Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GERARD HOGAN
της 11ης Σεπτεμβρίου 2019[1]

Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-13/18 και C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
κατά
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
[αίτηση του Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]
και
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
κατά
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[αίτηση του Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szekszárd, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Παράβαση κράτους μέλους – Ευθύνη κράτους μέλους – Δικαίωμα αποζημιώσεως στο ακέραιο ή δικαίωμα προσήκουσας αποζημιώσεως – Υπολογισμός των τόκων υπερημερίας που οφείλονται για την αποκατάσταση της επελθούσας ζημίας – Αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας – Πεδίο εφαρμογής»

1. Οι υπό κρίση δύο αιτήσεις προδικαστικών αποφάσεων που υποβλήθηκαν από το Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία) και το Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szekszárd, Ουγγαρία) αφορούν την έκταση του δικαιώματος αποζημιώσεως λόγω μη συμμορφώσεως των κρατών μελών προς τις υποχρεώσεις που υπέχουν δυνάμει του δικαίου της Ένωσης.

2. Οι αιτήσεις υποβλήθηκαν στο πλαίσιο ένδικης διαδικασίας μεταξύ, αφενός της Sole-Mizo Zrt. (υπόθεση C-13/18) και της Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (υπόθεση C-126/18) και, αφετέρου, της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Επιτροπής Ενστάσεων της Εθνικής Αρχής Οικονομικών Υπηρεσιών και Τελωνείων, Ουγγαρία). Αφορούν τη νομιμότητα της εθνικής πρακτικής που ακολουθεί η Ουγγρική Κυβέρνηση και συνίσταται στην αποζημίωση των υπόχρεων σε ΦΠΑ για την εφαρμογή κριτηρίου που είχε θεσπιστεί από την εθνική νομοθεσία και, στη συνέχεια, το Δικαστήριο έκρινε ότι αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Όπως θα εξηγήσω, ορισμένες πτυχές της συγκεκριμένης εθνικής πρακτικής φαίνεται ότι βαίνουν πέραν των απαιτήσεων του δικαίου της Ένωσης, ενώ, ορισμένες άλλες πτυχές της ουδόλως πληρούν τις εν λόγω απαιτήσεις.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

3. Ωστόσο, πριν από την εξέταση των υποβληθέντων προδικαστικών ερωτημάτων, είναι, κατ' αρχάς, επιβεβλημένο να αναφερθούν οι κρίσιμες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και της εθνικής νομοθεσίας.

I. Δίκαιο της Ένωσης

A. Οδηγία 2006/112

4. Το άρθρο 183 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 για τον ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα.»

B. Εθνική νομοθεσία

1. Κανόνες που διέπουν τη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ

5. Ο általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (νόμος CXXIII του 2011, με τον οποίο τροποποιείται για σκοπούς εναρμονίσεως ο νόμος CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας, και με τον οποίο ρυθμίζεται η ειδική διαδικασία επιστροφής φόρου, στο εξής: τροποποιητικός νόμος) περιέχει τις ακόλουθες διατάξεις:

«Άρθρο 1

(1) Ποσά για τα οποία ο υποκείμενος σε φόρο δεν μπόρεσε να προβάλει, κατά την τελευταία δήλωση ΦΠΑ που κλήθηκε να υποβάλει πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου ("επιστροφή"), το δικαίωμα επιστροφής δυνάμει του άρθρου 186, παράγραφοι 2 έως 4, του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ), το οποίο καταργείται με τον παρόντα νόμο –μόνον όσον αφορά το ποσό το οποίο ο φορολογούμενος δήλωσε ως φόρο που αντιστοιχεί σε ανεξόφλητες αγορές– μπορούν να αναζητηθούν μέσω αιτήσεως επιστροφής η οποία θα υποβληθεί στις φορολογικές αρχές μέχρι τις 20 Οκτωβρίου 2011 διά του προβλεπόμενου προς τούτο εντύπου· ανεξάρτητα από αυτή την περίοδο, ο υποκείμενος σε φόρο μπορεί, στη δήλωση εισοδήματος που αντιστοιχεί στο φορολογικό καθεστώς που υπάγεται, να δηλώσει το ανωτέρω ποσό ως στοιχείο το οποίο μειώνει τον εκ μέρους του οφειλόμενο φόρο ή να ασκήσει, μέσω της φορολογικής του δηλώσεως, το σχετικό δικαίωμα επιστροφής. Για τους σκοπούς των διατάξεων του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003, περί θεσπίσεως του κώδικα φορολογικής διαδικασίας), η αίτηση αυτή λογίζεται ως φορολογική δήλωση. Η προθεσμία υποβολής της αιτήσεως δεν μπορεί να παραταθεί.

(2) Στην αίτηση που υποβάλλεται μέχρι τις 20 Οκτωβρίου 2011, ο υποκείμενος σε φόρο μπορεί μόνο να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές να προβούν στη διενέργεια νέου ελέγχου της δηλώσεώς του για την περίοδο πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου προκειμένου να ελεγχθούν οι ήδη διαπιστωμένες έννομες συνέπειες, μόνο στην περίπτωση που του έχει επιβληθεί, με απόφαση που απέκτησε ισχύ δεδικασμένου κατόπιν του προαναφερθέντος ελέγχου, φορολογικό πρόστιμο ή τόκοι

υπερημερίας βάσει του άρθρου 186, παράγραφοι 2 έως 4, του [νόμου για τον ΦΠΑ], το οποίο καταργείται δια του παρόντος νόμου, ή του άρθρου 48, παράγραφος 7, του általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (νόμου LXXIV του 1992 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: προγενέστερος νόμος για τον ΦΠΑ). Ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλει τη σχετική αίτηση ακόμη και αν δεν κάνει χρήση των διατάξεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Η προθεσμία υποβολής της εν λόγω αιτήσεως συνιστά αποκλειστική προθεσμία από την οποία δεν μπορεί να παραιτηθεί ο υποκείμενος σε φόρο.

[…]

Άρθρο 3

Το άρθρο 186, παράγραφοι 2 έως 4, του [νόμου για τον ΦΠΑ], το οποίο καταργείται διά του παρόντος νόμου, και το άρθρο 48, παράγραφος 7, του [προγενέστερου νόμου για τον ΦΠΑ] δεν εφαρμόζονται σε υποθέσεις οι οποίες εκκρεμούν κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος του παρόντος νόμου ή σε προσφυγές που ασκήθηκαν μετά την ημερομηνία αυτή.»

2. Ο ουγγρικός κώδικας φορολογικής διαδικασίας

6. Το άρθρο 37, παράγραφοι 4 και 6, του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003, περί θεσπίσεως του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας) προέβλεπε στην αρχική του έκδοση, την οποία μνημονεύει η Ουγγρική Κυβέρνηση στις παρατηρήσεις της και είναι η μοναδική που προσκομίσθηκε στο Δικαστήριο[2], τα εξής:

«(4) Η ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται ληξιπρόθεσμη η καταβολή δημόσιας επιδοτήσεως που οφείλεται στον υποκείμενο σε φόρο ρυθμίζεται είτε από τα παραρτήματα του παρόντος νόμου είτε από ειδικό νόμο. Η οφειλόμενη δημόσια επιδότηση ή ο ΦΠΑ του οποίου ζητείται η επιστροφή πρέπει να καταβληθούν εντός 30 ημερών από την παραλαβή της αιτήσεως (δηλώσεως επιστροφής), αλλά όχι πριν από την ημερομηνία κατά την οποία η εν λόγω καταβολή καθίσταται ληξιπρόθεσμη, η προθεσμία δε αυτή παρατείνεται σε 45 ημέρες όταν το ποσό του επιστρεπτέου ΦΠΑ υπερβαίνει τα 500 000 φιορίνια (HUF). […]

[…]

(6) Όταν η φορολογική διοίκηση προβαίνει σε εκπρόθεσμη καταβολή, υποχρεούται να καταβάλει τόκους υπερημερίας με επιτόκιο ίσο προς αυτό που ισχύει για κάθε ημέρα καθυστερήσεως της αντίστοιχης χρηματικής ποινής. […]»

7. Το άρθρο 124/C του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, υπό τη μορφή που μνημονεύεται από τα αιτούντα δικαστήρια[3], ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Στην περίπτωση που το Alkotmánybíróság (Συνταγματικό Δικαστήριο, Ουγγαρία), το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) ή το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης κρίνουν, με απόφαση έχουσα αναδρομική ισχύ, ότι, αφενός, κανόνας δικαίου ο οποίος θεσπίζει φορολογική υποχρέωση αντίκειται στο Σύνταγμα ή σε νομοθετική πράξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή, στην περίπτωση δημοτικής κανονιστικής πράξεως, σε οποιονδήποτε άλλο κανόνα δικαίου και, αφετέρου, ότι η εν λόγω

2 Κατά τα φαινόμενα, παρά τις αρκετές τροποποιήσεις, το περιεχόμενο της εν λόγω διατάξεως παρέμεινε, ουσιαστικά, το ίδιο, με την εξαίρεση ότι η προθεσμία των 45 ημερών ισχύει πλέον όταν η αίτηση επιστροφής έχει ως αντικείμενο ποσό μεγαλύτερο των 1 000 000 ουγγρικών φιορινίων (στο εξής: HUF).

3 Κατά τα φαινόμενα, στην εφαρμοστέα μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2011 εκδοχή της εν λόγω διατάξεως, το Kúria δεν αναφέρεται ως ένα εκ των μνημονευόμενων δικαστηρίων.

δικαστική απόφαση θεμελιώνει δικαίωμα του υποκείμενου σε φόρο να αιτηθεί την επιστροφή φόρου δυνάμει των διατάξεων του παρόντος άρθρου, η αρχικώς επιληφθείσα φορολογική αρχή οφείλει να προβεί στην επιστροφή του φόρου κατόπιν αιτήσεως του υποκείμενου σε φόρο προσώπου, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από τη σχετική απόφαση διαδικασίες.

(2) Ο υποκείμενος σε φόρο μπορεί να υποβάλει εγγράφως την αίτησή του στη φορολογική αρχή εντός 180 ημερών από τη δημοσίευση ή την κοινοποίηση της αποφάσεως του Alkotmánybíróság (Συνταγματικού Δικαστηρίου), του Kúria (Ανωτάτου Δικαστηρίου) ή του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης· μετά την παρέλευση της ως άνω προθεσμίας δεν επιτρέπεται η υποβολή αιτήσεως εξαιρέσεως από την κατάσχεση. Η φορολογική αρχή απορρίπτει την αίτηση επιστροφής αν, κατά την ημερομηνία δημοσιεύσεως ή κοινοποιήσεως της αποφάσεως, το δικαίωμα αποζημιώσεως είχε παραγραφεί.

[…]

(6) Εφόσον το δικαίωμα του υποκείμενου σε φόρο προσώπου είναι βάσιμο, η φορολογική αρχή υποχρεούται να καταβάλει –κατά τον χρόνο της επιστροφής– τόκους επί του επιστρεφόμενου φόρου, βάσει επιτοκίου ίσου προς το βασικό επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας, οι οποίοι υπολογίζονται από την ημερομηνία καταβολής του φόρου μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη αμετάκλητη η απόφαση με την οποία διατάσσεται η επιστροφή του φόρου. Η επιστροφή καθίσταται ληξιπρόθεσμη από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη αμετάκλητη η απόφαση που τη διατάσσει και πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός 30 ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη ληξιπρόθεσμη. Με την εξαίρεση του άρθρου 37, παράγραφος 6, οι σχετικές με την καταβολή των δημοσίων επιδοτήσεων διατάξεις εφαρμόζονται mutatis mutandis και στην επιστροφή φόρου που ρυθμίζεται από το παρόν άρθρο.»

8. Το άρθρο 124/D, παράγραφοι 1 έως 3, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, υπό τη μορφή που παρατίθεται από τα αιτούντα δικαστήρια, έχει ως εξής:

«(1) Αν το παρόν άρθρο δεν προβλέπει διαφορετικά, οι διατάξεις του άρθρου 124/C εφαρμόζονται στις αιτήσεις επιστροφής που στηρίζονται στο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

(2) Ο υποκείμενος σε φόρο μπορεί να ασκήσει το προαναφερόμενο στην παράγραφο 1 δικαίωμα μέσω διορθωτικής δηλώσεως –η οποία υποβάλλεται εντός 180 ημερών από τη δημοσίευση ή την κοινοποίηση της αποφάσεως του Alkotmánybíróság (Συνταγματικού Δικαστηρίου) ή του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης– της φορολογικής δηλώσεως ή δηλώσεων που αντιστοιχούν στο φορολογικό έτος ή έτη στο οποίο γεννήθηκε το σχετικό δικαίωμα εκπτώσεως. Μετά τη λήξη της ως άνω προθεσμίας δεν γίνεται δεκτή καμία αίτηση δηλώσεως κατασχέσεως.

(3) Εάν από τη δήλωση, όπως αυτή τροποποιείται με τη διορθωτική δήλωση, αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος σε φόρο δικαιούται επιστροφής είτε λόγω μειώσεως του οφειλόμενου φόρου είτε λόγω αυξήσεως του επιστρεπτέου ποσού –λαμβανομένων επίσης υπόψη των προϋποθέσεων επιστροφής του χαρακτηριζόμενου ως αρνητικού φόρου που προβλέπονται από τον νόμο περί τον ΦΠΑ που ισχύει κατά την ημερομηνία που γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως– η φορολογική αρχή εφαρμόζει στο επιστρεφόμενο ποσό επιτόκιο ίσο προς το βασικό επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας, το οποίο υπολογίζεται για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί είτε μεταξύ της ημερομηνίας επιστροφής που καθορίζεται στη δήλωση ή στις δηλώσεις που τροποποιήθηκαν με τη διορθωτική δήλωση είτε μεταξύ της ημερομηνίας που η οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη –ή την ημερομηνία καταβολής του φόρου εάν αυτή είναι μεταγενέστερη– και της ημερομηνίας κατά την οποία υποβλήθηκε η διορθωτική δήλωση. Η επιστροφή –στην οποία εφαρμόζονται οι σχετικές με την καταβολή των δημοσίων επιδοτήσεων διατάξεις– πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της διορθωτικής δηλώσεως.»

9. Το άρθρο 135, παράγραφος 4, του ίδιου κώδικα, όπως παρατίθεται από τα αιτούντα δικαστήρια, ορίζει τα ακόλουθα:

«Όταν η απόφαση που εκδίδεται από τη φορολογική αρχή, ή ο εκ μέρους της υπολογισμός του φόρου βάσει των πληροφοριών που της παρασχέθηκαν, είναι παράνομη και, ως εκ τούτου, ο υποκείμενος σε φόρο δικαιούται επιστροφής, η φορολογική αρχή καταβάλει τόκους υπερημερίας επί του επιστρεφόμενου ποσού βάσει επιτοκίου ίσου προς αυτό που ισχύει για τις καθυστερημένες πληρωμές, εκτός αν ο εσφαλμένος υπολογισμός του φόρου οφείλεται σε λόγο που εμπίπτει στη σφαίρα ευθύνης του φορολογουμένου ή σε πρόσωπο το οποίο βαρύνεται με την υποχρέωση παροχής των σχετικών δεδομένων.»

10. Το άρθρο 164, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, υπό τη μορφή που παρατίθεται από τα αιτούντα δικαστήρια, ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα επιβολής του φόρου αποσβέννυται 5 έτη μετά την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου θα έπρεπε να έχει υποβληθεί η δήλωση ή η κοινοποίηση που αφορά τον εν λόγω φόρο ή, ελλείψει τέτοιας δηλώσεως ή κοινοποιήσεως, κατά τη διάρκεια του οποίου θα έπρεπε να έχει καταβληθεί ο εν λόγω φόρος. Εκτός και αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά, το δικαίωμα αναζητήσεως δημόσιας επιδότησης και το δικαίωμα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών παραγράφονται πέντε έτη μετά την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα απαιτήσεως της δημόσιας επιδότησης ή της επιστροφής. […]»

11. Το άρθρο 165, παράγραφος 2, του εν λόγω κώδικα, υπό τη μορφή που παρατίθεται από τα αιτούντα δικαστήρια, έχει ως εξής:

«Το επιτόκιο υπερημερίας για κάθε ημερολογιακή ημέρα ανέρχεται στο 1/365ο του διπλασίου του βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας που ισχύει κατά την ημερομηνία εφαρμογής του. Αυτή καθαυτή η χρηματική ποινή για την καθυστερημένη πληρωμή δεν δικαιολογεί την επιβολή χρηματικής ποινής για καθυστέρηση πληρωμής. Η κεντρική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση δεν διατάσσει την καταβολή χρηματικής ποινής για καθυστερημένες πληρωμές ύψους μικρότερου των 2 000 HUF.»

II. Ιστορικό της διαφοράς

12. Το άρθρο 48, παράγραφος 7, του προγενέστερου νόμου για τον ΦΠΑ, το οποίο ήταν σε ισχύ κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2005 και 31ης Δεκεμβρίου 2007, και, ακολούθως, το άρθρο 186, παράγραφος 2, του νόμου για τον ΦΠΑ, το οποίο ίσχυσε από την 1η Ιανουαρίου 2008 έως την 26η Σεπτεμβρίου 2011, εξαρτούσαν την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (δηλαδή του ποσού που απομένει μετά την αφαίρεση του οφειλόμενου ΦΠΑ από τον εκπεστέο ΦΠΑ) από την πλήρη εξόφληση των συναλλαγών από τις οποίες προέκυψε ο εκπεστέος ΦΠΑ (στο εξής: κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος). Ελλείψει αυτής της καταβολής, το πιστωτικό υπόλοιπο έπρεπε να μεταφερθεί στην επόμενη φορολογική χρήση, όπερ σημαίνει ότι αφαιρούνταν από το ποσό του ΦΠΑ που θα έπρεπε να καταβληθεί στην αμέσως επόμενη περίοδο.

13. Με την απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, (C-274/10, EU:C:2011:530), το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 186, παράγραφος 2, του νόμου για τον ΦΠΑ αντιβαίνει στο άρθρο 183 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

14. Ο τροποποιητικός νόμος, ο οποίος ψηφίστηκε από το ουγγρικό κοινοβούλιο μετά από την έκδοση της ως άνω αποφάσεως, κατήργησε, με ισχύ από τις 27 Σεπτεμβρίου 2011, το άρθρο 186, παράγραφοι 2 έως 4, του νόμου για τον ΦΠΑ. Πλέον, η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ επιτρέπεται χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη πληρωμή του τιμήματος που οφείλεται για τις συναλλαγές από τις οποίες προέκυψε ο εκπεστέος ΦΠΑ. Ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα, το αιτούν δικαστήριο σημειώνει στην υπόθεση C-126/18 ότι, σύμφωνα με την εν λόγω νομοθεσία, οι φορολογούμενοι μπορούν:

– να υποβάλουν ειδικό αίτημα επιστροφής του παρακρατούμενου ΦΠΑ εντός αποκλειστικής προθεσμίας,

– να ζητήσουν την επιστροφή του μέσω της φορολογικής τους δηλώσεως ή

– να συμψηφίσουν την επιστροφή του στις φορολογικές τους δηλώσεις μέσω μειώσεως του οφειλόμενου φόρου.

