



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

8 juni 2023 *

„Prejudiciële verwijzing – Beginsel van loyale samenwerking – Doeltreffendheidsbeginsel – Belasting die een lidstaat in strijd met het Unierecht heeft geheven – Strijdigheid vastgesteld na een arrest van het Hof – Recht op betaling van rente over de te veel betaalde belasting – Nationale regeling die het recht op betaling van rente beperkt tot het tijdvak tot en met 30 dagen na de bekendmaking van het arrest van het Hof in het *Publicatieblad van de Europese Unie*”

In zaak C-322/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 15 maart 2022, ingekomen bij het Hof op 12 mei 2022, in de procedure

E.

tegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

in tegenwoordigheid van:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: M. L. Arastey Sahún, kamerpresident, F. Biltgen en J. Passer (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: T. Ćapeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Pools.

gelet op de opmerkingen van:

- E., vertegenwoordigd door M. Kułagowski en M. Niżnik, radcowie prawni, en K. Trzópek-Piskorz, doradca podatkowy,
- de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, vertegenwoordigd door K. Zygadło, radca prawny,
- de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, vertegenwoordigd door P. Chrupek, radca prawny,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Herrmann en W. Roels als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van Unierechtelijke beginselen, met name het beginsel van loyale samenwerking, het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel, in de context van het recht van particulieren op betaling van rente bij de terugbetaling door een lidstaat van een in strijd met het Unierecht geheven belasting.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen E., een in de Verenigde Staten van Amerika gevestigd beleggingsfonds, en de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur van de belastingdienst Wrocław, Polen; hierna: „directeur”), over een besluit van de Poolse belastingdienst om de betaling van rente over in strijd met het Unierecht te veel geheven belasting te beperken en te weigeren.

Toepasselijke bepalingen

Pools recht

Udpod

- 3 Artikel 3 van de ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (wet op de vennootschapsbelasting) van 15 februari 1992, in de geconsolideerde versie ervan (Dz. U. van 2011, nr. 74, volgnr. 397), zoals gewijzigd (hierna: „udpod”), bepaalt:

„1. Belastingplichtigen die hun statutaire zetel of hun hoofdbestuur op het grondgebied van de Republiek Polen hebben, zijn belastingplichtig over al hun inkomsten, ongeacht waar deze zijn gegenereerd.

[...]

2. Belastingplichtigen die niet hun statutaire zetel of hun hoofdbestuur op het grondgebied van de Republiek Polen hebben, zijn alleen belastingplichtig over de inkomsten die zij op het grondgebied van de Republiek Polen verwerven.

[...]

4 Artikel 22 van de updop bepaalt:

„1. De inkomstenbelasting over inkomsten (opbrengsten) uit dividenden en andere opbrengsten uit een deelneming in de winst van in Polen gevestigde of vanuit Polen beheerde rechtspersonen bedraagt 19 % van de opbrengst, [...].

[...]

5 Artikel 26 van de updop luidt als volgt:

„1. Rechtspersonen, organisatorische eenheden zonder rechtspersoonlijkheid en als ondernemer actieve natuurlijke personen die overeenkomstig [...] artikel 22, lid 1, verschuldigde bedragen uitkeren, zijn als inhoudingsplichtigen gehouden om [...] op de datum van uitkering de forfaitaire inkomstenbelasting over deze uitkeringen in te houden. [...]

[...]

3. De in lid 1 bedoelde inhoudingsplichtigen maken de belastingbedragen uiterlijk op de zevende dag van de maand die volgt op de maand waarin de belasting overeenkomstig [lid 1] is ingehouden, over op de bankrekening van het belastingkantoor dat wordt geleid door de directeur van de belastingdienst die bevoegd is naargelang van de plaats van vestiging van de belastingplichtige [...]. De inhoudingsplichtigen zijn gehouden om aan de belastingplichtigen genoemd in:

- 1) artikel 3, lid 1 – informatie over het bedrag van de ingehouden belasting,
- 2) artikel 3, lid 2, en aan de belastingdienst – informatie over de verrichte uitkeringen en de ingehouden belasting
 - te doen toekomen in de voorgeschreven vorm.

[...]

