ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MELCHIOR WATHELET
της 13ης Δεκεμβρίου 2012 [1]

Υπόθεση C-565/11

Mariana Irimie
κατά
Administrația Finanțelor Publice Sibiu
Administrația Fondului pentru Mediu

[αίτηση του Tribunalul Sibiu (Ρουμανία)για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Επιστροφή φόρων εισπραχθέντων από κράτος μέλος κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης — Εθνική ρύθμιση περιορίζουσα τους καταβλητέους από το εν λόγω κράτος τόκους επί των επιστρεφομένων φόρων — Αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας»

I – Εισαγωγή

1. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Mariana Irimie και της Administrația Finanțelor Publice Sibiu [Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών της πόλεως Sibiu] και της Administrația Fondului pentru Mediu [Διοίκηση του Ταμείου για το περιβάλλον] με αντικείμενο την αίτηση της M. Irimie για επιστροφή φόρου τον οποίο υποχρεώθηκε να καταβάλει κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, ήτοι του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, και για καταβολή των νομίμων τόκων επί του εν λόγω φόρου από της καταβολής του φόρου μέχρι της πραγματικής επιστροφής του.

2. Κατά την ταξινόμηση ενός αυτοκινήτου οχήματος προερχομένου από άλλο κράτος μέλος, η M. Irimie υποχρεώθηκε να καταβάλει φόρο ρυπάνσεως [2].

3. Στην απόφασή του Tatu [3] που αφορά τον εν λόγω φόρο, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει την εκ μέρους κράτους μέλους επιβολή φόρου ρυπάνσεως σε βάρος αυτοκινήτων οχημάτων κατά την πρώτη ταξινόμησή τους στο εν λόγω κράτος μέλος, αν το φορολογικό αυτό μέτρο λαμβάνεται κατά τρόπο που να αποθαρρύνει την κυκλοφορία στο συγκεκριμένο κράτος μέλος μεταχειρισμένων οχημάτων τα οποία αγοράσθηκαν σε άλλα κράτη μέλη χωρίς, όμως, να αποθαρρύνει την κτήση μεταχειρισμένων οχημάτων της ιδίας παλαιότητας και φθοράς στην εγχώρια αγορά.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Κατά τον χρόνο επελεύσεως των πραγματικών περιστατικών της κυρίας δίκης, το επείγον κυβερνητικό διάταγμα αριθ. 50/2008 περί καθιερώσεως του φόρου ρυπάνσεως που προέρχεται από αυτοκίνητα οχήματα (Ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule), της 21ης Απριλίου 2008 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 327 της 25ης Απριλίου 2008), το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουλίου 2008, προέβλεπε, στο άρθρο 3, την επιβολή φόρου ρυπάνσεως για τα αυτοκίνητα των κατηγοριών Ml έως M3 και N1 έως N3.

3 — Απόφαση της 7ης Απριλίου 2011, C-402/09 (Συλλογή 2011, σ. I-2711).

4. Με την αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως, που κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 10 Νοεμβρίου 2011, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν συμβιβάζεται με το δίκαιο της Ένωσης εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει την καταβολή τόκων επί του επιστρεπτέου φόρου από της επομένης της ημερομηνίας της αιτήσεως επιστροφής και όχι από της ημερομηνίας καταβολής του φόρου. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η επίμαχη εθνική ρύθμιση συμβιβάζεται με τις αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας καθώς και με την αρχή της προστασίας του δικαιώματος ιδιοκτησίας, που καθιερώνεται στο άρθρο 17 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), σε συνδυασμό με το άρθρο 6 ΣΕΕ.

II – Το ρουμανικό νομικό πλαίσιο

5. Στη ρουμανική έννομη τάξη, η διαδικασία σε φορολογικές υποθέσεις διέπεται από το κυβερνητικό διάταγμα αριθ. 92 περί του κώδικα φορολογικής δικονομίας (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală), της 24ης Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României,* μέρος I, αριθ. 513, της 31ης Ιουλίου 2007), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα (στο εξής: ΚΔ 92/2003).

