



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 8ης Ιουνίου 2023*

«Προδικαστική παραπομπή – Αρχή της καλόπιστης συνεργασίας – Αρχή της αποτελεσματικότητας – Φόρος που εισπράχθηκε από κράτος μέλος κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης – Παραβίαση που διαπιστώθηκε με απόφαση του Δικαστηρίου – Αξίωση τόκων επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου – Εθνική ρύθμιση η οποία περιορίζει την αξίωση τόκων προβλέποντας ότι τόκοι οφείλονται έως και την τριακοστή ημέρα από τη δημοσίευση της απόφασης του Δικαστηρίου στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*»

Στην υπόθεση C-322/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 15ης Μαρτίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Μαΐου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

E.

κατά

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

παριστάμενου του:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. L. Arastey Sahún, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen και J. Passer (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Ćapeta

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο E., εκπροσωπούμενος από τους M. Kułagowski και M. Niznik, radcowie prawni, καθώς και από την K. Trzópek-Piskorz, doradca podatkowy,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

- ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, εκπροσωπούμενος από την K. Zygałło, radca prawny,
- ο Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, εκπροσωπούμενος από τον P. Chrupek, radca prawny,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την K. Herrmann και τον W. Roels,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία αρχών του δικαίου της Ένωσης και ιδίως των αρχών της καλόπιστης συνεργασίας, της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, στο πλαίσιο του δικαιώματος των ιδιωτών να αξιώνουν την καταβολή τόκων όταν τα κράτη μέλη τούς επιστρέφουν ποσά φόρου εισπραχθέντα κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του E., οργανισμού επενδύσεων που εδρεύει στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (διευθυντή της φορολογικής αρχής Βρότσλαβ, Πολωνία) (στο εξής: διευθυντής) με αντικείμενο απόφαση της πολωνικής φορολογικής αρχής να περιορίσει ή και να αρνηθεί την καταβολή τόκων επί ποσών φόρου που εισπράχθηκαν αχρεωστήτως κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το πολωνικό δίκαιο

*Ο *urząd**

- 3 Το άρθρο 3 του *ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych* (νόμου για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων), της 15ης Φεβρουαρίου 1992, όπως έχει κωδικοποιηθεί (Dz. U. του 2011, αριθ. 74, θέση 397) και τροποποιηθεί (στο εξής: *urząd*), ορίζει τα εξής:

«1. Οι φορολογούμενοι που έχουν την καταστατική έδρα τους ή την κεντρική διοίκησή τους στο έδαφος της Δημοκρατίας της Πολωνίας υπόκεινται σε φόρο για το σύνολο των εισοδημάτων τους ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο αυτά προκύπτουν.

[...]

2. Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν την καταστατική έδρα τους ή την κεντρική διοίκησή τους στο έδαφος της Δημοκρατίας της Πολωνίας υπόκεινται σε φόρο μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν στο έδαφος της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

[...]

4 Το άρθρο 22 του *urząd* προβλέπει τα εξής:

«1. [...] ο συντελεστής του φόρου επί μερισμάτων και άλλων εισοδημάτων από τη συμμετοχή στα κέρδη νομικών προσώπων με καταστατική έδρα ή κεντρική διοίκηση στο έδαφος της Δημοκρατίας της Πολωνίας ορίζεται σε 19 % του εισπραχθέντος εισοδήματος.

[...]

5 Το άρθρο 26 του *urząd* έχει ως εξής:

«1. Τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα επιτηδευματίες που προβαίνουν στην καταβολή των εισοδημάτων των άρθρων [...] και 22, παράγραφος 1, έχουν, ως υπόχρεοι προς παρακράτηση, την υποχρέωση να παρακρατούν κατά τον χρόνο της καταβολής [...] το ποσό του κατ' αποκοπήν φόρου εισοδήματος [εταιριών] που αναλογεί στα καταβαλλόμενα ποσά [...]

[...]

3. Οι υπόχρεοι προς παρακράτηση της παραγράφου 1 αποδίδουν τα ποσά του φόρου μέχρι την έβδομη ημέρα του μήνα που έπεται του μήνα κατά τον οποίο παρακρατήθηκε ο φόρος, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και [...], στον λογαριασμό της φορολογικής αρχής τον οποίο διαχειρίζεται ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής του τόπου της έδρας του φορολογουμένου [...]. Οι υπόχρεοι προς παρακράτηση οφείλουν να αποστέλλουν στους φορολογουμένους του:

- 1) άρθρου 3, παράγραφος 1, πληροφορίες σχετικά με το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου,
- 2) άρθρου 3, παράγραφος 2, καθώς και στη φορολογική αρχή, πληροφορίες σχετικά με τις πραγματοποιηθείσες καταβολές και τους παρακρατηθέντες φόρους:
 - χρησιμοποιώντας το προβλεπόμενο προς τούτο υπόδειγμα.

[...]