3a. De inhoudingsplichtigen verstrekken de in lid 3, punt 1, bedoelde informatie uiterlijk op de datum van betaling van het bedrag van de ingehouden belasting en de in lid 3, punt 2, bedoelde informatie uiterlijk aan het einde van de derde maand van het jaar volgend op het belastingjaar waarin de in lid 1 bedoelde uitkeringen zijn verricht, zelfs indien de inhoudingsplichtige in de loop van het belastingjaar de informatie overeenkomstig lid 3b heeft opgesteld en toegezonden.

[...]

Belastingwetboek

- 6 Artikel 8 van de ustawa – Ordynacja podatkowa (wet houdende het belastingwetboek) van 29 augustus 1997, in de geconsolideerde versie ervan (Dz. U. van 2012, volgnr. 749), zoals gewijzigd (hierna: „belastingwetboek”), bepaalt:

„De inhoudingsplichtige is een natuurlijke persoon, een rechtspersoon of een organisatorische eenheid zonder rechtspersoonlijkheid die krachtens de bepalingen van belastingrecht gehouden is om de verschuldigde belasting te berekenen en deze ten aanzien van de belastingplichtige in te houden en binnen de gestelde termijn aan de belastingdienst af te dragen.”

- 7 Artikel 30 van het belastingwetboek luidt:

„1. De inhoudingsplichtige die zijn verplichtingen uit hoofde van artikel 8 niet nakomt, is aansprakelijk voor de niet-gehouden belasting dan wel voor de ingehouden maar niet afgedragen belasting.

[...]

3. De inhoudingsplichtige [...] is met zijn gehele vermogen aansprakelijk voor de in lid 1 [...] bedoelde vorderingen.

[...]”

- 8 Artikel 72 van het belastingwetboek luidt als volgt:

„1. Als te veel betaald wordt beschouwd:

[...]

2) belasting die door de inhoudingsplichtige onverschuldigd is ingehouden of die door de inhoudingsplichtige is ingehouden voor een bedrag dat hoger is dan het verschuldigde bedrag;

[...]”

- 9 Artikel 73 van het belastingwetboek bepaalt:

„1. Het te veel betaalde ontstaat [...] met ingang van de datum van:

[...]

2) inhouding door de inhoudingsplichtige van de onverschuldigde belasting of van de belasting die is ingehouden voor een bedrag dat hoger is dan het verschuldigde bedrag;

[...]”

10 Artikel 74 van het belastingwetboek bepaalt:

„Indien het te veel betaalde het gevolg is van een uitspraak van de Trybunał Konstytucyjny [(grondwettelijk hof, Polen)] of van het Hof van Justitie van de Europese Unie en de belastingschuld van de belastingplichtige [...]:

[...]

2) is vereffend door de inhoudingsplichtige[,] wordt het te veel betaalde door de belastingplichtige omschreven in het verzoek om terugbetaling daarvan [...]

[...]”

11 Artikel 75, lid 1, van het belastingwetboek luidt:

„Indien de belastingplichtige de gegrondheid van de inhouding door de inhoudingsplichtige of het bedrag van de ingehouden belasting betwist, kan hij een verzoek tot vaststelling van te veel betaalde belasting indienen.”

12 Artikel 77 van het belastingwetboek luidt als volgt:

„1. „Het te veel betaalde wordt terugbetaald binnen een termijn van:

[...]

4) 30 dagen na de datum van indiening van het verzoek bedoeld in artikel 74;

[...]”

13 Artikel 78 van het belastingwetboek bepaalt:

„1. Over te veel betaalde belastingbedragen is [...] rente verschuldigd ter hoogte van de vertragingsrente over achterstallige belastingen.

[...]

5. In het geval bedoeld in artikel 77, lid 1, punt 4, is de rente verschuldigd over het tijdvak:

1) vanaf de datum van ontstaan van het te veel betaalde tot op de datum waarop dit bedrag wordt terugbetaald, mits de belastingplichtige een verzoek tot terugbetaling van het te veel betaalde indient binnen 30 dagen na de datum van inwerkingtreding van de uitspraak van de Trybunał Konstytucyjny of de bekendmaking van het dictum van de uitspraak van het Hof van Justitie in het *Publicatieblad van de Europese Unie* of na de datum waarop de normatieve handeling is ingetrokken of in haar geheel of ten dele is gewijzigd;

