



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 13 grudnia 2012 r.¹

Sprawa C-565/11

Mariana Irimie
przeciwko
Administrația Finanțelor Publice Sibiu
Administrația Fondului pentru Mediu

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunalul Sibiu (Rumunia)]

Zwrot podatku pobranego przez państwo członkowskie z naruszeniem prawa Unii —
Uregulowanie krajowe ograniczające odsetki od zwróconego podatku podlegające zapłacie przez
państwo członkowskie — Zasady równoważności, skuteczności i proporcjonalności

I – Wstęp

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony przy okazji sporu pomiędzy Marianą Irimie a Administrația Finanțelor Publice Sibiu (zarządem finansów publicznych w Sibiu) i Administrația Fondului pentru Mediu (zarządem funduszu środowiskowego), w ramach którego M. Irimie wniosła o zwrot podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii, a konkretnie art. 110 TFUE, oraz zapłatę odsetek ustawowych od dnia uiszczenia tego podatku do dnia rzeczywistego zwrotu.

2. Przy rejestracji samochodu kupionego w innym państwie członkowskim na M. Irimie nałożono obowiązek zapłaty podatku od zanieczyszczeń².

3. W wyroku w sprawie Tatu³, który dotyczy takiego podatku, Trybunał uznał, że art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie ustanowieniu przez państwo członkowskie podatku od zanieczyszczeń emitowanych przez pojazdy samochodowe, pobieranego przy pierwszej rejestracji pojazdu w tym państwie członkowskim, jeżeli ten środek podatkowy zostaje ukształtowany w sposób zniechęcający do wprowadzania do ruchu w tymże państwie członkowskim pojazdów używanych nabytych w innych państwach członkowskich, nie zniechęcając równocześnie do nabywania na rynku krajowym pojazdów używanych w tym samym wieku i o takim samym stopniu zużycia.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Zgodnie z obowiązującym w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym Ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (nadzwyczajnym dekretem rządu nr 50/2008 wprowadzającym podatek od zanieczyszczeń powodowanych przez pojazdy samochodowe) z dnia 21 kwietnia 2008 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 327 z dnia 25 kwietnia 2008 r.), który wszedł w życie w dniu 1 lipca 2008 r. i w swoim art. 3 wprowadził podatek od zanieczyszczeń w odniesieniu do pojazdów kategorii M1–M3 i N1–N3.

3 — Wyrok z dnia 7 kwietnia 2011 r. w sprawie C-402/09, Zb.Orz. s. I-2711.

4. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 10 listopada 2011 r. sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy prawo krajowe, które przewiduje zapłatę odsetek od podatku podlegającego zwrotowi, licząc od dnia następującego po dniu wniesienia wniosku o zwrot, nie zaś od dnia zapłaty, jest zgodne z prawem Unii. W ten sposób sąd odsyłający zastanawia się w szczególności, czy prawo krajowe jest zgodne z zasadą równoważności, skuteczności i proporcjonalności oraz prawem własności potwierdzonym w art. 17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”) w związku z art. 6 TUE.

II – Rumuńskie ramy prawne

5. W rumuńskim porządku prawnym postępowanie podatkowe reguluje Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (dekret rządu nr 92 z dnia 24 grudnia 2003 r. w sprawie kodeksu postępowania podatkowego, zwany dalej „OG nr 92/2003”) (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 513 z dnia 31 lipca 2007 r.), później zmieniony i uzupełniony.

6. W następstwie wniosku o wyjaśnienia, z jakim Trybunał zwrócił się w dniu 3 lipca 2012 r., sąd odsyłający wskazał, że zgodnie z art. 124 OG nr 92/2003 w związku z art. 70 tego dekretu odsetki w odniesieniu do kwot podlegających zwrotowi z budżetu państwa przyznawane są od dnia następującego po dniu wniesienia wniosku o zwrot. Sąd odsyłający doprecyzował, że w tej kwestii orzecznictwo krajowe jest ugruntowane i jednoznaczne.

7. W ramach odpowiedzi na wniosek o wyjaśnienia sąd odsyłający ponadto stwierdził, że po zakończeniu postępowania sądowego, które toczy się przed nim i nawet w przypadku, gdy było ono poprzedzone postępowaniem administracyjnym, jest niemożliwe, aby podatnik wszczął kolejne postępowanie sądowe w celu uzyskania dodatkowych odsetek za okres pomiędzy pobraniem niezgodnego z prawem podatku a wnioskiem o zwrot.

III – Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8. W grudniu 2007 r. M. Irime nabyła pojazd zarejestrowany w Niemczech⁴. We wrześniu 2008 r. zwróciła się do władz rumuńskich w celu dokonania jego pierwszej rejestracji w Rumunii oraz wpłaciła kwotę 6 707 lejów rumuńskich (RON) tytułem podatku od zanieczyszczeń.

9. M. Irime wstąpiła na drogę sądową przeciwko Administrația Finanțelor Publice Sibiu i Administrația Fondului pentru Mediu, wnosząc do Tribunalul Sibiu (sądu w Sibiu) (Rumunia) w dniu 31 sierpnia 2009 r. skargę, następnie doprecyzowaną w dniu 10 grudnia 2009 r. i 7 lipca 2011 r., w której żądała zasądzenia na jej rzecz od tych organów zwrotu kwoty zapłaconej tytułem podatku od zanieczyszczeń oraz związanych z nią odsetek ustawowych od dnia pobrania tego podatku.

4 — Pojazd został zarejestrowany po raz pierwszy w Niemczech w dniu 23 marca 1999 r.

10. Sąd odsyłający stwierdził, że decyzja dotycząca wniosku o zwrot kwoty zapłaconej tytułem podatku od zanieczyszczeń nie powinna stanowić większego problemu, mając na uwadze ww. wyrok Trybunału w sprawie Tatu⁵. Jednakże co się tyczy żądania zwrotu całej kwoty odsetek ustawowych związanych z tym podatkiem i liczonych od dnia jego zapłaty, sąd odsyłający podkreślił, że nie jest możliwe uwzględnienie takiego wniosku z uwagi na art. 124 w związku z art. 70 OG nr 92/2003, zgodnie z którymi odsetki od kwot podlegających zwrotowi z budżetu państwa przyznawane są dopiero od dnia następującego po dniu wniesienia wniosku o zwrot.

11. Sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności tego przepisu z prawem Unii, a w szczególności z zasadami równoważności, skuteczności i proporcjonalności powództw odszkodowawczych, do których jednostki mają prawo w związku z naruszeniami prawa wspólnotowego oraz z prawem własności potwierdzonym w art. 17 karty w związku z art. 6 TUE.

12. W tych okolicznościach Tribunalul Sibiu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy można przyjąć, że [zasady] skuteczności, równoważności i proporcjonalności [powództw odszkodowawczych] w zakresie dotyczących jednostek naruszeń prawa [Unii] będących skutkiem stosowania przepisów niezgodnych z prawem [Unii], [które to zasady] wynikają z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [w związku z prawem] własności potwierdzonym w art. 6 [TUE], a także w art. 17 [karty], stoją na przeszkodzie przepisom prawa krajowego ograniczającym kwotę, jaką może uzyskać za szkodę jednostka, której prawo zostało naruszone?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

13. Uwagi na piśmie przedstawiły M. Irímie, Rumunia, Królestwo Hiszpanii Republika Portugalska i Komisja Europejska. M. Irímie, Rumunia, Królestwo Hiszpanii i Komisja przedstawiły uwagi ustne na rozprawie w dniu 17 października 2012 r.

14. M. Irímie zwróciła uwagę, że prawo Unii stoi na przeszkodzie przepisom krajowym ograniczającym wysokość szkody (utraconych korzyści), za którą pełne odszkodowanie należy się jednostce, która zapłaciła podatek niezgodny z prawem Unii poprzez przyznanie odsetek dopiero od dnia wniesienia wniosku o zwrot, nie zaś od dnia zapłaty niezgodnego z prawem podatku.

15. Rumunia zaznaczyła, że prawo rumuńskie daje możliwość naprawienia w całości szkody poniesionej przez podatników, którzy zostali zobowiązani do zapłaty podatku uznanego później za niezgodny z prawem. Ponadto zdaniem Rumunii, to państwa członkowskie są właściwe do ustalania sposobu przyznawania odsetek w związku z odszkodowaniem za szkodę poniesioną przez jednostki z tytułu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii z poszanowaniem zasad skuteczności, równoważności i proporcjonalności środków prawnych.