6. Κατόπιν της από 3 Ιουλίου 2012 αιτήσεως του Δικαστηρίου για την παροχή διευκρινίσεων, το αιτούν δικαστήριο ανέφερε ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 124 του ΚΔ 92/2003, σε συνδυασμό με το άρθρο 70 αυτού, οι τόκοι επί των επιστρεπτέων από το Δημόσιο ποσών οφείλονται από την επομένη της ημερομηνίας υποβολής του αιτήματος επιστροφής. Διευκρίνισε επίσης ότι η εθνική νομολογία είναι πάγια και απολύτως σαφής επί του ζητήματος αυτού.

7. Το αιτούν δικαστήριο γνωστοποίησε επίσης, σε συνέχεια της εν λόγω αιτήσεως για την παροχή διευκρινίσεων, ότι, μετά την ολοκλήρωση της ένδικης διαδικασίας που εκκρεμεί ενώπιόν του και ακόμη και αν αυτής είχε προηγηθεί διαδικασία διοικητικής ενστάσεως, ο φορολογούμενος δεν έχει καμία δυνατότητα να κινήσει άλλη ένδικη διαδικασία προκειμένου να διεκδικήσει τους συμπληρωματικούς τόκους, ήτοι τους τόκους που αφορούν την περίοδο που μεσολαβεί μεταξύ της καταβολής του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου και της υποβολής του αιτήματος για επιστροφή.

III – Η κύρια δίκη και το προδικαστικό ερώτημα

8. Τον Δεκέμβριο του 2007, η M. Irimie αγόρασε ένα αυτοκίνητο όχημα ταξινομημένο στη Γερμανία [4]. Παρουσιάστηκε στις ρουμανικές αρχές για την πρώτη ταξινόμηση του οχήματος στη Ρουμανία τον Σεπτέμβριο του 2008 και κατέβαλε το ποσό των 6 707 ρουμανικών λέι (RON) ως φόρο ρυπάνσεως.

9. Με δικόγραφο της 31ης Αυγούστου 2009, στο οποίο προστέθηκαν διευκρινίσεις στις 10 Δεκεμβρίου 2009 και στις 7 Ιουλίου 2011, η M. Irimie άσκησε ενώπιον του Tribunalul Sibiu (Ρουμανία) προσφυγή κατά της Administrația Finanțelor Publice Sibiu και της Administrația Fondului pentru Mediu, ζητώντας να καταδικαστούν οι καθών, αφενός, να της επιστρέψουν το ποσό που κατέβαλε ως φόρο ρυπάνσεως και, αφετέρου, να της καταβάλουν τους νόμιμους τόκους που αντιστοιχούσαν στον εν λόγω φόρο από της ημερομηνίας καταβολής αυτού.

4 — Η πρώτη ταξινόμηση του οχήματος πραγματοποιήθηκε στη Γερμανία στις 23 Μαρτίου 1999.

10. Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι η έκδοση αποφάσεως σχετικά με το αίτημα για επιστροφή του ποσού που κατεβλήθη ως φόρος ρυπάνσεως δεν παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες, λαμβανομένης υπόψη της προπαρατεθείσας αποφάσεως Tatu[5]. Ωστόσο, όσον αφορά το αίτημα για καταβολή του συνόλου των νομίμων τόκων που αντιστοιχούν στον εν λόγω φόρο, υπολογιζομένων από της ημερομηνίας καταβολής αυτού, το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι δεν είναι δυνατό να ικανοποιηθεί λόγω των διατάξεων των άρθρων 124 και 70 του ΚΔ 92/2003, κατά τις οποίες οι τόκοι επί των επιστρεπτέων από το Δημόσιο ποσών υπολογίζονται μόνο από την επομένη της ημερομηνίας υποβολής του αιτήματος για επιστροφή.

11. Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει για το αν ο εν λόγω κανόνας συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, και ιδίως με τις αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας των αγωγών αποζημιώσεως που νομιμοποιούνται να ασκούν οι ιδιώτες σε περίπτωση παραβιάσεων του δικαίου της Ένωσης, καθώς και με το δικαίωμα ιδιοκτησίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 17 του Χάρτη, σε συνδυασμό με το άρθρο 6 ΣΕΕ.

12. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Tribunalul Sibiu αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν οι αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, εφαρμοζόμενες επί των ενδίκων βοηθημάτων που στηρίζονται σε παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου σε βάρος ιδιωτών στο πλαίσιο της εφαρμογής νομοθεσίας απάδουσας προς το δίκαιο [της Ένωσης], αρχές που προκύπτουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συνδυαζόμενες με το δικαίωμα ιδιοκτησίας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 [ΣΕΕ] και στο άρθρο 17 του [Χάρτη], την έννοια ότι αντίκεινται σε διατάξεις του εσωτερικού δικαίου περιοριστικές του ύψους της αποζημιώσεως της οποίας δύναται να τύχει ο ιδιώτης για τη ζημία την οποία υπέστη από την προσβολή δικαιώματός του;»

IV – Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

13. Η M. Irimie, η Ρουμανία, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Πορτογαλική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Η M. Irimie, η Ρουμανία, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Επιτροπή διατύπωσαν προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 17ης Οκτωβρίου 2012.

14. Η M. Irimie επισημαίνει ότι προσκρούει στο δίκαιο της Ένωσης εθνική ρύθμιση η οποία περιορίζει το ποσό της ζημίας (διαφυγόν κέρδος) της οποίας η πλήρης αποκατάσταση οφείλεται στον ιδιώτη ο οποίος κατέβαλε φόρο αντικείμενο στο δίκαιο της Ένωσης, καθόσον προβλέπει την καταβολή τόκων μόνον από της υποβολής του αιτήματος για επιστροφή και όχι από της καταβολής του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου.

15. Η Ρουμανία παρατηρεί ότι η ρουμανική νομοθεσία επιτρέπει την πλήρη αποκατάσταση της ζημίας που υπέστησαν οι φορολογούμενοι οι οποίοι υποχρεώθηκαν να καταβάλουν φόρο ο οποίος στη συνέχεια κηρύχθηκε παράνομος. Εξάλλου, κατά τη Ρουμανία, ο καθορισμός των ειδικών όρων και προϋποθέσεων καταβολής τόκων στο πλαίσιο της αποκατάστασης των ζημιών που υφίστανται οι ιδιώτες συνεπεία της καταβολής φόρων εισπραχθέντων κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, υπό τον όρο της τήρησης των αρχών της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας των μέσων αποκατάστασης.

5 — Το αιτούν δικαστήριο παραθέτει επίσης τη νομολογία που επικυρώνει την απόφαση αυτή, και ιδίως τις διατάξεις της 8ης Απριλίου 2011, C-136/10 και C-178/10, Obreja και Darmi, C-336/10, Ijac, C-29/11 και C-30/11, Sfichi και Ilaş, την απόφαση της 7ης Ιουλίου 2011, C-263/10, Nisipeanu, καθώς και τις διατάξεις της 13ης Ιουλίου 2011, C-335/10, Vijulan, C-438/10, Druţu, και C-573/10, Micşa. Το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε επίσης, σε συνέχεια της αιτήσεως για παροχή διευκρινίσεων της 3ης Ιουλίου 2012, ότι, από της εκδόσεως της προπαρατεθείσας αποφάσεως Tatu, τα εθνικά δικαστήρια κάνουν δεκτές τις προσφυγές των φορολογουμένων, διατάσσοντας την επιστροφή του φόρου και την καταβολή τόκων από της επομένης της ημερομηνίας υποβολής του αιτήματος για επιστροφή.

16. Το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί ότι δεν προσκρούουν στο δίκαιο της Ένωσης, κατ' αρχήν, διατάξεις του εθνικού δικαίου οι οποίες περιορίζουν είτε το ποσό της αποζημιώσεως που μπορεί να απαιτήσει ο ιδιώτης, του οποίου δικαίωμα παραβιάστηκε, είτε το ποσό που πρέπει να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν. Κατά το Βασίλειο της Ισπανίας, παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας υφίσταται μόνο στην περίπτωση που το ποσό των καταβλητέων τόκων είναι τόσο μικρό που περιορίζει σημαντικά, «στερεί υπερβολικά της ουσίας του» ή εκμηδενίζει το δικαίωμα για είσπραξη τόκων. Το Βασίλειο της Ισπανίας εκτιμά ότι η καταβολή τόκων από του χρόνου υποβολής του αιτήματος για επιστροφή του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου δεν στερεί της ουσίας του το εν λόγω δικαίωμα.