2) vanaf de datum van ontstaan van het te veel betaalde tot en met de dertigste dag na de datum van inwerkingtreding van de uitspraak van de Trybunał Konstytucyjny of de bekendmaking van het dictum van de uitspraak van het Hof van Justitie in het *Publicatieblad van de Europese Unie* of na de datum waarop de normatieve handeling is ingetrokken of in haar geheel of ten dele is gewijzigd, indien het verzoek tot terugbetaling van het te veel betaalde is

ingediend na het verstrijken van 30 dagen na de datum van inwerkingtreding van de uitspraak van de Trybunał Konstytucyjny of de bekendmaking van het dictum van de uitspraak van het Hof van Justitie in het *Publicatieblad van de Europese Unie* of na de datum waarop die handeling is ingetrokken of in haar geheel of ten dele is gewijzigd.

[...]

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 14 Bij brief van 28 december 2017 aan de Poolse belastingdienst heeft verzoeker in het hoofdgeding verzocht om vaststelling en terugbetaling van de te veel betaalde vennootschapsbelasting over de jaren 2012, 2013 en 2014, alsmede van rente over deze te veel betaalde belasting voor de tijdvakken vanaf de dag waarop die belasting is ingehouden tot de dag waarop deze wordt terugbetaald.
- 15 Verzoeker in het hoofdgeding heeft aangevoerd dat de vaststelling van de betrokken te veel betaalde belasting voortvloeide uit het arrest van 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249; hierna: „arrest Emerging Markets”).
- 16 Bij besluiten van 2 maart 2018 heeft de Poolse belastingdienst het verzoek tot vaststelling en terugbetaling van deze te veel betaalde belasting toegewezen. De terugbetaling vond plaats op 28 maart 2018.
- 17 Bij besluit van 24 april 2018 heeft deze belastingdienst geweigerd om rente over de te veel betaalde bedragen toe te kennen.
- 18 Bij besluit van 6 augustus 2018 heeft de directeur daarentegen het verzoek om betaling van rente over de te veel betaalde bedragen gedeeltelijk toegewezen op grond van artikel 78, lid 5, punt 2, van het belastingwetboek.
- 19 Wat meer in het bijzonder de over de jaren 2012 en 2013 te veel betaalde bedragen betreft, is het verzoek om toekenning van rente toegewezen voor het tijdvak vanaf de dag waarop de belasting werd ingehouden tot de dertigste dag na de bekendmaking van het arrest *Emerging Markets* in het *Publicatieblad van de Europese Unie*, dat wil zeggen tot 10 juli 2014, en is het afgewezen voor het overige. Wat het te veel betaalde bedrag voor het jaar 2014 betreft, werd het verzoek om toekenning van rente volledig afgewezen, aangezien de belasting na die datum was ingehouden.
- 20 Nadat zijn beroep tegen het besluit van 6 augustus 2018 was verworpen door de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen), heeft verzoeker in het hoofdgeding cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen).
- 21 De verwijzende rechter merkt op dat in het geval van bedragen die te veel zijn betaald als gevolg van een na een arrest van het Hof vastgestelde schending van het Unierecht, zich drie feitelijke situaties kunnen voordoen.
- 22 In de eerste situatie is het verzoek tot vaststelling van het te veel betaalde ingediend binnen een termijn van 30 dagen vanaf de bekendmaking van het arrest van het Hof in het *Publicatieblad van de Europese Unie*. In dat geval is rente verschuldigd vanaf de dag waarop het te veel betaalde bedrag is ingehouden tot de dag waarop het wordt terugbetaald.

