ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 20ής Δεκεμβρίου 2017*

[Κείμενο διορθωμένο με διάταξη της 30ής Ιανουαρίου 2018]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Απαλλαγές – Φόροι εισπραχθέντες κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης – Εμπόδια για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ – Άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ – Αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της καλόπιστης συνεργασίας – Δικαιώματα υπέρ των ιδιωτών – Συμπλήρωση της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής υποχρεώσεως – Αποτελέσματα αποφάσεως του Δικαστηρίου – Αρχή της ασφάλειας δικαίου»

Στην υπόθεση C-500/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία), με απόφαση της 19ης Μαΐου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Σεπτεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Caterpillar Financial Services sp. z o.o.

παρισταμένου του:

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas, C. Toader (εισηγήτρια), A. Prechal και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: K. Malacek

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 23ης Οκτωβρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

– [όπως διορθώθηκε με διάταξη της 30ής Ιανουαρίου 2018] η Caterpillar Financial Services sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από την M. Szafarowska, doradca podatkowy, και τον M. Sobońska, adwokat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

– [όπως διορθώθηκε με διάταξη της 30ής Ιανουαρίου 2018] ο Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, εκπροσωπούμενος από τους J. Kaute, radca prawny, και B. Kołodziej,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις K. Herrmann και M. Owsiany-Hornung καθώς και από τον R. Lyal,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας, η οποία καθιερώνεται με το άρθρο 4 παράγραφος 3, ΣΕΕ, καθώς και των αρχών της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Caterpillar Financial Services sp. z o.o. (στο εξής: Caterpillar) και του Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (προϊστάμενος της φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας, Πολωνία) (στο εξής: προϊστάμενος της φορολογικής αρχής), σχετικά με την άρνηση του τελευταίου να δεχθεί το αίτημα της Caterpillar περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προέκυψε από φορολογική χρήση μη σύμφωνη προς το δίκαιο της Ένωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων», του τίτλου IX «Απαλλαγές» της οδηγίας αυτής, προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνονται οι συναφείς με αυτές παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από τους ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες».

Το πολωνικό δίκαιο

4 Ο ustawa ordynacja podatkowa (νόμος περί του φορολογικού κώδικα), της 29ης Αυγούστου 1997 (Dz. U. του 1997, αριθ. 137, σημείο 926, στο εξής: φορολογικός κώδικας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει, στο άρθρο 70, τα εξής:

«1. Η φορολογική υποχρέωση παραγράφεται με τη συμπλήρωση πέντε ετών από τη λήξη του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου κατέστη ληξιπρόθεσμη.

[…]

6. Η προθεσμία παραγραφής της φορολογικής υποχρεώσεως δεν αρχίζει –και, αν έχει ήδη αρχίσει, αναστέλλεται– όταν επέλθουν τα ακόλουθα γεγονότα:

[…]

2) άσκηση προσφυγής ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου κατά αποφάσεως που αφορά τέτοια υποχρέωση·

[…]»

5 Το άρθρο 72, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Ως αχρεωστήτως καταβληθέν νοείται το ποσό φόρου:

1) που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως ή χωρίς νόμιμη αιτία·

[…]»

6 Το άρθρο 74, σημείο 1, του κώδικα αυτού έχει ως εξής:

«Εάν από απόφαση του Trybunał Konstytucyjny [Συνταγματικό Δικαστήριο, Πολωνία] ή του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι ποσό έχει καταβληθεί αχρεωστήτως και εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο, του οποίου η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τρόπο που προβλέπει το άρθρο 21, παράγραφος 1, σημείο 1 […], έχει υποβάλει μία από τις δηλώσεις φόρου που ορίζει το άρθρο 73, παράγραφος 2, ή άλλη δήλωση φόρου, από την οποία προκύπτει το ύψος της φορολογικής υποχρεώσεως, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο υπολογίζει το ύψος του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού με την αίτηση επιστροφής του ποσού αυτού και συνυποβάλλει διορθωτική δήλωση φόρου.»

7 Το άρθρο 75, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο αμφισβητεί την εγκυρότητα της εισπράξεως από τον καταβαλόντα ή το ποσό του εισπραχθέντος φόρου, μπορεί να υποβάλει αίτηση ζητώντας να διαπιστωθεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό.»