15. Με τη διάταξη της 17ης Ιουλίου 2014, στην υπόθεση Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2127, σκέψη 39, στο εξής: διάταξη Delphi), το Δικαστήριο έκρινε ότι το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, το άρθρο 183 της οδηγίας για τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι απαγορεύουν τη νομοθετική ρύθμιση και την πρακτική κράτους μέλους βάσει των οποίων δεν επιτρέπεται η καταβολή τόκων υπερημερίας επί του ποσού του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που δεν επεστράφη εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος λόγω εθνικής διατάξεως που κρίθηκε αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης. Πάντως, το Δικαστήριο έκρινε περαιτέρω ότι, ελλείψει νομοθετικών ρυθμίσεων της Ένωσης στον συγκεκριμένο τομέα, απόκειται στο εθνικό δίκαιο να καθορίζει, επί τη βάσει των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, τις λεπτομέρειες καταβολής αυτών των τόκων.

16. Συνεπεία της διατάξεως Delphi, η ουγγρική φορολογική διοίκηση ανέπτυξε μια διοικητική πρακτική επί της οποίας το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) εξέδωσε την απόφαση αριθ. Kfv.I.35.472/2016/5 της 24ης Νοεμβρίου 2016, η οποία με τη σειρά της λειτούργησε ως βάση για την έκδοση της αποφάσεως-ορόσημο (αριθ. EBH2017.K18) με τίτλο «Εξέταση (ως προς το επιτόκιο και την προθεσμία παραγραφής) του ζητήματος των τόκων επί ΦΠΑ που επιβάλλεται να καταβληθούν λόγω του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος» (στο εξής: απόφαση – ορόσημο του Ανωτάτου Δικαστηρίου αριθ. 18/2017).

17. Σύμφωνα με την απόφαση-ορόσημο του Ανωτάτου Δικαστηρίου αριθ. 18/2017, για τον υπολογισμό των τόκων υπερημερίας επί του ποσού του ΦΠΑ που δεν επιστράφηκε δεόντως λόγω του κριτηρίου του προηγουμένως καταβληθέντος τιμήματος, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ δύο περιόδων:

– για την περίοδο μεταξύ της ημέρας που έπεται της τελευταίας ημέρας της προθεσμίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ και της ημερομηνίας λήξεως της προθεσμίας υποβολής της επόμενης φορολογικής δηλώσεως, εφαρμόζονται, κατ' αναλογία, τα άρθρα 124/C και 124/D του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, τα οποία διέπουν την περίπτωση κατά την οποία το Alkotmánybíróság (Συνταγματικό Δικαστήριο) ή το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) έχουν αποφανθεί ότι μια διάταξη παραβιάζει ιεραρχικά ανώτερο εθνικό κανόνα. Πράγματι, κατά την εν λόγω απόφαση, σε αμφότερες αυτές τις περιπτώσεις η φορολογική αρχή δεν ενήργησε παρανόμως αλλά εφήρμοσε απλώς την τότε ισχύουσα εθνική νομοθεσία. Βάσει των δύο αυτών νομοθετικών διατάξεων, το εφαρμοστέο επιτόκιο είναι ίσο προς το απλό βασικό επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας·

– για την περίοδο που εκκινεί την ημερομηνία κατά την οποία οι οφειλόμενοι από τη φορολογική αρχή τόκοι κατέστησαν απαιτητοί και λήγει την ημερομηνία κατά την οποία η αρμόδια φορολογική αρχή κατέβαλε πράγματι τους οφειλόμενους τόκους, πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 37, παράγραφος 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας. Κατά συνέπεια, το επιτόκιο υπερημερίας ισούται με αυτό που ισχύει για κάθε ημέρα καθυστερήσεως των εκπρόθεσμων

πληρωμών, δηλαδή το διπλάσιο του βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας. Οι τόκοι αυτοί υπολογίζονται από την ημερομηνία κατά την οποία η φορολογική αρχή παραλαμβάνει είτε την ειδική αίτηση επιστροφής φόρου είτε τη φορολογική δήλωση στην οποία περιέχεται το σχετικό αίτημα.

III. Πραγματικά περιστατικά και αιτήσεις προδικαστικών αποφάσεων

A. Υπόθεση C-13/18

18. Στις 30 Δεκεμβρίου 2016, η Sole-Mizo υπέβαλε στη φορολογική αρχή, βάσει της διατάξεως Delphi, αίτηση καταβολής τόκων επί του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που δεν της επεστράφη εμπροθέσμως λόγω της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος. Η εν λόγω αίτηση αφορούσε διάφορες περιόδους αναφοράς από τον Δεκέμβριο του 2005 έως τον Ιούνιο του 2011. Ζήτησε επίσης να της καταβληθούν τόκοι ανατοκισμού λόγω της καθυστερήσεως καταβολής των εν λόγω τόκων.

19. Με απόφαση της 3ης Μαρτίου 2017, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκανε εν μέρει δεκτή την αίτηση της Sole-Mizo και διέταξε την καταβολή τόκων υπερημερίας ύψους 99 630 000 HUF (περίπου 321 501 ευρώ), απορρίπτοντας ταυτόχρονα το αίτημα της εν λόγω εταιρίας ως προς την καταβολή τόκων ανατοκισμού λόγω της καθυστερήσεως καταβολής των ως άνω τόκων.

20. Με απόφαση της 19ης Ιουνίου 2017, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ενστάσεως που υπέβαλε η Sole-Mizo, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή τροποποίησε την πρώτη απόφαση αποφασίζοντας υπέρ της Sole-Mizo και διέταξε την καταβολή τόκων υπερημερίας ύψους 104 165 000 HUF (περίπου 338 891 ευρώ). Στο ποσό αυτό κατέληξε εφαρμόζοντας επιτόκιο ίσο με το απλό βασικό επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας. Όσον αφορά το τμήμα της πρώτης αποφάσεως με το οποίο απορρίφθηκε το αίτημα καταβολής τόκων ανατοκισμού, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή το ακύρωσε και ανέπεμψε τον υπολογισμό των εν λόγω τόκων στην αρχικώς επιληφθείσα φορολογική αρχή.

21. Η Sole-Mizo άσκησε προσφυγή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου κατά της αποφάσεως της 19ης Ιουνίου 2017 της ιεραρχικά ανώτερης φορολογικής αρχής, υποστηρίζοντας ότι οι τόκοι που της οφείλονταν προς αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη λόγω της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος πρέπει επίσης να υπολογιστούν βάσει επιτοκίου ίσου με το διπλάσιο του βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας, δυνάμει του άρθρου 37, παράγραφος 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας.

22. Κατόπιν τούτων, το εθνικό δικαστήριο διερωτάται αν οι οφειλόμενοι τόκοι θα πρέπει να υπολογιστούν βάσει επιτοκίου ίσου με το απλό (βασικό) επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας ή με βάση το διπλάσιο αυτού του επιτοκίου. Ειδικότερα, το δικαστήριο αυτό εκφράζει αμφιβολίες ως προς το αν η αρχή της ισοδυναμίας που κατοχυρώνεται από το δίκαιο της Ένωσης συνάδει με την απόφαση-ορόσημο του Ανωτάτου Δικαστηρίου αριθ. 18/2017, κατά την οποία το άρθρο 37, παράγραφος 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας δεν εφαρμόζεται αναλογικά στην «πρώτη περίοδο», δεδομένου ότι η φορολογική διοίκηση δεν ενήργησε παρανόμως, καθόσον εφήρμοσε απλώς τις διατάξεις της τότε ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας. Κατά το εθνικό δικαστήριο, η αιτιολογία αυτή δεν συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης.

23. Υπ' αυτές τις περιστάσεις, το Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και συγκεκριμένα προς την [οδηγία για τον ΦΠΑ] (και ιδίως προς το άρθρο της 183), καθώς και προς τις αρχές της αποτελεσματικότητας, του άμεσου αποτελέσματος και της ισοδυναμίας η πρακτική κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, κατά την

εξέταση των διατάξεων σχετικά με τους τόκους υπερημερίας, θεωρείται ότι η εθνική φορολογική αρχή δεν έχει ενεργήσει παρανόμως (δια παραλείψεως), –ήτοι δεν έχει περιέλθει σε κατάσταση υπερημερίας ως προς μη ανακτήσιμο φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) […] ο οποίος αντιστοιχεί σε αγορές εκ μέρους των υποκείμενων στον φόρο που δεν έχουν εξοφληθεί– για τον λόγο ότι κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως από την εθνική φορολογική αρχή, ήταν σε ισχύ εθνική κανονιστική ρύθμιση που αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης, ενώ το Δικαστήριο απεφάνθη μεταγενεστέρως ότι η προβλεπόμενη σε αυτήν προϋπόθεση δεν ήταν συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης;

2) Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και συγκεκριμένα προς την οδηγία περί ΦΠΑ (και ιδίως προς το άρθρο 183), καθώς και προς τις αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας η πρακτική κράτους μέλους που διακρίνει, κατά την εξέταση των διατάξεων περί των τόκων υπερημερίας, μεταξύ του εάν η εθνική φορολογική αρχή παρέλειψε, συμμορφούμενη προς τις σχετικές εθνικές διατάξεις οι οποίες κατά τα λοιπά αντέκειντο στο δίκαιο της Ένωσης, να επιστρέψει τον φόρο και του εάν, αντιθέτως, παρέλειψε να επιστρέψει τον εν λόγω φόρο παραβιάζοντας τις σχετικές εθνικές διατάξεις, ενώ επίσης προβλέπει, όσον αφορά το ποσό των δεδουλευμένων τόκων επί του ΦΠΑ, για την επιστροφή του οποίου δεν παρεχόταν δυνατότητα αξιώσεως εντός εύλογης προθεσμίας συνεπεία εθνικής ρυθμίσεως που κρίθηκε από το Δικαστήριο αντίθετη με το δίκαιο της Ένωσης, δύο χωριστές περιόδους, κατά τρόπον ώστε,

   – κατά την πρώτη περίοδο, οι υποκείμενοι στον φόρο να δικαιούνται μόνον την είσπραξη τόκων υπερημερίας που αντιστοιχούν στο βασικό επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας, λαμβανομένου υπόψη ότι, δεδομένου ότι η ουγγρική νομοθετική ρύθμιση που αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης ήταν ακόμα σε ισχύ, οι ουγγρικές φορολογικές αρχές δεν ενήργησαν παρανόμως αρνούμενες να εγκρίνουν, εντός εύλογης προθεσμίας, την επιστροφή του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια, ενώ

   – κατά τη δεύτερη περίοδο θεσπίζεται υποχρέωση καταβολής τόκου με βάση το διπλάσιο του βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας –το οποίο εφαρμόζεται εξάλλου στις περιπτώσεις υπερημερίας στο πλαίσιο της έννομης τάξεως του οικείου κράτους μέλους– αποκλειστικά όσον αφορά την καθυστερημένη πληρωμή των τόκων υπερημερίας που αντιστοιχούν στην πρώτη περίοδο;

3) Έχει το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι αντίκειται στην αρχή της ισοδυναμίας η πρακτική κράτους μέλους με βάση την οποία η φορολογική αρχή καταβάλλει τόκους που αντιστοιχούν στο βασικό επιτόκιο (απλό) της κεντρικής τράπεζας, όσον αφορά τον μη επιστραφέντα ΦΠΑ, μόνο σε περίπτωση παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης, ενώ καταβάλλει τόκους που αντιστοιχούν στο διπλάσιο του βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας εάν σημειώθηκε παράβαση του εθνικού δικαίου;»

Β. Υπόθεση C-126/18

24. Στις 30 Δεκεμβρίου 2016, η Dalmandi υπέβαλε στην πρωτοβάθμια φορολογική αρχή αίτηση καταβολής τόκων επί των ποσών ΦΠΑ που δεν της είχαν επιστραφεί εμπροθέσμως κατά το χρονικό διάστημα από το 2005 έως το 2011 λόγω της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος. Το ποσό που ζητούσε ανερχόταν στα 74 518 800 HUF (περίπου 240 515 ευρώ). Για τον υπολογισμό των τόκων που αφορούσαν την αποκατάσταση της άμεσης ζημίας, η αξίωση λάμβανε υπόψη της τη συνολική περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας κατά την οποία κατέστη απαιτητή η επιστροφή για κάθε αντίστοιχη περίοδο αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία κατέστη απαιτητή η επιστροφή για την περίοδο αναφοράς κατά την οποία θεσπίστηκε ο τροποποιητικός νόμος, δηλαδή την 5η Δεκεμβρίου 2011. Για τους σκοπούς αυτού του υπολογισμού, εφαρμόστηκε επιτόκιο διπλάσιο του βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας, δυνάμει του άρθρου 37,

παράγραφος 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας. Επιπλέον, η Dalmandi αιτήθηκε την καταβολή πρόσθετων τόκων για την περίοδο από την 5η Δεκεμβρίου 2011 μέχρι την ημερομηνία πραγματικής καταβολής, βάσει του προβλεπόμενου από το άρθρο 37, παράγραφος 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, επιτοκίου.

25. Με απόφαση της 10ης Μαρτίου 2017, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκανε εν μέρει δεκτή την αίτηση της Dalmandi, διατάσσοντας την καταβολή τόκων υπερημερίας ύψους 34 673 000 HUF (περίπου 111 035 ευρώ) επί των ποσών του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που είχαν παρακρατηθεί παρανόμως για το χρονικό διάστημα μεταξύ του τετάρτου τριμήνου του 2005 και του Σεπτεμβρίου (τρίτο τρίμηνο) του 2011, απορρίπτοντας ταυτόχρονα την αίτηση κατά τα λοιπά.

26. Η απόφασή της στηρίχθηκε στις αρχές που εκτίθενται στην απόφαση-ορόσημο του Ανωτάτου Δικαστηρίου αριθ. 18/2017. Πρώτον, όσον αφορά την αίτηση καταβολής τόκων, εφάρμοσε τα άρθρα 124/C και 124/D του κώδικα φορολογικής διαδικασίας. Δεύτερον, έκρινε ότι η αξίωση της Dalmandi ως προς την καταβολή τόκων ανατοκισμού ήταν αβάσιμη, καθόσον η εταιρία δεν είχε υποβάλει ούτε ειδική αίτηση επιστροφής τόκων ούτε φορολογική δήλωση εμπεριέχουσα το σχετικό αίτημα. Τρίτον, όσον αφορά το έτος 2005, απέρριψε την αίτηση της Dalmandi περί καταβολής τόκων κρίνοντας ότι τα πρώτα τρία τρίμηνα του εν λόγω έτους είχαν υποκύψει σε παραγραφή.

27. Με απόφαση της 12ης Ιουνίου 2017, η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή, ενώπιον της οποίας η Dalmandi υπέβαλε διοικητική ένσταση, μείωσε το ποσό των τόκων υπερημερίας που είχαν επιδικαστεί στη Dalmandi στα 34 259 000 HUF και επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής κατά τα λοιπά.

28. Η Dalmandi άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Κατά κύριο λόγο, επανέλαβε τις αξιώσεις που είχε προβάλει ενώπιον των φορολογικών αρχών. Υποστηρίζει ιδίως ότι η απόφαση-ορόσημο του Ανωτάτου Δικαστηρίου αριθ. 18/2017, την οποία επικαλείται η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή στην από 12 Ιουνίου 2017 απόφασή της, παραβιάζει τις αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και του αμέσου αποτελέσματος του δικαίου της Ένωσης, στον βαθμό που κρίνει ότι (i) το άρθρο 37, παράγραφος 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας δεν τυγχάνει εφαρμογής διότι η φορολογική αρχή δεν ενήργησε παρανόμως καθόσον εφάρμοσε την ισχύουσα κατά τον χρόνο εκείνο νομοθεσία· (ii) απορρίπτει τον ισχυρισμό περί παραλείψεως της φορολογικής αρχής στην περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί ειδική αίτηση επιστροφής φόρου, και (iii) καθορίζει ως ημερομηνία υπολογισμού της αποκλειστικής προθεσμίας, ημερομηνία προγενέστερη αυτής κατά την οποία κατέστη ληξιπρόθεσμη η αξίωση καταβολής τόκων.

29. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szekszárd, Ουγγαρία), αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και συγκεκριμένα προς την [οδηγία για τον ΦΠΑ] (και ιδίως προς το άρθρο της 183), καθώς και προς τις αρχές της αποτελεσματικότητας, του άμεσου αποτελέσματος και της ισοδυναμίας η δικαστική πρακτική κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, κατά την εξέταση των διατάξεων σχετικά με τους τόκους υπερημερίας, θεωρείται ότι η εθνική φορολογική αρχή δεν έχει ενεργήσει παρανόμως (δια παραλείψεως), –ήτοι δεν έχει περιέλθει σε κατάσταση υπερημερίας ως προς μη ανακτήσιμο φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) […] ο οποίος αντιστοιχεί σε αγορές εκ μέρους των υποκείμενων στον φόρο που δεν έχουν εξοφληθεί– για τον λόγο ότι κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως από την εθνική φορολογική αρχή, ήταν σε ισχύ εθνική κανονιστική ρύθμιση που αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης, ενώ το Δικαστήριο απεφάνθη μεταγενεστέρως ότι η προβλεπόμενη σε αυτήν προϋπόθεση δεν ήταν συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης; Με τον τρόπο αυτόν, η εθνική πρακτική δεχόταν ως οιονεί συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης την εφαρμογή της εν λόγω προϋποθέσεως που αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης άχρι της τυπικής καταργήσεώς της από τον εθνικό νομοθέτη.