- 23 In de tweede situatie is dit verzoek ingediend na het verstrijken van deze termijn, terwijl het te veel betaalde vóór het verstrijken van die termijn is ontstaan. In dat geval is rente verschuldigd vanaf de dag van inhouding tot de dertigste dag na de bekendmaking van het arrest van het Hof in het *Publicatieblad van de Europese Unie*. De verwijzende rechter merkt op dat een dergelijke situatie zich in casu heeft voorgedaan met betrekking tot de te veel betaalde bedragen voor de jaren 2012 en 2013.
- 24 In de derde en laatste situatie is dat verzoek ingediend na het verstrijken van voornoemde termijn en is het te veel betaalde ook na het verstrijken van die termijn ontstaan. In dat geval is geen rente verschuldigd. De verwijzende rechter merkt op dat deze situatie zich in casu heeft voorgedaan met betrekking tot het te veel betaalde bedrag voor het jaar 2014.
- 25 De verwijzende rechter wijst erop dat de in punt 23 van het onderhavige arrest beschreven beperking van de rente wordt aanvaard door de Poolse rechters. Wat de in punt 24 van het onderhavige arrest beschreven situatie betreft, is evenwel in de Poolse rechtspraak de opvatting naar voren gebracht dat, hoewel de belastingplichtige op grond van de nationaalrechtelijke bepalingen geen rente kan worden toegekend, deze rente hem niettemin moet worden toegekend op basis van soortgelijke beginselen als die van artikel 78, lid 5, van het belastingwetboek, waarbij de termijn voor indiening van het verzoek tot vaststelling van het te veel betaalde evenwel moet worden berekend vanaf de datum waarop dat te veel betaalde bedrag is ingehouden.
- 26 De verwijzende rechter vraagt zich af of in een situatie als die welke bij hem aan de orde is gesteld, de beperking van het tijdvak waarvoor rente over te veel betaalde bedragen verschuldigd is, waarborgt dat de door de inhouding van onverschuldigde belasting veroorzaakte schade wordt vergoed en dat het uit artikel 4, lid 3, VEU voortvloeiende beginsel van loyale samenwerking ten volle wordt verwezenlijkt.
- 27 De verwijzende rechter merkt ook op dat artikel 78, lid 5, van het belastingwetboek weliswaar voorziet in identieke regels voor de berekening van rente over te veel betaalde bedragen, ongeacht of de betrokken bedragen onverschuldigd zijn gebleken ten gevolge van een arrest van het Hof dan wel ten gevolge van een arrest van de Trybunał Konstytucyjny, maar de gevolgen met betrekking tot het te veel betaalde verschillen naargelang het om een arrest van de ene dan wel de andere rechterlijke instantie gaat. Een arrest van de Trybunał Konstytucyjny waarbij een bepaling van nationaal recht onverenigbaar met de Poolse grondwet wordt verklaard, leidt namelijk ertoe dat deze bepaling haar bindende kracht verliest vanaf de datum van bekendmaking van dat arrest. Het is dus niet mogelijk dat na de publicatie van een dergelijk arrest van de Trybunał Konstytucyjny te veel belasting wordt geheven, hetgeen wel het geval is in de bij de verwijzende rechter aanhangige zaak. In deze context rijst de vraag of de Republiek Polen, ondanks de toepassing van formeel gezien dezelfde beginselen, een gelijke behandeling heeft verzekerd van strikt nationale rechtsmiddelen en rechtsmiddelen ter bescherming van aan het Unierecht ontleende individuele rechten. In dat laatste geval is de termijn voor het indienen van een verzoek tot vaststelling van het te veel betaalde betrekkelijk kort, aangezien de inhoudingsplichtige op grond van artikel 26, lid 3, van de updop gehouden is om de belastingplichtige uiterlijk op de zevende dag van de maand die volgt op de maand waarin de belasting is ingehouden, in kennis te stellen van de ingehouden belasting.