17. Η Πορτογαλική Δημοκρατία θεωρεί ότι εναπόκειται στο κράτος μέλος να ορίσει τον τρόπο προσδιορισμού του ποσού το οποίο νομιμοποιείται να απαιτήσει ο ιδιώτης σε περίπτωση παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης, υπό τον όρο ότι αυτός δεν συνεπάγεται ουσιώδη μείωση του ποσού το οποίο δικαιούται ο ιδιώτης και δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εμπόδιο στην άσκηση του εν λόγω δικαιώματος.

18. Κατά την Επιτροπή, δεν συνάδει με την αρχή της αποτελεσματικότητας διάταξη του εθνικού δικαίου η οποία, όπως εν προκειμένω, περιορίζει σημαντικά το δικαίωμα του φορολογουμένου να ανακτήσει τις απώλειες που συνεπάγεται το γεγονός ότι δεν έχει στη διάθεσή του το παρανόμως εισπραχθέν από τη διοίκηση ποσό.

V – Ανάλυση

19. Κατά πρώτον, υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να προβεί στον νομικό χαρακτηρισμό του ενδίκου βοηθήματος που άσκησε η M. Irimie ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Στην προσφεύγουσα της κυρίας δίκης εναπόκειται να προσδιορίσει τον χαρακτήρα και τη βάση στην οποία στηρίζεται το εν λόγω βοήθημα (αγωγή/προσφυγή για επιστροφή ή αγωγή αποζημιώσεως) υπό τον έλεγχο του αιτούντος δικαστηρίου[6].

20. Θα μπορούσε να συναχθεί από τη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο ότι το ένδικο βοήθημα που ασκήθηκε από την M. Irimie ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου αποτελεί αγωγή προς αποκατάσταση ζημίας προκληθείσας από παραβίαση του δικαίου της Ένωσης. Ωστόσο, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο και με βάση τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, η αίτηση που ασκήθηκε από την M. Irimie ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αποσκοπεί προφανώς στην επιστροφή φόρου εισπραχθέντος παρανόμως και καταβληθέντος αχρεωστήτως κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και ειδικότερα του άρθρου 110 ΣΛΕΕ[7], καθώς και στην καταβολή των νομίμων τόκων για το διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας καταβολής του εν λόγω φόρου και της ημερομηνίας της πραγματικής επιστροφής του.

6 — Βλ. αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 81), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 201), καθώς και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 109).

7 — Σημειωτέον ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει άμεση εφαρμογή. Βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 1982, 17/81, Pabst & Richarz (Συλλογή 1982, σ. 1331). Συνεπώς, εναπόκειται σε όλες τις αρχές των κρατών μελών να εξασφαλίσουν την τήρησή του στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους.

21. Όπως γίνεται παγίως και από μακρού χρόνου δεκτό στη νομολογία, παρά την απουσία διατάξεων της Ένωσης σχετικών με την επιστροφή των ασύμβατων με το δίκαιο της Ένωσης εθνικών φόρων, το δικαίωμα για επιστροφή των εν λόγω φόρων αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που παρέχουν στους ιδιώτες οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Επομένως, το κράτος μέλος έχει υποχρέωση [8] να επιστρέφει του φόρους που εισπράττονται κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, το δικαίωμα δε αυτό για επιστροφή αποτελεί δικαίωμα του διοικουμένου αντλούμενο από την έννομη τάξη της Ένωσης [9].

22. Σε περίπτωση απουσίας κοινοτικής ρυθμίσεως όσον αφορά την επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραττομένων εθνικών φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει, κατ' εφαρμογή της αρχής της δικονομικής αυτονομίας, τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) [10]. Περαιτέρω, σε αντίθεση με τα υποστηριζόμενα από το Βασίλειο της Ισπανίας και την Πορτογαλική Δημοκρατία στα σημεία 16 και 17 ανωτέρω, μολονότι η αρχή της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών καταλείπει στην έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους τον καθορισμό των ενδίκων βοηθημάτων που σκοπούν να εξασφαλίσουν την προστασία των δικαιωμάτων που αντλούν οι ιδιώτες από το δίκαιο της Ένωσης, τούτο δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια τον περιορισμό ή την προσβολή του ουσιώδους περιεχομένου των δικαιωμάτων αυτών.