2. Συνάδουν προς το δίκαιο της Ένωσης και συγκεκριμένα προς την οδηγία περί ΦΠΑ (και ιδίως προς το άρθρο 183), καθώς και προς τις αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας η νομοθεσία και η πρακτική κράτους μέλους που διακρίνουν, κατά την εξέταση των διατάξεων περί των τόκων υπερημερίας, μεταξύ του εάν η εθνική φορολογική αρχή παρέλειψε, συμμορφούμενη προς τις σχετικές εθνικές διατάξεις οι οποίες κατά τα λοιπά αντέκειντο στο δίκαιο της Ένωσης, να επιστρέψει τον φόρο και του εάν, αντιθέτως, παρέλειψε να επιστρέψει τον εν λόγω φόρο παραβιάζοντας τις σχετικές εθνικές διατάξεις, ενώ επίσης προβλέπουν, όσον αφορά το ποσό των δεδουλευμένων τόκων επί του ΦΠΑ, για την επιστροφή του οποίου δεν παρεχόταν δυνατότητα αξιώσεως εντός εύλογης προθεσμίας συνεπεία εθνικής ρυθμίσεως που κρίθηκε από το Δικαστήριο αντίθετη με το δίκαιο της Ένωσης, δύο χωριστές περιόδους, κατά τρόπον ώστε,

   – κατά την πρώτη περίοδο, οι υποκείμενοι στον φόρο να δικαιούνται μόνον την είσπραξη τόκων υπερημερίας που αντιστοιχούν στο βασικό επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας, λαμβανομένου υπόψη ότι, δεδομένου ότι η ουγγρική νομοθετική ρύθμιση που αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης ήταν ακόμα σε ισχύ, οι ουγγρικές φορολογικές αρχές δεν ενήργησαν παρανόμως αρνούμενες να εγκρίνουν, εντός εύλογης προθεσμίας, την επιστροφή του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια, ενώ

   – κατά τη δεύτερη περίοδο θεσπίζεται υποχρέωση καταβολής τόκου με βάση το διπλάσιο του βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας –το οποίο εφαρμόζεται εξάλλου στις περιπτώσεις υπερημερίας στο πλαίσιο της έννομης τάξεως του οικείου κράτους μέλους– αποκλειστικά όσον αφορά την καθυστερημένη πληρωμή των τόκων υπερημερίας που αντιστοιχούν στην πρώτη περίοδο;

3. Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και ιδίως προς το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και προς την αρχή της αποτελεσματικότητας η πρακτική κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία η ημερομηνία ενάρξεως της τοκοφορίας όσον αφορά τους τόκους υπερημερίας (ανατοκισμός ή τόκοι τόκων), οι οποίοι έχουν καταστεί απαιτητοί δυνάμει της νομοθεσίας του κράτους μέλους περί καθυστερημένης καταβολής των τόκων υπερημερίας επί του φόρου που παρακρατήθηκε κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης (τόκων επί ΦΠΑ οι οποίοι εν προκειμένω αποτελούν το κεφάλαιο), δεν είναι η αρχική ημερομηνία κατά την οποία κατέστησαν απαιτητοί οι τόκοι επί του ΦΠΑ, αλλά μεταγενέστερο χρονικό σημείο, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του γεγονότος ότι το αίτημα καταβολής τόκων σχετικά με φόρους που παρακρατήθηκαν και δεν επιστράφηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης είναι δικαίωμα το οποίο απορρέει άμεσα από το ίδιο το δίκαιο της Ένωσης;

4. Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και ιδίως προς το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ και προς την αρχή της αποτελεσματικότητας, η πρακτική κράτους μέλους δυνάμει της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλει χωριστή αίτηση στην περίπτωση που απαιτεί την καταβολή ληξιπρόθεσμων τόκων λόγω υπερημερίας της φορολογικής αρχής, ενώ σε άλλες περιπτώσεις που προβάλλεται η απαίτηση καταβολής τόκων υπερημερίας δεν είναι αναγκαία η υποβολή μιας τέτοιας χωριστής αιτήσεως εκ του λόγου ότι οι τόκοι αναγνωρίζονται αυτεπαγγέλτως;

5. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης, και ιδίως προς το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ και προς την αρχή της αποτελεσματικότητας η πρακτική κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η καταβολή τόκων ανατοκισμού (τόκοι τόκων) λόγω καθυστερημένης πληρωμής των τόκων επί του φόρου που έχει παρακρατηθεί κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης με βάση σχετική κρίση του Δικαστηρίου (τόκων επί ΦΠΑ οι οποίοι εν προκειμένω αποτελούν το κεφάλαιο), διατάσσεται μόνον εάν ο υποκείμενος στον φόρο υποβάλει ειδικό αίτημα με το οποίο δεν ζητείται συγκεκριμένα η καταβολή των τόκων, αλλά το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στις αγορές που δεν έχουν εξοφληθεί, ο οποίος οφειλόταν ακριβώς κατά την ημερομηνία της καταργήσεως της εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως του κράτους μέλους που αντέκειτο στο δίκαιο της Ένωσης κατά την

οποία έπρεπε να παρακρατείται ο ΦΠΑ λόγω αυτής της μη γενόμενης πληρωμής, καίτοι έχουν ήδη καταστεί απαιτητοί, αλλά δεν έχουν ακόμη καταβληθεί, οι τόκοι επί του ΦΠΑ που αποτελούν τη βάση της αξιώσεως περί καταβολής τόκων ανατοκισμού όσον αφορά τις προγενέστερες της υποβολής του ειδικού αιτήματος περιόδους υποβολής δηλώσεων;

6. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και ιδίως προς το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ και προς την αρχή της αποτελεσματικότητας η πρακτική κράτους μέλους που έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια δικαιώματος εισπράξεως των τόκων ανατοκισμού (τόκοι τόκων) λόγω καθυστερημένης πληρωμής των τόκων επί του φόρου που έχει παρακρατηθεί κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης βάσει σχετικής κρίσεως του Δικαστηρίου (τόκων επί ΦΠΑ οι οποίοι εν προκειμένω αποτελούν το κεφάλαιο), όσον αφορά τα αιτήματα καταβολής τόκων επί του ΦΠΑ οι οποίοι δεν ενέπιπταν στην περίοδο υποβολής δηλώσεως του ΦΠΑ που επηρεάζεται από την ταχθείσα αποκλειστική προθεσμία για την υποβολή του ειδικού αιτήματος, για τον λόγο ότι οι εν λόγω τόκοι είχαν καταστεί απαιτητοί σε προγενέστερο χρόνο;

7. Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και ιδίως προς το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ (λαμβάνοντας ιδίως υπόψη την αρχή της αποτελεσματικότητας και τον χαρακτήρα του δικαιώματος που έχει η αξίωση καταβολής τόκων για φόρους που δεν επιστράφηκαν αδικαιολογήτως) η πρακτική κράτους μέλους που στερεί οριστικώς από τον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα απαιτήσεως τόκων επί φόρου που παρακρατήθηκε με βάση εθνική ρύθμιση η οποία στη συνέχεια κρίθηκε αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης και η οποία απαγόρευε την αναζήτηση του ΦΠΑ σε σχέση με συγκεκριμένες αγορές μη εξοφληθείσες, με αποτέλεσμα

   – η εν λόγω πρακτική να οδηγεί στην απόρριψη της απαιτήσεως για καταβολή τόκων ως αβάσιμης ενόσω ήταν δυνατή η προβολή αξιώσεως [επιστροφής] του σχετικού φόρου, την οποία απέρριψε η φορολογική αρχή επικαλούμενη την τότε ισχύουσα διάταξη που στη συνέχεια κρίθηκε αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης (για τον λόγο ότι η φορολογική αρχή δεν είχε περιέλθει σε κατάσταση υπερημερίας και είχε απλώς περιοριστεί στην εφαρμογή του ισχύοντος δικαίου),

   – και, στη συνέχεια, επικαλούμενη την παραγραφή της σχετικής αξιώσεως, όταν είχε καταργηθεί στην εσωτερική έννομη τάξη η διάταξη που κρίθηκε αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης η οποία περιόριζε το δικαίωμα επιστροφής;

8. Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης και συγκεκριμένα προς το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ και προς την αρχή της αποτελεσματικότητας η πρακτική κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η δυνατότητα του υποκείμενου στον φόρο να απαιτήσει την καταβολή τόκων υπερημερίας που οφείλονται επί των τόκων του ΦΠΑ (κεφάλαιο) ο οποίος δεν είχε επιστραφεί κατά την ημερομηνία που είχε καταστεί αρχικά απαιτητός, εξαιτίας εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως που στη συνέχεια κρίθηκε αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης, εξαρτάται, για το σύνολο του χρονικού διαστήματος μεταξύ του 2005 και του 2011, από το εάν ο υποκείμενος στον φόρο δύναται επί του παρόντος να αιτηθεί την επιστροφή του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην περίοδο κατά την οποία δηλώθηκε ο εν λόγω φόρος κατά τη διάρκεια της οποίας καταργήθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη η επίμαχη διάταξη που αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης (Σεπτέμβριος 2011), καίτοι η καταβολή των τόκων επί του ΦΠΑ (κεφάλαιο) δεν είχε πραγματοποιηθεί πριν από την ως άνω ημερομηνία ούτε πραγματοποιήθηκε μεταγενεστέρως, πριν από την προβολή της σχετικής αξιώσεως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων;»

IV. Ανάλυση

Α. Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

30. Η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα είναι απαράδεκτα, καθόσον αρμόδιος να εξετάσει τα ζητήματα που ανέκυψαν στην κύρια δίκη σχετικά με την καταβολή τόκων υπερημερίας είναι ο εθνικός δικαστής και όχι το Δικαστήριο. Καίτοι, σε υποθέσεις όπως οι προκείμενες, το δικαίωμα λήψεως τόκων απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης, εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τη μέθοδο υπολογισμού και καταβολής αυτών των τόκων. Ομολογουμένως, το περιθώριο εκτιμήσεως που παρέχεται συναφώς στα κράτη μέλη διέπεται από την ανάγκη διασφαλίσεως της συμμορφώσεως προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, πλην όμως η επαλήθευση της συμμορφώσεως αυτής απόκειται σε πρώτο, τουλάχιστον, βαθμό, αποκλειστικά και μόνον στα εθνικά δικαστήρια.

31. Πρέπει να σημειωθεί εκ προοιμίου ότι, μολονότι η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα προδικαστικά ερωτήματα είναι απαράδεκτα, εντούτοις, στην πράξη, η επιχειρηματολογία της αφορά την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων για τον λόγο ότι, επί της ουσίας, εναπόκειται αποκλειστικά στον εθνικό δικαστή να κρίνει αν η επίμαχη εθνική νομοθετική ρύθμιση συμμορφώνεται προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

32. Συναφώς, είναι αληθές ότι το άρθρο 267 ΣΛΕΕ δεν παρέχει στο Δικαστήριο την αρμοδιότητα να εφαρμόζει τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, αλλά μόνο να αποφαίνεται επί της ερμηνείας των Συνθηκών και των πράξεων των οργάνων της Ένωσης[4]. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα δεν αφορούν ούτε αυτή καθαυτήν την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης στην κύρια δίκη ούτε τον ακριβή καθορισμό του ποσού της οφειλόμενης αποζημιώσεως στους αιτούντες αλλά, αντιθέτως, την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί σε ορισμένες διατάξεις ή αρχές του δικαίου της Ένωσης υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη. Ειδικότερα, το ζήτημα του κατά πόσον και σε ποιο βαθμό τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως κατά τον καθορισμό της μεθόδου υπολογισμού της αποζημιώσεως που πρέπει να χορηγηθεί οσάκις κρίνεται ότι η εφαρμογή συγκεκριμένης διατάξεως αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, είναι, από μόνο του, ζήτημα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης. Όλα τα ανωτέρω σημαίνουν ότι το Δικαστήριο έχει πλήρη δικαιοδοσία να εξετάσει το συγκεκριμένο ζήτημα.

33. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το Δικαστήριο είναι πράγματι αρμόδιο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα και δεν πρέπει να κρίνει ότι τα ερωτήματα αυτά είναι απαράδεκτα.

Β. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

34. Πριν από την εξέταση των διαφόρων ζητημάτων που εγείρονται με τις δύο υπό κρίση υποθέσεις, είναι επιβεβλημένο να γίνουν ορισμένες προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με το πλαίσιο στο οποίο ανέκυψαν.

35. Με την απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530), το Δικαστήριο έκρινε ότι εφαρμόζοντας το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος σε αιτήσεις που αφορούσαν την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, η Ουγγαρία παρέβη το άρθρο 183 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, καθώς και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Συναφώς, εκτιμώ ότι είναι περιττό να εξεταστούν εκ νέου οι λόγοι που οδήγησαν στην έκδοση της αποφάσεως εκείνης. Ωστόσο, είναι σημαντικό να υπογραμμιστεί ότι, λόγω της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης, η συγκεκριμένη διαπίστωση δημιούργησε για την Ουγγαρία την υποχρέωση να αντλήσει από την εν λόγω απόφαση τα απαραίτητα συμπεράσματα.

4 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, σκέψη 71).

36. Μεταξύ των υποχρεώσεων αυτών περιλαμβάνονται η κατάργηση του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος[5], η επιστροφή των πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ που εξακολουθούσαν να υφίστανται κατά την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530)[6], και η αποκατάσταση των υποκείμενων σε φόρο για ζημίες τις οποίες είχαν υποστεί λόγω της εφαρμογής του σχετικού κριτηρίου[7]. Οι υπό κρίση υποθέσεις αφορούν μόνο την τελευταία αυτή υποχρέωση. Συναφώς, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος παρέβη το δίκαιο της Ένωσης δεν επαρκεί από μόνο του ώστε να θεωρηθεί υπεύθυνο για τη ζημία που επήλθε. Για να στοιχειοθετηθεί ευθύνη του κράτους μέλους θα πρέπει να πληρούνται οι τρεις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην απόφαση Francovich[8] (στο εξής: προϋποθέσεις της αποφάσεως Francovich): (i) ο παραβιασθείς κανόνας του δικαίου της Ένωσης πρέπει να αποσκοπεί στην απονομή δικαιωμάτων στους ιδιώτες, (ii) η παράβαση του κανόνα αυτού πρέπει να είναι κατάφωρη και, (iii) πρέπει να υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβάσεως της υποχρεώσεως του κράτους και της βλάβης που υπέστησαν οι ιδιώτες[9]. Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία επί της ευθύνης των θεσμικών οργάνων της Ένωσης, η οποία, κατ' εμέ, εφαρμόζεται κατ' αναλογία στην περίπτωση της ευθύνης των μεμονωμένων κρατών μελών[10], η ζημία θα πρέπει να είναι πραγματική και βέβαιη[11]. Δεδομένου ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκ νέου στην επόμενη φορολογική δήλωση προκειμένου να συμψηφιστεί με τον οφειλόμενο ΦΠΑ, θα μπορούσε να αμφισβητηθεί κατά πόσον η ζημία της οποίας ζητείται η επανόρθωση είναι πραγματική και βέβαιη[12].

5 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, «η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης συνεπάγεται ότι τα εθνικά δικαστήρια τα οποία είναι επιφορτισμένα με την εφαρμογή, στο πλαίσιο των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων τους, των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα των διατάξεων αυτών, αφήνοντας εν ανάγκη, αυτεπαγγέλτως, ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη εθνική διάταξη, χωρίς να υποχρεούνται να ζητούν ή να αναμένουν την προηγούμενη κατάργησή της διά της νομοθετικής οδού είτε διά οιασδήποτε άλλης συνταγματικώς προβλεπόμενης διαδικασίας» (απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 2018, The Minister for Justice and Equality και Commissioner of the Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, σκέψη 35).

6 Επί του συγκεκριμένου ζητήματος, το Δικαστήριο είναι σαφές: ως συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες από διατάξεις του δικαίου της Ένωσης οι οποίες απαγορεύουν τέτοιου είδους φόρους, τέλη ή δασμούς, οι υποκείμενοι σε φόρο πρέπει, κατ' αρχήν, να αποζημιώνονται στο ακέραιο. Βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψη 24). Η κατάσταση ωστόσο είναι διαφορετική όταν αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο το οποίο υποχρεώθηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε εν τοις πράγμασι σε άλλα υποκείμενα στον φόρο. Βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid κ.λπ. (C-398/09, EU:C:2011:540, σκέψεις 17 και 18).

7 Το δικαίωμα που αντλούν οι ιδιώτες να αποζημιώνονται για κάθε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εκ μέρους των κρατών μελών αποτελεί τη συνέπεια της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης. Βλ. αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, Metallgesellschaft κ.λπ. (C-397/98 και C-410/98, EU:C:2001:134, σκέψεις 84 και 106), και της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 125). Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα αυτό είναι σύμφυτο προς το σύστημα των Συνθηκών στις οποίες στηρίζεται η Ένωση. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 19ης Ιουνίου 2014, Specht κ.λπ. (C-501/12 έως C-506/12, C-540/12 και C-541/12, EU:C:2014:2005, σκέψη 98).

8 Απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1991, Francovich κ.λπ. (C-6/90 και C-9/90, EU:C:1991:428, σκέψη 40).

9 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, σκέψη 30).

10 Δεδομένης της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή του κανόνα nemo potest venire contra factum proprium που αποτυπώνεται στο δίκαιο της Ένωσης –βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2014, Ιταλία κατά Επιτροπής (C-385/13 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2350, σκέψη 67)– οι οποίες αντιστοιχούν στην αρχή του estoppel του κοινού (εθιμικού) δικαίου, φρονώ ότι η νομολογία σχετικά με τις αγωγές αποζημιώσεως κατά των θεσμικών οργάνων της Ένωσης δύναται να μεταφερθεί στις αγωγές αποζημιώσεως κατά των κρατών μελών.

11 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2014, Giordano κατά Επιτροπής (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, σκέψη 36).

12 Συγκεκριμένα, εάν οι υποκείμενοι στον φόρο υπέβαλαν αίτηση μετά την άρνηση επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, μπορεί να τεκμαίρεται ότι επιθυμούν να λάβουν την επιστροφή αυτή αντί να μεταφέρουν το εν λόγω υπόλοιπο στην επόμενη φορολογική τους δήλωση και να το αξιώσουν τότε. Αντιθέτως, και πλην αποδείξεως του αντιθέτου, οι υποκείμενοι στον φόρο που υπέβαλαν την αίτησή τους μετά την έκδοση της απόφασης της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C 274/10, EU:C:2011:530), δεν μπορεί να τεκμαρθεί ότι θα επιθυμούσαν να λάβουν την εν λόγω επιστροφή.

37. Πάντως, επιβάλλεται να τονιστεί ότι, στη διάταξη Delphi, το Δικαστήριο ήταν απολύτως κατηγορηματικό: κάθε υποκείμενος σε φόρο ο οποίος δικαιούται επιστροφή της διαφοράς [εκπεστέου] ΦΠΑ, θεμελιώνει, μετά από ένα εύλογο χρονικό διάστημα, δικαίωμα λήψεως τόκων για την καθυστερημένη πληρωμή δυνάμει του δικαίου της Ένωσης[13]. Υπό το πρίσμα αυτής της διατάξεως, είναι προφανές ότι η Ουγγαρία υπέχει την υποχρέωση καταβολής των δεόντων τόκων προς αποκατάσταση των υποκείμενων σε φόρο που υπέστησαν οικονομική ζημία συνεπεία της επιβολής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος.

38. Συνεπώς, τα μοναδικά ζητήματα που απομένει να διευκρινιστούν είναι αυτά που αφορούν την έκταση της αποζημιώσεως που πρέπει να καταβάλλεται και τα επανορθωτικά μέτρα που πρέπει να προβλέπει η Ουγγαρία ώστε οι υποκείμενοι σε φόρο να έχουν τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος αποζημιώσεώς τους, το οποίο απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης. Αυτά ακριβώς είναι τα δύο ζητήματα που εξετάζονται στις παρούσες συνεκδικασθείσες υποθέσεις. Επομένως, οι υποθέσεις αυτές θα πρέπει να αντιμετωπιστούν ως αυτό που πραγματικά είναι, δηλαδή, δύο υποθέσεις που αφορούν την έκταση της υποχρεώσεως των κρατών μελών να αποκαθιστούν τη ζημία που προκαλείται συνεπεία της μη προσήκουσας εκ μέρους τους εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα, επιβάλλεται να υπενθυμιστεί ότι, στην περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις της αποφάσεως Francovich, τα κράτη μέλη μπορούν να αποφύγουν τον καταλογισμό της ευθύνης μόνον σε τρεις συγκεκριμένες περιπτώσεις.

39. Πρώτον, η υποχρέωση καταβολής αποζημιώσεως ενδέχεται να έχει υποκύψει σε παραγραφή δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας. Επί του παρόντος, προτείνω την εξέταση του συγκεκριμένου ζητήματος στο πλαίσιο του εβδόμου ερωτήματος.

40. Δεύτερον ο ζημιωθείς ενδέχεται να έχει συμβάλει στη ζημία την οποία υπέστη[14]. Ασφαλώς, η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει στην υπόθεση της κύριας δίκης.

41. Μια τρίτη εξαίρεση μπορεί, ενδεχομένως, να γίνει δεκτή στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό της αποζημιώσεως που διακυβεύεται ενδέχεται να έχει τόσο μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις για το επίμαχο κράτος ώστε να θέτει υπό αμφισβήτηση τη σταθερότητα των δημοσίων εσόδων του. Ωστόσο, πέραν ενδεχομένως, ορισμένων πολύ ειδικών περιπτώσεων[15], εναπόκειται *αποκλειστικά και μόνο* στο Δικαστήριο να περιορίσει ή να αναστείλει προσωρινώς τις συνέπειες του δικαίου της Ένωσης προκειμένου να ληφθεί υπόψη η συνδρομή ειδικών περιστάσεων[16]. Συνεπώς, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών τους δικαστηρίων την καλή τους πίστη ή τη συνδρομή εξαιρετικών περιστάσεων, όπως το ενδεχόμενο διακινδυνεύσεως της σταθερότητας των δημοσίων οικονομικών τους, προκειμένου να ζητήσουν τη μείωση της αποζημιώσεως που θα οφειλόταν σε διαφορετική περίπτωση –υπό την προϋπόθεση, ασφαλώς, ότι πληρούνται τα κριτήρια της αποφάσεως Francovich[17]. Δεδομένου ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η Ουγγαρία ούτε προέβαλε τα εν λόγω ζητήματα ενώπιον του Δικαστηρίου ούτε συνάγεται με σαφήνεια ότι συντρέχουν τέτοιες εξαιρετικές περιστάσεις –όπως αυτές στις οποίες παραπέμπει η νομολογία του Δικαστηρίου– η εξαίρεση αυτή δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω.