3a. Οι υπόχρεοι προς παρακράτηση αποστέλλουν τις πληροφορίες της παραγράφου 3, σημείο 1, το αργότερο έως την ημερομηνία απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου, και τις πληροφορίες της παραγράφου 3, σημείο 2, το αργότερο έως το τέλος του τρίτου μήνα του έτους που έπεται του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου έγιναν οι καταβολές της παραγράφου 1, ακόμη και αν ο υπόχρεος προς παρακράτηση είχε συγκεντρώσει και αποστέλλει τις πληροφορίες κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους σύμφωνα με την παράγραφο 3b.

[...]

Ο φορολογικός κώδικας

- 6 Το άρθρο 8 του ustawy – Ordynacja podatkowa (νόμου περί του φορολογικού κώδικα), της 29ης Αυγούστου 1997, όπως έχει κωδικοποιηθεί (Dz. U. του 2012, αριθ. 749) και τροποποιηθεί (στο εξής: φορολογικός κώδικας), ορίζει τα εξής:

«Ο υπόχρεος προς παρακράτηση είναι ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή μια οργανωτική μονάδα χωρίς νομική προσωπικότητα που υποχρεούται, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας, να υπολογίζει τον φόρο, να τον παρακρατεί από τον φορολογούμενο και να τον αποδίδει εγκαίρως στη φορολογική αρχή.»

- 7 Το άρθρο 30 του φορολογικού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Ο υπόχρεος προς παρακράτηση ο οποίος δεν εκπληρώνει τις προβλεπόμενες κατά το άρθρο 8 υποχρεώσεις του ευθύνεται για τον μη παρακρατηθέντα φόρο ή για τον παρακρατηθέντα αλλά μη αποδοθέντα φόρο.

[...]

3. Ο υπόχρεος προς παρακράτηση [...] ευθύνεται για τα οφειλόμενα ποσά των παραγράφων 1 [...] με το σύνολο της περιουσίας του.

[...]»

- 8 Το άρθρο 72 του φορολογικού κώδικα έχει ως εξής:

«1. Ως “αχρεωστήτως καταβληθέν” νοείται το ποσό:

[...]

2) φόρου το οποίο ο υπόχρεος προς παρακράτηση παρακράτησε ενώ δεν οφειλόταν ή καθ' υπέρβαση του οφειλόμενου ποσού·

[...]».

- 9 Κατά το άρθρο 73 του φορολογικού κώδικα:

«1. [...] αχρεώστητη καταβολή ποσού υπάρχει από την ημερομηνία:

[...]

2) κατά την οποία ο υπόχρεος προς παρακράτηση παρακρατεί φόρο μη οφειλόμενο ή καθ' υπέρβαση του οφειλόμενου·

[...]».

10 Το άρθρο 74 του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Αν το αχρεώστητο προκύπτει από απόφαση του Trybunał Konstytucyjny [(Συνταγματικού Δικαστηρίου, Πολωνία)] ή απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο φορολογούμενος, [...]:

[...]

2) [του οποίου η φορολογική οφειλή] εξοφλήθηκε από τον υπόχρεο προς παρακράτηση[,] υπολογίζει το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό στην αίτησή του για επιστροφή του ποσού αυτού [...]

[...]».

11 Το άρθρο 75, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Όταν ο φορολογούμενος αμφισβητεί τη νομιμότητα της παρακράτησης του φόρου από τον υπόχρεο προς παρακράτηση ή το ποσό του παρακρατηθέντος από αυτόν φόρου, μπορεί να υποβάλει αίτηση ζητώντας να διαπιστωθεί το αχρεώστητο.»

12 Το άρθρο 77 του φορολογικού κώδικα έχει ως εξής:

«1. Το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται εντός προθεσμίας:

[...]

4) 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης του άρθρου 74·

[...]».

13 Το άρθρο 78 του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Οι τόκοι επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών υπολογίζονται με το επιτόκιο υπερημερίας που ισχύει για τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές [...]

[...]

5. Στην περίπτωση του άρθρου 77, παράγραφος 1, σημείο 4, τόκοι οφείλονται:

1) από την ημερομηνία της αχρεώστητης καταβολής έως την ημερομηνία επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού –υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση για την επιστροφή του ποσού εντός 30 ημερών από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της απόφασης του Trybunał Konstytucyjny [(Συνταγματικού Δικαστηρίου)] ή της δημοσίευσης του διατακτικού της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ή από την ημερομηνία κατά την οποία η κανονιστική πράξη καταργήθηκε ή τροποποιήθηκε εν όλω ή εν μέρει·

