Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΌΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΊΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 12ης Μαΐου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 90 – Μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου – Άρθρο 183 – Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ – Τόκοι υπερημερίας – Έλλειψη εθνικής ρυθμίσεως – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Δυνατότητα απευθείας εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης – Αρχή της σύμφωνης ερμηνείας»

Στην υπόθεση C-844/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία) με απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Νοεμβρίου 2019, στο πλαίσιο των δικών

CS,

Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, πρώην Finanzamt Graz-Stadt,

κατά

Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, πρώην Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (εισηγητή) και I. Ziemele, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους A. Posch και F. Koppensteiner,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον L. Mantl,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 21ης Ιανουαρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 1, και του άρθρου 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 περί ΦΠΑ), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ, πρώτον, του CS, φυσικού προσώπου, και της Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (κεντρικής φορολογικής υπηρεσίας της Αυστρίας, γραφείο Judenburg Liezen, Αυστρία), πρώην Finanzamt Judenburg Liezen (εφορίας Judenburg Liezen), και, δεύτερον, της Finanzamt Österreich, Dienstelle Graz-Stadt (κεντρικής φορολογικής υπηρεσίας, γραφείο Graz, Αυστρία), πρώην Finanzamt Graz-Stadt (εφορίας Graz), και της technoRent International GmbH, εταιρίας εγκατεστημένης στη Γερμανία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία περί ΦΠΑ

3 Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.»

4 Κατά το άρθρο 167 της ως άνω οδηγίας:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

5 Το άρθρο 183 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο [φόρο προστιθέμενης αξίας (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 τη μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα.»

Η οδηγία 2008/9/ΕΚ

6 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1 έως 3 της οδηγίας 2008/9 διαλαμβάνουν τα εξής:

«(1) Δημιουργούνται σοβαρά προβλήματα για τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών και για τις επιχειρήσεις από τους κανόνες εφαρμογής που καθορίζονται στην οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας [ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111].

(2) Οι ρυθμίσεις που περιέχονται στην εν λόγω οδηγία πρέπει να τροποποιηθούν ως προς τις προθεσμίες εντός των οποίων πρέπει να κοινοποιούνται στις επιχειρήσεις οι αποφάσεις που αφορούν την επιστροφή του φόρου. Ταυτόχρονα θα πρέπει να προβλεφθεί ότι και οι επιχειρήσεις οφείλουν να παρέχουν απαντήσεις εντός καθορισμένων προθεσμιών στις αρμόδιες αρχές. Επιπλέον είναι σκόπιμο να απλουστευθεί και να εκσυγχρονισθεί η διαδικασία επιτρέποντας τη χρήση σύγχρονων τεχνολογιών.

(3) Η νέα διαδικασία θα ενισχύσει τη θέση των επιχειρήσεων, αφού τα κράτη μέλη οφείλουν να καταβάλλουν τόκο εάν η επιστροφή πραγματοποιηθεί καθυστερημένα, ενώ θα ενισχυθεί και το δικαίωμα των επιχειρήσεων να καταφεύγουν σε ένδικα μέσα.»

7 Η οδηγία 2008/9 ορίζει, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, τους λεπτομερείς κανόνες της επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής οι οποίοι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 της εν λόγω οδηγίας.

8 Το άρθρο 19, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι το κράτος μέλος επιστροφής κοινοποιεί στον αιτούντα την απόφασή του σχετικά με την έγκριση ή απόρριψη της αιτήσεως επιστροφής εντός τετραμήνου από τη λήψη της στο εν λόγω κράτος μέλος.

9 Κατά το άρθρο 21 της οδηγίας 2008/9, η προθεσμία για τη χορήγηση της επιστροφής αυτής είναι τουλάχιστον έξι μήνες, αν το κράτος μέλος επιστροφής ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες, και οκτώ μήνες αν το κράτος μέλος αυτό ζητήσει και άλλες πρόσθετες πληροφορίες.

10 Το άρθρο 22, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση έγκρισης της αίτησης επιστροφής, η επιστροφή του ποσού που εγκρίθηκε πραγματοποιείται από το κράτος μέλος επιστροφής το αργότερο εντός δέκα εργάσιμων ημερών από τη λήξη της προθεσμίας που αναφέρεται στο άρθρο 19 παράγραφος 2 ή, σε περίπτωση που ζητήθηκαν πρόσθετες ή και άλλες πρόσθετες πληροφορίες, από τη λήξη της αντίστοιχης προθεσμίας του άρθρου 21.»