23. Ενώ η αρχή της επιστροφής των ασύμβατων με το δίκαιο της Ένωσης εθνικών φόρων είχε πλέον παγιωθεί, εξακολουθούσαν να υφίστανται αμφιβολίες όσον αφορά την υποχρέωση ενός κράτους μέλους το οποίο εισέπραξε φόρο κατά παράβαση διατάξεων του δικαίου της Ένωσης να καταβάλει τόκους επί του επιστρεπτέου ποσού.

24. Συγκεκριμένα, στην απόφαση Ansaldo Energia κ.λπ. [11], η καταβολή τόκων θεωρήθηκε ως ζήτημα παρεπόμενο σε σχέση με την επιστροφή των μη συμβατών με το δίκαιο της Ένωσης φόρων το οποίο εναπόκειτο στις εθνικές αρχές να επιλύσουν, εφαρμόζοντας τους δικούς τους εσωτερικούς κανόνες όσον αφορά το επιτόκιο και την ημερομηνία ενάρξεως υπολογισμού των τόκων.

25. Η προσέγγιση αυτή μπορούσε να εκληφθεί ως καταλείπουσα κατ' ουσίαν στο εθνικό δίκαιο να ρυθμίσει όχι μόνο το ζήτημα των ειδικών όρων υπολογισμού των τόκων επί των επιστρεπτέων φόρων αλλά και το ζήτημα του ιδίου του δικαιώματος του φορολογουμένου να απαιτήσει τους εν λόγω τόκους.

8 — Καθόσον η άρνηση επιστροφής παρανόμως επιβληθέντος φόρου αποτελεί περιορισμό δικαιώματος αντλούμενου από την έννομη τάξη της Ένωσης, το Δικαστήριο θεωρεί ότι πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς. Η άμεση μετακύλιση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου στον αγοραστή, καθόσον αποτελεί για τον φορολογούμενο αδικαιολόγητο πλουτισμό, συνιστά τη μόνη εξαίρεση από το δικαίωμα για επιστροφή των εισπραχθέντων κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης φόρων. Βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, C-398/09, Lady & Kid κ.λπ. (Συλλογή 2011, σ. I-7375, σκέψη 20). Συναφώς, στη σκέψη 21 της εν λόγω αποφάσεώς του, το Δικαστήριο επανέλαβε τη νομολογία του κατά την οποία, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι η φορολογική επιβάρυνση από τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο έχει μετακυλιστεί σε τρίτους, η επιστροφή της στον επιχειρηματία δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη τον αδικαιολόγητο πλουτισμό αυτού, καθόσον η ενσωμάτωση του φόρου στις ισχύουσες τιμές ενδέχεται να του προκαλέσει ζημία συνδεόμενη με τη μείωση του όγκου των πωλήσεών του.

9 — Βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-591/10, Littlewoods Retail κ.λπ. (σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

10 — Βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Metallgesellschaft κ.λπ. (σκέψη 85) και Test Claimants in the FII Group Litigation (σκέψη 203).

11 — Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-279/96 έως C-281/96 (Συλλογή 1998, σ. I-5025, σκέψη 20). Βλ., επίσης, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N (Συλλογή 2007, σ. I-7409, σκέψη 61).

26. Μολονότι το Δικαστήριο, στην προπαρατεθείσα απόφασή του Metallgesellschaft κ.λπ., επανέλαβε, στη σκέψη 86, ότι η «ενδεχόμενη» [12] καταβολή τόκων επί των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων συνιστούσε παρεπόμενο ζήτημα, διαπίστωσε, ωστόσο, αναφερόμενο στη συγκεκριμένη εκδικαζόμενη υπόθεση, ότι το αίτημα για καταβολή τόκων για την κάλυψη του κόστους ακινητοποίησης των ποσών που καταβλήθηκαν κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου δεν ήταν παρεπόμενο ζήτημα, αλλά αποτελούσε αυτό τούτο το αντικείμενο των αγωγών των εναγουσών των κυρίων δικών. Κατά το Δικαστήριο, η προβαλλόμενη παραβίαση του κοινοτικού δικαίου απέρρεε όχι από την ίδια την καταβολή του φόρου αλλά από το γεγονός ότι αυτή απαιτήθηκε πρόωρα [13]. Υπό τις συνθήκες αυτές, η χορήγηση τόκων αποτελούσε την «επιστροφή» του αχρεωστήτως καταβληθέντος και παρίστατο απαραίτητη για την τήρηση των κανόνων της Συνθήκης. Κατά συνέπεια, οι ενάγουσες των κυρίων δικών εδικαιούντο, ιδίως, να τους επιστραφούν οι τόκοι επί των ποσών που κατέβαλαν κατά το διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ της πρόωρης καταβολής του φόρου και της ημερομηνίας που αυτός κατέστη απαιτητός.