8 Κατά το άρθρο 77, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα:

«Το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό πρέπει να επιστραφεί εντός της ακόλουθης προθεσμίας:

[…]

2) εντός 30 ημερών από την έκδοση της αποφάσεως περί διαπιστώσεως της αχρεώστητης καταβολής ή περί καθορισμού του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού·[…]

4) εντός 30 ημερών από την υποβολή της αιτήσεως που προβλέπει το άρθρο 74·

[…]»

9 Το άρθρο 79, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα προέβλεπε τα εξής:

«Το δικαίωμα υποβολής αιτήσεως για τη βεβαίωση αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού αποσβέννυται με τη συμπλήρωση της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής υποχρεώσεως, εκτός αν η φορολογική νομοθεσία προβλέπει διαφορετική διαδικασία επιστροφής του φόρου.»

10 Το άρθρο 80, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού έχει ως εξής:

«Το δικαίωμα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου αποσβέννυται με την πάροδο πέντε ετών από τη λήξη του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου η απαίτηση επιστροφής κατέστη ληξιπρόθεσμη.»

11 Το άρθρο 81, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη αντίθετων διατάξεων, οι υποκείμενοι στον φόρο, οι καταβαλόντες και οι εισπράξαντες τον φόρο μπορούν να προβούν σε διόρθωση προηγουμένως υποβληθείσας δηλώσεως.»

12 Το άρθρο 240, παράγραφος 1, σημείο 1, του ιδίου κώδικα ορίζει τα εξής:

«Μετά την έκδοση οριστικής αποφάσεως, η διαδικασία επαναλαμβάνεται εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

[…]

11) απόφαση εκδοθείσα από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επηρεάζει το περιεχόμενο της εκδοθείσας αποφάσεως.»

13 Το άρθρο 79, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2016, προβλέπει τα εξής:

«Το δικαίωμα υποβολής αιτήσεως για τη βεβαίωση αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού και αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού αποσβέννυται με τη συμπλήρωση της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής υποχρεώσεως, εκτός αν η φορολογική νομοθεσία προβλέπει διαφορετική διαδικασία επιστροφής του φόρου.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

14 Η Caterpillar, εταιρία του πολωνικού δικαίου η οποία, ως εκμισθώτρια, συνάπτει συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, παρέχει στους μισθωτές τη δυνατότητα παροχής ασφαλιστικής καλύψεως του αντικειμένου της χρηματοδοτικής μισθώσεως.

15 Μετά την εκδήλωση, εκ μέρους των μισθωτών, της επιθυμίας να κάνουν χρήση της δυνατότητας αυτής, η Caterpillar συνάπτει τις συμβάσεις ασφαλίσεως με ασφαλιστική εταιρία και αναλαμβάνει τα έξοδα που συνδέονται με τη σύναψη των συμβάσεων αυτών, αλλά χρεώνει, χωρίς πρόσθετη επιβάρυνση, το κόστος των ασφαλίστρων στους μισθωτές. Στα τιμολόγια που εξέδιδε η Caterpillar προς τους μισθωτές, τα ασφάλιστρα αυτά απαλλάσσονταν του ΦΠΑ.

16 Κατόπιν αποφάσεως του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία), της 8ης Νοεμβρίου 2010, με την οποία κρίθηκε ότι επιχειρηματίας που παρέχει υπηρεσίες χρηματοδοτικής μισθώσεως πρέπει να συνυπολογίζει, στη βάση υπολογισμού του φόρου για τις υπηρεσίες αυτές, το κόστος ασφαλιστικής καλύψεως του αντικειμένου της χρηματοδοτικής μισθώσεως, και ενημερωτικού σημειώματος του Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (προϊστάμενος της υπηρεσίας φορολογικών ελέγχων, Πολωνία) με το οποίο γνωστοποιήθηκε στην Caterpillar ότι επίκειται φορολογικός έλεγχος για την περίοδο μεταξύ των μηνών Δεκεμβρίου 2005 και Δεκεμβρίου 2006, η Caterpillar υπέβαλε διορθωμένα τιμολόγια, στα οποία αναφέρονταν τα ποσά των ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρους, προσαυξημένα με τόκους, και εξόφλησε, στις 30 Δεκεμβρίου 2010, τον ΦΠΑ που βάρυνε τα αντίστοιχα ασφάλιστρα.