11 Το άρθρο 26 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το κράτος μέλος επιστροφής καταβάλλει τόκο στον αιτούντα επί του ποσού της οφειλόμενης επιστροφής αν η επιστροφή καταβληθεί μετά την καταληκτική ημερομηνία πληρωμής βάσει του άρθρου 22 παράγραφος 1.

[…]»

12 Το άρθρο 27 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Ο τόκος υπολογίζεται από την επομένη της καταληκτικής ημερομηνίας πληρωμής της επιστροφής σύμφωνα με το άρθρο 22 παράγραφος 1 έως την ημέρα πραγματοποίησης της επιστροφής.

2. Το επιτόκιο είναι ίσο προς το επιτόκιο που εφαρμόζεται στις επιστροφές φόρου προστιθέμενης αξίας σε υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής σύμφωνα με το εσωτερικό δίκαιο του εν λόγω κράτους μέλους.

Εάν στην εθνική νομοθεσία δεν προβλέπεται η καταβολή τόκου όσον αφορά επιστροφές σε εγκατεστημένα πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, ο οφειλόμενος τόκος ισούται προς τον τόκο ή ισοδύναμη επιβάρυνση που εφαρμόζει το κράτος μέλος επιστροφής όσον αφορά τους τόκους υπερημερίας για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας από τους υποκείμενους στο φόρο.»

Το αυστριακό δίκαιο

13 Ο Bundesabgabenordnung (ομοσπονδιακός κώδικας φορολογίας, BGBl. 194/1961), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: BAO), προβλέπει στο άρθρο του 205, με τίτλο «Τοκοφορία απαιτήσεως»:

«(1) Το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου εισοδήματος και φόρου νομικών προσώπων που προκύπτει από πράξεις προσδιορισμού φόρου, μη συνυπολογιζόμενων τυχόν αρχικών καταβολών (παράγραφος 3), και του προκαταβληθέντος ή του αρχικώς προσδιορισθέντος φόρου, προσαυξάνεται με τόκο για το χρονικό διάστημα από την 1η Οκτωβρίου του έτους που έπεται του έτους γενέσεως της φορολογικής οφειλής έως την ημερομηνία κοινοποιήσεως της εν λόγω πράξεως προσδιορισμού φόρου (τοκοφορία απαιτήσεως). Η παρούσα διάταξη εφαρμόζεται κατ' αναλογίαν στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει από:

(a) ακύρωση της πράξεως προσδιορισμού φόρου,

[…]

(2) Το ετήσιο επιτόκιο της τοκοφόρου απαιτήσεως ανέρχεται σε 2 % πλέον του βασικού επιτοκίου. Απαίτηση της οποίας το ύψος δεν υπερβαίνει τα 50 ευρώ δεν είναι τοκοφόρος. Η απαίτηση είναι τοκοφόρος για μέγιστη περίοδο 48 μηνών.

[…]»

14 Το άρθρο 205a του BAO, το οποίο φέρει τον τίτλο «Τόκοι συνεπεία προσφυγής» και εφαρμόζεται από 1ης Ιανουαρίου 2012, ορίζει τα εξής:

«(1) Σε περίπτωση μειώσεως ήδη καταβληθείσας φορολογικής οφειλής, το ποσό της οποίας εξαρτάται άμεσα ή έμμεσα από την εκδίκαση προσφυγής κατά πράξεως προσδιορισμού φόρου, επιβάλλονται, κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου στον φόρο, τόκοι για το χρονικό διάστημα από την καταβολή του φόρου μέχρι την κοινοποίηση της πράξεως ή της αποφάσεως προσδιορισμού μειωμένου φόρου (τόκοι συνεπεία προσφυγής).

[…]

(4) Το ετήσιο επιτόκιο ανέρχεται σε 2 % πλέον του βασικού επιτοκίου. Δεν επιβάλλονται τόκοι όταν το ποσό τους υπολείπεται των 50 ευρώ.»

