liwo?? odzyskania podatków pobranych w zwi?zku z b??dem co do prawa powsta?a dopiero w zwi?zku z ww. wyrokiem House of Lords z dnia 25 pa?dziernika 2006 r., a wi?c po wniesieniu skargi przez Aegis. W tego rodzaju sytuacji osoby rozs?dnie poinformowane nie mog?yby s?dzi?, że odzyskaj? nadp?at? w oparciu o dłuższy termin przedawnienia mający zastosowanie do skargi Kleinwort Benson. Zasady pewno?ci prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwa? nie zostały zatem naruszone.

28 Komisja jest natomiast zdania, że zaistnia?o du?e podobie?stwo pomiędzy spraw? w post?powaniu g?ównym a spraw? le??c? u podstaw ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer. Uważa ona, że nawet je?li skarga Woolwich jako taka stanowi?a skuteczny ?rodek zaskarżenia, to nie oznacza to, jakoby skarga Kleinwort Benson mog?a zostać zniesiona bez uprzedzenia i z moc? wsteczn?.

29 Zdaniem Komisji, nawet je?eli w czasie w?a?ciwym dla okoliczno?ci faktycznych zastosowanie skargi Kleinwort Benson w dziedzinie podatków mog?o by? sporne, to dla podatników rozs?dne by?o uznanie, że zakres owej skargi w przypadku b??du co do prawa by? ogólny i w konsekwencji mia?a ona zastosowanie równie? w dziedzinie podatków. W zwi?zku z tym sekcja 320 jest sprzeczna z zasad? skuteczno?ci oraz z zasadami pewno?ci prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwa?. Aby zastosowa? si? do tych zasad, nale?a?oby ustanowi? rozs?dny termin pomiędzy og?oszeniem projektu sekcji 320 i jej wej?ciem w ?ycie, w sposób umo?liwiaj?cy ewentualnym wnioskodawcom dochodzenie ich praw.

W przedmiocie zasady skuteczno?ci

30 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane, co do zasady, do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (zob. wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-591/10 Littlewoods Retail i in., pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W braku uregulowań unijnych w danej dziedzinie zadaniem wewnętrznego porządku prawnego każdego z państw członkowskich zgodnie z zasadą ich autonomii proceduralnej jest wyznaczenie właściwych środków i określenie zasad postępowania w sprawach skarg mających na celu zapewnienie ochrony praw, które podatnicy wywodzą z prawa Unii, przy czym państwa członkowskie ponoszą jednakową odpowiedzialność za zapewnienie w każdym przypadku skutecznej ochrony tych praw (zob. wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r. w sprawie C-93/12 Agroconsulting-04, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Szczegółowe zasady postępowania w sprawach skarg mających na celu zapewnienie ochrony praw, które jednostki wywodzą z prawa Unii, nie mogą być mniej korzystne niż w przypadku podobnych postępowań o charakterze wewnętrznym (zasada równoważności) i nie mogą powodować w praktyce, by korzystanie z praw przyznanych w porządku prawnym Unii stało się w praktyce niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (zasada skuteczności) (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 marca 2010 r. w sprawach połączonych od C-317/08 do C-320/08 Alassini i in., Zb.Orz. s. I-2213, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo; ww. wyrok w sprawie Agroconsulting-04, pkt 36).

33 Jeżeli chodzi o te ostatnie zasady, Trybunał uznał za zgodne z prawem Unii ustalenie rozsądnych terminów na wniesienie skargi pod rygorem prekluzji dla zachowania pewności prawa, która chroni jednocześnie zainteresowanego podatnika i organ administracji. Terminy takie nie są bowiem w stanie uniemożliwić w praktyce lub nadmiernie utrudnić wykonywania uprawnień gwarantowanych w porządku prawnym Unii. Jednakże, aby spełnić funkcję zagwarantowania pewności prawa, termin przedawnienia powinien zostać określony z wyprzedzeniem (ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W dziedzinie zwrotu nienależnie pobranych podatków krajowych Trybunał orzekł już, że krajowy, trzyletni termin prekluzyjny, który biegnie od daty kwestionowanej zapłaty, jest rozsądny (zob. wyroki: z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 19; z dnia 24 września 2002 r. w sprawie C-255/00 Grundig Italiana, Rec. s. I-8003, pkt 34). Również sześcioletni termin przedawnienia, tego rodzaju, jak mający zastosowanie w skardze Woolwich, który biegnie od daty uiszczenia nienależnego podatku wydaje się być jako taki rozsądny.

35 Zasada skuteczności nie zabrania również w sposób absolutny zastosowania z mocą wsteczną nowego, krótszego terminu dla skargi oraz, w danym przypadku bardziej restrykcyjnego dla podatników od uprzednio stosowanego terminu w zakresie, w jakim tego rodzaju zastosowanie dotyczy skarg o zwrot krajowych podatków sprzecznych z prawem Unii, które nie zostały jeszcze wniesione w chwili wejścia w życie nowego terminu, a odnoszą się do kwot uiszczonych, gdy zastosowanie miał stary termin (ww. wyrok w sprawie Grundig Italiana, pkt 35).