17 Μετά την έκδοση της αποφάσεως της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), κατόπιν της υποβολής στο Δικαστήριο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως από το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), στο πλαίσιο διαφοράς σχετικής με την άρνηση της πολωνικής φορολογικής αρχής να απαλλάξει από τον ΦΠΑ την πράξη παροχής ασφαλιστικής καλύψεως του αντικειμένου της χρηματοδοτικής μισθώσεως, η Caterpillar ζήτησε, στις 11 Μαρτίου 2013, από τον Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie (προϊστάμενος της δεύτερης φορολογικής υπηρεσίας της περιφέρειας της Μαζοβίας στη Βαρσοβία, Πολωνία) την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ για την περίοδο μεταξύ των μηνών Δεκεμβρίου 2005 και Δεκεμβρίου 2011.

18 Ο προϊστάμενος της δεύτερης φορολογικής υπηρεσίας της περιφέρειας της Μαζοβίας στη Βαρσοβία αρνήθηκε, με απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, να προβεί στην κίνηση διαδικασίας περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ που αφορούσε ορισμένους μήνες της περιόδου μεταξύ των μηνών Δεκεμβρίου 2005 και Νοεμβρίου 2007, επικαλούμενος τη συμπλήρωση της προθεσμίας παραγραφής που προβλέπεται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα. Αντιθέτως, προέβη στην επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ για την περίοδο μεταξύ των μηνών Δεκεμβρίου 2007 και Δεκεμβρίου 2011.

19 Ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, ενώπιον του οποίου υποβλήθηκε ένσταση κατά της αποφάσεως του προϊστάμενου της δεύτερης φορολογικής υπηρεσίας της περιφέρειας της Μαζοβίας στη Βαρσοβία, επιβεβαίωσε την απόφαση του τελευταίου. Στο σκεπτικό της αποφάσεώς του, ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής ανέφερε ότι η προθεσμία παραγραφής της οφειλής ΦΠΑ για τις περιόδους που αφορούσε η αίτηση της Caterpillar περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ είχε συμπληρωθεί στις 31 Δεκεμβρίου 2011 (ως προς τους μήνες Δεκέμβριο του 2005 και Φεβρουάριο του 2006 τους οποίους αφορούσε η αίτηση) και στις 31 Δεκεμβρίου 2012 (ως προς τους μήνες Ιανουάριο και Νοέμβριο του 2007 τους οποίους αφορούσε η αίτηση).

20 Με δικόγραφο προσφυγής που κατέθεσε κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας της Βαρσοβίας, Πολωνία), η Caterpillar επικαλέστηκε, κατ' ουσίαν, εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 74 του φορολογικού κώδικα, του άρθρου 9 του πολωνικού Συντάγματος και του άρθρου 4 παράγραφος 3, ΣΕΕ.

21 Με απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2014, το δικαστήριο αυτό ακύρωσε την απόφαση του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής με το σκεπτικό ότι οι φορολογικές αρχές έπρεπε να εκδώσουν όχι απόφαση περί μη κινήσεως της διαδικασίας αλλά απόφαση περί αρνήσεως επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ. Επί της ουσίας, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας της Βαρσοβίας) έκρινε ότι η Caterpillar δεν δικαιούτο να ζητήσει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ βάσει του άρθρου 74 του φορολογικού κώδικα, μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής υποχρεώσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 70, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε επίσης ότι η εν λόγω προθεσμία παραγραφής δεν αντιβαίνει στην αρχή της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης.

22 Τόσο η Caterpillar όσο και ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής άσκησαν αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο).

23 Κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, η πενταετής προθεσμία παραγραφής που ορίζει το άρθρο 70, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 79, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού, για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ δεν μπορεί, υπό το πρίσμα της πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου, να θεωρηθεί, καταρχήν, ως αντίθετη προς την αρχή της αποτελεσματικότητας.