27. Θα μπορούσε, βεβαίως, να υποτεθεί ότι η προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ. ισχύει μόνο σε σχέση με τις ειδικές περιστάσεις των οικείων υποθέσεων και, συνεπώς, αφορά μόνο την πρόωρη καταβολή ενός φόρου. Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε, στην προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the FII Group Litigation [14], αναφερόμενο γενικότερα στο ζήτημα της καταβολής φόρων που συνεπάγονται διακρίσεις [15], ότι, στις περιπτώσεις που το κράτος μέλος εισέπραξε φόρους κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου, οι φορολογούμενοι νομιμοποιούνται να αξιώσουν την επιστροφή όχι μόνο του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου αλλά και των ποσών που καταβλήθηκαν στο εν λόγω κράτος ή παρακρατήθηκαν από αυτό σε άμεση συνάφεια με τον εν λόγω φόρο.

28. Περαιτέρω, στην πρόσφατη απόφασή του Littlewoods Retail κ.λπ., το Δικαστήριο, στηριζόμενο στην προπαρατεθείσα νομολογία του Metallgesellschaft κ.λπ. και Test Claimants in the FII Group Litigation, έκρινε ότι τα κράτη μέλη είχαν υποχρέωση να επιστρέψουν εντόκως τα ποσά των φόρων που εισέπραξαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης [16]. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, ενώ εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη εκάστου κράτους μέλους να θεσπίσει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες πρέπει να καταβάλλονται οι εν λόγω τόκοι, ορίζοντας το επιτόκιο και τον τρόπο υπολογισμού τους, οι εθνικοί κανόνες δεν επιτρέπεται να στερούν τον υποκείμενο στο φόρο της δυνατότητας προσήκουσας αποζημιώσεως για τη ζημία που υπέστη από την αχρεώστητη καταβολή του φόρου [17].

12 — Επισημαίνεται ότι η λέξη «ενδεχόμενη» εμφανίζεται μόνο στο αγγλικό κείμενο της αποφάσεως στην υπόθεση αυτή, η γλώσσα διαδικασίας της οποίας ήταν η αγγλική.

13 — Πράγματι, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι αυτό που αντέβαινε στο κοινοτικό δίκαιο δεν ήταν το γεγονός ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο εισπραττόταν φόρος επί της καταβολής μερισμάτων από μια θυγατρική προς τη μητρική εταιρία αυτής αλλά το γεγονός ότι οι εδρεύουσες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές μητρικών εταιριών με έδρα σε άλλο κράτος μέλος υποχρεώθηκαν να εξοφλήσουν τον φόρο αυτό προκαταβολικά, ενώ οι ημεδαπές θυγατρικές ημεδαπών μητρικών εταιριών είχαν τη δυνατότητα να αποφύγουν την υποχρέωση αυτή (βλ. σκέψη 83 της εν λόγω αποφάσεως).

14 — Βλ., επίσης, προπαρατεθείσα απόφαση Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (σκέψη 112).

15 — Στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν επρόκειτο για πρόωρη καταβολή ενός φόρου αλλά για φόρο απάδοντα προς τις διατάξεις της Συνθήκης.

16 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Littlewoods Retail κ.λπ. (σκέψεις 25 και 26).