13 Διάταξη της 17ης Ιουλίου 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2127, σκέψη 34). Από τη στιγμή που οποιοδήποτε πρόσωπο στερείται κάποιου χρηματικού ποσού, ακόμη και για μικρό χρονικό διάστημα, θεωρείται ότι έχει υποστεί ζημία. Βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψη 32).

14 Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1994, Grifoni κατά Επιτροπής (C-308/87, EU:C:1994:38, σκέψη 16).

15 Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Inter-Environnement Wallonie και Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, σημεία 201 έως 205)· βλ., επίσης, αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, σκέψη 67), της 28ης Φεβρουαρίου 2012, Inter-Environnement Wallonie και Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, σκέψη 63), και της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ. (C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψη 61).

16 Πρβλ. αποφάσεις της 17ης Μαΐου 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, σκέψη 41), της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, σκέψη 67), και της 28ης Ιουλίου 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 33).

17 Για την επιβολή αυτού του περιορισμού πρέπει να πληρούνται δύο ουσιαστικά κριτήρια, δηλαδή το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να έχει ενεργήσει καλόπιστα και να ελλοχεύει κίνδυνος σημαντικών διαταραχών. Βλ. απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψη 45). Κατά πάγια νομολογία, οι οικονομικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει επί κράτους μέλους απόφαση εκδοθείσα επί προδικαστικής παραπομπής δεν δικαιολογούν καθαυτές τον χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως αυτής. Βλ. απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, σκέψη 34).

42. Δεδομένου ότι οι δύο τελευταίες εξαιρέσεις δεν ισχύουν εν προκειμένω και το κράτος μέλος θεωρείται ότι ευθύνεται για την επελθούσα ζημία, το ζήτημα που τίθεται αφορά αποκλειστικώς την έκταση της καταβλητέας αποζημιώσεως.

43. Συναφώς, μπορεί να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με ορισμένες αποφάσεις, οι ιδιώτες δικαιούνται *πλήρους* αποκαταστάσεως της ζημίας που υπέστησαν[18], ενώ σύμφωνα με ορισμένες άλλες αποφάσεις, ιδίως επί φορολογικών ζητημάτων όπου διακυβεύονταν σημαντικά ποσά, τα κράτη μέλη υπέχουν απλώς την υποχρέωση *επαρκούς* αποκαταστάσεως της επελθούσας ζημίας[19].

44. Κατά τη δική μου εκτίμηση, αυτές οι δύο γραμμές της νομολογίας, στην πραγματικότητα, δεν αναιρούν η μία την άλλη. Κατά την άποψή μου, αυτό που προσπάθησε να υπογραμμίσει το Δικαστήριο χρησιμοποιώντας τον όρο «επαρκής» είναι ότι, σε ορισμένες ιδιαίτερες περιπτώσεις, η αρχική υποχρέωση παροχής *πλήρους αποζημιώσεως* για τη ζημία που προκαλείται από παράβαση του δικαίου της Ένωσης, ενδέχεται να χρειάζεται να περιοριστεί για λόγους πρακτικότητας και γενικής σκοπιμότητας. Με άλλα λόγια, ακόμη και στην περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις της αποφάσεως Francovich, το δικαίωμα που απονέμει το δίκαιο της Ένωσης στους ιδιώτες περί αποκαταστάσεώς τους στο ακέραιο για κάθε παράβαση του εν λόγω δικαίου, δεν είναι απόλυτο. Η άποψή μου αυτή εδράζεται στους ακόλουθους λόγους.

45. Πρώτον, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ίδιο το δίκαιο της Ένωσης προβλέπει ειδικούς κανόνες για τον υπολογισμό της καταβλητέας αποζημιώσεως. Ωστόσο, όπως έχει υπογραμμίσει το Δικαστήριο, ούτε η οδηγία για τον ΦΠΑ ούτε καμία άλλη νομοθετική πράξη της Ένωσης καθορίζουν τη μέθοδο υπολογισμού των τόκων που οφείλονται σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής της διαφοράς του ΦΠΑ. Συνεπώς, η συγκεκριμένη εξαίρεση δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω.

46. Δεύτερον, όταν ο ακριβής προσδιορισμός της επελθούσας ζημίας είναι υπερβολικά δυσχερής, η καταβλητέα αποζημίωση μπορεί να υπολογιστεί βάσει μεθόδου η οποία, χωρίς να είναι οπωσδήποτε ακριβής, αποσκοπεί, στο μέτρο του δυνατού, στην πλήρη αποκατάσταση της ζημίας[20].

47. Τρίτον, εφόσον οι περί αποζημιώσεως κανόνες που έχουν θεσπίσει τα κράτη μέλη πρέπει να αποβλέπουν στην επιδίκαση αποζημιώσεως η οποία, αν μη τι άλλο, θα προσεγγίζει την αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε συνεπεία παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης στο ακέραιο, οι πρακτικές λεπτομέρειες για την επίτευξη αυτού του στόχου βαρύνουν εξ ορισμού τα κράτη μέλη, καθόσον ο συγκεκριμένος στόχος προϋποθέτει ότι θα ληφθούν υπόψη κάποιες εσωτερικές χρηματοοικονομικές παράμετροι. Συνεπώς, τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να διευκρινίζουν, υπό το πρίσμα των ισχυόντων οικονομικών δεικτών, ποιοι δείκτες ή συντελεστές θα πρέπει να ληφθούν υπόψη. Ασφαλώς, δεν μπορούν να επιλέξουν επιτόκιο του οποίου η εφαρμογή δεν αποσκοπεί, τουλάχιστον, στην πλήρη επανόρθωση της πραγματικής και βέβαιης ζημίας ή βλάβης που προκλήθηκε.

18 Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 2ας Αυγούστου 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, σκέψη 26), και της 8ης Μαρτίου 2001, Metallgesellschaft κ.λπ. (C-397/98 και C-410/98, EU:C:2001:134, σκέψη 95).

19 Βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Littlewoods Retail Ltd κ.λπ. (C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψη 29).

20 Πρβλ. απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, Mulder κ.λπ. κατά Συμβουλίου και Επιτροπής (C-104/89 και C-37/90, EU:C:2000:38, σκέψη 63). Η σχετική με τα διαφυγόντα κέρδη νομολογία αποτελεί ένα καλό παράδειγμα αυτής της εξαιρέσεως. Βλ., ιδίως, απόφαση του Δικαστηρίου Δημόσιας Διοίκησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 13ης Μαρτίου 2013, AK κατά Επιτροπής (F-91/10, EU:F:2013:34, σκέψη 92). Κατά την άποψή μου, αυτό εννοεί το Δικαστήριο όταν ενίοτε παραπέμπει στην έννοια της «επαρκούς επανορθώσεως» ή όταν έκρινε ότι «[η] αποζημίωση υπό τη μορφή τόκων μπορεί σε συγκεκριμένες περιπτώσεις να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από την πραγματική ζημία» «προκειμένου να εξασφαλ[ιστεί] αντιστάθμιση μέσω κανόνων των οποίων η διαχείριση και ο έλεγχος εφαρμογής θα είναι ευχερείς για τη φορολογική αρχή». Βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψη 36). Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το γεγονός ότι στην ίδια αυτή απόφαση το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 37, ότι ο υποκείμενος σε φόρο θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα «να εισπράξει […] ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ χωρίς να εκτίθεται σε κανένα *χρηματοοικονομικό κίνδυνο*» –η υπογράμμιση δική μου–, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι το Δικαστήριο δεν επιθυμούσε να παρεκκλίνει από την αρχή του δικαιώματος της πλήρους αποζημιώσεως.

48. Επομένως, φρονώ ότι, όταν στη διάταξη της 17ης Ιουλίου 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2127), το Δικαστήριο παρέπεμψε στην απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Littlewoods Retail Ltd κ.λπ. (C-591/10, EU:C:2012:478), όπου στη σκέψη 27 είχε κρίνει ότι εναπόκειται «στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να καταβληθούν αυτοί οι τόκοι, περιλαμβανομένων και των ρυθμίσεων που αφορούν το επιτόκιο των τόκων αυτών και τον τρόπο υπολογισμού τους (απλοί ή «σύνθετοι» τόκοι)», πρόθεση του Δικαστηρίου δεν ήταν να αποκλίνει από την αρχή της πλήρους αποκαταστάσεως αλλά, αντιθέτως, να παραπέμψει στο γεγονός ότι το ακριβές επιτόκιο που πρέπει να εφαρμοστεί –ήτοι, αυτό που ισοδυναμεί με πλήρη αποζημίωση– εξαρτάται από την εκάστοτε ισχύουσα κατάσταση σε κάθε κράτος μέλος [21].

49. Εκτός από αυτές τις περιπτώσεις, αφ' ης στιγμής πληρούνται οι τρεις προϋποθέσεις που προβλέπονται από την απόφαση Francovich για τον καταλογισμό της ευθύνης κράτους μέλους, κάθε ιδιώτης ο οποίος ζημιώθηκε λόγω παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης δικαιούται πλήρους αποζημιώσεως. Πράγματι, η χορήγηση ενός ποσού το οποίο, αν μη τι άλλο, προσεγγίζει την πλήρη αποκατάσταση της ζημίας είναι αναγκαία προκειμένου να διασφαλιστεί η πλήρης αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, όπως επιτάσσει η αρχή της υπεροχής του εν λόγω δικαίου [22] και λόγω του θεμελιώδους δικαιώματος σε αποτελεσματική δικαστική προστασία, το οποίο κατοχυρώνεται στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 47 του Χάρτη.

50. Επομένως, στην κύρια δίκη, οι υποκείμενοι σε φόρο που υπέστησαν οικονομική ζημία λόγω της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος δικαιούνταν, κατ' αρχήν, να λάβουν ένα χρηματικό ποσό το οποίο ισοδυναμεί με την αποζημίωσή τους στο ακέραιο. Πιο συγκεκριμένα, εφόσον η Ουγγρική Κυβέρνηση δεν υποστήριξε ενώπιον του παρόντος Δικαστηρίου, ενόσω ακόμη εκκρεμούσε η υπόθεση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, ότι συντρέχουν εξαιρετικές περιστάσεις οι οποίες δικαιολογούν την αναστολή της διαχρονικής εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, δεν νομιμοποιείται πλέον να προβάλει τον συγκεκριμένο ισχυρισμό. Εν πάση περιπτώσει, τα επίδικα ποσά, καίτοι δεν είναι αμελητέα, δεν είναι τόσο σημαντικά ώστε να θέσουν υπό διακινδύνευση τη σταθερότητα των δημοσίων οικονομικών του εν λόγω κράτους μέλους.

51. Πέραν τούτου, στον βαθμό που σε περιπτώσεις όπως οι επίμαχες εν προκειμένω, η ζημία που προκλήθηκε έχει τη μορφή αποστερήσεως του οφέλους ενός συγκεκριμένου χρηματικού ποσού για περιορισμένο χρονικό διάστημα, η ζημία αυτή θα πρέπει να υπολογιστεί βάσει του αντιτίμου που θα έπρεπε να καταβάλει κάποιο πρόσωπο προκειμένου να δανειστεί το χρηματικό αυτό ποσό από κάποιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Ως εκ τούτου, η αποκατάσταση αυτή πραγματοποιείται υπό τη μορφή τόκων. Πάντως, υπό αυστηρή έννοια, οι τόκοι αυτοί δεν συνιστούν τόκους υπερημερίας κατά τη συνήθη έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.

52. Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι τα διάφορα είδη των τόκων και οι ονομασίες τους ποικίλλουν από το ένα κράτος μέλος στο άλλο και ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δεν υπήρξε πάντοτε συνεπής στη χρήση ορισμένων όρων. Ειδικότερα, κατά τα φαινόμενα, ο όρος «τόκοι υπερημερίας» χρησιμοποιείται ενίοτε υπό την έννοια του γαλλικού όρου «intérêt moratoire» [23], ο οποίος απαιτεί την ύπαρξη βεβαιωμένης οφειλής, και ενίοτε υπό ευρύτερη έννοια, χαρακτηρίζοντας κάθε είδους τόκους που

21 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, εφόσον «το κράτος υποχρεούται να θεραπεύει τις συνέπειες της προκληθείσας ζημίας στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου περί ευθύνης», τούτο συμβαίνει «με την επιφύλαξη του δικαιώματος αποζημίωσης που αντλείται απευθείας από το [δίκαιο της Ένωσης] εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές». Βλ., για παράδειγμα, διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, Test Claimants in the CFC και Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, σκέψη 126).

22 Πρβλ. απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 2018, The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, σκέψη 39).

23 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Επιτροπή κατά IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, σκέψη 30).

συνεπάγεται η καθυστέρηση πληρωμής, ανεξαρτήτως του αν αυτοί έχουν κυρωτικό ή επανορθωτικό χαρακτήρα [24]. Φρονώ συνεπώς, ότι το ενδιαφέρον θα πρέπει να επικεντρωθεί στον σκοπό που επιδιώκουν τα διάφορα είδη τόκων και όχι στις ονομασίες ή τις περιγραφές τους, οι οποίες ενδέχεται να ποικίλλουν ανάλογα με τις εθνικές νομοθεσίες και πρακτικές.

53. Όσον αφορά το δεύτερο ζήτημα, δηλαδή τη μέθοδο με την οποία πρέπει να καταβάλλεται η αποζημίωση από τα κράτη μέλη, κατά πάγια νομολογία, οι σχετικές προϋποθέσεις εμπίπτουν στη δικονομική αυτονομία εκάστου κράτους μέλους [25]. Πράγματι, ελλείψει νομοθεσίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον συγκεκριμένο τομέα, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να καθορίσει *τις προϋποθέσεις* –και όχι το ύψος– βάσει των οποίων πρέπει να καταβάλλονται οι οφειλόμενοι τόκοι [26]. Πάντως, σε κάθε περίπτωση, οι προϋποθέσεις αυτές θα πρέπει να συμμορφώνονται προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας των διορθωτικών μέτρων [27].

54. Η αρχή της αποτελεσματικότητας απαιτεί από τα κράτη μέλη να θεσπίζουν σύστημα ενδίκων προσφυγών και διαδικασιών το οποίο δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται από την έννομη τάξη της Ένωσης [28]. Συνεπώς, οι δικονομικοί κανόνες ασκήσεως των εν λόγω ενδίκων βοηθημάτων δεν πρέπει να έχουν καθοριστεί κατά τέτοιον τρόπο ώστε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης [29]. Γενικότερα, η συγκεκριμένη αρχή επιτάσσει να εφαρμόζονται κατά τρόπο αποτελεσματικό τα δικαιώματα που αντλούν οι ιδιώτες από το δίκαιο της Ένωσης [30].

55. Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, αυτή προϋποθέτει ότι ο επίμαχος εθνικός κανόνας εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο στις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται σε παράβαση του δικαίου της Ένωσης όσο και σε εκείνες που στηρίζονται στη μη τήρηση του εσωτερικού δικαίου, εφόσον έχουν παρόμοιο αντικείμενο και παρόμοια αιτία, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τον σκοπό όσο και τα ουσιώδη χαρακτηριστικά των φερόμενων αντίστοιχων εγχώριων προσφυγών [31]. Κατά συνέπεια, προκειμένου να διαπιστωθεί αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, τηρήθηκε η αρχή της ισοδυναμίας θα πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον, πλην της επίμαχης στο πλαίσιο της κύριας δίκης διατάξεως περί αποκλειστικής προθεσμίας, η οποία ισχύει όσον αφορά τις προσφυγές 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 στις προσφυγές του εσωτερικού δικαίου και αν, ενόψει του αντικειμένου και των ουσιωδών στοιχείων τους, οι δύο διατάξεις περί παραγραφής μπορούν να θεωρηθούν ως παρόμοιες [32].

56. Με γνώμονα αυτές ακριβώς τις αρχές θα πρέπει να εξεταστούν τα προδικαστικά ερωτήματα.

24 Βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψεις 28 και 29). Κατ' αρχήν, τόκοι οι οποίοι αποσκοπούν στην αντιστάθμιση της παρελεύσεως του χρόνου μέχρι τη δικαστική εκτίμηση του ύψους της ζημίας, ανεξαρτήτως κάθε καθυστερήσεως για την οποία ευθύνεται ο οφειλέτης, χαρακτηρίζονται ως «αντισταθμιστικοί τόκοι» και αποτελούν μέρος της καταβαλλόμενης αποζημιώσεως. Βλ. απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2017, Gascogne Sack Deutschland και Gascogne κατά Ευρωπαϊκής Ένωσης (T-577/14, EU:T:2017:1, σκέψη 168 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Πρβλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, σκέψη 17).

26 Βλ., για παράδειγμα, διάταξη της 21ης Οκτωβρίου 2015, Kovozber (C-120/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:730, σκέψη 30).

27 Οσάκις τίθεται ζήτημα αν οι εθνικοί δικονομικοί κανόνες καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες από την έννομη τάξη της Ένωσης, τούτο θα πρέπει να εξετάζεται λαμβάνοντας υπόψη τη θέση των οικείων κανόνων στην όλη διαδικασία, την εξέλιξη της διαδικασίας και τις ιδιαιτερότητες των κανόνων αυτών, ενώπιον των διαφόρων εθνικών αρχών. Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2015, Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, σκέψη 36).

28 Απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, σκέψη 43).

29 Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, σκέψη 32).

30 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, σκέψη 41).

31 Πρβλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Littlewoods Retail Ltd κ.λπ. (C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, σκέψη 20).

57. Τέλος, δεδομένου ότι οι υποκείμενοι σε φόρο δικαιούνται, κατ' αρχήν, να λάβουν κάποιο χρηματικό ποσό το οποίο, αν μη τι άλλο, αντιστοιχεί στην πλήρη αποκατάσταση της ζημίας που έχουν υποστεί, προτείνω να εξεταστούν από κοινού τα διάφορα ζητήματα που αφορούν τη συμβατότητα του δικαίου της Ένωσης με τη μέθοδο υπολογισμού του ποσού της αποζημιώσεως που χρησιμοποιήθηκε στο πλαίσιο της επίμαχης εθνικής πρακτικής.

Γ. Τα τρία ερωτήματα στην υπόθεση C-13/18 και τα δύο πρώτα ερωτήματα στην υπόθεση C-126/18

58. Κατ' ουσίαν, το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση C-13/18, με τα τρία πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, και το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση C-126/18, με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, ερωτούν αν το άρθρο 183 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας των ενδίκων βοηθημάτων αλλά και αυτές του αμέσου αποτελέσματος και της αναλογικότητας πρέπει να ερμηνεύονται, σε περιπτώσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική πρακτική υπολογισμού των τόκων που οφείλονται λόγω της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος βάσει επιτοκίου ίσου προς το επιτόκιο της κεντρικής τράπεζας και όχι βάσει του διπλάσιου αυτού του επιτοκίου, όπως προβλέπεται από τη σχετική εθνική νομοθεσία για την περίπτωση καθυστερήσεως πληρωμής ληξιπρόθεσμων οφειλών εκ μέρους της διοικήσεως.