24 Ωστόσο, κατά το αιτούν δικαστήριο, το πολωνικό δίκαιο δεν προβλέπει νομική βάση παρέχουσα σε ιδιώτη, ο οποίος εμπιστεύθηκε τα κρατικά όργανα προκειμένου να θεωρήσει ότι οφείλεται φόρος, τη δυνατότητα να ανακτήσει τον φόρο αυτόν, ο οποίος εισπράχθηκε κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης από τις φορολογικές αρχές, μετά τη συμπλήρωση της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος υποβολής τέτοιας αιτήσεως επιστροφής.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο διοικητικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αποκλείουν οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της καλόπιστης συνεργασίας και της ισοδυναμίας που κατοχυρώνονται με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ ή οποιαδήποτε άλλη σχετική αρχή του δικαίου της Ένωσης, λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας στην οποία προέβη το Δικαστήριο με την απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing [(C-224/11, EU:C:2013:15)], όσον αφορά τον τομέα του ΦΠΑ, εθνικές διατάξεις ή εθνική πρακτική που καθιστούν αδύνατη την επιστροφή ποσού αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ που εισπράχθηκε κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει τα δικαιώματά του μόνο μετά τη συμπλήρωση της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής οφειλής, λόγω της συμπεριφοράς των εθνικών αρχών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

26 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί κατά πόσον οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, ερμηνευόμενες υπό το πρίσμα του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει την απόρριψη αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, όταν η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί από τον υποκείμενο στον φόρο μετά τη συμπλήρωση πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, μολονότι το Δικαστήριο έκρινε, μετά τη συμπλήρωση της εν λόγω προθεσμίας, ότι δεν υφίστατο οφειλή όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ που αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω αιτήσεως επιστροφής.

27 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το ερώτημα αυτό υποβλήθηκε υπό το πρίσμα περιστάσεων, όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, κατά τις οποίες υποκείμενος στον φόρο υποστηρίζει ότι κατέβαλε το επίδικο αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επειδή ακριβώς έλαβε υπόψη τη νομολογία που είχε αναπτύξει το αιτούν δικαστήριο, πριν από την έκδοση της αποφάσεως της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), και την προοπτική διενέργειας επικείμενου ελέγχου εκ μέρους της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

28 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι απόκειται σε έκαστο των κρατών μελών, ιδίως δυνάμει της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας η οποία αποτυπώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, ΣΕΕ, να εξασφαλίζει, εντός του εδάφους του, την εφαρμογή και την τήρηση του δικαίου της Ένωσης και ότι, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ, τα κράτη μέλη λαμβάνουν κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο ικανό να εξασφαλίζει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις Συνθήκες ή προκύπτουν από πράξεις των θεσμικών οργάνων της Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, σκέψη 47).

29 Με την απόφασή του της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, αποφάνθηκε ότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν, βάσει των ειδικών περιστάσεων της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, η υπηρεσία που συνίσταται στην ασφάλιση του αντικειμένου της χρηματοδοτικής μισθώσεως και η υπηρεσία που συνίσταται στη χρηματοδοτική μίσθωση συνδέονταν μεταξύ τους σε σημείο που να πρέπει να θεωρηθούν ως ενιαία παροχή ή αν, αντιθέτως, συνιστούσαν

ανεξάρτητες μεταξύ τους παροχές. Σε περίπτωση που αυτές οι παρεχόμενες υπηρεσίες θεωρηθούν αυτοτελείς, το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας το άρθρο 28 και το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, αποφάνθηκε ότι, στην περίπτωση που ο εκμισθωτής της χρηματοδοτικής μισθώσεως ασφαλίζει ο ίδιος το αντικείμενο αυτής και χρεώνει το ακριβές κόστος της ασφαλίσεως στον μισθωτή, μια τέτοια πράξη συνιστά, υπό περιστάσεις όπως αυτές της εν λόγω υποθέσεως, πράξη απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ.

30 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, κατόπιν της εκδόσεως αυτής της αποφάσεως του Δικαστηρίου, η πολωνική φορολογική διοίκηση αρνήθηκε να κινήσει διαδικασία για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ για την περίοδο μεταξύ των μηνών Δεκεμβρίου 2005 και Νοεμβρίου 2007, με την αιτιολογία ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής, που προβλέπει το άρθρο 70, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα, είχε συμπληρωθεί. Μολονότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης αμφισβητεί τη δυνατότητα εφαρμογής αυτής της προθεσμίας παραγραφής στις αιτήσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η εν λόγω προβλεπόμενη στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα προθεσμία πρέπει, κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 79, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού και, κατά συνέπεια, να εφαρμόζεται επί των εν λόγω αιτήσεων επιστροφής.