17 — Σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 8 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Littlewoods Retail κ.λπ., η ημερομηνία από της οποίας έπρεπε να υπολογιστούν οι τόκοι, σύμφωνα με το εφαρμοστέο στην συγκεκριμένη περίπτωση αγγλικό δίκαιο, ήταν η ημερομηνία κατά την οποία οι βρετανικές φορολογικές αρχές εισέπραξαν το πέραν του οφειλομένου καταβληθέν ποσό ΦΠΑ και ότι η περίοδος τοκοφορίας έληγε την ημέρα κατά την οποία οι εν λόγω αρχές ενέκριναν την επιστροφή του ποσού επί του οποίου οφείλονταν οι τόκοι. Θεωρώ ότι είναι ιδιαίτερα αποκαλυπτική η απουσία μνείας στη σκέψη 27 της εν λόγω αποφάσεως της ημερομηνίας ενάρξεως υπολογισμού των τόκων μεταξύ των όρων και προϋποθέσεων που εναπόκειτο στην εσωτερική έννομη τάξη εκάστου κράτους να προβλέψει. Κατά τη γνώμη μου, πρόκειται για σιωπηρή έγκριση από το Δικαστήριο της περιόδου για την οποία οφείλονταν τόκοι με βάση το αγγλικό δίκαιο και για την κατοχύρωση του δικαιώματος του φορολογουμένου για είσπραξη τόκων αντιστοιχούντων σε προσήκουσα αποζημίωση για τη ζημία που προκλήθηκε από την αχρεώστητη καταβολή του φόρου.

29. Το δικαίωμα για τόκους που συνιστούν προσήκουσα αποζημίωση για τη ζημία που προκαλεί η αχρεώστητη καταβολή του φόρου κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης ανάγεται, κατά τη γνώμη μου, κατόπιν της αποφάσεως Littlewoods Retail κ.λπ., σε δικαίωμα ισότιμο[18] με το δικαίωμα για επιστροφή του εν λόγω φόρου και συνιστά, κατά συνέπεια, δικαίωμα αντλούμενο από την έννομη τάξη της[19]. Το δικαίωμα αυτό του ενδιαφερομένου σημαίνει αναγκαστικά, κατά τη γνώμη μου, την καταβολή τόκων από της ημερομηνίας καταβολής του εν λόγω φόρου. Είναι προφανές ότι ο φορολογούμενος υφίσταται τις ζημίες που απορρέουν από το ότι δεν έχει στη διάθεσή του τα οικεία χρηματικά ποσά από της ημερομηνίας αυτής και όχι από οποιοδήποτε άλλο μεταγενέστερο χρονικό σημείο.

30. Κατά τα λοιπά, είναι γνωστό τοις πάσι ότι οι φορολογούμενοι που δεν καταβάλλουν τους φόρους τους υποχρεούνται, κατ' αρχήν και εκτός εξαιρετικών περιπτώσεων, να καταβάλουν στο Δημόσιο των κρατών μελών τους μη καταβληθέντες φόρους, τόκους επί των φόρων αυτών αφότου αυτοί κατέστησαν απαιτητοί καθώς και πρόστιμα και/ή άλλες ποινές λόγω καθυστέρησης[20].

31. Όλως επικουρικώς, για την περίπτωση που η προσφυγή της M. Irimie χαρακτηριζόταν ως αγωγή αποζημιώσεως για ζημία προκληθείσα από την παραβίαση του δικαίου της Ένωσης από το κράτος μέλος, το ερώτημα θα ήταν αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κυρίας δίκης, η παράβαση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ από κράτος μέλος παρέχει στους φορολογουμένους δικαίωμα για αποζημίωση ποσού ίσου όχι μόνο προς τον φόρο που εισπράχθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης αλλά και προς τους νόμιμους τόκους επί του φόρου αυτού που παρήχθησαν από της ημερομηνίας της καταβολής του.

32. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η αρχή της ευθύνης του κράτους για ζημίες προκαλούμενες στους ιδιώτες από παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης που μπορούν να καταλογιστούν στο εν λόγω κράτος είναι συμφυής με το σύστημα της Συνθήκης[21]. Όπως προκύπτει από την απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame[22], η αποκατάσταση των ζημιών που προκαλούνται στους ιδιώτες από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου πρέπει να είναι ανάλογη προς την προκληθείσα ζημία και κατάλληλη να διασφαλίσει πραγματική προστασία των δικαιωμάτων τους. Όσον αφορά ειδικότερα την προκληθείσα ζημία, το Δικαστήριο, στην προπαρατεθείσα απόφασή του Metallgesellschaft κ.λπ., έκρινε ότι η πλήρης αποκατάσταση της προκληθείσης ζημίας δεν μπορεί να μην περιλαμβάνει στοιχεία, όπως η παρέλευση του χρόνου, που μπορούν να μειώσουν την αξία της αποκατάστασης και ότι η καταβολή τόκων αποτελεί αναγκαίο συστατικό της αποζημιώσεως[23]. Εξάλλου, το Δικαστήριο έκρινε, στην απόφασή του της 13ης Ιουλίου 2006, C-295/04 έως C-298/04, Manfredi κ.λπ.[24], ότι από την αρχή της αποτελεσματικότητας και από το δικαίωμα κάθε προσώπου να ζητήσει αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη από σύμβαση ή συμπεριφορά δυνάμενη να περιορίσει ή να νοθεύσει τον ανταγωνισμό προκύπτει ότι οι ζημιωθέντες πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν την αποκατάσταση τόσο της θετικής ζημίας (damnum emergens) όσο και του διαφυγόντος κέρδους (lucrum cessans), καθώς και την καταβολή τόκων.