- 28 In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten de in artikel 4, lid 3, [VEU] neergelegde beginselen van doeltreffendheid, loyale samenwerking en gelijkwaardigheid of een ander relevant beginsel van Unierecht zich tegen een nationale bepaling als artikel 78, lid 5, punten 1 en 2, van [het belastingwetboek], waarin is bepaald dat een belastingplichtige geen aanspraak kan maken op rente over te veel betaalde belasting die door een inhoudingsplichtige in strijd met het Unierecht is ingehouden, voor zover deze aanspraak betrekking heeft op een tijdvak na het verstrijken van [de termijn van] 30 dagen vanaf de datum van bekendmaking in het *Publicatieblad [van de Europese Unie]* van het arrest van het [Hof] waarin de onverenigbaarheid van de inhouding van de belasting met het Unierecht is vastgesteld, indien de belastingplichtige het verzoek tot vaststelling van het te veel betaalde na deze termijn heeft ingediend en de bepalingen van nationaal recht betreffende de inhouding van de belasting ondanks het arrest [Emerging Markets] nog steeds onverenigbaar zijn met het Unierecht?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 29 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid, gelezen in samenhang met het beginsel van loyale samenwerking, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke, wanneer een verzoek tot terugbetaling van te veel betaalde belasting later wordt ingediend dan 30 dagen na de bekendmaking, in het *Publicatieblad van de Europese Unie*, van een arrest van het Hof naar aanleiding waarvan is vastgesteld dat de betrokken belasting in strijd is met het Unierecht, aan de betrokken belastingplichtige alleen rente over het te veel betaalde is verschuldigd tot de dertigste dag na die bekendmaking, of zelfs geen enkele rente is verschuldigd ingeval het te veel betaalde bij de belastingplichtige is ontstaan na die dertigste dag.
- 30 Volgens vaste rechtspraak zijn de lidstaten krachtens het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking gehouden om de onwettige gevolgen van een schending van het Unierecht ongedaan te maken en te voorzien in procedureregels voor vorderingen die worden ingediend ter bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontnemen, die niet ongunstiger zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen (gelijkwaardigheidsbeginsel) en die de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidbeginsel) (arrest van 14 oktober 2020, *Valoris*, C-677/19, EU:C:2020:825, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Het is eveneens vaste rechtspraak dat iedere justitiabele aan wie een nationale autoriteit in strijd met het Unierecht de betaling van belastingen, rechten of andere heffingen heeft opgelegd, krachtens het Unierecht niet alleen het recht heeft om van die lidstaat de terugbetaling van de ten onrechte geïnde geldsom te verkrijgen, maar ook de betaling van rente ter compensatie van het niet-beschikbaar zijn van die geldsom (arrest van 28 april 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a.*, C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punten 51 en 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 32 Dergelijke rechten op de terugbetaling van geldsommen waarvan een lidstaat de betaling in strijd met het Unierecht aan een justitiabele heeft opgelegd en op de betaling van rente over die geldsommen, vormen de uitdrukking van een algemeen beginsel van teruggave van hetgeen

onverschuldigd is betaald (arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 33 De omstandigheid dat een nationale autoriteit „in strijd met het Unierecht” de betaling van een belasting, recht of andere heffing heeft opgelegd, vormt de grondslag en rechtvaardiging voor deze rechten (zie in die zin arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punt 60).
- 34 Een dergelijke schending van het Unierecht kan betrekking hebben op elke regel van het Unierecht, ongeacht of het gaat om een bepaling van primair recht, van afgeleid recht, of om een algemeen Unierechtelijk beginsel (arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 Wat de aard van deze schending betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de door de justitiabelen aan het Unierecht ontleende rechten op terugbetaling van de onverschuldigde betaling en op rentebetaling de uitdrukking vormen van een algemeen beginsel waarvan de toepassing niet beperkt is tot bepaalde schendingen van het Unierecht of uitgesloten is in geval van andere schendingen van dat recht (arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punt 62).
- 36 Hieruit volgt dat deze rechten niet alleen kunnen worden ingeroepen wanneer een nationale autoriteit een justitiabele de betaling van een geldsom heeft opgelegd op grond van een handeling van de Unie die onrechtmatig blijkt te zijn, maar ook in andere gevallen, zoals met name wanneer de betaling is opgelegd op grond van een nationale regeling die in strijd is met een bepaling van primair of afgeleid Unierecht, of wanneer een nationale autoriteit die betaling heeft opgelegd door een handeling van de Unie of een nationale regeling ter uitvoering of omzetting van een dergelijke handeling toe te passen op een wijze die onjuist is uit het oogpunt van het Unierecht (zie in die zin arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punten 63 en 64 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 37 Hieruit volgt dat de Unierechtelijke beginselen die betrekking hebben op het recht van justitiabelen om de terugbetaling te verkrijgen van geldsommen waarvan een lidstaat hun de betaling heeft opgelegd in strijd met het Unierecht, en op het recht om de betaling van rente over die geldsommen te bekomen, aldus moeten worden uitgelegd dat zij in het algemeen – en ongeacht de wijze waarop die rechten in een concreet geval moeten worden uitgeoefend – van toepassing zijn wanneer uit een beslissing van het Hof of van een nationale rechterlijke instantie volgt dat een nationale autoriteit de betaling van een aan de bron ingehouden belasting heeft opgelegd op grond van ofwel een onjuiste uitlegging van het Unierecht, ofwel een onjuiste toepassing van dat recht (zie in die zin arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punt 69).
- 38 Het in punt 31 van het onderhavige arrest bedoelde recht op rentebetaling dient – zoals volgt uit de in dat punt aangehaalde rechtspraak – ter compensatie van het feit dat de betrokken geldsom ten onrechte niet-beschikbaar is geweest voor de justitiabele. Deze compensatie kan naargelang van het geval geschieden volgens de regels die zijn vastgesteld in de toepasselijke Unieregeling of – bij gebreke van een dergelijke regeling – volgens de regels die op grond van het nationale recht

van toepassing zijn (zie in die zin arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punten 70 en 71).