2) από την ημερομηνία της αχρεώστητης καταβολής έως την τριακοστή ημέρα από την έναρξη ισχύος της απόφασης του Trybunał Konstytucyjny [(Συνταγματικού Δικαστηρίου)] ή τη δημοσίευση του διατακτικού της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ή από την ημερομηνία κατά την οποία η κανονιστική πράξη καταργήθηκε ή τροποποιήθηκε εν όλω ή εν μέρει –εάν η αίτηση για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού υποβάλλεται μετά την παρέλευση 30 ημερών από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της απόφασης του Trybunał Konstytucyjny [(Συνταγματικού Δικαστηρίου)] ή της δημοσίευσης του διατακτικού της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ή από την ημερομηνία κατά την οποία η πράξη καταργήθηκε ή τροποποιήθηκε εν όλω ή εν μέρει.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 14 Με έγγραφο της 28ης Δεκεμβρίου 2017, ο αναιρεσείων της κύριας δίκης ζήτησε από την πολωνική φορολογική αρχή να διαπιστώσει το αχρεώστητο της καταβολής ποσών φόρου εταιριών για τα έτη 2012, 2013 και 2014 και να του επιστρέψει τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά εντόκως από την ημερομηνία της παρακράτησής τους έως την ημέρα της επιστροφής.
- 15 Ο αναιρεσείων της κύριας δίκης υποστήριξε ότι η διαπίστωση περί του ότι τα ποσά αυτά καταβλήθηκαν αχρεωστήτως προέκυπτε από την απόφαση της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, στο εξής: απόφαση Emerging Markets, EU:C:2014:249).
- 16 Με αποφάσεις της 2ας Μαρτίου 2018, η πολωνική φορολογική αρχή δέχθηκε το αίτημα διαπίστωσης του αχρεωστήτου και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Η επιστροφή των ποσών πραγματοποιήθηκε στις 28 Μαρτίου 2018.
- 17 Με απόφαση της 24ης Απριλίου 2018, η πολωνική φορολογική αρχή αρνήθηκε την καταβολή τόκων επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.
- 18 Αντιθέτως, με απόφαση της 6ης Αυγούστου 2018, ο διευθυντής δέχθηκε εν μέρει το αίτημα καταβολής τόκων επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, βάσει του άρθρου 78, παράγραφος 5, σημείο 2, του φορολογικού κώδικα.
- 19 Ειδικότερα, όσον αφορά τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά των ετών 2012 και 2013, το αίτημα καταβολής τόκων έγινε δεκτό για το χρονικό διάστημα από την ημέρα παρακράτησης του φόρου έως την τριακοστή ημέρα από τη δημοσίευση της απόφασης Emerging Markets στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, ήτοι τη 10η Ιουλίου 2014, ενώ απορρίφθηκε κατά τα λοιπά. Όσον αφορά το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό του έτους 2014, το αίτημα καταβολής τόκων απορρίφθηκε στο σύνολό του, δεδομένου ότι ο φόρος παρακρατήθηκε μετά την ημερομηνία αυτή.
- 20 Ο αναιρεσείων της κύριας δίκης, μετά την απόρριψη της προσφυγής του κατά της απόφασης της 6ης Αυγούστου 2018 από το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Βρότσλαβ, Πολωνία), άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία).

- 21 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, όσον αφορά τα ποσά που εισπράχθηκαν αχρεωστήτως κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης η οποία διαπιστώθηκε κατόπιν αποφάσεως του Δικαστηρίου, στην πράξη εμφανίζονται τρεις περιπτώσεις.
- 22 Πρώτον, η αίτηση για τη διαπίστωση του αχρεωστήτου υποβάλλεται εντός προθεσμίας 30 ημερών από τη δημοσίευση της απόφασης του Δικαστηρίου στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*. Στην περίπτωση αυτή, τόκοι οφείλονται από την ημέρα παρακράτησης του αχρεώστητου ποσού έως την επιστροφή του.