59. Δεδομένου ότι το δικαίωμα λήψεως ενός ποσού το οποίο είτε ισοδυναμεί με πλήρη αποζημίωση είτε προσεγγίζει την πλήρη αποζημίωση θεμελιώνεται στην αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης, φρονώ ότι τα τρία πρώτα ερωτήματα της υποθέσεως C-13/18 καθώς και τα δύο πρώτα ερωτήματα της υποθέσεως C-126/18 θα πρέπει να εξεταστούν σε αυτό το πλαίσιο.

1. Η συμβατότητα της εθνικής πρακτικής με το δικαίωμα αποζημιώσεως στο ακέραιο

60. Όπως προαναφέρθηκε, το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει, κατ' αρχήν, την επανόρθωση της ζημίας στο ακέραιο, υπό την προϋπόθεση, ασφαλώς, ότι πληρούνται τα κριτήρια της αποφάσεως Francovich. Για την εκτίμηση της συμβατότητας της επίμαχης εθνικής πρακτικής με το δίκαιο της Ένωσης, είναι αναγκαίο να προσδιοριστούν, πρώτον, η ζημία που προκλήθηκε από την εφαρμογή του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος και, δεύτερον, αν η προβλεπόμενη από την εθνική πρακτική αποζημίωση αποβλέπει στην πλήρη αποκατάσταση της ζημίας και της βλάβης που επήλθε.

61. Όπως έχω ήδη διευκρινίσει, η προκληθείσα στην κύρια δίκη ζημία συνίσταται στην αθέμιτη αποστέρηση του δικαιώματος λήψεως του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ εντός της αποκλειστικής προθεσμίας που τάσσεται από την εθνική νομοθεσία [33]. Ωστόσο, στον βαθμό που οι υποκείμενοι σε φόρο έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιήσουν αυτό το υπόλοιπο στην επόμενη δήλωση ΦΠΑ προκειμένου να συμψηφίσουν οφειλές τους από τον ΦΠΑ, η ζημία αυτή μπορεί, στην πράξη, να αντιμετωπιστεί ως καθυστερημένη πληρωμή [34]. Συνεπώς, όπως ισχύει στις καθυστερήσεις πληρωμών, προκειμένου να ποσοτικοποιηθεί η οφειλόμενη αποζημίωση, είναι αναγκαίο (i) να προσδιοριστεί το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο φορολογούμενος αποστερήθηκε των δικαιωμάτων του (στο εξής: περίοδος αναφοράς) και (ii) να εφαρμοστεί στο ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, το οποίο δεν επεστράφη στον υποκείμενο σε φόρο, επιτόκιο το οποίο θα αντικατοπτρίζει τις επιπτώσεις αυτής της αποστέρησης.

33 Σε αντίθεση με την άποψη υπέρ της οποίας τάχθηκε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, θεωρώ ότι οι ενδιαφερόμενοι υποκείμενοι σε φόρο υπέστησαν όντως ζημία η οποία συνδέεται όχι με τα διαφυγόντα κέρδη τους αλλά συνίσταται στη μείωση των ταμειακών ροών τους. Εν πάση περιπτώσει, επισημαίνω ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι τα διαφυγόντα κέρδη πρέπει να αποζημιώνονται. Βλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, Metallgesellschaft κ.λπ. (C-397/98 και C-410/98, EU:C:2001:134, σκέψη 91).

34 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 6ης Ιουλίου 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 22).

62. Υπό τις επίμαχες στην κύρια δίκη περιστάσεις, το σημείο αφετηρίας της περιόδου αναφοράς αντιστοιχεί στην ημερομηνία κατά την οποία θα έπρεπε να είχε επιστραφεί στον φορολογούμενο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ αν δεν εφαρμοζόταν το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος.

63. Συναφώς, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν την ημερομηνία κατά την οποία πρέπει να πραγματοποιείται η εν λόγω επιστροφή, υπό την προϋπόθεση ότι η ημερομηνία αυτή εντάσσεται σε μια εύλογη περίοδο μετά την υποβολή της δηλώσεως επιστροφής ΦΠΑ (στο εξής: εύλογη περίοδος επιστροφής) [35].

64. Όσον αφορά την καταληκτική ημερομηνία της εύλογης περιόδου επιστροφής, λαμβανομένης υπόψη της επίμαχης στην κύρια δίκη ζημίας, δύο είναι οι υποθετικές περιπτώσεις που θα πρέπει να διακρίνονται ανάλογα με το αν το συγκεκριμένο πρόσωπο ικανοποίησε τελικώς το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος ή δεν είχε καμία άλλη επιλογή πέραν της μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην επόμενη δήλωση.

65. Στην πρώτη περίπτωση, δεδομένου ότι η προκληθείσα ζημία παύει κατά την ημερομηνία που επιστρέφεται τελικώς ο ΦΠΑ, η ημερομηνία αυτή συνιστά την καταληκτική ημερομηνία της εύλογης περιόδου επιστροφής.

66. Στη δεύτερη περίπτωση, η καταληκτική ημερομηνία της εύλογης περιόδου επιστροφής εξαρτάται από το αν το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ χρησιμοποιήθηκε ή όχι στο ακέραιο προκειμένου να συμψηφιστούν ενδεχόμενες οφειλές από ΦΠΑ. Αν όντως έτσι έχουν τα πράγματα, η ζημία παύει την ημέρα κατά την οποία ο υποκείμενος σε φόρο θα όφειλε να εξοφλήσει αυτή την οφειλή ΦΠΑ αν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν συμψηφιζόταν. Στην περίπτωση κατά την οποία το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν χρησιμοποιήθηκε εξ ολοκλήρου λόγω απουσίας αντίστοιχης οφειλής ΦΠΑ, τα αποτελέσματα της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος καταλαμβάνουν και την επόμενη δήλωση ΦΠΑ. Επομένως, κατ' αρχήν, για κάθε μία από τις επόμενες φορολογικές χρήσεις θα πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που είναι νέο και αυτού που μεταφέρθηκε από προηγούμενες δηλώσεις. Πράγματι, για το μέρος που αντιστοιχεί σε μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο δεν θα πρέπει να ισχύσει καμία εύλογη περίοδος επιστροφής, καθόσον αν το πιστωτικό υπόλοιπο είχε επιστραφεί στον φορολογούμενο, αυτός θα είχε στη διάθεσή του αδιαλείπτως το αντίστοιχο ποσό.

67. Από το σύνολο των ανωτέρω παρατηρήσεων συνάγεται ότι ο ακριβής ποσοτικός προσδιορισμός της ζημίας που προκλήθηκε στο πλαίσιο της κύριας δίκης είναι σχετικά περίπλοκος.

68. Συναφώς, μπορεί, ενδεχομένως, να υποστηριχθεί ότι η επίμαχη εθνική πρακτική απλουστεύει τον απαιτούμενο υπολογισμό. Πράγματι, από τη δικογραφία συνάγεται ότι η Ουγγαρία εκλαμβάνει ως σημείο αφετηρίας της εύλογης περιόδου επιστροφής που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της ζημίας την ημέρα που έπεται της λήξεως της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων επιστροφής ΦΠΑ. Τούτο σημαίνει ότι η αποζημίωση δεν υπολογίζεται με σημείο αφετηρίας την ημερομηνία κατά την οποία θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί η επιστροφή, αλλά την ημέρα που έπεται της προθεσμίας υποβολής της δηλώσεως επιστροφής ΦΠΑ, στην οποία ο φορολογούμενος δηλώνει αρνητικό ΦΠΑ.

35 Αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 24), της 6ης Ιουλίου 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 20), και της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψη 25). Στην υπό κρίση υπόθεση, τα εθνικά δικαστήρια δεν προσδιορίζουν την προθεσμία εντός της οποίας η ουγγρική διοίκηση οφείλει να επιστρέψει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ αν το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος πληρωθεί αναδρομικώς. Ωστόσο, η Sole Mizo ανέφερε ότι η προθεσμία αυτή είναι 45 ημέρες.

69. Όσον αφορά την καταληκτική ημερομηνία της περιόδου που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της ζημίας, η εθνική πρακτική διατηρεί τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της επόμενης δηλώσεως. Κατά συνέπεια, για κάθε περίοδο αναφοράς ΦΠΑ, υπολογίζεται μία νέα ζημία, βάσει της παραδοχής ότι η προκληθείσα ζημία καθίσταται οριστικώς τοκοφόρα κατά την τελευταία ημέρα της προθεσμίας υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ με την οποία ο φορολογούμενος δήλωσε αρνητικό ΦΠΑ.

70. Καίτοι αυτή η μέθοδος είναι διαφορετική από αυτήν που θα χρησιμοποιούνταν ενδεχομένως για τον υπολογισμό της προκληθείσας ζημίας με απόλυτη λογιστική ακρίβεια, έχει το πλεονέκτημα της απλουστεύσεως του υπολογισμού, καθόσον δεν διακρίνει, για τις επόμενες φορολογικές χρήσεις, μεταξύ, αφενός, του τμήματος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που οφείλεται σε προηγούμενο υπόλοιπο το οποίο έχει μεταφερθεί και, αφετέρου, του νέου. Πράγματι, δεδομένου ότι δεν ισχύει προθεσμία επιστροφής, ο λόγος υπάρξεως του επόμενου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ουδεμία σημασία έχει. Για αυτόν τον λόγο, η συγκεκριμένη μέθοδος είναι ακόμη πιο ευνοϊκή για τους υποκείμενους σε φόρο σε σχέση με αυτήν που προβλέπει την αποζημίωση στο ακέραιο, καθόσον δεν προβλέπεται προθεσμία αντίστοιχη προς τη συνήθως ισχύουσα προθεσμία επιστροφής.

71. Όπως επισημάνθηκε ήδη, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι οσάκις ο ακριβής καθορισμός της επελθούσας ζημίας είναι δυσχερής, είναι δυνατή η χρησιμοποίηση μεθόδου που βασίζεται σε έναν εύλογο βαθμό κατά προσέγγιση εκτιμήσεως, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό της αποζημιώσεως δεν επηρεάζεται υπερβολικά. Δεδομένου ότι εν προκειμένω ο ακριβής προσδιορισμός της επελθούσας ζημίας είναι αρκετά δύσκολο να υπολογιστεί επακριβώς, θεωρώ ότι η Ουγγαρία νομιμοποιείται, κατ' αρχήν, να απλοποιήσει αυτόν τον υπολογισμό.

72. Όσον αφορά το επιτόκιο που θα πρέπει να εφαρμοστεί ώστε να εξασφαλιστεί πλήρης αποκατάσταση, το επιτόκιο αυτό πρέπει να είναι ίσο προς αυτό που θα έπρεπε να καταβάλει ο υποκείμενος σε φόρο αν το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ του χορηγούνταν από κάποιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Κατά συνέπεια, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το εφαρμοστέο επιτόκιο πρέπει να αντιστοιχεί στο επιτόκιο που εφαρμόζει η αρμόδια κεντρική τράπεζα επί εξαιρετικά βραχυπρόθεσμων δανείων, υπό την προϋπόθεση ότι το επιτόκιο αυτό αυξάνεται προκειμένου να αποτυπώσει το συνήθως ισχύον περιθώριο κέρδους που εφαρμόζουν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα [36]. Πράγματι, αν ο υποκείμενος σε φόρο χρειαζόταν να δανειστεί ένα χρηματικό ποσό προκειμένου να επιλύσει το πρόβλημα ταμειακών ροών που προκλήθηκε από το γεγονός ότι δεν του επεστράφη το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ, το πρόσωπο αυτό θα καλούνταν να καταβάλει επιτόκιο υψηλότερο από αυτό της αρμόδιας κεντρικής τράπεζας, καθόσον το επιτόκιο αυτό ισχύει μόνο για τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

73. Εκ πρώτης όψεως, κατά τα φαινόμενα, η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης συμμορφώνεται προς τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης. Ωστόσο, μετά από προσεκτικότερη εξέταση, μπορεί να λεχθεί ότι η μέθοδος υπολογισμού που χρησιμοποιεί η επίμαχη εθνική πρακτική περιλαμβάνει δύο στοιχεία τα οποία, κατ' εμέ, δεν συνάδουν με την αρχή της πλήρους επανορθώσεως.

36 Για σύγκριση, βλ. άρθρο 99, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΕ, Ευρατόμ) 2018/1046 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Ιουλίου 2018, σχετικά με τους δημοσιονομικούς κανόνες που εφαρμόζονται στον γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης, την τροποποίηση των κανονισμών (ΕΕ) αριθ. 1296/2013, (ΕΕ) αριθ. 1301/2013, (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, (ΕΕ) αριθ. 1304/2013, (ΕΕ) αριθ. 1309/2013, (ΕΕ) αριθ. 1316/2013, (ΕΕ) αριθ. 223/2014, (ΕΕ) αριθ. 283/2014 και της απόφασης αριθ. 541/2014/ΕΕ και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΕ, Ευρατόμ) αριθ. 966/2012 (ΕΕ 2018, L 193, σ. 1), ή άρθρο 2, παράγραφος 6, της οδηγίας 2011/7/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 2011, για την καταπολέμηση των καθυστερήσεων πληρωμών στις εμπορικές συναλλαγές (ΕΕ 2001, L 48, σ. 1).

74. Το πρώτο αφορά το εφαρμοστέο επιτόκιο. Πράγματι, το προβλεπόμενο από την εθνική πρακτική επιτόκιο είναι αυτό που ισχύει για την κεντρική τράπεζα χωρίς οποιαδήποτε αύξηση αντίστοιχη προς το περιθώριο κέρδους που, κατά κανόνα, εφαρμόζουν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Παρότι εναπόκειται όντως στα κράτη μέλη να επιλέγουν το εφαρμοστέο επιτόκιο σε συνάρτηση με την οικονομική τους κατάσταση [37], γεγονός παραμένει ότι προκειμένου να ισοδυναμεί με πλήρη αποκατάσταση (ή, τουλάχιστον, με ποσό που προσεγγίζει την πλήρη αποζημίωση), το επιτόκιο που επιλέγεται δεν μπορεί να περιορίζεται στο βασικό επιτόκιο που εφαρμόζει η κεντρική τράπεζα.

75. Το δεύτερο στοιχείο, το οποίο είναι ακόμη σημαντικότερο, συνδέεται με τη μείωση της αξίας του χρήματος που οφείλεται στην πάροδο του χρόνου. Πράγματι, η έννοια της πλήρους αποκαταστάσεως συνεπάγεται ότι, όπως συμβαίνει στην κύρια δίκη, η ζημία υπολογίζεται κατά τον χρόνο που καθίσταται οριστικώς τοκοφόρα, οπότε στην καταβλητέα αποζημίωση πρέπει να προστεθούν επιπλέον τόκοι οι οποίοι θα αντιστοιχούν στην επελθούσα από την επέλευση της ζημίας και μετά μείωση της αξίας του χρήματος [38].

76. Κατά την άποψή μου, την καταβολή αυτών των τόκων είχε κατά νου το Δικαστήριο στη σκέψη 34 της διατάξεως της 17ης Ιουλίου 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2127), όπου έκρινε ότι «φορολογούμενοι στους οποίους το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επιστρέφεται μετά την παρέλευση εύλογης χρονικής περιόδου, πράγμα που εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εξακριβώσει, θεμελιώνουν δικαίωμα λήψεως τόκων υπερημερίας δυνάμει του δικαίου της Ένωσης» [39].

77. Συναφώς, πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι το επιτόκιο αυτό πρέπει να υπολογίζεται όχι βάσει του επιτοκίου που εφαρμόζουν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (ή η κεντρική τράπεζα), αλλά, αντιθέτως, βάσει του δείκτη του πληθωρισμού, καθόσον η υπό κρίση υπόθεση αφορά, στην ουσία της, τη μείωση που υπέστη η χρηματική αξία της επελθούσας ζημίας από τη χρονική στιγμή κατά την οποία η ζημία κατέστη οριστικώς τοκοφόρα.

78. Στην παρούσα υπόθεση, από τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχουν τα αιτούντα δικαστήρια, τα οποία επιβεβαιώθηκαν από τους μετέχοντες στη διαδικασία οι οποίοι απάντησαν επί σχετικού γραπτού ερωτήματος, συνάγεται ότι η επίμαχη εθνική πρακτική προβλέπει μεν την καταβολή τόκων ανατοκισμού, αλλά οι τόκοι αυτοί υπολογίζονται από την ημέρα που έπεται της λήξεως της προθεσμίας επιστροφής των 45 ημερών για τη δήλωση ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου του 2011 [40], η οποία, λαμβανομένων υπόψη των μη εργάσιμων ημερών, ήταν η 6η Δεκεμβρίου 2011.

79. Ωστόσο, η ζημία που υπέστη ο υποκείμενος σε φόρο ενδέχεται να γεννήθηκε και να έπαυσε πολύ πριν από αυτήν την ημερομηνία καθόσον, όπως προαναφέρθηκε, ο φορολογούμενος ικανοποίησε, ενδεχομένως, το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος πριν χρειαστεί να υποβάλει νέα δήλωση επιστροφής ΦΠΑ ή μπορεί να χρησιμοποίησε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προκειμένου να συμψηφίσει οφειλή από ΦΠΑ στην επόμενη δήλωση επιστροφής ΦΠΑ [41].

37 Βλ. σημείο 48 των παρουσών προτάσεων.

38 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000, Mulder κ.λπ. κατά Συμβουλίου και Επιτροπής (C-104/89 και C-37/90, EU:C:2000:38, σκέψη 51).

39 Ανεπίσημη μετάφραση. Βλ., επίσης, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 23). Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι, προκειμένου να διασφαλιστεί η πλήρης επανόρθωση, το επιτόκιο προκειμένου να αποκατασταθεί η μείωση της αξίας του χρήματος πρέπει να εξακολουθήσει να προσμετράται μέχρι να καταβληθεί πραγματικά η αποζημίωση.

40 Η δήλωση ΦΠΑ που καλύπτει το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θεσπίστηκε ο τροποποιητικός νόμος είναι αυτή του Σεπτεμβρίου του 2011.

41 Από λογικής απόψεως, δεδομένου ότι η μέθοδος υπολογισμού που χρησιμοποιείται από την εθνική πρακτική συνίσταται στην αντιμετώπιση κάθε περιόδου αναφοράς ως ανεξάρτητης και, ως εκ τούτου, θεωρώντας ότι η ζημία που οφείλεται στην εφαρμογή του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος καθίσταται οριστικώς τοκοφόρα κατά τη λήξη κάθε φορολογικής χρήσεως, οι τόκοι θα έπρεπε να υπολογίζονται κατά τρόπον ώστε να αποκαθίσταται η μείωση της αξίας του χρήματος που προκύπτει από τη λήξη κάθε φορολογικής χρήσεως.

80. Για την ακρίβεια, κατά τα φαινόμενα, οι προβλεπόμενοι από την εθνική πρακτική τόκοι ανατοκισμού είναι διαφορετικής φύσεως, καθόσον οι τόκοι αυτοί αφορούν την καθυστέρηση πληρωμής της οφειλόμενης αποζημιώσεως από τη διοίκηση μετά την υποβολή της αιτήσεως επιστροφής και όχι τη ζημία που υπέστη ο υποκείμενος σε φόρο συνεπεία της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος.