36 W związku z tym, że zasady zwrotu nienależnie pobranych podatków krajowych są objęte zakresem prawa krajowego, kwestia możliwości stosowania z mocą wsteczną tego rodzaju zasad również podlega owemu prawu, o ile jego ewentualne zastosowanie z mocą wsteczną nie narusza zasady skuteczności (ww. wyrok w sprawie Grundig Italiana, pkt 36).

37 Jednakże, jak orzekł Trybunał w pkt 38 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, jakkolwiek zasada skuteczności nie sprzeciwia się temu, by ustawodawstwo krajowe skróciło termin, w którym można zażądać zwrotu kwot uiszczonych z naruszeniem prawa Unii, to jednak dzieje się tak nie tylko pod warunkiem, że nowy termin będzie rozsądny, lecz ponadto że owe nowe regulacje będą zawierały przepisy przejściowe udzielające jednostkom wystarczającego terminu po ich przyjęciu celem umożliwienia przedłożenia wniosku o zwrot, które miały one prawo przedłożyć pod rządami starej regulacji. Tego rodzaju przepisy przejściowe są konieczne, gdy natychmiastowe zastosowanie do owych wniosków krótszego terminu przedawnienia nie obowiązuje uprzednio skutkowało pozbawieniem niektórych jednostek z mocy wstecznej prawa do zwrotu lub pozostawieniem im jedynie zbyt krótkiego terminu na podniesienie owego prawa.

38 Z powyższego wynika, że zasada skuteczności sprzeciwia się przepisom krajowym, które skracają z mocy wstecznej i bez okresu przejściowego termin na wniesienie wniosku kwot uiszczonych z naruszeniem prawa Unii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 47).

39 Fakt, że w sprawie Marks & Spencer, w której zapadł ww. wyrok, podatnik dysponował jedynie jednym środkiem zaskarżenia, podczas gdy w postępowaniu głównym podatnik dysponuje dwoma środkami zaskarżenia, nie może w okolicznościach tego rodzaju, jakie zostały przedstawione sądowi odsyłającemu doprowadzić do odmiennego wniosku.

40 W niniejszej sprawie należy zbadać uprawnienia przyznane podatnikom na podstawie ich prawa krajowego przed ustanowieniem spornej zmiany przepisów oraz skutki owej zmiany na wykonywanie prawa do zwrotu przyznanego im na mocy prawa Unii.

41 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że do chwili przyjęcia sekcji 320 podatnicy mieli możliwość wniesienia środków zaskarżenia opartych na błędzie co do prawa w postaci skargi Kleinwort Benson celem dochodzenia zwrotu nienależnie uiszczonych podatków w okresie sześciu lat od chwili wykrycia błędów leżących u podstaw zapłaty owego podatku. Ustanowienie owej sekcji skutkowało pozbawieniem ich owej możliwości z mocy wstecznej i bez okresu przejściowego, ponieważ sekcja ta przewiduje, że maksymalny termin na wniesienie skargi w przypadku błędów co do prawa nie ma zastosowania w zakresie dotyczącym błędów co do prawa związanego z kwestią podatkową pozostającą w kompetencji Commissioners. Wniosek owych podatników o zwrot nienależnego świadczenia mógł zatem obejmować jedynie okres od 1997 r. do 1999 r.

42 Tymczasem, o ile zasada skuteczności nie sprzeciwia się temu, aby ustawodawstwo krajowe skróciło termin, w którym można zażądać zwrotu nienależnego świadczenia, a jak wynika z pkt 34 niniejszego wyroku sześcioletni termin przedawnienia, który zaczyna biec z chwili uiszczenia nienależnych podatków, wydaje się być rozsądny, konieczne jest również, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 37 niniejszego wyroku, aby nowa regulacja przewidywała przepisy przejściowe udzielające podatnikom wystarczającego terminu po jej przyjęciu, celem umożliwienia przedłożenia wniosku o zwrot, które mieli oni prawo przedłożyć pod rządami starej regulacji.