- 39 Bij gebreke van een Unieregeling inzake verzoeken aan lidstaten om terugbetaling van belasting, en meer in het bijzonder inzake de betaling van vertragingsrente over ten onrechte geheven belasting, is het een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat om de regels vast te stellen voor de betaling van dergelijke rente in geval van terugbetaling van in strijd met het Unierecht geïnde geldsommen. Zoals blijkt uit punt 30 van het onderhavige arrest, mogen deze regels, ten eerste, overeenkomstig het gelijkwaardigheidsbeginsel, niet minder gunstig zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen krachtens nationaal recht gelden, en ten tweede, overeenkomstig het doeltreffendheidsbeginsel, de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken.
- 40 In het bijzonder mogen die regels inzake rentebetaling er niet toe leiden dat de justitiabele een passende vergoeding voor het door hem geleden verlies wordt ontzegd, wat onder meer veronderstelt dat de aan hem betaalde rente betrekking heeft op de gehele periode van de datum waarop hij de geldsom in kwestie heeft betaald tot de datum waarop deze geldsom aan hem wordt terugbetaald (zie in die zin arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punt 75 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 Hieruit volgt dat het Unierecht zich verzet tegen een wettelijke regeling die niet aan dit vereiste voldoet en bijgevolg de daadwerkelijke uitoefening van de door het Unierecht gewaarborgde rechten op terugbetaling en rentebetaling niet mogelijk maakt (arrest van 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a., C-415/20, C-419/20 en C-427/20, EU:C:2022:306, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 In casu voorziet artikel 78, lid 5, van het belastingwetboek in beginsel in de betaling van rente over het te veel betaalde bedrag tot de datum waarop dat bedrag wordt terugbetaald, en voldoet het aldus op het eerste gezicht aan het Unierechtelijke vereiste dat onverschuldigd betaalde bedragen worden terugbetaald.
- 43 Deze bepaling en de uitlegging die de Poolse belastingdienst daaraan geeft, hebben echter tot gevolg dat wanneer het verzoek om terugbetaling later wordt ingediend dan 30 dagen na de bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van het arrest van het Hof naar aanleiding waarvan is vastgesteld dat de betrokken belasting in strijd is met het Unierecht, het recht op rente in de tijd wordt beperkt of, in voorkomend geval, geheel wordt uitgesloten.
- 44 De beperking in de tijd van het recht op rente, die rechtstreeks voortvloeit uit de bewoordingen van artikel 78, lid 5, van het belastingwetboek, is – zoals de verwijzende rechter in wezen opmerkt (zie punt 23 van het onderhavige arrest) – van toepassing wanneer het te veel betaalde ontstaat vóór het verstrijken van de termijn van 30 dagen na de bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van het arrest van het Hof naar aanleiding waarvan is vastgesteld dat de betrokken belasting in strijd is met het Unierecht, maar het verzoek om terugbetaling na die datum wordt ingediend. De reden die de Poolse regering ter rechtvaardiging van deze beperking aanvoert, is het streven om te voorkomen dat belastingplichtigen hun vorderingen tot terugbetaling van te veel betaalde bedragen uitstellen om hogere rentebedragen te ontvangen.