15 Για τους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Αυστρία και δεν πραγματοποιούν εκεί πράξεις, το άρθρο 3 της Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (κανονιστικής αποφάσεως του Ομοσπονδιακού Υπουργού Οικονομικών περί επιστροφής του εκπεστέου ΦΠΑ στις αλλοδαπές επιχειρήσεις), της 21ης Απριλίου 1995 (BGBl. 279/1995), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (BGBl. II, 158/2014), προβλέπει, όσον αφορά τους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη υποκειμένους στον φόρο, ότι, όταν, κατά τη λήξη της προθεσμίας των 4 μηνών και 10 εργασίμων ημερών μετά την παραλαβή της αιτήσεως επιστροφής από τη φορολογική αρχή, η αρχή αυτή δεν έχει καταβάλει το επιστρεπτέο ποσό, πρέπει να ορίζεται υπέρ του υποκειμένου στον φόρο αποζημίωση λόγω καθυστερήσεως ύψους 2 % επί του ποσού του μη εμπροθέσμως επιστραφέντος φόρου. Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες, η προθεσμία αυτή αυξάνεται σε 6 μήνες και 10 εργάσιμες ημέρες και, σε περίπτωση που ζητήσει και άλλες πρόσθετες πληροφορίες, σε 8 μήνες και 10 εργάσιμες ημέρες. Μια δεύτερη αποζημίωση λόγω καθυστερήσεως, ύψους 1 % επί του μη επιστραφέντος ποσού, πρέπει να ορίζεται αν το ποσό του φόρου δεν επιστραφεί το αργότερο τρεις μήνες μετά τη λήξη της εν λόγω προθεσμίας. Τέλος, μια τρίτη αποζημίωση λόγω καθυστερήσεως, επίσης ύψους 1 % επί του μη επιστραφέντος ποσού, πρέπει να ορίζεται αν το ποσό του φόρου δεν επιστρέφεται το αργότερο τρεις μήνες μετά τη λήξη της προθεσμίας για την οποία οφείλεται η δεύτερη αποζημίωση λόγω καθυστερήσεως.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Ο CS εκμεταλλεύεται ξενοδοχείο στην Αυστρία. Με την προσωρινή δήλωσή του ΦΠΑ για τον Αύγουστο του 2007, δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 60 689,28 ευρώ.

17 Ωστόσο, η εφορία Judenburg Liezen, με απόφαση που εξέδωσε στις 18 Οκτωβρίου 2007 κατόπιν σχετικού ελέγχου, καθόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ υπέρ του CS μόνο σε 14 689,28 ευρώ.

18 Ο CS προσέβαλε την ως άνω απόφαση με διοικητική προσφυγή. Στις 15 Μαΐου 2013, η προσφυγή αυτή έγινε δεκτή από το Unabhängiger Finanzsenat (ανεξάρτητο φορολογικό τμήμα, Αυστρία). Στη συνέχεια, το συνολικό ποσό του υπερβάλλοντος ποσού που δήλωσε ο CS πιστώθηκε στον φορολογικό λογαριασμό του τελευταίου.

19 Στις 30 Μαΐου 2013, ο CS υπέβαλε, βάσει του άρθρου 205a του BAO, αίτηση καταβολής τόκων επί του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από 1ης Ιανουαρίου 2012, ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της ως άνω διατάξεως. Η εφορία Judenburg Liezen απέρριψε την αίτηση αυτή με απόφαση της 10ης Ιουνίου 2013.

20 Κατά της απορριπτικής πράξεως ο CS άσκησε προσφυγή ενώπιον του Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Αυστρία), η οποία δεν έγινε δεκτή. Κατά το δικαστήριο αυτό, το άρθρο 205a του BAO δεν έχει εφαρμογή σε περιπτώσεις όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, στις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, κατόπιν ασκήσεως προσφυγής κατά της αρχικής αποφάσεως της εφορίας.

21 Ο CS άσκησε αναίρεση ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία) κατά της αποφάσεως του εν λόγω δικαστηρίου.

22 Κατά τα έτη 2003-2004, η technoRent International πραγματοποίησε πωλήσεις μηχανών στην Αυστρία, οι οποίες υπέκειντο σε ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος. Στην προσωρινή δήλωση ΦΠΑ για τον Μάιο του 2005, η εταιρία αυτή ζήτησε πίστωση ΦΠΑ ύψους 367 081,58 ευρώ λόγω μειώσεως της τιμής πωλήσεως των μηχανημάτων αυτών μετά την πώλησή τους.