81. Ως εκ τούτου, επισημαίνω ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η επίμαχη εθνική πρακτική ουδόλως προβλέπει την καταβολή τόκων οι οποίοι σκοπούν στην αντιστάθμιση της μειώσεως της αξίας του χρήματος μεταξύ της ημερομηνίας οριστικής τοκοφορίας της ζημίας, ήτοι την ημερομηνία κατά την οποία υπολογίζεται το ύψος της αποζημιώσεως –εν προκειμένω, την καταληκτική ημερομηνία της προθεσμίας για την υποβολή της επόμενης δηλώσεως– και της ημερομηνίας κατά την οποία το ποσό της αποζημιώσεως αναγνωρίζεται από τη διοίκηση ή από δικαστήριο και καθίσταται απαιτητό [42].

82. Δεδομένου ότι, για τον λόγο αυτό, η εθνική πρακτική, κατά την άποψή μου, δεν διασφαλίζει την επαρκή επανόρθωση της ζημίας που υπέστησαν οι επίμαχοι υποκείμενοι σε φόρο, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης.

2. Εναλλακτική λύση

83. Ωστόσο, στην περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι η ζητούμενη αποζημίωση δεν είναι αναγκαίο να προσεγγίζει το ύψος της αποζημιώσεως στο ακέραιο ή, για οποιονδήποτε άλλον λόγο, διαφωνεί με την προεκτεθείσα ανάλυση, προτείνω μια εναλλακτική λύση των ζητημάτων που εγείρονται. Θεωρώ ωστόσο, ότι, ούτως ή άλλως, καθίσταται σαφές ότι το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη ως προς τη μέθοδο υπολογισμού περιορίζεται από τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας. Το υπόλοιπο κείμενο των παρουσών προτάσεων εδράζεται σε αυτήν ακριβώς την παραδοχή.

84. Η αρχή της αποτελεσματικότητας απαιτεί τα προβλεπόμενα από το εθνικό δίκαιο μέσα έννομης προστασίας να επιτρέπουν στους ιδιώτες τη διασφάλιση των δικαιωμάτων που τους απονέμονται από το δίκαιο της Ένωσης κατά ουσιαστικό –και όχι απλώς θεωρητικό– τρόπο. Κατά συνέπεια, η αρχή αυτή θα πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι απαιτεί τα μέσα έννομης προστασίας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο να εγγυώνται στους ιδιώτες το δικαίωμα αποκαταστάσεως της ζημίας που έχουν υποστεί συνεπεία παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης, υπό την προϋπόθεση πάντοτε ότι πληρούται κάθε μία από τις προϋποθέσεις της αποφάσεως Francovich.

85. Ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι η αποζημίωση στην οποία υποχρεούνται τα κράτη μέλη δυνάμει της αποφάσεως Francovich δεν ισοδυναμεί με πλήρη αποκατάσταση της ζημίας, εντούτοις, θεωρώ ότι τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να αποζημιώνουν τους ιδιώτες για τη μείωση της αξίας του χρήματος σε σχέση με το ποσό της αποζημιώσεως όταν η τελευταία υπολογίζεται βάσει παρελθοντικού γεγονότος, όπως συμβαίνει στην κύρια δίκη, ήτοι τη στιγμή κατά την οποία η ζημία κατέστη οριστικώς τοκοφόρα [43].

86. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι το ύψος της αποζημιώσεως την οποία οφείλουν να καταβάλουν τα κράτη μέλη δεν χρειάζεται να προσεγγίζει την πλήρη αποκατάσταση, η επίμαχη εθνική πρακτική δεν διασφαλίζει επαρκή επανόρθωση.

42 Είναι πολύ πιθανό ο λόγος για αυτό να είναι ότι το άρθρο 165, παράγραφος 2, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, προβλέπει ότι «[α]υτή καθαυτή η χρηματική ποινή για καθυστερημένη πληρωμή δεν δικαιολογεί την επιβολή προστίμου για καθυστέρηση πληρωμής». Εάν, όμως, η διάταξη αυτή ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει την καταβολή τόκων για την αποκατάσταση της μειώσεως της αξίας του χρήματος, φρονώ ότι η συγκεκριμένη διάταξη θα πρέπει να κριθεί ότι αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης.

43 Βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 2ας Αυγούστου 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, σκέψη 31), και της 4ης Δεκεμβρίου 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, σκέψη 68).

87. Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, όπως προαναφέρθηκε, η αρχή αυτή επιτάσσει όλες οι διατάξεις που εφαρμόζονται στις προσφυγές να εφαρμόζονται αδιακρίτως τόσο σε προσφυγές που στηρίζονται σε παράβαση του δικαίου της Ένωσης όσο και σε αυτές που στηρίζονται σε παράβαση του εθνικού δικαίου[44]. Πάντως, είναι σαφές ότι η συγκεκριμένη αρχή δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να επεκτείνουν στο σύνολο των αξιώσεων επιστροφής των επιβαρύνσεων ή τελών που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης το πλέον ευνοϊκό καθεστώς αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων[45].

88. Η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική πρακτική αποζημιώσεως δεν προβλέπει την εφαρμογή του άρθρου 37, παράγραφος 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας –το οποίο αφορά την επιβολή επιτοκίου διπλάσιου από το επιτόκιο της ουγγρικής κεντρικής τράπεζας– αλλά των άρθρων 124/C και 124/D του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, τα οποία προβλέπουν την εφαρμογή επιτοκίου ίσου προς το βασικό επιτόκιο της ουγγρικής κεντρικής τράπεζας.

89. Ωστόσο, από το γράμμα των άρθρων 124/C και 124/D του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται όχι μόνον όταν το Δικαστήριο της Ένωσης κρίνει ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως αυτή που ίσχυε στην Ουγγαρία, αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης, αλλά και όταν το Alkotmánybíróság (Συνταγματικό Δικαστήριο) ή το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) κρίνουν ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση αντιβαίνει στο Ουγγρικό Σύνταγμα (Θεμελιώδη Νόμο της Ουγγαρίας) ή, στην περίπτωση δημοτικών κανονιστικών μέτρων, σε οποιονδήποτε άλλο κανόνα δικαίου.

90. Υπ' αυτές τις περιστάσεις, φαίνεται ότι –καίτοι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να το επιβεβαιώσει– τα άρθρα 124/C και 124/D του κώδικα φορολογικής διαδικασίας αποτελούν lex specialis, ο οποίος προορίζεται ειδικώς να ρυθμίσει τις συνέπειες αποφάσεως δια της οποίας ανώτερο δικαστήριο αποφαίνεται ότι διάταξη του εθνικού δικαίου αντίκειται σε ιεραρχικά ανώτερο κανόνα, και εφαρμόζονται τόσο στις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης όσο και σε αυτές που θεμελιώνονται αποκλειστικά στην εθνική νομοθεσία.

91. Ομολογουμένως, ο λόγος που προτάσσει το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) για να αιτιολογήσει την εφαρμογή των άρθρων 124/C και 124/D έναντι του άρθρου 37, παράγραφος 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, θα μπορούσε να θεωρηθεί κάπως περίεργος. Συγκεκριμένα, κατά το δικαστήριο αυτό, η εφαρμογή των δύο ως άνω άρθρων οφείλεται στο γεγονός ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, οι φορολογικές αρχές δεν παρέβησαν την ισχύουσα εθνική νομοθεσία εφαρμόζοντας το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος, καθόσον κατά τον χρόνο εκείνο το συγκεκριμένο κριτήριο εξακολουθούσε να ισχύει. Διατυπωμένη κατ' αυτόν τον τρόπο, η συγκεκριμένη αιτιολογία φαίνεται να ισοδυναμεί με απόρριψη της απόψεως ότι το κριτήριο του προηγουμένως καταβληθέντος τιμήματος ήταν *εξαρχής* αντίθετο προς το δίκαιο της Ένωσης.

92. Μολονότι η εξήγηση που δόθηκε από το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) μπορεί να προκαλεί μια κάποια έκπληξη, εντούτοις, αυτή καθαυτή ουδεμία επιρροή ασκεί στη συμβατότητα της εθνικής πρακτικής με το δίκαιο της Ένωσης. Καταλήγω στο συμπέρασμα αυτό διότι, αφ' ης στιγμής τα ένδικα βοηθήματα που τίθενται στη διάθεση των ιδιωτών από το κράτος μέλος συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης, το γεγονός ότι οι λόγοι στους οποίους στηρίζεται η εφαρμογή τους είναι εσφαλμένοι, δεν τα

44 Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, σκέψη 71).

45 Απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, σκέψη 20).

καθιστά αντίθετα προς το δίκαιο αυτό. Κατά συνέπεια, στον βαθμό που τα άρθρα 124/C και 124/D εφαρμόζονται αδιακρίτως τόσο στα ένδικα βοηθήματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης όσο και σε αυτά που στηρίζονται αποκλειστικά στην εθνική νομοθεσία, δεν διαπιστώνεται ουδεμία παράβαση της αρχής της ισοδυναμίας [46].

93. Λαμβανομένης υπόψη της συλλογιστικής που προεκτέθηκε, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα τρία ερωτήματα της υποθέσεως C-13/18 και στα δύο πρώτα ερωτήματα της υποθέσεως C-126/18 ως ακολούθως: η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύεται, σε περιπτώσεις όπως αυτές που περιγράφουν τα αιτούντα δικαστήρια, υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική πρακτική κατά την οποία οι τόκοι υπερημερίας που οφείλονται προς αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε από την εφαρμογή του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος υπολογίζονται βάσει επιτοκίου ίσου με αυτό που εφαρμόζεται από την αρμόδια κεντρική τράπεζα στις πράξεις κύριας αναχρηματοδοτήσεως, χωρίς αύξηση του επιτοκίου αυτού προκειμένου να αντιστοιχεί στο επιτόκιο που υποχρεούται να καταβάλει ο φορολογούμενος που δεν αποτελεί χρηματοπιστωτικό ίδρυμα προκειμένου να δανειστεί το αντίστοιχο ποσό ή χωρίς την πρόβλεψη καταβολής τόκων προκειμένου να αντισταθμιστεί η μείωση της αξίας του χρήματος ως προς το ποσό της οφειλόμενης αποζημιώσεως, όταν η τελευταία έχει υπολογιστεί κατά την ημερομηνία που κατέστη οριστικώς τοκοφόρα.

Δ. Τα τελευταία έξι ερωτήματα που θέτει το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση C-126/18

94. Πριν από την εξέταση των έξι τελευταίων ερωτημάτων που θέτει το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση C-126/18, θεωρώ σκόπιμο να υποβάλλω ορισμένες προκαταρκτικές παρατηρήσεις.

95. Πρώτον, επισημαίνω ότι στα ερωτήματά του στην υπόθεση C-126/18, το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει το άρθρο 183 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο αποτελεί τη διάταξη προς την οποία δεν συμμορφώθηκε η Ουγγαρία όσον αφορά το κριτήριο του προηγουμένως καταβληθέντος τιμήματος. Δεδομένου όμως ότι το άρθρο αυτό δεν μνημονεύει κανέναν δικονομικό κανόνα, η συγκεκριμένη διάταξη δεν φαίνεται να έχει καθοριστική σημασία. Επιπλέον, μολονότι, στα ερωτήματά του το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει μόνο στην αρχή της αποτελεσματικότητας, θεωρώ ότι είναι επίσης απαραίτητη η εξέταση των ζητημάτων που εγείρονται από τη σκοπιά της αρχής της ισοδυναμίας, δεδομένου ότι οι δύο αυτές αρχές περιορίζουν τη δικονομική αυτονομία που διαθέτουν τα κράτη μέλη όσον αφορά την οργάνωση των επανορθωτικών τους μέτρων.

96. Δεύτερον, από τη στιγμή που η επίμαχη εθνική πρακτική προβλέπει την καταβολή τόκων ανατοκισμού μόνο στην περίπτωση καθυστερήσεως καταβολής των τόκων που προορίζονται για την αποζημίωση της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος, φρονώ ότι, όταν τα συγκεκριμένα ερωτήματα παραπέμπουν σε «τόκους ανατοκισμού», στην πραγματικότητα, αναφέρονται στους τόκους υπερημερίας που οφείλονται λόγω της καθυστερημένης καταβολής της αποζημιώσεως – οι οποίοι υπολογίζονται εδώ από την ημερομηνία κατά την οποία επήλθε η ζημία. [47] Εν πάση περιπτώσει, υπό το πρίσμα της απαντήσεως που δόθηκε στα σημεία 78 έως 80 των παρουσών προτάσεων, αυτό που απομένει να εξεταστεί είναι οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες πρέπει να καταβληθούν αυτοί οι τόκοι υπερημερίας.

46 Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, σκέψη 40). Επισημαίνω ωστόσο ότι στο πλαίσιο των άμεσων προσφυγών το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι αν το σκεπτικό μιας αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου ενέχει παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, αλλά το διατακτικό της είναι βάσιμο για άλλους νομικούς λόγους, η αίτηση αναιρέσεως είναι απορριπτέα. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 7ης Ιουνίου 2018, Ori Martin κατά Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (C-463/17 P, EU:C:2018:411, σκέψη 24).

47 Λαμβανομένης υπόψη της τυπολογίας των υφιστάμενων τόκων δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτοί εκτίθενται από τον γενικό εισαγγελέα Y. Bot στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Επιτροπή κατά IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), φρονώ ότι οι τόκοι που οφείλονται για την αποκατάσταση της ζημίας που οφείλεται στην εφαρμογή του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος καθώς και οι τόκοι που θα πρέπει να καταβληθούν για την αποκατάσταση της μειώσεως της αξίας του χρήματος, εμπίπτουν στην έννοια των αντισταθμιστικών τόκων και ότι, στο πλαίσιο της κύριας δίκης, η έννοια των τόκων υπερημερίας πρέπει να χρησιμοποιείται για να παραπέμψει στους τόκους υπερημερίας που οφείλονται στην περίπτωση καθυστερημένης καταβολής αντισταθμιστικών τόκων.

97. Τρίτον, τα έξι τελευταία ερωτήματα που τίθενται στην υπόθεση C-126/18 υποδηλώνουν ενδεχομένως ότι οι προϋποθέσεις για τη λήψη τόκων είναι εξαιρετικά περιοριστικές. Ωστόσο, η περιγραφή των πραγματικών περιστατικών από το αιτούν δικαστήριο καταδεικνύει ότι η επίμαχη εθνική πρακτική δεν είναι τόσο περιοριστική όσο φαίνεται να υπονοούν τα εν λόγω ερωτήματα. Πράγματι, κατά τα φαινόμενα, οι φορολογούμενοι που υπέστησαν ζημία από την εφαρμογή του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος δικαιούνταν, ούτως ή άλλως, να λάβουν τόκους υπερημερίας ακόμη και αν δεν είχαν υποβάλει ειδική προς τούτο αίτηση, εφόσον, από τη στιγμή που προέβαλαν τη σχετική τους αξίωση, η φορολογική διοίκηση δεν τους κατέβαλε την οφειλόμενη αποζημίωση εντός της αποκλειστικής προθεσμίας που τάσσει το άρθρο 37, παράγραφος 4, του ουγγρικού κώδικα φορολογικής διαδικασίας [48].

98. Ωστόσο, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση C-126/18 να επαληθεύσει αν οι εκτιθέμενες στα προδικαστικά ερωτήματα υποθετικές περιπτώσεις αντιστοιχούν στις επίμαχες στην κύρια δίκη πραγματικές περιστάσεις.

1. Το τρίτο ερώτημα

99. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο στην υπόθεση C-126/18 ερωτά, ουσιαστικά, αν οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, εκλαμβάνει ως εναρκτήρια ημερομηνία για τον υπολογισμό των τόκων υπερημερίας που οφείλονται για την καθυστερημένη πληρωμή της αποζημιώσεως, όχι την ημερομηνία γενέσεως της ζημίας ούτε την ημερομηνία κατά την οποία κατέστησαν το πρώτον απαιτητοί οι τόκοι που καταβάλλονται προς αντιστάθμιση της κύριας ζημίας, αλλά, αντίθετα, κάποια μεταγενέστερη ημερομηνία.

100. Συναφώς, θα ήθελα να υπογραμμίσω ότι, κατά την άποψή μου, η υποχρέωση καταβολής ενός ποσού το οποίο, ουσιαστικά, προσεγγίζει την πλήρη αποκατάσταση ζημίας που προκλήθηκε από παράβαση του δικαίου της Ένωσης δεν συνεπάγεται, από μόνη της, την υποχρέωση καταβολής τόκων υπερημερίας εκ μέρους του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους σε περίπτωση καθυστερήσεως καταβολής της αποζημιώσεως. Πράγματι, η καταβολή των τόκων αυτών δεν θεμελιώνεται απευθείας στην παράβαση του δικαίου της Ένωσης από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αλλά, αντιθέτως, προκύπτει από την αντικειμενική συνθήκη ότι το επίμαχο κράτος εξοφλεί εκπροθέσμως μια ληξιπρόθεσμη οφειλή του.

101. Συναφώς, θεωρώ ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας απαιτεί από τα κράτη μέλη να προβλέπουν στη νομοθεσία τους την καταβολή τόκων υπερημερίας σε περίπτωση καθυστερήσεως καταβολής της αποζημιώσεως που οφείλεται λόγω παραβιάσεως των υποχρεώσεων που υπέχει το εν λόγω κράτος κατά το δίκαιο της Ένωσης. Ειδάλλως, τα κράτη μέλη δεν θα είχαν κανένα κίνητρο να καταβάλλουν αποζημίωση στους ιδιώτες που υφίστανται τις συνέπειες της παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης, κατάσταση η οποία θα είχε ως αποτέλεσμα να στερείται οποιασδήποτε αποτελεσματικότητας το δικαίωμα πλήρους αποζημιώσεως των εν λόγω προσώπων [49].

48 Εξάλλου, κατά τα φαινόμενα, η Dalmandi έλαβε τόκους υπερημερίας λόγω της καθυστερήσεως καταβολής της αποζημιώσεως που δικαιούταν, κατόπιν υποβολής σχετικής προς τούτο αιτήσεως.

49 Πρβλ. απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Ciup (C-288/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:495, σκέψη 46). Δεδομένου ότι η υποχρέωση καταβολής τόκων υπερημερίας απορρέει από την αρχή της αποτελεσματικότητας και το δικαίωμα πλήρους αποζημιώσεως, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν το επιτόκιο βάσει του οποίου υπολογίζονται οι εν λόγω τόκοι, υπό την προϋπόθεση ότι το επιτόκιο αυτό δημιουργεί κίνητρο για τη διοίκηση να καταβάλει αμελλητί την αποζημίωση.

102. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η Dalmandi υποστηρίζει, κατά τα φαινόμενα, ότι οι τόκοι υπερημερίας θα έπρεπε να υπολογιστούν από την ημερομηνία κατά την οποία καταργήθηκε το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος ή, ακόμη και, από την ημερομηνία που το Δικαστήριο εξέδωσε την απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530), καθόσον η φορολογική αρχή όφειλε να την αποζημιώσει αυτοδικαίως για την εφαρμογή του εν λόγω κριτηρίου.

103. Ομολογουμένως, οσάκις το Δικαστήριο κρίνει ότι εφαρμόζοντας εθνική νομοθεσία ένα κράτος μέλος παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης επιτάσσει, αφενός, το εν λόγω κράτος μέλος να λάβει αμελλητί κάθε απαραίτητο μέτρο για την κατάργηση αυτής της νομοθεσίας και, αφετέρου, οι εθνικές του αρχές να απόσχουν πάραυτα από την εφαρμογή της[50].