31 Όσον αφορά, πρώτον, τις συνέπειες αποφάσεως εκδοθείσας επί προδικαστικής παραπομπής, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία που δίδει το Δικαστήριο σε κανόνα του δικαίου της Ένωσης, στο πλαίσιο της ασκήσεως της αρμοδιότητας που του παρέχει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, διαφωτίζει και διευκρινίζει την έννοια και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται αφότου τέθηκε σε ισχύ. Επομένως, ο κατ' αυτόν τον τρόπο ερμηνευθείς κανόνας μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν και διαμορφώθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν κατά τα λοιπά οι προϋποθέσεις υποβολής στην κρίση των αρμοδίων δικαστηρίων σχετικής με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα διαφοράς (απόφαση της 14ης Απριλίου 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Συγκεκριμένα, μόνον όλως κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της εγγενούς στην έννομη τάξη της Ένωσης γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας επικλήσεως διατάξεως την οποία έχει ερμηνεύσει (απόφαση της 14ης Απριλίου 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Δικαστήριο δεν περιόρισε τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15).

34 Κατά συνέπεια, οι διατάξεις που ερμηνεύτηκαν από το Δικαστήριο με την εν λόγω απόφαση πρέπει, καταρχήν, να νοούνται και να εφαρμόζονται σύμφωνα με αυτή την ερμηνεία από της θέσεώς τους σε ισχύ.

35 Δεύτερον, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα για επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες βάσει των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Το κράτος μέλος οφείλει, συνεπώς, καταρχήν να επιστρέψει τους εισπραχθέντες κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης φόρους (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ., C-398/09, EU:C:2011:540, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως επισημάνει ότι το πρόβλημα της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών φορολογικών επιβαρύνσεων επιλύεται με διαφορετικούς τρόπους στα κράτη μέλη, ακόμη δε και εντός του ιδίου κράτους, ανάλογα με τα διάφορα είδη των επίμαχων φόρων και επιβαρύνσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι αμφισβητήσεις ή οι αιτήσεις αυτού του είδους

υπόκεινται κατά νόμο σε τυπικές προϋποθέσεις και προθεσμίες τόσο ως προς τις διοικητικές ενστάσεις που απευθύνονται στις φορολογικές αρχές όσο και ως προς τις ένδικες προσφυγές. Σε άλλες περιπτώσεις, τα ένδικα βοηθήματα περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών επιβαρύνσεων πρέπει να ασκούνται ενώπιον των τακτικών δικαστηρίων, ιδίως υπό μορφή αγωγών αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων, τα δε ένδικα αυτά βοηθήματα μπορούν να ασκηθούν εντός μικρότερης ή μεγαλύτερης προθεσμίας, σε ορισμένες δε περιπτώσεις εντός του χρόνου παραγραφής του κοινού δικαίου (απόφαση της 17ης Ιουνίου 2004, Recheio – Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Συνεπώς, ελλείψει εναρμονισμένων κανόνων περί της επιστροφής φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβλήθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη διατηρούν το δικαίωμα να εφαρμόζουν τους δικονομικούς κανόνες που περιέχονται στην εσωτερική τους έννομη τάξη, και μεταξύ άλλων εκείνους περί των αποκλειστικών προθεσμιών, με την επιφύλαξη της τηρήσεως των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Q-Beef και Bosschaert, C-89/10 και C-96/10, EU:C:2011:555, σκέψη 34).