23 Οι πωλήσεις των εν λόγω μηχανών αποτέλεσαν αντικείμενο λογιστικού ελέγχου, ο οποίος άρχισε τον Ιούλιο του 2006. Στις 10 Μαρτίου 2008, το αναγραφόμενο από την technoRent International ποσό πιστώθηκε στον φορολογικό λογαριασμό της τελευταίας. Κατόπιν του ελέγχου αυτού, η εφορία Graz έκρινε, εντούτοις, ότι δεν έπρεπε να γίνει προσαρμογή της τιμής πωλήσεως και ότι, ως εκ τούτου, δεν υπήρχε επιστρεπτέο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ. Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή ανέκτησε το ποσό που είχε καταβληθεί στον φορολογικό λογαριασμό της technoRent International.

24 Η εταιρία αυτή άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής, η οποία έγινε δεκτή από το Unabhängiger Finanzsenat (ανεξάρτητο φορολογικό τμήμα) στις 8 Απριλίου 2013. Στις 10 Μαΐου 2013, το ποσό των 367 081,58 ευρώ πιστώθηκε εκ νέου στον φορολογικό λογαριασμό της technoRent International.

25 Στις 21 Οκτωβρίου 2013, η technoRent International, στηριζόμενη στη σχετική με τον ΦΠΑ νομολογία του Δικαστηρίου, ζήτησε την καταβολή τόκων επί του ποσού των 367 081,58 ευρώ για την περίοδο μεταξύ Ιουλίου 2005 και Μαΐου 2013. Με απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 2014, η εφορία Graz έκανε εν μέρει δεκτή την αίτηση αυτή και δέχθηκε την καταβολή τόκων για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2012, ημερομηνία θέσεως σε ισχύ του άρθρου 205a του BAO, έως τις 8 Απριλίου 2013, ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως του Unabhängiger Finanzsenat (ανεξάρτητου φορολογικού τμήματος).

26 Η technoRent International άσκησε προσφυγή ενώπιον του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου) κατά της αποφάσεως της εφορίας Graz, κατά το μέρος που απέρριψε εν μέρει την αίτηση της. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, με απόφαση της 29ης Μαΐου 2017, ότι, λαμβανομένης υπόψη της σχετικής με τον ΦΠΑ νομολογίας του Δικαστηρίου, η technoRent International είχε δικαίωμα να εισπράξει τόκους υπερημερίας και για το χρονικό διάστημα από τις 2 Σεπτεμβρίου 2005 έως τις 9 Μαρτίου 2008.

27 Η εφορία Graz άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου).

28 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι το αυστριακό φορολογικό δίκαιο δεν περιέχει καμία γενική ρύθμιση σχετικά με την καταβολή τόκων επί των πιστώσεων φόρου, δεδομένου ότι το μεν άρθρο 205 του BAO αφορά μόνον τον τομέα του φόρου εισοδήματος και του φόρου εταιριών, το δε άρθρο 205a του νόμου αυτού προβλέπει μόνον τόκους συνεπεία προσφυγής.

29 Κατά το αιτούν δικαστήριο, όσον αφορά την εκπρόθεσμη επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, όπως αυτή την οποία αφορά η πρώτη αίτηση αναιρέσεως που ασκήθηκε ενώπιόν του, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι πρέπει να καταβάλλονται στον υποκείμενο στον φόρο τόκοι υπερημερίας όταν η επιστροφή αυτή δεν πραγματοποιηθεί εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος. Ωστόσο, η νομολογία αυτή του Δικαστηρίου αφορά καταστάσεις στις οποίες οι έννομες τάξεις των οικείων κρατών μελών, αντιθέτως προς το αυστριακό δίκαιο, περιείχαν γενική ρύθμιση δυνάμει της οποίας το οικείο κράτος μέλος όφειλε να καταβάλει στον υποκείμενο στον φόρο τόκους σε περίπτωση παράνομης καθυστερήσεως της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