16. Królestwo Hiszpanii uważa, że co do zasady prawo Unii nie stoi na przeszkodzie przepisom prawa krajowego, które ograniczają kwotę odszkodowania za szkodę, jaką mogą uzyskać jednostki, których prawa zostały naruszone, lub kwotę podlegającą zwrotowi za nienależnie uiszczoną płatność. Zdaniem Królestwa Hiszpanii naruszenie zasady skuteczności miałoby miejsce tylko wtedy, gdyby wypłacone

5 — Sąd odsyłający powołuje się na orzecznictwo potwierdzające ten wyrok, a w szczególności na postanowienia z dnia 8 kwietnia 2011 r.: w sprawach połączonych C-136/10 i C-178/10 Obreja i Darmi; w sprawie C-336/10 Ijac; w sprawach połączonych C-29/11 i C-30/11 Sfichi i Ilaş; wyrok z dnia 7 lipca 2011 r. w sprawie C-263/10 Nisipeanu; a także postanowienia z dnia 13 lipca 2011 r.: w sprawie C-335/10 Vijulan; w sprawie C-438/10 Druţu; w sprawie C-573/10 Micşa. W związku z wnioskiem o wyjaśnienia z dnia 3 lipca 2012 r. sąd ten także doprecyzował, że od ww. wyroku w sprawie Tatu sądy krajowe uwzględniają skargi podatników, zasądzając zwrot podatku i wypłacenie odsetek od dnia następującego po dniu wniesienia wniosku o zwrot tego podatku.

odsetki były tak niewielkie, że ograniczałyby to w sposób znaczący, „nadmiernie pozbawiałyby znaczenia” lub ograniczyłyby do zera prawo do ich wypłaty. Królestwo Hiszpanii twierdzi, że zapłata odsetek od dnia wniesienia wniosku o zwrot kwoty podatku niezgodnego z prawem nie pozbawia tego prawa znaczenia.

17. Republika Portugalska uważa, że do właściwości państwa członkowskiego należy ustalenie przedziału kwoty, do której jednostka ma prawo z tytułu naruszenia prawa Unii, o ile nie prowadzi to do istotnego zmniejszenia kwoty przysługującej jednostce oraz nie stanowi przeszkody w wykonywaniu przysługującego jej prawa.

18. Zdaniem Komisji przepis prawa krajowego, który jak w niniejszej sprawie w sposób znaczący ogranicza prawo podatnika do odzyskania strat wynikających z braku możliwości rozporządzania kwotą bezprawnie pobraną, jest niezgodny z zasadą skuteczności.

V – Analiza

19. Na wstępie należy przypomnieć, że kwalifikacja prawna skargi wniesionej przez M. Irime do sądu odsyłającego nie jest zadaniem Trybunału. To do skarżącej w postępowaniu głównym należy zdefiniowanie charakteru i podstawy swojej skargi (żądanie zwrotu lub skarga o naprawienie szkody) z zastrzeżeniem kontroli przez sąd odsyłający⁶.

20. Z treści pytania prejudycjalnego, z którym zwrócił się sąd odsyłający, można byłoby wywieść, że M. Irime wniosła do tego sądu o naprawienie szkody powstałej w wyniku naruszenia prawa Unii. Jednakże - z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający - na podstawie akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wydaje się, że skarga wniesiona przez M. Irime do sądu odsyłającego ma na celu zwrot nienależnie pobranego podatku z naruszeniem prawa Unii, a konkretnie art. 110 TFUE⁷, oraz zapłatę odsetek ustawowych za okres pomiędzy uiszczeniem rzeczonego podatku a rzeczywistym jego zwrotem.

21. Pomimo braku uregulowań w prawie Unii w kwestii zwrotu podatków krajowych sprzecznych z tym prawem, z utrwalonego i dłużejtrwającego orzecznictwa wynika, że prawo uzyskania zwrotu tych podatków 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 zobowiązane⁸ do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii, przy czym prawo do zwrotu tego podatku jest prawem podmiotowym wynikającym z unijnego porządku prawnego⁹.

22. W braku uregulowań unijnych w tej dziedzinie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego, zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej, należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie zasad odwoływania się do nich, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa Unii w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od

6 — Zobacz wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft i in.*, Rec. s. I-1727, pkt 81; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 201; a także z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 109.

7 — Należy zauważyć, że art. 110 TFUE jest stosowany bezpośrednio. Zobacz wyrok z dnia 29 kwietnia 1982 r. w sprawie 17/81 *Pabst & Richarz*, Rec. s. 1331. A zatem zapewnienie przestrzegania tego artykułu należy do wszystkich organów państw członkowskich w ramach ich właściwości.