38 Προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον τηρείται η αρχή της ισοδυναμίας στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να εξεταστεί αν, πλην μιας διατάξεως περί παραγραφής, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία εφαρμόζεται επί των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στη διασφάλιση, στο εσωτερικό δίκαιο, της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, υφίσταται και διάταξη περί παραγραφής η οποία εφαρμόζεται στα ένδικα βοηθήματα του εσωτερικού δικαίου και αν, λαμβανομένων υπόψη του αντικειμένου και των ουσιωδών στοιχείων τους, οι δύο διατάξεις περί παραγραφής μπορούν να θεωρηθούν ως παρόμοιες (απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Όπως προκύπτει από τις γραπτές παρατηρήσεις της Πολωνικής Κυβερνήσεως και τις παρατηρήσεις του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που υποβλήθηκαν κατά την προφορική διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, οι οποίες δεν αντικρούσθηκαν από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, στην Πολωνία εφαρμόζονται με ομοιόμορφο τρόπο οι ίδιοι κανόνες στις αιτήσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου που υποβάλλονται στο πλαίσιο ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στη διασφάλιση, στο εσωτερικό δίκαιο, της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης ή ενδίκων βοηθημάτων εσωτερικής φύσεως. Στο μέτρο που ο φορολογικός κώδικας δεν προβλέπει ειδική διάταξη εφαρμοστέα στο ένα ή το άλλο είδος ενδίκου βοηθήματος, συνάγεται ότι ο κανόνας περί παραγραφής τον οποίο προβλέπει το άρθρο 70, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα είναι εφαρμοστέος σε καθεμία από τις δύο αυτές μορφές ενδίκων βοηθημάτων.

40 Δεδομένου ότι αυτός ο κανόνας παραγραφής εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα ένδικα βοηθήματα εσωτερικής φύσεως όσο και στα ένδικα βοηθήματα που αποσκοπούν στη διασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί αντίθετος προς την αρχή της ισοδυναμίας.

41 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα κράτη μέλη είναι υπεύθυνα να εξασφαλίζουν, σε κάθε περίπτωση, αποτελεσματική προστασία των δικαιωμάτων που απονέμονται από το δίκαιο της Ένωσης και ότι η αρχή αυτή επιτάσσει, μεταξύ άλλων, να μην καθιστούν οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Q-Beef και Bosschaert, C-89/10 και C-96/10, EU:C:2011:555, σκέψη 32, και της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, σκέψη 59).

42 Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι ο καθορισμός εύλογων αποκλειστικών προθεσμιών για την άσκηση ενδίκου βοηθήματος είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης, χάριν της ασφάλειας δικαίου η οποία προστατεύει τόσο τον ενδιαφερόμενο όσο και την οικεία διοικητική αρχή, έστω και αν εξ ορισμού η συμπλήρωση των εν λόγω προθεσμιών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του

ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Q-Beef και Bosschaert, C-89/10 και C-96/10, EU:C:2011:555, σκέψη 36). Για παράδειγμα, προθεσμίες παραγραφής τριών ετών (απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, σκέψη 28) ή δύο ετών (απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, σκέψη 25) κρίθηκαν σύμφωνες με την αρχή της αποτελεσματικότητας.

43 Κατά συνέπεια, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, που προβλέπει το άρθρο 70, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα, πρέπει να θεωρηθεί κατά μείζονα λόγο ως, καταρχήν, σύμφωνη προς την αρχή της αποτελεσματικότητας, στο μέτρο που είναι ικανή να παράσχει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που επιδεικνύει τη συνήθη επιμέλεια τη δυνατότητα να προβάλλει προσηκόντως τα δικαιώματα που έλκει από την έννομη τάξη της Ένωσης.

44 Όσον αφορά την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όταν κανόνας περί παραγραφής ο οποίος προβλέπεται σε εθνικό φορολογικό κώδικα συνάδει με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παραβιάζει την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας. Συγκεκριμένα, υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το οικείο κράτος μέλος, εφαρμόζοντας αυτόν τον κανόνα περί παραγραφής, θέτει σε κίνδυνο την επίτευξη των στόχων της Ένωσης.

45 Τρίτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το Δικαστήριο, το δίκαιο της Ένωσης αποκλείει τη δυνατότητα μια εθνική αρχή να αντιτάξει τη συμπλήρωση εύλογης προθεσμίας παραγραφής μόνον αν η συμπεριφορά των εθνικών αρχών, σε συνδυασμό με την ύπαρξη αποκλειστικής προθεσμίας, καταλήγει στο να στερήσει παντελώς από ένα πρόσωπο τη δυνατότητα να επικαλεστεί τα δικαιώματά του ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Q-Beef και Bosschaert, C-89/10 και C-96/10, EU:C:2011:555, σκέψη 51 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

46 Πρέπει, συνεπώς, να εξεταστεί εάν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι εμποδίστηκε να προβάλει τα δικαιώματά του ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