30 Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι τίθεται, επομένως, το ζήτημα αν, ελλείψει τέτοιας ρυθμίσεως, το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποτελεί άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση την οποία μπορεί να επικαλεσθεί ο υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να του αναγνωρισθούν τόκοι υπερημερίας λόγω της καθυστερημένης επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Το εν λόγω δικαστήριο υπογραμμίζει, συναφώς, ότι το άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9 δεν εκκινεί από την αρχή ότι, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, πρέπει οπωσδήποτε να αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να λαμβάνει τέτοιους τόκους υπερημερίας. Εάν, παρά ταύτα, το δίκαιο της Ένωσης ερμηνευτόταν υπό την έννοια ότι υφίσταται τέτοιο δικαίωμα, η διάταξη αυτή θα έχανε το πεδίο εφαρμογής της.

31 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι η δεύτερη αίτηση αναιρέσεως που εκκρεμεί ενώπιόν του δεν αφορά πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να διευκρινισθεί αν, στην περίπτωση που η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τους φόρους που εισπράττονται κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης έχει εφαρμογή σε μια τέτοια περίπτωση, το δίκαιο της Ένωσης περιλαμβάνει άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση η οποία αναγνωρίζει δικαίωμα σε υποκείμενο στον φόρο, στον οποίο η φορολογική αρχή, σε περίπτωση όπως η επίμαχη εν προκειμένω, δεν επιστρέφει εγκαίρως πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, οπότε ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να προβάλει το δικαίωμα αυτό έναντι της εν λόγω αρχής και των αντίστοιχων διοικητικών δικαστηρίων, μολονότι το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει τόκους υπερημερίας για παρεμφερείς πιστώσεις φόρου.

32 Αν υπήρχε τέτοιο δικαίωμα, τόσο στις περιπτώσεις του άρθρου 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ όσο και σε αυτές του άρθρου 90, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, θα ετίθετο επιπλέον το ζήτημα του καθορισμού του χρονικού σημείου από το οποίο πρέπει να υπολογισθούν οι τόκοι καθώς και το ζήτημα αν, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως στο αυστριακό δίκαιο, η προβλεπόμενη στο άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9 έννομη συνέπεια, όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Αυστρία, πρέπει να επέρχεται μολονότι οι εκκρεμείς ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου δίκες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής.

33 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Προκύπτει από το δίκαιο της Ένωσης άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση η οποία χορηγεί στον υποκείμενο στον φόρο, σε περίπτωση που η φορολογική αρχή δεν του επέστρεψε εμπρόθεσμα, όπως εν προκειμένω στην υπόθεση της κύριας δίκης, πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, αξίωση για τόκους υπερημερίας, ούτως ώστε να μπορεί να προβάλει την αξίωση αυτή έναντι της φορολογικής αρχής ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μολονότι το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει τέτοια ρύθμιση περί τόκων;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα:

2. Επιτρέπεται, και στην περίπτωση επίσης που η σχετική με τον ΦΠΑ απαίτηση του υποκειμένου στον φόρο απορρέει από μείωση του τιμήματος κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας [περί ΦΠΑ], η τοκοφορία να αρχίζει μετά την παρέλευση εύλογου χρονικού διαστήματος, το οποίο έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή προκειμένου να εξακριβώσει εάν είναι βάσιμη η αξίωση που προβάλλει ο υποκείμενος στον φόρο;

3. Συνεπάγεται η έλλειψη ρυθμίσεως περί τοκοφορίας στο εθνικό δίκαιο κράτους μέλους για την περίπτωση καθυστερήσεως επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ότι τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν, κατά τον υπολογισμό των τόκων, να εφαρμόζουν την έννομη συνέπεια που ορίζεται στο άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας [2008/9], ακόμη και όταν η διαφορά της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/9;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

34 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι η επιστροφή που προκύπτει από αναπροσαρμογή της βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει, όπως και η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ βάσει του άρθρου 183 της οδηγίας αυτής, να γεννά δικαίωμα καταβολής τόκων όταν δεν πραγματοποιείται εντός εύλογου χρονικού διαστήματος και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποιοι κανόνες διέπουν το δικαίωμα αυτό.

Επί της καταβολής τόκων υπερημερίας

35 Όσον αφορά την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ κατά το άρθρο 183 οδηγίας περί ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της ως άνω οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 38, και της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 33).