8 — Ponieważ odmowa zwrotu nienależnie pobranego podatku jest ograniczeniem prawa podmiotowego wynikającego z porządku prawnego Unii, zdaniem Trybunału powinna być ona przedmiotem zawężającej wykładni. Bezpośrednie przerzucenie nienależnego podatku na nabywcę – jeżeli prowadzi to do bezpodstawnego wzbogacenia – stanowi jedyny wyjątek w zakresie prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii. Zobacz wyrok z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 *Lady & Kid i in.*, Zb.Orz. s. I-7375, pkt 20. W tym względzie w pkt 21 rzeczonego wyroku Trybunał przywołał swoje orzecznictwo, zgodnie z którym nawet w sytuacji, gdy zostanie wykazane, że obciążenie nienależnym podatkiem zostało przerzucone na osoby trzecie, jego zwrot na rzecz podmiotu gospodarczego nie prowadzi koniecznie do jego bezpodstawnego wzbogacenia, gdyż zwiększenie stosowanych cen o kwotę rzeczonego podatku może powodować powstanie po jego stronie szkody związanej ze zmniejszeniem wielkości sprzedaży.

9 — Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-591/10 *Littlewoods Retail i in.*, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności)¹⁰. Ponadto wbrew twierdzeniom Królestwa Hiszpanii i Republiki Portugalskiej w pkt 16 i 17 niniejszej opinii jakkolwiek zasada autonomii proceduralnej państw członkowskich pozostawia porządkowi prawnemu każdego państwa członkowskiego uprawnienie do zdefiniowania środków prawnych mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa Unii, to nie może ona skutkować ich ograniczeniem lub naruszeniem istoty tych praw.

23. Podczas gdy zasada zwrotu podatków krajowych niezgodnych z prawem Unii jest mocno ugruntowana, obowiązek państwa członkowskiego, które pobrało podatek z naruszeniem prawa Unii, do wypłaty odsetek od podlegającej zwrotowi kwoty głównej budzi wątpliwości.

24. I tak w wyroku w sprawie *Ansaldo Energia i in.*¹¹ wypłatę odsetek można było uznać za kwestię akcesoryjną względem zwrotu podatku niezgodnego z prawem Unii i to do organów krajowych należało jej uregulowanie przy zastosowaniu przepisów wewnętrznych dotyczących zarówno stopy odsetek jak i dnia, od którego należało je naliczać.

25. Takie podejście można zrozumieć w ten sposób, że co do zasady pozostawiało ono w gestii prawa krajowego regulację nie tylko sposobu naliczania odsetek od podatku podlegającego zwrotowi, ale także samego prawa podatnika do otrzymania zwrotu tych odsetek.

26. Chociaż Trybunał w pkt 86 ww. wyroku w sprawie *Metallgesellschaft i in.* potwierdził, że „ewentualna”¹² zapłata odsetek od nienależnie pobranych podatków stanowi kwestię akcesoryjną, to jednak odnosząc się do okoliczności rozpatrywanej sprawy stwierdził, że żądanie zapłaty odsetek pokrywających koszty zablokowania kwot zapłaconych z naruszeniem prawa Unii nie ma charakteru akcesoryjnego, ale stanowi samo w sobie przedmiot powództw skarżących w postępowaniu głównym. Zdaniem Trybunału, naruszenie prawa wspólnotowego w tamtej sprawie nie wynikało z samej zapłaty podatku, lecz z tego, że był on przedwcześnie wymagalny¹³. W takich okolicznościach przyznanie odsetek stanowi „zwrot” tego, co zostało niesłusznie zapłacone i wydaje się niezbędne celem poszanowania zasad zagwarantowanych w traktacie. W konsekwencji skarżące w postępowaniu głównym miały prawo do zwrotu odsetek od kwot uiszczonych w okresie pomiędzy zapłatą podatku a dniem jego wymagalności.

27. Można oczywiście wyobrazić sobie ograniczenie wykładni ww. wyroku w sprawie *Metallgesellschaft i in.* do konkretnych okoliczności faktycznych tych spraw, a więc do przedwczesnej zapłaty podatku. Jednak w ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*¹⁴ Trybunał orzekł bardziej ogólnie w kwestii zapłaty podatków dyskryminacyjnych¹⁵, że gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego, jednostkom przysługuje prawo do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku, lecz także kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub zatrzymanych przez to państwo bezpośrednio w związku z tym podatkiem.

10 — Zobacz podobnie ww. wyroki: w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 85; w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 203.