- 45 Wat de volledige uitsluiting van het recht op rente betreft, volgt uit de uitlegging die de Poolse belastingdienst aan artikel 78, lid 5, van het belastingwetboek geeft dat – zoals de verwijzende rechter in wezen opmerkt (zie punt 24 van het onderhavige arrest) – dit gebeurt wanneer het te veel betaalde ontstaat na de termijn van 30 dagen na de bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van het arrest van het Hof naar aanleiding waarvan is vastgesteld dat de betrokken belasting in strijd is met het Unierecht. De reden die de directeur ter rechtvaardiging van deze beperking aanvoert is dat de belastingplichtige zich met een beroep op het arrest van het Hof ertegen kan verzetten dat een onverschuldigd bedrag wordt geïnd.
- 46 In deze context moet worden onderzocht of en in hoeverre dit mechanisme van beperking en, voorkomend geval, uitsluiting van het recht op rente in strijd is met het Unierechtelijke vereiste dat is uiteengezet in de rechtspraak zoals aangehaald in de punten 31 tot en met 41 van het onderhavige arrest en volgens hetwelk de belastingplichtige bij wie in strijd met het Unierecht te veel belasting is geïnd, niet alleen recht heeft op terugbetaling van het te veel betaalde bedrag door de betrokken lidstaat, maar ook op betaling door die lidstaat van rente over dat bedrag, berekend tot aan de datum van terugbetaling.
- 47 In dit verband moet worden opgemerkt dat verzoeken tot terugbetaling van te veel betaalde bedragen en tot betaling van rente over deze bedragen onderworpen zijn aan de nationale procesregels, die van de verzoeker kunnen verlangen dat hij redelijke inspanningen verricht om schade te voorkomen of de omvang ervan te beperken (zie in die zin arrest van 8 maart 2001, *Metallgesellschaft e.a.*, C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134, punt 102). Zoals in punt 39 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, neemt dit echter niet weg dat deze regels in overeenstemming moeten zijn met het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.
- 48 Om te beginnen moet worden onderzocht of de nationale regeling het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigt.
- 49 Wat in de eerste plaats de toetsing aan dat beginsel van het mechanisme betreft waarbij het recht op rente in de tijd wordt beperkt, moet worden opgemerkt dat – gesteld al dat de indiening van een verzoek om terugbetaling binnen 30 dagen na de bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van het arrest van het Hof naar aanleiding waarvan is vastgesteld dat de betrokken belasting in strijd is met het Unierecht, kan worden beschouwd als een redelijkerwijs te verwachten inspanning van een belastingplichtige die heeft deelgenomen aan het geding in het kader waarvan dat arrest van het Hof is geweest – van elke andere belastingplichtige die geen partij was bij dat geding en dus niet binnen een zo korte termijn op de hoogte kan zijn gesteld van de uitspraak van het arrest van het Hof, redelijkerwijs niet kan worden verlangd dat hij zijn verzoek binnen die termijn indient. Deze laatste belastingplichtige kan, zonder nalatig te zijn geweest, pas enige tijd na het verstrijken van de termijn van 30 dagen na die bekendmaking kennisnemen van het feit dat de hem opgelegde belasting in strijd was met het Unierecht.
- 50 Bovendien kan zelfs van een belastingplichtige die partij was in het geding dat tot dat arrest heeft geleid en die daar in beginsel van op de hoogte zal zijn op de dag waarop het wordt uitgesproken, niet altijd redelijkerwijs worden verwacht dat hij binnen 30 dagen na de bekendmaking van dit arrest in het *Publicatieblad van de Europese Unie* een verzoek om terugbetaling indient.
- 51 Wanneer de vaststelling van de strijdigheid van de betrokken belasting met het Unierecht afhangt van de uitkomst van verificaties die het Hof in zijn arrest de verwijzende rechter heeft verzocht te verrichten, kan immers een periode van aanzienlijk meer dan 30 dagen verstrijken alvorens vast komt te staan dat de betrokken belasting op basis van de in het arrest van het Hof uiteengezette

overwegingen in strijd is met het Unierecht. Dit geldt des te meer wanneer de verwijzende rechter bij de uitvoering van het arrest van het Hof niet zelf de gevraagde verificaties verricht, maar de belastingdienst dit laat doen.