104. Ωστόσο, ούτε η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης ούτε αυτή της αποτελεσματικότητας των ενδίκων βοηθημάτων απαιτούν από τα κράτη μέλη να προβλέπουν την αυτεπάγγελτη επανόρθωση της ζημίας που προκλήθηκε λόγω της εκ μέρους τους παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης ή ακόμη και να διακόπτουν τις σχετικές αποκλειστικές προθεσμίες θεσπίζοντας, όπως έπραξε η Ουγγαρία, μια διοικητική διαδικασία καταβολής αποζημιώσεως.

105. Είναι αληθές ότι στην περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι νομοθετικό ή διοικητικό μέτρο που θεσπίστηκε από τις αρχές κράτους μέλους αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, το κράτος αυτό υποχρεούται να άρει το επίμαχο μέτρο και, κατ' εφαρμογή των προϋποθέσεων της αποφάσεως Francovich, να αποκαταστήσει οποιεσδήποτε ενδεχόμενες συνέπειες του εν λόγω μέτρου[51].

106. Πάντως, όπως έχει επανειλημμένως υπογραμμίσει το Δικαστήριο, οι δικονομικοί κανόνες που διέπουν την καταβολή της αποζημιώσεως που οφείλεται για παράβαση του δικαίου της Ένωσης εξαρτώνται από το εθνικό δίκαιο, το οποίο ενδέχεται να απαιτεί να ασκηθεί η σχετική αξίωση καταβολής αποζημιώσεως[52]. Έτσι, απλώς και μόνον το γεγονός ότι αμέσως μετά την έκδοση της αποφάσεως της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530), ή ακόμη και μετά την έκδοση του τροποποιητικού νόμου, η Ουγγαρία δεν κατέβαλε αυτεπαγγέλτως οποιαδήποτε αποζημίωση στους υποκείμενους σε φόρο που είχαν θιγεί από την εφαρμογή του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος, δεν θέτει αυτοδικαίως σε λειτουργία την επιβάρυνση της εν λόγω αποζημιώσεως με τόκους υπερημερίας. *Μόνον* αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι, όταν διάταξη της εθνικής νομοθεσίας έχει κριθεί από δικαστήριο ότι παραβιάζει ιεραρχικά ανώτερο κανόνα δικαίου, οι τόκοι αυτοί τρέχουν, ipso jure, από την έκδοση της αποφάσεως, τότε, δυνάμει της αρχής της ισοδυναμίας, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος είναι υποχρεωμένο να καταβάλει αυτεπαγγέλτως τόκους υπερημερίας.

107. Επομένως, από τη στιγμή που τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να επανορθώσουν αυτεπαγγέλτως τη ζημία που προκλήθηκε λόγω της εκ μέρους τους παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης, συνάγεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν, κατ' αρχήν, να προβλέπουν ότι οι τόκοι υπερημερίας δεν υπολογίζονται από την ημερομηνία επελεύσεως της ζημίας.

108. Ομοίως, τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να προβλέπουν ότι οι τόκοι αυτοί πρέπει να καταβληθούν αμέσως μετά από τότε που η συγκεκριμένη αρχή ή το δικαστήριο κρίνουν ότι απαιτείται η αποκατάσταση της εν λόγω ζημίας.

50 Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1972, Επιτροπή κατά Ιταλίας (48/71, EU:C:1972:65, σκέψη 7). Στην υπόθεση της κύριας δίκης, αυτό σημαίνει ότι η Ουγγαρία όφειλε απλώς να παύσει, αυτεπαγγέλτως, να εφαρμόζει το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος και να επιστρέψει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που εξακολουθούσε να υπάρχει κατά την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 Πρβλ. απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1960, Humblet κατά Etat belge (6/60-IMM, EU:C:1960:48, σ. 569).

52 Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, σκέψη 123). Η λύση αυτή είναι αρκετά λογική, στον βαθμό που για τον υπολογισμό της ακριβούς αποκαταστάσεως της επελθούσας ζημίας απαιτείται, για τον προσδιορισμό της ζημίας, να ληφθούν υπόψη ορισμένα πραγματικά στοιχεία τα οποία μόνον τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα είναι σε θέση να γνωρίζουν.

109. Είναι αληθές ότι στην περίπτωση υπερημερίας αποζημιώσεως που οφείλεται δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν την καταβολή των σχετικών τόκων. Ωστόσο, από τη διοίκηση δεν μπορεί να αναμένεται ότι θα καταβάλει την εν λόγω αποζημίωση αμέσως μόλις βεβαιωθεί η ζημία [53]. Επομένως, η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να δεχθούν ως εναρκτήρια ημερομηνία για τον υπολογισμό των τόκων υπερημερίας την ημερομηνία κατά την οποία επήλθε η ζημία ή κατά την οποία κατέστησαν το πρώτον απαιτητοί οι τόκοι που καταβάλλονται για την αποκατάσταση της κύριας ζημίας, αλλά αντίθετα τούτο συμβαίνει εντός ευλόγου προθεσμίας μετά την αναγνώριση της ζημίας είτε από το ενδιαφερόμενο διοικητικό όργανο είτε από δικαστήριο.

110. Εξ όσων αντιλαμβάνομαι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η εθνική πρακτική προβλέπει την καταβολή τόκων ανατοκισμού στην περίπτωση που η διοίκηση δεν κατέβαλε τόκους υπερημερίας προς αποκατάσταση της ζημίας εντός 30 ημερών (ή 45 ημερών σε ορισμένες περιπτώσεις) από την υποβολή της αιτήσεως αποζημιώσεως, χρονικό διάστημα το οποίο φαίνεται εύλογο προκειμένου η διοίκηση να εξετάσει την ουσία του σχετικού αιτήματος. Ως εκ τούτου, η περίοδος αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αντίκειται στην αρχή της αποτελεσματικότητας.

111. Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση C-126/18 είναι το μοναδικό το οποίο έχει επίγνωση του τρόπου με τον οποίον υπολογίζονται οι τόκοι αυτοί σε άλλες περιπτώσεις, στο δικαστήριο αυτό απόκειται να εξακριβώσει αν, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν προβλέπονται συντετμημένες προθεσμίες όταν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος πρέπει να καταβάλει αποζημίωση για λόγους που στηρίζονται αποκλειστικά στην εθνική φορολογική νομοθεσία.

112. Συναφώς, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας ενδίκων βοηθημάτων πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, δεν εκλαμβάνει ως εναρκτήρια ημερομηνία του υπολογισμού των τόκων υπερημερίας που οφείλονται για την καθυστέρηση πληρωμής της αποζημιώσεως την ημερομηνία κατά την οποία κατέστησαν το πρώτον απαιτητοί οι τόκοι που καταβάλλονται προς αποκατάσταση της κύριας ζημίας, αλλά μεταγενέστερη ημερομηνία, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι η ημερομηνία αυτή δεν μετατίθεται πέραν ενός ευλόγου χρονικού διαστήματος μετά την αναγνώριση της υποχρεώσεως καταβολής της αποζημιώσεως και, αφετέρου, ότι η ίδια αυτή ημερομηνία ισχύει στην περίπτωση καθυστερήσεως πληρωμής αποζημιώσεως που θεμελιώνεται αποκλειστικά στην εθνική νομοθεσία.

2. Το τέταρτο ερώτημα

113. Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο στην υπόθεση C-126/18 διερωτάται, ουσιαστικά, αν οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία απαιτεί από τους υποκείμενους σε φόρο, προκειμένου να λάβουν τόκους υπερημερίας, να υποβάλουν ειδική προς τούτο αίτηση, ενώ σε διαφορετικές περιπτώσεις, όπου επίσης οφείλονται τόκοι υπερημερίας, δεν απαιτείται η υποβολή τέτοιας αιτήσεως διότι οι τόκοι αυτοί καταβάλλονται αυτεπαγγέλτως.

114. Συναφώς, φρονώ ότι η υποχρέωση των υποκείμενων σε φόρο να υποβάλουν ειδικού τύπου αίτηση δεν αντίκειται, αυτή καθαυτή, στην αρχή της αποτελεσματικότητας. Πράγματι, η απαίτηση αυτή δεν έχει ως αποτέλεσμα, σύμφωνα με την έκφραση που χρησιμοποιείται από το Δικαστήριο, να καθίσταται πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης [54]. Ωστόσο, αν η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται με αναδρομική ισχύ σε

53 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, σκέψη 20).

54 Απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, σκέψη 39).

υποκείμενους σε φόρο οι οποίοι είχαν ασκήσει τις αγωγές τους πριν αποφανθεί το παρόν Δικαστήριο επί της συμβατότητας του κριτηρίου του καταβληθέντος αντιτίμου με το δίκαιο της Ένωσης, η υποχρέωση αυτή στερεί (ή, τουλάχιστον, ενδέχεται να στερήσει) από τις αγωγές αυτές το αντικείμενο τους[55] και, ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι αντίκειται στην αρχή της αποτελεσματικότητας.

115. Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, υπό τη μορφή που είναι διατυπωμένο το προδικαστικό ερώτημα υπονοεί ότι συντρέχει παραβίαση της εν λόγω αρχής. Πράγματι, όπως ήδη διευκρινίστηκε, η αρχή της ισοδυναμίας επιτάσσει την εφαρμογή των ίδιων δικονομικών κανόνων τόσο στις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης όσο και σε παρεμφερείς προσφυγές που βασίζονται στο εθνικό δίκαιο[56].

116. Ωστόσο, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ορισμένα από τα στοιχεία που περιέχονται στις δικογραφίες θα μπορούσαν να υποδηλώνουν ότι, σε αντίθεση με την παραδοχή στην οποία στηρίζεται το τέταρτο ερώτημα υπό τον τρόπο που διατυπώθηκε από το αιτούν δικαστήριο, η υποβολή ειδικής αιτήσεως δεν απαιτείται μόνο σε περιπτώσεις όπως οι επίμαχες (ήτοι, σε περίπτωση παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης), αλλά και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις οι οποίες υπάγονται αποκλειστικά στο εθνικό δίκαιο.

117. Επομένως, προτείνω να διατυπωθεί εκ νέου το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα και να δοθεί σε αυτό η απάντηση ότι οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία απαιτεί από τους υποκείμενους σε φόρο να υποβάλουν ειδική δήλωση όταν ζητούν να τους καταβληθούν τόκοι υπερημερίας, εφόσον η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται εξίσου, ανεξαρτήτως του αν η ζημία που αποτέλεσε τη γενεσιουργό αιτία της οφειλής που εξοφλείται καθυστερημένα εδράζεται σε παράβαση του δικαίου της Ένωσης ή του εθνικού δικαίου.

3. Το πέμπτο και το όγδοο ερώτημα

118. Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικά, αν οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική πρακτική κατά την οποία τόκοι υπερημερίας μπορούν να αναγνωριστούν μόνον αν ο υποκείμενος σε φόρο έχει υποβάλει αίτηση με την οποία δεν ζητούνται ειδικώς οι εν λόγω τόκοι αλλά η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που εξακολουθούσε να υπάρχει την ημερομηνία κατά την οποία καταργήθηκε το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος.

119. Το ερώτημα αυτό συνδέεται με το όγδοο ερώτημα, με το οποίο το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας απαγορεύουν εθνική πρακτική βάσει της οποίας τόκοι υπερημερίας μπορούν να αναζητηθούν μόνον αν ο υποκείμενος σε φόρο δύναται να αξιώσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο επιστροφής κατά τη διάρκεια της οποίας καταργήθηκε το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος.

55 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να εφαρμόζουν νέες ρυθμίσεις επί των μελλοντικών συνεπειών καταστάσεων που έχουν δημιουργηθεί υπό την προγενέστερη ρύθμιση. Βλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, σκέψη 25). Ωστόσο, αντιβαίνει στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης η τροποποίηση της εθνικής ρύθμισης που στερεί αναδρομικά τον ιδιώτη από ένα δικαίωμα που έχει αποκτήσει βάσει της προγενέστερης ρύθμισης. Απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 39).

56 Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, σκέψη 71). Ωστόσο, η αρχή αυτή δεν παραβιάζεται στην περίπτωση που η εθνική νομοθεσία απαιτεί την υποβολή ειδικής αιτήσεως για την καταβολή τόκων υπερημερίας, ενώ δεν συντρέχει αντίστοιχη υποχρέωση όσον αφορά άλλα είδη τόκων. Πράγματι, από τη στιγμή που η αρχή της ισοδυναμίας απαιτεί απλώς να εφαρμόζονται οι ίδιοι διαδικαστικοί κανόνες στις προσφυγές που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης και σε παρόμοιες προσφυγές που θεμελιώνονται στο εθνικό δίκαιο, δεν απαγορεύει την εφαρμογή διαφορετικών διαδικαστικών κανόνων σε διαφορετικά είδη τόκων.

120. Ως εκ τούτου, θα εξετάσω τα δύο αυτά ερωτήματα από κοινού, παρά το γεγονός ότι, εξ όσων αντιλαμβάνομαι, υπάρχει μια λεπτή διαφορά μεταξύ τους: το πέμπτο ερώτημα αφορά μια τυπική προϋπόθεση, δηλαδή την υποχρέωση ο υποκείμενος σε φόρο να πρέπει να έχει υποβάλει αίτηση η οποία δεν συνδέεται με την οφειλή, η πληρωμή της οποίας κατέστη ληξιπρόθεσμη, ενώ το όγδοο ερώτημα αφορά μια ουσιαστική προϋπόθεση, δηλαδή το ότι ο υποκείμενος σε φόρο είναι σε θέση να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο επιστροφής κατά τη διάρκεια της οποίας ακυρώθηκε η επίδικη αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης διάταξη.

121. Συναφώς, οφείλω να ομολογήσω ότι πρακτική η οποία απαιτεί από τους υποκείμενους σε φόρο να υποβάλουν ειδικού τύπου αίτηση όσον αφορά τους τόκους υπερημερίας, καίτοι είναι ασυνήθιστη, εντούτοις, δεν καθιστά από μόνη της πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικώς δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται από την έννομη τάξη της Ένωσης. Ως εκ τούτου, η συγκεκριμένη απαίτηση δεν αντιβαίνει στην αρχή της αποτελεσματικότητας, εφόσον πληρούνται οι δύο ακόλουθες προϋποθέσεις.

122. Πρώτον, ο υποκείμενος σε φόρο θα πρέπει να έχει ενημερωθεί με σχετική σαφήνεια και εγκαίρως αναφορικά με την ανάγκη υποβολής της συγκεκριμένης αιτήσεως προκειμένου να του επιδικασθούν τόκοι υπερημερίας.

123. Δεύτερον, η εν λόγω απαίτηση δεν πρέπει να υποκρύπτει κάποια ουσιαστική προϋπόθεση. Ιδίως, η απαίτηση αυτή δεν πρέπει να συνεπάγεται τον περιορισμό της αναγνωρίσεως τόκων υπερημερίας σε υποκείμενους σε φόρο οι οποίοι εξακολουθούσαν να διατηρούν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ όταν καταργήθηκε το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος. Πράγματι, η ζημία που αποτέλεσε τη γενεσιουργό αιτία της οφειλής ενδέχεται να έχει επέλθει πολύ πριν από τη φορολογική χρήση που προηγείται της χρήσεως κατά τη διάρκεια της οποίας καταργήθηκε το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος. Σε αυτή την περίπτωση, ο υποκείμενος σε φόρο θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να αιτηθεί την καταβολή τόκων υπερημερίας αν αυτή η ζημία αποκατασταθεί καθυστερημένα –αν η καθυστέρηση αυτή δεν προβλέπεται– ακόμη και αν δεν παρουσιάζει πλέον πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.

124. Επομένως, φρονώ ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας απαγορεύει στα κράτη μέλη να περιορίζουν την καταβολή τόκων υπερημερίας σε φορολογούμενους οι οποίοι εξακολουθούσαν να έχουν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κατά τον χρόνο που καταργήθηκε το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος.

125. Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, η αρχή αυτή ενδέχεται επίσης να παραβιάζεται αν οι αναφερόμενες στο πέμπτο και στο όγδοο ερώτημα προϋποθέσεις ισχύουν μόνο στην περίπτωση καθυστερήσεως πληρωμής της αποζημιώσεως για παράβαση του δικαίου της Ένωσης και όχι στην περίπτωση παραβάσεως του εθνικού δικαίου. Ωστόσο, δεν υπάρχουν επαρκείς πληροφορίες οι οποίες να επιβεβαιώνουν ότι ίσχυε όντως κάτι τέτοιο στην υπόθεση της κύριας δίκης[57].

126. Ασφαλώς, η κατάσταση θα ήταν εντελώς διαφορετική όσον αφορά την απαίτηση να είναι ο φορολογούμενος σε θέση να αξιώσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο για την οποία καταργήθηκε η επίμαχη αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης διάταξη εάν η απαίτηση αυτή έχει εφαρμογή μόνο σε αιτήσεις καταβολής τόκων υπερημερίας για την καθυστέρηση πληρωμής της οφειλόμενης αποζημιώσεως για μια πολύ συγκεκριμένη χρονική περίοδο, όταν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ που προηγήθηκε της θεσπίσεως του τροποποιητικού νόμου.

57 Ειδικότερα, δεδομένου ότι αυτή η προϋπόθεση θα ισοδυναμούσε με τη θέσπιση αποκλειστικής προθεσμίας για την υποβολή αιτήσεως καταβολής τόκων υπερημερίας, θα πρέπει να εξακριβωθεί ότι η εν λόγω απαίτηση εφαρμόζεται επίσης σε παρόμοιες καταστάσεις που βασίζονται αποκλειστικώς στο εθνικό δίκαιο.

127. Σε αυτή την περίπτωση, δεδομένου ότι η επίμαχη προϋπόθεση δεν εμποδίζει την καταβολή τόκων για την καθυστέρηση πληρωμής της αποζημιώσεως που οφείλεται για ζημία που υπέστη πριν από αυτήν την περίοδο υποκείμενος σε φόρο ο οποίος πλέον δεν είχε στη διάθεσή του πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ όταν καταργήθηκε το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος, δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να θεωρηθεί ότι παραβιάζεται η αρχή της αποτελεσματικότητας. Πράγματι, η απαίτηση αυτή θα ισοδυναμούσε απλώς με την επαλήθευση της υπάρξεως οποιασδήποτε πραγματικής ζημίας, ζητώντας από τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα να υποδείξουν αν για την τρέχουσα φορολογική χρήση παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.

128. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, προτείνω στο πέμπτο και στο όγδοο ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική βάσει της οποίας τόκοι υπερημερίας μπορούν να επιδικασθούν μόνον αν ο υποκείμενος σε φόρο έχει υποβάλει αίτηση της οποίας το περιεχόμενο δεν αφορά την αποζημίωση που οφείλεται για το σύνολο των ζημιών που επήλθαν συνεπεία της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος, αλλά την ανάκτηση, κατά την ημερομηνία καταργήσεως αυτού του κριτηρίου, του υφιστάμενου κατά την χρονική εκείνη στιγμή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, αν, για την υποβολή της εν λόγω αιτήσεως, ο φορολογούμενος δεν χρειάζεται να εξακολουθεί να παρουσιάζει, κατά τη χρονική εκείνη στιγμή, πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, και η προϋπόθεση αυτή εφαρμόζεται επίσης στην περίπτωση καθυστερήσεως πληρωμής της αποζημιώσεως για παράβαση του εθνικού δικαίου.

4. Το έκτο ερώτημα

129. Με το έκτο προδικαστικό ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική πρακτική κράτους μέλους βάσει της οποίας οι τόκοι υπερημερίας υπολογίζονται μόνον ως προς το ποσό της οικονομικής ζημίας που επήλθε κατά την περίοδο αναφοράς ΦΠΑ που προηγείται της υποβολής της αιτήσεως επιστροφής.