47 Συναφώς, η Caterpillar, προκειμένου να υποστηρίξει ότι στερήθηκε τη δυνατότητα να ασκήσει τα δικαιώματά της, επικαλείται, αφενός, μια κρίση του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) επί υποθέσεως στην οποία δεν είχε την ιδιότητα του διαδίκου και, αφετέρου, ένα ενημερωτικό σημείωμα του προϊσταμένου της υπηρεσίας φορολογικών ελέγχων απευθυνόμενο στην Caterpillar, με το οποίο της δήλωσε την πρόθεσή του να ασκήσει φορολογικό έλεγχο για την περίοδο μεταξύ των μηνών Δεκεμβρίου 2005 και Δεκεμβρίου 2006.

48 Στο πλαίσιο της προφορικής διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου, η Caterpillar υποστήριξε ότι το γεγονός ότι έλαβε γνώση μιας αποφάσεως του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου της Πολωνίας, η οποία ήταν δυσμενής για αυτή, σε συνδυασμό με την αναγγελία επικείμενου φορολογικού ελέγχου, ήταν καθοριστικό για την απόφασή της να καταβάλει στη φορολογική αρχή ποσό που αντιστοιχούσε στις ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές. Η Caterpillar δήλωσε ότι, στο πλαίσιο αυτό, ήταν πεπεισμένη ότι «δεν είχε νόημα» να αμφισβητήσει τη συμφωνία προς το δίκαιο της Ένωσης της εισπράξεως του ΦΠΑ που αφορούσε το κόστος της ασφαλίσεως για τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως.

49 Εντούτοις, η –υποκειμενική– πεποίθηση ότι δεν δύναται να ενεργήσει με άλλο τρόπο πλην της καταβολής του ΦΠΑ που αφορούσε το κόστος της ασφαλίσεως για τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως δεν μπορεί να εξομοιωθεί με αντικειμενική αδυναμία να ενεργήσει διαφορετικά.

50 Εν προκειμένω, η Caterpillar είχε, όντως, τη δυνατότητα να αρνηθεί την καταβολή της ληξιπρόθεσμης φορολογικής οφειλής, καθόσον είχε αρχικώς θεωρήσει ότι αυτό το κόστος ασφαλίσεως απαλλασσόταν του ΦΠΑ, και να ασκήσει ανακοπή κατά πιθανής διαταγής πληρωμής, ή να καταβάλει τη

ληξιπρόθεσμη φορολογική οφειλή και να προσφύγει ενώπιον εθνικού δικαστηρίου για να επιτύχει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εντός της εν λόγω προθεσμίας παραγραφής, χωρίς να περιμένει ενδεχόμενη ερμηνεία από το Δικαστήριο των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ. Όπως διαπιστώνεται όμως, η Caterpillar δεν αξιοποίησε καμία από αυτές τις δυνατότητες.

51 Κατά συνέπεια, η έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), η οποία έλαβε χώρα μετά τη συμπλήρωση της προθεσμίας παραγραφής, την οποία προβλέπει το άρθρο 70, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα, δεν επιτρέπει τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν μπορούσε να επικαλεσθεί τα δικαιώματά της πριν από τη συμπλήρωση της προθεσμίας αυτής.

52 Λαμβανομένων υπόψη όσων προαναφέρθηκαν, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, ερμηνευόμενες υπό το πρίσμα του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει την απόρριψη αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, όταν η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί από τον υποκείμενο στον φόρο μετά τη συμπλήρωση πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, μολονότι από απόφαση του Δικαστηρίου εκδοθείσα μετά τη συμπλήρωση της εν λόγω προθεσμίας συνάγεται ότι δεν υφίστατο οφειλή όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ που αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω αιτήσεως επιστροφής.

Επί των δικαστικών εξόδων

53 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, ερμηνευόμενες υπό το πρίσμα του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει την απόρριψη αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), όταν η αίτηση αυτή έχει υποβληθεί από τον υποκείμενο στον φόρο μετά τη συμπλήρωση πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, μολονότι από απόφαση του Δικαστηρίου εκδοθείσα μετά τη συμπλήρωση της εν λόγω προθεσμίας συνάγεται ότι δεν υφίστατο οφειλή όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ που αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω αιτήσεως επιστροφής.

(υπογραφές)