11 — Wyrok z dnia 15 września 1998 r. w sprawach połączonych od C-279/96 do C-281/96, Rec. s. I-5025, pkt 20. Zobacz także wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 61.

12 — Należy zauważyć, że słowa „ewentualnie” nie ma w wersji angielskiej tego wyroku, podczas gdy językiem postępowania w tej sprawie był język angielski.

13 — Trybunał orzekł, że w tej sprawie sprzeczny z prawem wspólnotowym jest nie pobór podatku w Zjednoczonym Królestwie w związku z wypłatą dywidend przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej, lecz fakt, że na spółki zależne z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, których spółki dominujące mają siedzibę w innym państwie członkowskim, nałożono obowiązek zapłaty tego podatku z góry, podczas gdy spółki zależne będące rezydentami, których spółki dominujące są rezydentami, miały możliwość uniknięcia tego obowiązku (zob. pkt 83 tego wyroku).

14 — Zobacz także ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, pkt 112.

15 — W tej sprawie nie chodziło o przedwczesną zapłatę podatku, ale o niezgodność podatku z traktatem.

28. Co więcej, w swoim niedawnym wyroku w sprawie *Littlewoods Retail i in.*, opierając się na ww. wyrokach w sprawie *Metallgesellschaft i in.* oraz *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Trybunał orzekł, że państwa członkowskie mają obowiązek zwrotu wraz z odsetkami kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii¹⁶. Trybunał stwierdził, że chociaż do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym przesłanek, zgodnie z którymi takie odsetki powinny być wpłacane, wymieniając stawki i sposób naliczania tych odsetek, to krajowe przepisy nie mogą pozbawiać podatnika stosownego odszkodowania za straty wywołane zapłatą nienależnego podatku¹⁷.

29. Prawo do odsetek, które odpowiadają stosownemu odszkodowaniu za straty wywołane pobraniem nienależnego podatku z naruszeniem prawa Unii w następstwie wyroku w sprawie *Littlewoods Retail i in.*, sytuuje się na tym samym poziomie¹⁸ co prawo do zwrotu tego podatku, i w konsekwencji stanowi prawo podmiotowe wynikające z porządku prawnego Unii¹⁹. Według mnie prawo podmiotowe oznacza konieczność zapłaty odsetek od dnia zapłaty podatku. Jest oczywiste, że to od tego dnia, nie zaś od innego późniejszego dnia podatnik ponosił straty wynikające z braku możliwości rozporządzania daną kwotą pieniędzy.

30. Zresztą wiadome jest, że podatnicy, którzy nie zapłacili podatków są co do zasady i bez szczególnych wyjątków zobowiązani do zapłaty na rzecz skarbu państwa państw członkowskich kwoty niezapłaconego podatku wraz z odsetkami od dnia, w którym podatek stał się wymagalny, oraz odsetek za zwłokę lub grzywny²⁰.

31. Jedynie pomocniczo, na wypadek gdyby skarga wniesiona przez M. Irimie w postępowaniu głównym została uznana za skargę o naprawienie szkody wynikającej z naruszenia prawa Unii przez państwo członkowskie, należałoby zbadać, czy w okolicznościach sprawy takich jak w postępowaniu głównym naruszenie art. 110 TFUE przez państwo członkowskie dawałoby podatnikom prawo do odszkodowania wraz z odsetkami w kwocie nie tylko odpowiadającej podatkowi pobranemu z naruszeniem prawa Unii, ale także odsetkom ustawowym narosłym w odniesieniu do tego podatku od dnia jego uiszczenia.

32. Trybunał stwierdził, że zasada odpowiedzialności państwa za szkody wyrządzone jednostkom poprzez naruszenie prawa Unii, które może być mu przypisane, jest nieodłączną częścią systemu traktatu²¹. Z wyroku Trybunału z dnia 5 marca 1996 r. w sprawie *Brasserie du pêcheur i Factortame*²² wynika, że naprawienie szkody wyrządzonej jednostce poprzez naruszenie prawa wspólnotowego powinno być współmierne do poniesionej szkody, tak by zapewnić rzeczywistą ochronę praw tej jednostki. Co się tyczy konkretnie szkody, Trybunał orzekł w ww. wyroku w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, że całkowite naprawienie poniesionej szkody nie może pomijać takich czynników jak upływ czasu, który może faktycznie zmniejszyć jego wartość, i że przyznanie odsetek jest niezbędnym składnikiem

16 — Zobacz ww. wyrok w sprawie *Littlewoods Retail i in.*, pkt 25, 26.