- 23 Δεύτερον, η αίτηση υποβάλλεται μετά την παρέλευση της ανωτέρω προθεσμίας, αλλά η αχρεώστητη καταβολή έχει γίνει πριν από την παρέλευσή της. Στην περίπτωση αυτή, τόκοι οφείλονται από την ημέρα παρακράτησης έως και την τριακοστή ημέρα από τη δημοσίευση της απόφασης του Δικαστηρίου στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι αυτό συνέβη εν προκειμένω όσον αφορά τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά των ετών 2012 και 2013.
- 24 Τέλος, τρίτον, τόσο η υποβολή της αίτησης όσο και η αχρεώστητη καταβολή γίνονται μετά την παρέλευση της προθεσμίας. Στην περίπτωση αυτή, δεν οφείλονται τόκοι. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι αυτό συνέβη εν προκειμένω όσον αφορά το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό του έτους 2014.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι ο περιορισμός της τοκοφορίας ο οποίος περιγράφεται στη σκέψη 23 της παρούσας απόφασης γίνεται δεκτός από τα πολωνικά δικαστήρια. Εντούτοις, επισημαίνει ότι, όσον αφορά την περίπτωση που περιγράφεται στη σκέψη 24 της παρούσας απόφασης, στη νομολογία των πολωνικών δικαστηρίων γίνεται δεκτό ότι, μολονότι οι διατάξεις του εθνικού δικαίου δεν επιτρέπουν την καταβολή τόκων στον φορολογούμενο, εντούτοις η αξίωση τόκων αναγνωρίζεται βάσει αρχών ανάλογων με εκείνες που προβλέπονται στο άρθρο 78, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα και ότι ο υπολογισμός της προθεσμίας για την υποβολή της αίτησης διαπίστωσης του αχρεωστήτου πρέπει να αρχίζει από την ημερομηνία της αχρεώστητης παρακράτησης.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, σε περίπτωση όπως αυτή της οποίας έχει επιληφθεί, ο χρονικός περιορισμός της τοκοφορίας του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού διασφαλίζει την αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε λόγω της παρακράτησης του αχρεώστητου φόρου, καθώς και την πλήρη εφαρμογή της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας που απορρέει από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι, μολονότι το άρθρο 78, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα προβλέπει πανομοιότυπους κανόνες για τον υπολογισμό των τόκων επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, είτε το αχρεώστητο προκύπτει από απόφαση του Δικαστηρίου είτε προκύπτει από απόφαση του Trybunał Konstytucyjny (Συνταγματικό Δικαστήριο), οι συνέπειες όσον αφορά τα εν λόγω αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά διαφέρουν ανάλογα με το αν το αχρεώστητο προκύπτει από απόφαση του ενός ή του άλλου δικαστηρίου. Ειδικότερα, διάταξη του εθνικού δικαίου η οποία κηρύσσεται ασυμβίβαστη με το πολωνικό Σύνταγμα με απόφαση του Trybunał Konstytucyjny (Συνταγματικό Δικαστήριο) καθίσταται ανίσχυρη από την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης. Δεν είναι επομένως δυνατή αχρεώστητη καταβολή φόρου μετά τη δημοσίευση απόφασης του Trybunał Konstytucyjny (Συνταγματικού Δικαστηρίου), αντιθέτως προς ό,τι συνέβη στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί το αιτούν δικαστήριο. Στο ως άνω πλαίσιο, εγείρονται αμφιβολίες ως προς το αν, παρά την εφαρμογή τυπικά πανομοιότυπων αρχών, η Δημοκρατία της Πολωνίας έχει όντως διασφαλίσει την ίση