130. Συναφώς, επιβάλλεται να υπενθυμιστεί ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η ζημία επήλθε όταν, μετά τη δήλωση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στη δήλωση επιστροφής φόρου, η φορολογική αρχή δεν προέβη στη σχετική επιστροφή εντός της προθεσμίας που τάσσει η εθνική νομοθεσία.

131. Κατά συνέπεια, ορίζοντας ότι αυτοί οι τόκοι υπερημερίας εφαρμόζονται μόνον επί του ποσού της ζημίας που επήλθε κατά την περίοδο αναφοράς ΦΠΑ που προηγείται της καταθέσεως της αιτήσεως, εθνική πρακτική όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, αφενός, επιβάλλει την υποβολή αιτήσεως για κάθε φορολογική χρήση και, αφετέρου, θεσπίζει μια αποκλειστική προθεσμία. Αυτή η αποκλειστική προθεσμία αντιστοιχεί στο υπόλοιπο της διάρκειας του φορολογικού έτους κατά το οποίο επήλθε η οικονομική απώλεια, επαυξημένης με τη διάρκεια της επόμενης φορολογικής χρήσεως. Προτείνω την ξεχωριστή εξέταση των δύο αυτών συνεπειών της εθνικής πρακτικής.

132. Στον βαθμό που η εθνική πρακτική υποχρεώνει τους φορολογούμενους να υποβάλουν αίτηση στην ειδική περίπτωση κατά την οποία υποστηρίζουν ότι υπέστησαν απώλειες και ζημίες, η πρακτική αυτή δεν αντίκειται, κατά τα φαινόμενα, στις αρχές της αποτελεσματικότητας ή της ισοδυναμίας, εφόσον η ίδια προϋπόθεση ισχύει και για τις καθυστερήσεις πληρωμών των οφειλών που απορρέουν από παράβαση κανόνα του εθνικού δικαίου[58].

58 Βλ. σημεία 114 και 121 των παρουσών προτάσεων για μια λεπτομερέστερη ανάλυση.

133. Στον βαθμό που η εθνική πρακτική θεσπίζει μια αποκλειστική προθεσμία, ενδέχεται να αντίκειται στην αρχή της ισοδυναμίας, αν η προθεσμία αυτή είναι πολύ σύντομη με αποτέλεσμα να μην επιτρέπει σε έναν ευλόγως προσεκτικό και ενημερωμένο ιδιώτη να υποβάλει αίτηση καταβολής τόκων υπερημερίας, λαμβανομένης υπόψη της εκτάσεως των τυπικών προϋποθέσεων που απαιτούνται συναφώς και του όγκου των σχετικών πληροφοριών που έρχονται εις γνώση του εν λόγω προσώπου.

134. Το ίδιο θα ίσχυε επίσης αν η εθνική πρακτική εφαρμοζόταν με αναδρομική ισχύ –δηλαδή, για περιόδους πριν από τη θέσπισή της– και, με τον τρόπο αυτό, παρεμπόδιζε κάθε καταβολή τόκων υπερημερίας για την καθυστέρηση πληρωμής αποζημιώσεων όσον αφορά οποιαδήποτε περίοδο πριν από αυτή κατά την οποία προβλήθηκε η σχετική αξίωση. Σε αυτή την περίπτωση, οι υποκείμενοι σε φόρο προφανώς δεν θα μπορούσαν να τηρήσουν την αποκλειστική προθεσμία, καθόσον δεν θα μπορούσαν να προβλέψουν ότι θα θεσπιστεί. Τα δύο αυτά ζητήματα ωστόσο, απόκεινται στην αξιολογική κρίση του αιτούντος δικαστηρίου.

135. Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να διαπιστώσει αν, σε μία τουλάχιστον συγκρίσιμη περίπτωση, ισχύει παρόμοια προθεσμία όσον αφορά οφειλές οι οποίες θεμελιώνονται αποκλειστικά στο εθνικό δίκαιο.

136. Κατά συνέπεια, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο έκτο ερώτημα είναι ότι οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική βάσει της οποίας επιδικάζονται τόκοι υπερημερίας μόνον επί του ποσού της οικονομικής ζημίας που επήλθε κατά την περίοδο αναφοράς ΦΠΑ που προηγείται της υποβολής της αιτήσεως, εφόσον η αποκλειστική προθεσμία που θεσπίζεται με την εν λόγω εθνική πρακτική δεν είναι υπερβολικά βραχεία με αποτέλεσμα να μην επιτρέπει στον ευλόγως προσεκτικό και ενημερωμένο ιδιώτη να υποβάλει αίτηση καταβολής των τόκων υπερημερίας, εφόσον η συγκεκριμένη προϋπόθεση δεν έχει αναδρομική ισχύ και εφόσον ισχύει επίσης σε περιπτώσεις καθυστερήσεως πληρωμής των οφειλών που απορρέουν από παράβαση κανόνα του εθνικού δικαίου.

5. Το έβδομο ερώτημα

137. Με το έβδομο προδικαστικό ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικά, αν οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική πρακτική, η οποία στερεί οριστικά από τον υποκείμενο σε φόρο τη δυνατότητα να ζητήσει τόκους υπερημερίας για τον λόγο ότι, αφενός, το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο που εφαρμόστηκε και, αφετέρου, είχε συμπληρωθεί η αποκλειστική προθεσμία καταθέσεως της σχετικής αιτήσεως.

138. Όσον αφορά το πρώτο σκέλος του ερωτήματος, πρέπει να υπενθυμιστεί εκ νέου ότι η καταβολή τόκων υπερημερίας είναι αναγκαία προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα του δικαιώματος κάθε ιδιώτη να αποκαθίσταται στο ακέραιο η ζημία που υπέστη λόγω παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης από κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το γεγονός ότι η συγκεκριμένη διάταξη που κρίθηκε μεταγενέστερα ως αντιβαίνουσα στο δίκαιο της Ένωσης ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως, δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη μη αναγνώριση τόκων υπερημερίας[59].

59 Πάντως, στο πλαίσιο της επίμαχης στην κύρια δίκη υπόθεση, ο λόγος αυτός δεν προβλήθηκε προκειμένου να δικαιολογήσει τη μη καταβολή τόκων υπερημερίας αλλά την εφαρμογή επιτοκίου υπερημερίας ίσου προς το διπλάσιο του βασικού επιτοκίου της κεντρικής τράπεζας για τον υπολογισμό της οφειλόμενης αποζημιώσεως λόγω της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος.

139. Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος, θέλω να υπογραμμίσω ότι το Δικαστήριο έχει ήδη δεχθεί τη συμβατότητα του δικαίου της Ένωσης με τον καθορισμό ευλόγων αποκλειστικών προθεσμιών για την άσκηση ενδίκου βοηθήματος[60], έστω και αν η συμπλήρωση των εν λόγω προθεσμιών συνεπάγεται εξ ορισμού την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος[61]. Πάντως, για να είναι συμβατές με το δίκαιο της Ένωσης, οι αποκλειστικές προθεσμίες που ισχύουν όσον αφορά τις αγωγές αποζημιώσεως λόγω παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης, θα πρέπει να συμμορφώνονται προς τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας.

140. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η εθνική πρακτική προβλέπει δύο αποκλειστικές προθεσμίες[62].

141. Η πρώτη αφορά την περίοδο επιστροφής φόρου για την οποία μπορεί να ζητηθεί αποζημίωση. Βάσει των πληροφοριών που περιέχονται στη δικογραφία που απεστάλη στο Δικαστήριο, η εθνική πρακτική προβλέπει ότι, βάσει του άρθρου 164, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, μόνο ζημίες οι οποίες επήλθαν από την τελευταία περίοδο αναφοράς του 2005 και έπειτα μπορούν να αποκατασταθούν.

142. Αυτή η προθεσμία παραγραφής δεν αντιβαίνει, κατά τα φαινόμενα, στην αρχή της αποτελεσματικότητας, καθόσον δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες από την έννομη τάξη της Ένωσης[63]. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει ήδη δεχθεί το συμβατό του δικαίου της Ένωσης με προθεσμίες παραγραφής διάρκειας τριών[64] ή ακόμη και δύο[65] ετών. Επιπλέον, η προθεσμία αυτή, κατά τα φαινόμενα, δεν αντιβαίνει ούτε στην αρχή της ισοδυναμίας, καθόσον η ίδια πενταετής αποκλειστική προθεσμία ισχύει και για τα ένδικα βοηθήματα που θεμελιώνονται σε παράβαση του εθνικού δικαίου. Πάντως, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει το σημείο αυτό.

143. Η δεύτερη αποκλειστική προθεσμία αφορά την προθεσμία εντός της οποίας οι υποκείμενοι σε φόρο έπρεπε να υποβάλουν την αίτηση αποζημιώσεως.

144. Ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα, από την περιγραφή των επίμαχων στην υπόθεση C-126/18 πραγματικών περιστατικών, τα οποία αναφέρθηκαν επίσης στο πλαίσιο της επ' ακροατηρίου συζητήσεως από την Ουγγρική Κυβέρνηση, μπορεί να συναχθεί ότι ακόμη και αν οι φορολογούμενοι δεν είχαν υποβάλει ειδική αίτηση είχαν στη διάθεσή τους πέντε έτη από την κατάργηση του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος προκειμένου να καταθέσουν τη σχετική αίτηση αποζημιώσεως.

60 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 19ης Ιουνίου 2014, Specht κ.λπ. (C-501/12 έως C-506/12, C-540/12 και C-541/12, EU:C:2014:2005, σκέψη 115).

61 Απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, σκέψη 42).

62 Αυτό το διπλό όριο σημαίνει ότι η έκδοση του τροποποιητικού νόμου διέκοψε τις προθεσμίες παραγραφής.

63 Κατά συνέπεια, οσάκις το Δικαστήριο κρίνει ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης, τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να επανεξετάσουν υποθέσεις οι οποίες απέκτησαν ισχύ δεδικασμένου κατόπιν εξαντλήσεως των διαθέσιμων μέσων έννομης προστασίας ή μετά την παρέλευση των προθεσμιών που τάσσονται για την άσκηση αυτών των μέσων. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, Brown κατά Δικαστηρίου της Ένωσης (125/87, EU:C:1988:136, σκέψη 14), και, κατ' αναλογία, αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, σκέψη 38), της 16ης Μαρτίου 2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, σκέψη 20), και της 10ης Ιουλίου 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, σκέψη 58).

64 Απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, σκέψη 28).

65 Απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, σκέψη 25). Στην περίπτωση των κοινοτικών φόρων που καταβάλλουν οι υπάλληλοι και το προσωπικό των θεσμικών οργάνων, η προθεσμία ασκήσεως προσφυγής είναι η προθεσμία που προβλέπεται από τον Κανονισμό Υπηρεσιακής Καταστάσεως των υπαλλήλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά τη νομολογία του Γενικού Δικαστηρίου, η σχετική προθεσμία είναι τρεις μήνες από την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος αποδοχών, πράγμα το οποίο αντικατοπτρίζει με σαφήνεια και για πρώτη φορά, ότι πρόκειται περί αποφάσεως χρηματικού χαρακτήρα. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2017, Campo κ.λπ. κατά ΕΥΕΔ (T-577/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2017:909, σκέψη 34 έως 36).

145. Δεδομένου ότι η αποκλειστική προθεσμία δεν εκκινεί από την επέλευση της ζημίας, η εθνική πρακτική, κατά τα φαινόμενα, κατέληξε στην παράταση της αρχικής προθεσμίας παραγραφής που προβλέπεται από το άρθρο 164, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας[66]. Αν αυτό όντως ισχύει, η Ουγγαρία έχει υπερβεί κατά πολύ τις απαιτήσεις που επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης, δηλαδή την πρόβλεψη επαρκούς προθεσμίας παραγραφής προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι ιδιώτες μπορούν να ασκήσουν τα δικαιώματα που τους παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης. Σε αυτό το πλαίσιο, αδυνατώ να διακρίνω με ποιον τρόπο θα μπορούσε να συντρέχει παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας.

146. Όσον δε αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, από τη δικογραφία δεν προκύπτει ότι στην περίπτωση που το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο) κρίνει ότι συγκεκριμένη διάταξη αντιβαίνει σε ιεραρχικώς ανώτερο κανόνα εφαρμόζεται ευνοϊκότερη προθεσμία παραγραφής.

147. Κατά συνέπεια, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο έβδομο ερώτημα είναι ότι οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία στερεί οριστικά από τους υποκειμένους σε φόρο τη δυνατότητα να αξιώσουν τόκους υπερημερίας λόγω του ότι το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως. Ωστόσο, οι αρχές αυτές δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία στερεί οριστικά από τους υποκείμενους σε φόρο τη δυνατότητα να αξιώσουν τόκους υπερημερίας για τον λόγο ότι εξέπνευσε η αποκλειστική προθεσμία υποβολής της εν λόγω αιτήσεως, εφόσον η προθεσμία αυτή (i) δεν είναι αδικαιολόγητα βραχεία και (ii) εφαρμόζεται επίσης σε καθυστερήσεις πληρωμών οφειλών που συνδέονται με ζημία προκληθείσα από διάταξη παραβιάζουσα κανόνα της εθνικής νομοθεσίας. Προς αποφυγή κάθε πιθανής αμφιβολίας, είναι, κατά την άποψή μου, σαφές ότι η εφαρμοστέα πενταετής προθεσμία παραγραφής στην υπό κρίση υπόθεση δεν μπορεί, αυτή καθαυτήν, να θεωρηθεί ως αδικαιολόγητα βραχεία.

V. Πρόταση

148. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που του υποβλήθηκαν από το Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szeged, Ουγγαρία) και το Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Szekszárd, Ουγγαρία) ως ακολούθως:

1) Η αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύεται, σε περιπτώσεις όπως αυτές που περιγράφονται από τα ως άνω δικαστήρια, υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική πρακτική κατά την οποία οι τόκοι που οφείλονται για την αποκατάσταση ζημίας που προκλήθηκε από την εφαρμογή του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος υπολογίζονται βάσει επιτοκίου ίσου με αυτό που εφαρμόζεται από την αρμόδια κεντρική τράπεζα στις πράξεις κύριας αναχρηματοδοτήσεως, χωρίς αύξηση του επιτοκίου αυτού προκειμένου να αντιστοιχεί στο επιτόκιο που υποχρεούται να καταβάλει ο φορολογούμενος που δεν αποτελεί χρηματοπιστωτικό ίδρυμα προκειμένου να δανειστεί το αντίστοιχο ποσό ή χωρίς την πρόβλεψη καταβολής τόκων προκειμένου να αντισταθμιστεί η μείωση της αξίας του χρήματος ως προς το ποσό της οφειλόμενης αποζημιώσεως, όταν η τελευταία έχει υπολογιστεί κατά την ημερομηνία που η εν λόγω ζημία κατέστη οριστικώς τοκοφόρα.

66 Βάσει αυτής της διατάξεως, η Ουγγαρία είχε τη δυνατότητα να μην αποφαίνεται επί αξιώσεων που αφορούν ζημίες οι οποίες δημιουργήθηκαν περισσότερο από πέντε έτη μετά την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο έπρεπε να υποβληθεί η δήλωση ή η κοινοποίηση σχετικά με τον εν λόγω φόρο ή, σε περίπτωση απουσίας τέτοιας δηλώσεως ή κοινοποιήσεως, κατά την διάρκεια του έτους εντός του οποίου θα έπρεπε να καταβληθεί ο φόρος.

2) Οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας των ενδίκων βοηθημάτων πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, δεν εκλαμβάνει ως εναρκτήρια ημερομηνία του υπολογισμού των τόκων υπερημερίας που οφείλονται για την καθυστέρηση πληρωμής της αποζημιώσεως την ημερομηνία κατά την οποία κατέστησαν το πρώτον απαιτητοί οι τόκοι που οφείλονται προς αποκατάσταση της κύριας ζημίας αλλά μεταγενέστερη ημερομηνία, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι η ημερομηνία αυτή δεν μετατίθεται πέραν ενός εύλογου χρονικού διαστήματος μετά την αναγνώριση της υποχρεώσεως καταβολής της οικείας αποζημιώσεως και, αφετέρου, ότι η ίδια αυτή ημερομηνία ισχύει στην περίπτωση καθυστερήσεως πληρωμής αποζημιώσεως που θεμελιώνεται αποκλειστικά στο εθνικό δίκαιο.

3) Οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία απαιτεί από τους φορολογούμενους να υποβάλουν ειδική αίτηση όταν αξιώνουν την καταβολή τόκων υπερημερίας, εφόσον η υποχρέωση αυτή ισχύει εξίσου ανεξαρτήτως του αν η ζημία που αποτελεί τη γενεσιουργό αιτία της οφειλής της οποίας η καταβολή έχει καθυστερήσει οφείλεται σε παράβαση του δικαίου της Ένωσης ή του εθνικού δικαίου.

4) Οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική κατά την οποία τόκοι υπερημερίας μπορούν να καταβληθούν μόνον αν ο υποκείμενος σε φόρο έχει υποβάλει αίτηση της οποίας το περιεχόμενο δεν αφορά την καταβολή της οφειλόμενης αποζημιώσεως για το σύνολο της ζημίας που επήλθε συνεπεία της εφαρμογής του κριτηρίου του καταβληθέντος τιμήματος αλλά την ανάκτηση, κατά την ημερομηνία καταργήσεως του κριτηρίου αυτού, του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που υφίστατο κατά την ημερομηνία εκείνη, εφόσον, προκειμένου να υποβάλει την εν λόγω αίτηση, ο φορολογούμενος δεν απαιτείται να εξακολουθεί να έχει, κατά την ημερομηνία εκείνη, πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ και η υποχρέωση αυτή ισχύει στην περίπτωση καθυστερήσεως πληρωμής της αποζημιώσεως για παράβαση του εθνικού δικαίου.

5) Η αρχή της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύει εθνική πρακτική βάσει της οποίας επιδικάζονται τόκοι υπερημερίας μόνο για το ποσό της οικονομικής ζημίας που επήλθε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ΦΠΑ που προηγείται της υποβολής της αιτήσεως, εφόσον η αποκλειστική προθεσμία που θεσπίζει η εν λόγω εθνική πρακτική δεν είναι υπερβολικά βραχεία με αποτέλεσμα να μην επιτρέπει στον ευλόγως προσεκτικό και ενημερωμένο ιδιώτη να υποβάλει αίτηση καταβολής τόκων υπερημερίας, εφόσον η προϋπόθεση αυτή δεν εφαρμόζεται με αναδρομική ισχύ και εφόσον ισχύει επίσης στην περίπτωση καθυστερήσεως πληρωμής οφειλής λόγω παραβάσεως κανόνα του εθνικού δικαίου.

6) Οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία στερεί οριστικά από τους υποκείμενους σε φόρο τη δυνατότητα αξιώσεως τόκων υπερημερίας λόγω του ότι το κριτήριο του καταβληθέντος τιμήματος ήταν σε ισχύ κατά τον εφαρμογής τους. Πάντως, οι αρχές αυτές δεν απαγορεύουν εθνική πρακτική η οποία στερεί οριστικά από τους φορολογούμενους τη δυνατότητα αξιώσεως τόκων υπερημερίας λόγω του ότι παρήλθε η αποκλειστική προθεσμία υποβολής της σχετικής αιτήσεως, εφόσον αυτή η αποκλειστική προθεσμία (i) δεν είναι παράλογα βραχεία και (ii) ισχύει επίσης για τις καθυστερήσεις πληρωμών οφειλών που συνδέονται με ζημίες οι οποίες οφείλονται σε διάταξη παραβιάζουσα εθνικό κανόνα.