17 — Należy zauważyć, że z pkt 8 ww. wyroku w sprawie *Littlewoods Retail i in.* wynika, że data, od której należało rozpocząć obliczanie odsetek zgodnie z prawem angielskim znajdującym zastosowanie w tej sprawie, to dzień, w którym angielskie organy podatkowe otrzymały nadpłatę podatku VAT, zaś dniem zakończenia tego okresu był dzień, w którym rzeczne organy zatwierdziły zwrot kwoty, od której należne są odsetki. Moim zdaniem niewymienienie w pkt 27 wspomnianego wyroku daty, od której należało obliczać odsetki wśród przesłanek, których ustalenie należy do porządku prawnego każdego państwa członkowskiego, jest wyjątkowo znamienne. W moim przekonaniu stanowi to milczącą aprobatę Trybunału wobec okresu, za który odsetki były należne zgodnie z prawem angielskim, i potwierdzenie prawa podmiotowego do odsetek, które odpowiadają stosownemu odszkodowaniu za straty wywołane zapłatą nienależnego podatku.

18 — W pkt 30 opinii w sprawie zakończonej ww. wyrokiem *Littlewoods Retail i in.* rzecznik generalny V. Trstenjak potwierdziła, że „[p]odatnikowi przysługuje [...] prawo do zwrotu kwoty podatku, a także prawo do zapłaty odsetek. Te prawa podatnika mają podstawę w przepisach prawa Unii, zakazujących pobierania tych podatków”.

19 — Zobacz pkt 21 niniejszej opinii. W tym względzie należy zauważyć, że w ww. wyroku w sprawie *Littlewoods Retail i in.* Trybunał w żaden sposób nie odniósł się do akcesoryjnego charakteru odsetek.

20 — Odsetki za zwłokę i grzywny w dziedzinie podatków stanowią narzędzia przymusu wykorzystywane w imię interesu publicznego przez państwa członkowskie w celu zapewnienia (terminowej) zapłaty przez podatników należnych podatków.

21 — Zobacz wyroki: z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawach połączonych C-6/90 i C-9/90 *Francovich i in.*, Rec. s. I-5357, pkt 35; z dnia 8 października 1996 r. w sprawach połączonych C-178/94, C-179/94 i od C-188/94 do C-190/94 *Dillenkofer i in.*, Rec. s. I-4845, pkt 20.

22 — Wyrok w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93, Rec. s. I-1029, pkt 82.

odszkodowania²³. Ponadto w wyroku z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawach połączonych Manfredi i in.²⁴ Trybunał orzekł, że z zasady skuteczności i prawa każdej osoby do żądania naprawienia szkody spowodowanej przez umowę lub zachowanie mogące ograniczyć lub zakłócić konkurencję wynika zaś, że osoby, które poniosły szkodę, powinny mieć możliwość żądania naprawienia nie tylko rzeczywistej szkody (*damnum emergens*), lecz także utraconych korzyści (*lucrum cessans*) oraz zapłaty odsetek.

33. W okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym przyznanie odsetek od dnia zapłaty omawianego podatku wydaje mi się niezbędne dla stosownego naprawienia szkody wynikłej z naruszenia art. 110 TFUE, gdyż to od tego dnia podatnik ponosił straty w postaci braku możliwości rozporządzania daną kwotą pieniędzy.

34. W świetle analizy dokonanej w pkt 22–33 niniejszej opinii uważam, że zbędne jest badanie zgodności ograniczenia w prawie rumuńskim kwoty odszkodowania, które M. Irimie mogłaby uzyskać, z zasadami skuteczności i proporcjonalności oraz z prawem własności ustanowionym w art. 6 TUE i w art. 17 karty.

VI – Wnioski

35. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi, aby na pytanie, z którym zwrócił się Tribunalul Sibiu, odpowiedział w następujący sposób:

Wykładni prawa Unii należy dokonywać w ten sposób, że w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatek niezgodny z prawem Unii, w niniejszej sprawie z art. 110 TFUE, państwo to ma obowiązek dokonać zwrotu tego podatku oraz wypłacić odsetki od jego kwoty od dnia zapłaty podatku przez podatnika.

23 — Zobacz pkt 94.

24 — Wyrok w sprawach połączonych od C-295/04 do C-298/04, Zb.Orz. s. I-6619, pkt 100.