18 — Στο σημείο 30 των προτάσεών της στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Littlewoods Retail κ.λπ., η γενική εισαγγελέας V. Trstenjak τόνισε ότι «[ο] υποκείμενος στον φόρο έχει αξίωση [...] για επιστροφή του φόρου αλλά και για λήψη τόκου. Οι εν λόγω αξιώσεις του υποκείμενου στον φόρο θεμελιώνονται στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης οι οποίες απαγορεύουν την επιβολή των εισπραχθέντων φόρων».

19 — Βλ. σημείο 21 των παρουσών προτάσεων. Επισημαίνεται συναφώς ότι το Δικαστήριο, στην προπαρατεθείσα απόφαση Littlewoods Retail κ.λπ., δεν αναφέρθηκε καθόλου στον παρεπόμενο χαρακτήρα του ζητήματος των τόκων.

20 — Τα πρόστιμα και οι λοιπές ποινές λόγω καθυστέρησης στον φορολογικό τομέα αποτελούν μέσα εξαναγκασμού τα οποία χρησιμοποιούν τα κράτη μέλη χάριν του δημοσίου συμφέροντος προκειμένου να διασφαλίσουν την (έγκαιρη) καταβολή των φόρων που οφείλουν οι φορολογούμενοι.

21 — Βλ. αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 1991, C-6/90 και C-9/90, Francovich κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-5357, σκέψη 35), καθώς και της 8ης Οκτωβρίου 1996, C-178/94, C-179/94 και C-188/94 έως C-190/94, Dillenkofer κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-4845, σκέψη 20).

22 — Συλλογή 1996, σ. I-1029, σκέψη 82.

23 — Βλ. σκέψη 94.

24 — Συλλογή 2006, σ. I-6619, σκέψη 100.

33. Υπό περιστάσεις όπως αυτές που χαρακτηρίζουν τη διαφορά ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η καταβολή τόκων από της ημερομηνίας καταβολής του οικείου φόρου είναι κατά τη γνώμη μου αναγκαία για να υπάρξει προσήκουσα αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε από την παραβίαση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, καθότι ο φορολογούμενος υπέστη ζημία απορρέουσα από το γεγονός ότι δεν είχε στη διάθεσή του τα επίμαχα χρηματικά ποσά.

34. Λαμβανομένης υπόψη της ανάλυσης που περιέχεται στα σημεία 22 έως 33 των παρουσών προτάσεων, θεωρώ ότι παρέλκει η εξέταση του ζητήματος αν ο περιορισμός του ποσού αποζημιώσεως που μπορεί να επιδικαστεί στην M. Irimie κατά το ρουμανικό δίκαιο συνάδει προς τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας ή προς το δικαίωμα της ιδιοκτησίας που καθιερώνεται στο άρθρο 6 ΣΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 17 του Χάρτη.

VI – Πρόταση

35. Με βάση το σύνολο των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα που του υπέβαλε το Tribunalul Sibiu την ακόλουθη απάντηση:

Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση εισπράξεως από κράτος μέλος φόρου ο οποίος δεν συμβιβάζεται με το δίκαιο της Ένωσης, και συγκεκριμένα εν προκειμένω με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, το κράτος αυτό έχει υποχρέωση να επιστρέψει το ποσό του φόρου και να καταβάλει τους αντιστοιχούντες στο ποσό αυτό τόκους από της ημερομηνίας καταβολής του φόρου από τον φορολογούμενο.