μεταχείριση μεταξύ των εσωτερικής φύσεως μέσων παροχής έννομης προστασίας και των μέσω έννομης προστασίας των δικαιωμάτων που αντλούν οι ιδιώτες από το δίκαιο της Ένωσης. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η προθεσμία για την υποβολή αίτησης για τη διαπίστωση του αχρεωστήτου είναι σχετικά σύντομη, δεδομένου ότι, δυνάμει του άρθρου 26, παράγραφος 3, του *upřod*, ο υπόχρεος προς παρακράτηση οφείλει να γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο τον παρακρατηθέντα φόρο το αργότερο την έβδομη ημέρα του μήνα που έπεται εκείνου κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παρακράτηση.

- 28 Υπ' αυτές τις συνθήκες το *Naczelny Sąd Administracyjny* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«Αντιβαίνει στις αρχές της αποτελεσματικότητας, της καλόπιστης συνεργασίας και της ισοδυναμίας που κατοχυρώνονται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, [ΣΕΕ] ή σε οποιαδήποτε άλλη σχετική αρχή του δικαίου της Ένωσης, εθνική διάταξη όπως το άρθρο 78, παράγραφος 5, σημεία 1 και 2, του [φορολογικού κώδικα], η οποία προβλέπει ότι τόκοι επί αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, παρακρατηθέντος κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης από τον υπόχρεο προς παρακράτηση, δεν οφείλονται στον φορολογούμενο για το χρονικό διάστημα μετά την παρέλευση [προθεσμίας 30] ημερών, υπολογιζόμενης από την ημερομηνία δημοσίευσης στην *Επίσημη Εφημερίδα [της Ευρωπαϊκής Ένωσης]* της απόφασης του [Δικαστηρίου] με την οποία διαπιστώνεται ότι η παρακράτηση του φόρου αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, εάν η αίτηση για τη διαπίστωση του αχρεωστήτου υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο μετά την εν λόγω προθεσμία, και οι διατάξεις του εθνικού δικαίου σχετικά με την παρακράτηση του φόρου, παρά την έκδοση της [απόφασης *Emerging Markets*], εξακολουθούν να είναι αντίθετες προς το δίκαιο της Ένωσης;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 29 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία, όταν η αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου υποβάλλεται μετά την παρέλευση 30 ημερών από τη δημοσίευση στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* απόφασης του Δικαστηρίου με την οποία διαπιστώνεται ότι η επίμαχη φορολόγηση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, ορίζει ότι στον φορολογούμενο οφείλονται τόκοι επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού μόνον έως και την τριακοστή ημέρα από την εν λόγω δημοσίευση και δη αποκλείει εντελώς την τοκοφορία όταν η αχρεώστητη καταβολή έχει γίνει μετά την παρέλευση της τριακοστής ημέρας από την εν λόγω δημοσίευση.
- 30 Κατά πάγια νομολογία, βάσει της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να μεριμνούν για την άρση των παρανόμων συνεπειών των παραβιάσεων του δικαίου της Ένωσης και να θεσπίζουν διαδικαστικούς κανόνες σχετικά με τα μέσα έννομης προστασίας που αποσκοπούν στη διασφάλιση των δικαιωμάτων που αντλούν οι διοικούμενοι από το δίκαιο της Ένωσης, οι οποίοι δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοια εσωτερικής φύσεως μέσα παροχής έννομης προστασίας (αρχή της ισοδυναμίας), και δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2020, *Valoris*, C-677/19, EU:C:2020:825, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 31 Κατά πάγια επίσης νομολογία, κάθε διοικούμενος στον οποίον έχει επιβληθεί από εθνική αρχή, κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, η καταβολή τέλους, δασμού, φόρου ή άλλης επιβάρυνσης δικαιούται βάσει του δικαίου της Ένωσης να του επιστραφεί από το οικείο κράτος μέλος το αχρεωστήτως εισπραχθέν ποσό καθώς επίσης και να του καταβληθούν τόκοι ως αντιστάθμισμα για τη μη διαθεσιμότητα του ποσού (απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψεις 51 και 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Τέτοια δικαιώματα προς επιστροφή χρηματικών ποσών των οποίων την καταβολή επέβαλε ένα κράτος μέλος σε διοικούμενο κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και προς καταβολή σε αυτόν τόκων επί των εν λόγω ποσών αποτελούν έκφραση της γενικής αρχής της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών (απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Το γεγονός ότι η καταβολή τέλους, δασμού, φόρου ή άλλης επιβάρυνσης έχει επιβληθεί από εθνική αρχή «κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης» είναι αυτό που θεμελιώνει και δικαιολογεί τα εν λόγω δικαιώματα (πρβλ. απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψη 60).
- 34 Αντικείμενο μιας τέτοιας παραβιάσεως μπορεί να αποτελεί κάθε κανόνας του δικαίου της Ένωσης, είτε πρόκειται για διάταξη του πρωτογενούς ή του παράγωγου δικαίου είτε για γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Όσον αφορά τη φύση της παραβιάσεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα δικαιώματα των διοικουμένων προς επιστροφή χρηματικού ποσού και προς καταβολή σε αυτούς τόκων τα οποία απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης συνιστούν έκφραση γενικής αρχής, της οποίας η εφαρμογή δεν περιορίζεται σε ορισμένες παραβιάσεις του δικαίου αυτού ούτε αποκλείεται στην περίπτωση άλλων (απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψη 62).
- 36 Κατά συνέπεια, επίκληση των δικαιωμάτων αυτών μπορεί να γίνει όχι μόνο στην περίπτωση που μια εθνική αρχή επέβαλε σε διοικούμενο να καταβάλει ορισμένο χρηματικό ποσό βάσει πράξεως της Ένωσης που διαπιστώθηκε ότι ενείχε στοιχεία παρανομίας, αλλά επίσης και σε άλλες περιπτώσεις όπως, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση που η καταβολή επιβλήθηκε σε διοικούμενο βάσει εθνικής ρύθμισης η οποία αντιβαίνει σε διάταξη του πρωτογενούς ή του παράγωγου δικαίου της Ένωσης ή επίσης στην περίπτωση που η εθνική αρχή επέβαλε στον διοικούμενο την καταβολή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, πράξεως της Ένωσης ή εθνικής ρύθμισης θεσπισθείσας προς διασφάλιση της εκτελέσεως ή της μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο μιας τέτοιας πράξεως (πρβλ. απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψεις 63 και 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Κατά συνέπεια, οι αρχές του δικαίου της Ένωσης που διέπουν τα δικαιώματα των διοικουμένων να τους επιστραφούν τα χρηματικά ποσά τα οποία τους υποχρέωσε να καταβάλουν κράτος μέλος κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης καθώς και να τους καταβληθούν τόκοι επί των χρηματικών αυτών ποσών έχουν, γενικώς και υπό την επιφύλαξη των ειδικότερων λεπτομερειών

ασκήσεως των εν λόγω δικαιωμάτων σε δεδομένη περίπτωση, την έννοια ότι έχουν εφαρμογή όταν από απόφαση του Δικαστηρίου ή από απόφαση εθνικού δικαστηρίου προκύπτει ότι η καταβολή φόρου μέσω παρακράτησης στην πηγή έχει επιβληθεί από εθνική αρχή είτε βάσει εσφαλμένης ερμηνείας είτε βάσει εσφαλμένης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψη 69).