43 Przepisy krajowe takie jak przepisy sporne w postępowaniu głównym, prowadzące do skrócenia okresu, w którym mógł zostać wniesiony skargi o zwrot nienależnego świadczenia z sześciu lat liczonych od chwili wykrycia błędów leżących u podstaw zapłaty nienależnego podatku do sześciu lat liczonych od dnia jego zapłaty, stanowi, że taki skutek ma zastosowanie natychmiast do wszystkich wniosków złożonych po dacie ustanowienia owych przepisów, a także do wniosków złożonych między tą datą a datą wcześniejszą, stanowi, że w niniejszym przypadku datą,

w której ogłoszony został projekt owych przepisów, bądź co równie dat ich wejścia w życie, nie spełnia wymogów przepisów przejściowych. Tego rodzaju przepisy praktycznie uniemożliwiają wykonanie prawa do zwrotu nienależnie uiszczonych podatków, które uprzednio przysługiwało podatnikom. Z powyższego wynika, że takie przepisy krajowe, jak przepisy sporne w postępowaniu głównym należy uznać za niezgodne z zasadą skuteczności.

W przedmiocie zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań

44 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada pewności prawa, której korelatem jest zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, wymaga, aby w szczególności uregulowanie pociągające za sobą niekorzystne skutki dla jednostek było jasne i precyzyjne, natomiast sposób jego stosowania był możliwy do przewidzenia dla podmiotów nim objętych (zob. w szczególności wyrok z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb.Orz. s. I-4983, pkt 80). Jak przypomniano w pkt 33 niniejszego wyroku, termin przedawnienia powinien zostać określony z wyprzedzeniem, aby spełnić swą funkcję zapewnienia pewności prawa.

45 Trybunał orzekł również, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwia się temu, by zmiana przepisów krajowych z mocą wsteczną pozbawiała podatnika prawa przysługującego mu przed ową zmianą do uzyskania zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 46).

46 W niniejszej sprawie, jak wynika z pkt 41 niniejszego wyroku, przed ustanowieniem sekcji 320 podatnicy dysponowali dla celów udania zwrotu nienależnie uiszczonych podatków uprawnieniem do wniesienia przed sądy krajowe skargi Kleinwort Benson i mogli oczekiwać, że kwestia, czy ich żadek zaskarżenia jest uzasadniony, będzie przez owe sądy rozpatrzona.

47 Tymczasem ustanowienie sekcji 320 doprowadziło do pozbawienia podatników owego prawa z mocą wsteczną i bez przyjęcia przepisów przejściowych. Omawiana regulacja wprowadziła również zmianę, która negatywnie wpłynęła na ich sytuację, przy czym nie mieli oni możliwości przygotowania się do owej zmiany.

48 Z powyższego wynika, że tego rodzaju zmiana przepisów narusza zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

49 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, że w sytuacji, w której podatnicy zgodnie z prawem krajowym mają wybór pomiędzy dwoma możliwymi rodzajami zaskarżenia w zakresie dotyczącym zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii, przy czym w przypadku jednego z nich obowiązuje dłuższy termin przedawnienia, zasady skuteczności, pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się przepisom krajowym skracającym ów termin przedawnienia bez uprzedzenia i z mocą wsteczną.

W przedmiocie pytania drugiego

50 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy okoliczności, że w chwili gdy podatnik wniósł skargę, możliwość skorzystania ze środka zaskarżenia z dłuższym terminem przedawnienia została uznana za ledwie w niedalekiej przeszłości przez sąd pierwszej instancji i została ostatecznie potwierdzona przez sąd najwyższej instancji dopiero w późniejszym terminie, ma jakikolwiek wpływ na odpowiedź na pytanie pierwsze.

51 Należy wskazać, że tego rodzaju okoliczności nie są istotne. Jak wskazał sąd odsyłający, istotne jest, że w dniu wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym podatnicy dysponowali zgodnie z prawem krajowym uprawnieniem do wniesienia skargi o zwrot

nienależnego świadczenia w oparciu o tego rodzaju środek zaskarżenia.

52 W konsekwencji na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że okoliczności, że w chwili gdy podatnik wniósł skargę, możliwości skorzystania ze środka zaskarżenia z dłuższym terminem przedawnienia została uznana za ledwie w niedalekiej przeszłości przez sąd niższej instancji i została ostatecznie potwierdzona przez sąd najwyższej instancji dopiero w późniejszym terminie, nie ma żadnego wpływu na odpowiedź na pytanie pierwsze.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **W sytuacji, w której podatnicy zgodnie z prawem krajowym mają wybór pomiędzy dwoma możliwymi środkami zaskarżenia w zakresie dotyczącym zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii, przy czym w przypadku jednego z nich obowiązuje dłuższy termin przedawnienia, zasady skuteczności, pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się przepisom krajowym skracającym ów termin przedawnienia bez uprzedzenia i z mocą wsteczną.**

2) **Okoliczności, że w chwili gdy podatnik wniósł skargę, możliwości skorzystania ze środka zaskarżenia z dłuższym terminem przedawnienia została uznana za ledwie w niedalekiej przeszłości przez sąd niższej instancji i została ostatecznie potwierdzona przez sąd najwyższej instancji dopiero w późniejszym terminie, nie ma żadnego wpływu na odpowiedź na pytanie pierwsze.**

Podpisy

* Język postępowania: angielski.