- 52 Wat in de tweede plaats de toetsing aan het doeltreffendheidsbeginsel van het mechanisme betreft waarbij het recht op rente over het te veel betaalde volledig wordt uitgesloten wanneer dit te veel betaalde ontstaat na het verstrijken van de termijn van 30 dagen na de bekendmaking van het arrest van het Hof *in het Publicatieblad van de Europese Unie*, moet worden opgemerkt dat de omstandigheid dat uit een arrest van het Hof blijkt dat een door een lidstaat geheven belasting in strijd is met het Unierecht, niet betekent dat een belastingplichtige daadwerkelijk kan voorkomen dat de betrokken belasting wordt betaald. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft opgemerkt, kan immers niet worden uitgesloten dat een belasting nog steeds wordt ingehouden in strijd met het Unierecht na de uitspraak en de bekendmaking van een dergelijk arrest in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.
- 53 Ook dit kan des te meer het geval zijn wanneer de vaststelling dat de betrokken belasting in strijd is met het Unierecht afhangt van de uitkomst van beoordelingen en verificaties die het Hof in zijn arrest de verwijzende rechter verzoekt te verrichten en die de verwijzende rechter vervolgens de belastingdienst laat verrichten.
- 54 Voor de belastingplichtige is het nog moeilijker om betaling van de belasting te voorkomen wanneer die betaling – zoals in casu – wordt verricht door een derde inhoudingsplichtige die persoonlijk aansprakelijk is voor het inhouden van de belasting en voor de betaling ervan aan de schatkist, en wanneer deze inhoudingsplichtige de belastingplichtige pas achteraf in kennis stelt van de verrichte inhouding, nadat enige tijd is verstreken. In dit verband is irrelevant dat deze inhoudingsplichtige zich eventueel zelf tegen de betaling had kunnen proberen te verzetten.
- 55 Met betrekking tot de overweging in het vorige punt dat er enige tijd zal zijn verstreken alvorens de belastingplichtige door de inhoudingsplichtige is geïnformeerd, moet worden benadrukt dat, gesteld dat in casu een tijdsverloop van toepassing is van maximaal een maand en zeven dagen vanaf de inhouding van de betrokken belasting en niet – zoals verzoeker in het hoofdgeding in zijn schriftelijke opmerkingen stelt met een beroep op artikel 26, lid 3a, van de updog voor zover het ziet op lid 3, punt 2, van dat artikel – een periode die loopt tot het einde van de derde maand van het jaar volgend op dat van de uitkering, hetgeen de verwijzende rechter in voorkomend geval dient na te gaan, het duidelijk is dat deze vertraging van een maand en zeven dagen ertoe kan leiden dat de belastingplichtige pas na het verstrijken van de in artikel 78, lid 5, van het belastingwetboek gestelde termijn van de inhouding in kennis wordt gesteld.
- 56 Terloops dient hieraan te worden toegevoegd dat de voorgaande overwegingen, waaruit blijkt dat de belastingplichtige mogelijk niet op korte termijn in kennis wordt gesteld van de door de inhoudingsplichtige verrichte inhouding, impliceren dat de in de rechtspraak ontwikkelde oplossing waarnaar de verwijzende rechter verwijst en die erin bestaat de bestaande regel te wijzigen door het verstrijken van de termijn voor het indienen van een verzoek tot vaststelling van het te veel betaalde uit te stellen tot de dertigste dag na de inhouding, niet kan worden geacht in overeenstemming te zijn met het doeltreffendheidsbeginsel.
- 57 Gelet op voorgaande overwegingen moet het doeltreffendheidsbeginsel, gelezen in samenhang met het beginsel van loyale samenwerking, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke, wanneer een verzoek tot terugbetaling van te veel betaalde belasting later wordt ingediend dan 30 dagen na de bekendmaking, in het *Publicatieblad van de*

Europese Unie, van een arrest van het Hof naar aanleiding waarvan is vastgesteld dat de betrokken belasting in strijd is met het Unierecht, aan de betrokken belastingplichtige alleen rente over het te veel betaalde is verschuldigd tot de dertigste dag na die bekendmaking, of zelfs geen enkele rente is verschuldigd ingeval het te veel betaalde bij de belastingplichtige is ontstaan na die dertigste dag.

- 58 Gelet op deze overwegingen hoeft de prejudiciële vraag niet te worden beantwoord voor zover zij betrekking heeft op het gelijkwaardigheidsbeginsel.

Kosten

- 59 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Het doeltreffendheidsbeginsel, gelezen in samenhang met het beginsel van loyale samenwerking, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke, wanneer een verzoek tot terugbetaling van te veel betaalde belasting later wordt ingediend dan 30 dagen na de bekendmaking, in het *Publicatieblad van de Europese Unie*, van een arrest van het Hof naar aanleiding waarvan is vastgesteld dat de betrokken belasting in strijd is met het Unierecht, aan de betrokken belastingplichtige alleen rente over het te veel betaalde is verschuldigd tot de dertigste dag na die bekendmaking, of zelfs geen enkele rente is verschuldigd ingeval het te veel betaalde bij de belastingplichtige is ontstaan na die dertigste dag.

ondertekeningen