- 38 Η αξίωση τόκων περί της οποίας γίνεται λόγος στη σκέψη 31 της παρούσας απόφασης αποσκοπεί, όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη αυτή, στην παροχή αντισταθμίματος για τη μη διαθεσιμότητα του χρηματικού ποσού το οποίο στερήθηκε αδικαιολόγητα ο διοικούμενος. Η εν λόγω παροχή αντισταθμίματος μπορεί να επιτευχθεί, ανάλογα με την περίπτωση, υπό τις ειδικότερες λεπτομέρειες τις οποίες προβλέπουν οι εφαρμοστέες ρυθμίσεις της Ένωσης ή, ελλείψει τέτοιων ρυθμίσεων, σύμφωνα με τους εφαρμοζόμενους βάσει του εθνικού δικαίου κανόνες (πρβλ. απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψεις 70 και 71).
- 39 Ελλείψει ρυθμίσεων της Ένωσης σχετικά με τις αιτήσεις επιστροφής φόρων που υποβάλλονται στα κράτη μέλη και, ειδικότερα, σχετικά με την καταβολή τόκων υπερημερίας επί των αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να καθορίσει τους λεπτομερείς κανόνες για την καταβολή τόκων στην περίπτωση επιστροφής χρηματικών ποσών που έχουν εισπραχθεί κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης. Όπως προκύπτει από τη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης, οι κανόνες αυτοί πρέπει, αφενός, σύμφωνα με την αρχή της ισοδυναμίας, να μην είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοια εσωτερικής φύσεως μέσα παροχής έννομης προστασίας και, αφετέρου, σύμφωνα με την αρχή της αποτελεσματικότητας, να μην καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης.
- 40 Ειδικότερα, τέτοιοι κανόνες σχετικά με την καταβολή τόκων δεν μπορούν να καταλήγουν να στερούν από τον διοικούμενο την προσήκουσα αποζημίωση για τη ζημία την οποία υπέστη, όπερ συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι καταβλητέοι τόκοι καλύπτουν ολόκληρο το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία κατά την οποία κατέβαλε ή όφειλε να καταβάλει το οικείο χρηματικό ποσό έως την ημερομηνία κατά την οποία το ποσό αυτό του επιστράφηκε (πρβλ. απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψη 75 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 41 Επομένως, το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε νομική ρύθμιση η οποία δεν ανταποκρίνεται στην ως άνω απαίτηση και η οποία, κατά συνέπεια, δεν καθιστά δυνατή την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος προς επιστροφή των ποσών και της αξίωσης τόκων που κατοχυρώνονται από το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* κ.λπ., C-415/20, C-419/20 και C-427/20, EU:C:2022:306, σκέψη 76 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Εν προκειμένω, το άρθρο 78, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα προβλέπει ότι τόκοι επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού οφείλονται κατ' αρχήν έως και την ημερομηνία επιστροφής του και, κατ' αυτόν τον τρόπο, πληροί εκ πρώτης όψεως την απαίτηση του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

- 43 Ωστόσο, στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής του ποσού υποβάλλεται μετά την παρέλευση 30 ημερών από τη δημοσίευση στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* της απόφασης του Δικαστηρίου με την οποία διαπιστώνεται ότι η επίμαχη φορολόγηση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, η ανωτέρω διάταξη και η ερμηνεία της εκ μέρους της πολωνικής φορολογικής αρχής συνεπάγονται χρονικό περιορισμό ή ακόμη και πλήρη αποκλεισμό της τοκοφορίας.
- 44 Ο χρονικός περιορισμός της τοκοφορίας ο οποίος προκύπτει ευθέως από το άρθρο 78, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα ισχύει, όπως επισημαίνει κατ' ουσίαν το αιτούν δικαστήριο (βλ. σκέψη 23 της παρούσας απόφασης), στην περίπτωση που η αχρεώστητη καταβολή γίνεται πριν από την παρέλευση της τριακοστής ημέρας από τη δημοσίευση στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* της απόφασης του Δικαστηρίου με την οποία διαπιστώνεται ότι ο επίμαχος φόρος παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης και η αίτηση για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού υποβάλλεται μετά την ημέρα αυτή. Ο λόγος που προβάλλει η Πολωνική Κυβέρνηση για να δικαιολογήσει τον περιορισμό είναι η αποτροπή του ενδεχομένου οι φορολογούμενοι να καθυστερούν την υποβολή των αιτήσεων επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων προκειμένου να αυξάνεται το ποσό των οφειλόμενων σε αυτούς τόκων.
- 45 Ο πλήρης αποκλεισμός της τοκοφορίας που προκύπτει από την ερμηνεία του άρθρου 78, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα, εκ μέρους της πολωνικής φορολογικής αρχής, αφορά, όπως επισημαίνει κατ' ουσίαν το αιτούν δικαστήριο (βλ. σκέψη 24 της παρούσας απόφασης), την περίπτωση κατά την οποία η αχρεώστητη καταβολή γίνεται μετά την παρέλευση της τριακοστής ημέρας από τη δημοσίευση στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* της απόφασης του Δικαστηρίου με την οποία διαπιστώνεται ότι ο επίμαχος φόρος παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης. Ο λόγος τον οποίο προβάλλει ο διευθυντής προκειμένου να δικαιολογήσει τον αποκλεισμό της τοκοφορίας είναι ότι ο φορολογούμενος μπορεί να εναντιωθεί στην είσπραξη του φόρου, επικαλούμενος την απόφαση του Δικαστηρίου.
- 46 Στο ως άνω πλαίσιο, πρέπει να εξεταστεί αν και κατά πόσον ο εν λόγω μηχανισμός περιορισμού ή, κατά περίπτωση, αποκλεισμού της τοκοφορίας αντιβαίνει στην απαίτηση του δικαίου της Ένωσης, η οποία εκτέθηκε στις σκέψεις 31 έως 41 της παρούσας απόφασης, κατά την οποία ο φορολογούμενος που υποχρεώθηκε να καταβάλει αχρεωστήτως ποσό φόρου κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης δικαιούται από το οικείο κράτος μέλος, πέραν της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, και τόκους επί του ποσού αυτού έως την ημερομηνία επιστροφής του.
- 47 Υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι οι αιτήσεις με τις οποίες ζητείται η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και η καταβολή τόκων επί των ποσών αυτών διέπονται από τους εθνικούς διαδικαστικούς κανόνες, που ενδέχεται ιδίως να υποχρεώνουν τους αιτούντες να ενεργήσουν με εύλογη επιμέλεια προκειμένου να αποφύγουν τη ζημία ή να μειώσουν την έκταση της (πρβλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, *Metallgesellschaft κ.λπ.*, C-397/98 και C-410/98, EU:C:2001:134, σκέψη 102). Εντούτοις, όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 39 της παρούσας απόφασης, οι κανόνες αυτοί πρέπει να τηρούν τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.
- 48 Πρέπει να εξεταστεί, κατ' αρχάς, αν η εθνική ρύθμιση τηρεί την αρχή της αποτελεσματικότητας.
- 49 Όσον αφορά, πρώτον, την εξέταση, υπό το πρίσμα της αρχής της αποτελεσματικότητας, του μηχανισμού χρονικού περιορισμού της τοκοφορίας, επισημαίνεται ότι, ακόμη και αν υποθεθεί ότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι η υποβολή αίτησης για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος

ποσού εντός των 30 ημερών από τη δημοσίευση στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* της απόφασης του Δικαστηρίου με την οποία διαπιστώνεται ότι η επίμαχη φορολόγηση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης ανταποκρίνεται στο μέτρο επιμέλειας που μπορεί εύλογα να απαιτηθεί από τον φορολογούμενο που ήταν διάδικος στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η συγκεκριμένη απόφαση του Δικαστηρίου, δεν μπορεί ευλόγως να απαιτείται η υποβολή της αίτησης αυτής εντός της ίδιας προθεσμίας από τους λοιπούς φορολογουμένους οι οποίοι, μη όντας διάδικοι στην εν λόγω διαφορά, δεν έχουν τη δυνατότητα να ενημερωθούν για την έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου εντός τόσο σύντομου χρονικού διαστήματος. Οι λοιποί φορολογούμενοι ενδέχεται, χωρίς αμέλειά τους, να λάβουν γνώση του γεγονότος ότι η επιβληθείσα σε αυτούς φορολόγηση παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης μόνον αφού παρέλθει ορισμένο χρονικό διάστημα μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 30 ημερών από την εν λόγω δημοσίευση.

- 50 Επιπλέον, η υποβολή της αίτησης για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εντός των 30 ημερών από τη δημοσίευση της απόφασης στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* δεν μπορεί να αναμένεται ευλόγως σε κάθε περίπτωση, ακόμη και από τον φορολογούμενο ο οποίος ήταν διάδικος στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου και ο οποίος, κατ' αρχήν, έλαβε γνώση της την ημέρα της έκδοσής της.
- 51 Πράγματι, στην περίπτωση που η διαπίστωση ότι η επίμαχη φορολόγηση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης εξαρτάται από εξακριβώσεις στις οποίες, με την απόφασή του, το Δικαστήριο ζητεί από το αιτούν δικαστήριο να προβεί, ενδέχεται να παρέλθει χρονικό διάστημα πολύ μεγαλύτερο των 30 ημερών πριν κριθεί ότι η εν λόγω φορολόγηση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης επί τη βάση των εκτιμήσεων που διαλαμβάνονται στην απόφαση του Δικαστηρίου. Αυτό ισχύει κατά μείζονα λόγο στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο, εφαρμόζοντας την απόφαση του Δικαστηρίου, δεν προβαίνει τον ίδιο στις εν λόγω εξακριβώσεις, αλλά ζητεί από τη φορολογική αρχή να προβεί σε αυτές.
- 52 Όσον αφορά, δεύτερον, την εξέταση, υπό το πρίσμα της αρχής της αποτελεσματικότητας, του μηχανισμού πλήρους αποκλεισμού της τοκοφορίας του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού στην περίπτωση που η αχρεώστητη καταβολή γίνεται μετά την εκπνοή της προθεσμίας των 30 ημερών από τη δημοσίευση στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* της απόφασης του Δικαστηρίου, επισημαίνεται ότι το γεγονός ότι η φορολόγηση που επιβάλλεται από κράτος μέλος αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης υπό το πρίσμα απόφασης του Δικαστηρίου δεν συνεπάγεται ότι ο φορολογούμενος θα μπορέσει στη συγκεκριμένη περίπτωση να αποτρέψει την καταβολή του επίμαχου φόρου. Πράγματι, όπως επισημαίνει η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, δεν αποκλείεται ο φόρος να εξακολουθήσει να εισπράττεται, κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, και μετά τη δημοσίευση της απόφασης του Δικαστηρίου στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.
- 53 Και σε αυτήν την περίπτωση, αυτό μπορεί να ισχύει κατά μείζονα λόγο όταν η διαπίστωση ότι η επίμαχη φορολόγηση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης εξαρτάται από εκτιμήσεις και εξακριβώσεις στις οποίες καλείται να προβεί με την απόφαση του Δικαστηρίου το αιτούν δικαστήριο το οποίο με τη σειρά του ζητεί τη διενέργειά τους από τη φορολογική αρχή.
- 54 Η ανωτέρω δυσχέρεια του φορολογουμένου να αποτρέψει την καταβολή του φόρου είναι ακόμη πιο έντονη στην περίπτωση που τη σχετική υποχρέωση καταβολής έχει –όπως εν προκειμένω– ένας τρίτος «υπόχρεος προς παρακράτηση» που ευθύνεται προσωπικά για την παρακράτηση του φόρου και την απόδοσή του στο Δημόσιο Ταμείο και ενημερώνει εκ των υστέρων, με ορισμένη

χρονική καθυστέρηση, τον φορολογούμενο για την παρακράτηση. Το ενδεχόμενο ο υπόχρεος προς παρακράτηση να μπορούσε ο ίδιος να επιχειρήσει να εναντιωθεί στην απόδοση του φόρου δεν ασκεί επιρροή στην ως άνω διαπίστωση.

- 55 Όσον αφορά την εκτίμηση που παρατίθεται στην προηγούμενη σκέψη και αφορά τη χρονική καθυστέρηση της ενημέρωσης του φορολογουμένου από τον υπόχρεο προς παρακράτηση, τονίζεται ότι, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η καθυστέρηση εν προκειμένω είναι το πολύ ένας μήνας και επτά ημέρες από την παρακράτηση και όχι –όπως υποστηρίζει ο αναιρεσείων της κύριας δίκης με τις γραπτές παρατηρήσεις του, επικαλούμενος το άρθρο 26, παράγραφος 3α, του *urpord*, κατά το μέτρο που παραπέμπει στην παράγραφο 3, σημείο 2, του ίδιου άρθρου– χρονικό διάστημα που διαρκεί έως το τέλος του τρίτου μήνα του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο αποδόθηκε ο φόρος, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, εφόσον είναι αναγκαίο, να εξακριβώσει, προκύπτει σαφώς ότι η ανωτέρω χρονική καθυστέρηση ενός μήνα και επτά ημερών μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα ο φορολογούμενος να ενημερωθεί για την παρακράτηση μετά από την παρέλευση της προθεσμίας του άρθρου 78, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα.
- 56 Πρέπει να προστεθεί, παρεμπιπτόντως, ότι οι ανωτέρω εκτιμήσεις από τις οποίες προκύπτει ότι ο φορολογούμενος ενδέχεται να μην ενημερωθεί ταχέως για την παρακράτηση στην οποία προέβη ο υπόχρεος προς παρακράτηση συνεπάγονται ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή η εκτεθείσα από το αιτούν δικαστήριο νομολογιακή λύση κατά την οποία τροποποιείται ο ισχύων κανόνας και η λήξη της προθεσμίας για την υποβολή αίτησης για τη διαπίστωση του αχρεωστήτου μεταφέρεται στην τριακοστή ημέρα από την παρακράτηση.
- 57 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, η αρχή της αποτελεσματικότητας, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία, όταν η αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου υποβάλλεται μετά την παρέλευση 30 ημερών από τη δημοσίευση στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* απόφασης του Δικαστηρίου με την οποία διαπιστώνεται ότι η επίμαχη φορολόγηση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, ορίζει ότι στον φορολογούμενο οφείλονται τόκοι επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού μόνον έως και την τριακοστή ημέρα από την εν λόγω δημοσίευση και δη αποκλείει εντελώς την τοκοφορία όταν η αχρεωστήτη καταβολή έχει γίνει μετά την παρέλευση της τριακοστής ημέρας από την εν λόγω δημοσίευση.
- 58 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, παρέλκει η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα κατά το μέρος που αυτό αφορά την αρχή της ισοδυναμίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 59 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

Η αρχή της αποτελεσματικότητας, σε συνδυασμό με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία, όταν η αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου υποβάλλεται μετά την παρέλευση 30 ημερών από τη δημοσίευση στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* απόφασης του

Δικαστηρίου με την οποία διαπιστώνεται ότι η επίμαχη φορολόγηση αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, ορίζει ότι στον φορολογούμενο οφείλονται τόκοι επί του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού μόνον έως και την τριακοστή ημέρα από την εν λόγω δημοσίευση και δη αποκλείει εντελώς την τοκοφορία όταν η αχρεώστητη καταβολή έχει γίνει μετά την παρέλευση της τριακοστής ημέρας από την εν λόγω δημοσίευση.

(υπογραφές)