36 Πράγματι, το σύστημα των εκπτώσεων και, ως εκ τούτου, των επιστροφών σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών

δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 38).

37 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, μολονότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένη ελευθερία κατά τον καθορισμό των κανόνων ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του άρθρου 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι τρόποι αυτοί δεν πρέπει πάντως να θίγουν την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 33, και της 14ης Μαΐου 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, σκέψη 35).

38 Ειδικότερα, οι κανόνες αυτοί πρέπει να παρέχουν στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από τη διαφορά αυτή, όπερ σημαίνει ότι η διαφορά πρέπει να επιστρέφεται, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, με την καταβολή μετρητών ή με ανάλογο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298 , σκέψη 33).

39 Ωστόσο, αν η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δεν πραγματοποιηθεί εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται τόκους υπερημερίας, η κατάστασή του θα επηρεαστεί αρνητικά, κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

40 Επομένως, μολονότι το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προβλέπει υποχρέωση καταβολής τόκων επί του επιστρεπτέου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ούτε διευκρινίζει το χρονικό σημείο από το οποίο οφείλονται οι τόκοι αυτοί, η αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος ΦΠΑ επιτάσσει την αντιστάθμιση, μέσω της καταβολής τόκων υπερημερίας, της χρηματικής ζημίας που προκλήθηκε λόγω της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ η οποία πραγματοποιήθηκε μετά την παρέλευση ευλόγου χρονικού διαστήματος (αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψη 25, και της 14ης Μαΐου 2020, Agrobet, C-446/18, EU:C:2020:369, σκέψη 40).

41 Το ίδιο ισχύει, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 31 των προτάσεών της, όσον αφορά την επιστροφή του ΦΠΑ που προκύπτει λόγω μειώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

42 Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο επιβαρύνεται επίσης με πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ το οποίο πρέπει να του επιστραφεί, προκαλώντας χρηματική ζημία εις βάρος του, λόγω του γεγονότος ότι δεν είχε στη διάθεσή του το επίμαχο χρηματικό ποσό. Αν, όμως η φορολογική αρχή δεν επιστρέψει το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται τόκους υπερημερίας, η κατάστασή του θα επηρεαστεί αρνητικά, κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

43 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9.

44 Συναφώς, επισημαίνεται, πρώτον, ότι, μολονότι η διάταξη αυτή αφορά ρητώς την περίπτωση κατά την οποία το δίκαιο κράτους μέλους δεν προβλέπει την επιβολή τόκων σε περίπτωση που η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δεν πραγματοποιηθεί εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, εντούτοις ουδόλως μπορεί να συναχθεί από το γράμμα της εν λόγω διατάξεως ότι θα ήταν σύμφωνο προς το δίκαιο της Ένωσης να μην προβλέπεται, στο εθνικό δίκαιο, η καταβολή τόκων σε τέτοιες περιπτώσεις.

45 Δεύτερον, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 35 των προτάσεών της, από τις αιτιολογικές σκέψεις 1 έως 3 της οδηγίας 2008/9 προκύπτει ότι οι διατάξεις που ρυθμίζουν την επιστροφή του ΦΠΑ σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής οι οποίες ίσχυαν πριν από την έκδοση της οδηγίας αυτής δημιούργησαν σημαντικά προβλήματα τόσο στις διοικητικές αρχές των κρατών μελών όσο και στις επιχειρήσεις και ότι, κατά συνέπεια, η θέση των τελευταίων έπρεπε να ενισχυθεί, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη οφείλουν τόκους σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής.

46 Επομένως, το άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9 αποτελεί μια επικουρικώς εφαρμοζόμενη διάταξη, η οποία αποσκοπεί στην προστασία των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος επιστροφής στην περίπτωση κατά την οποία, κατά την ημερομηνία εκδόσεως της οδηγίας αυτής, το δίκαιο του εν λόγω κράτους μέλους δεν προέβλεπε, αντιθέτως προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, την υποχρέωση επιβολής τόκων υπερημερίας στις επιστροφές του ΦΠΑ.

Επί των υποχρεώσεων του εθνικού δικαστηρίου

47 Όσον αφορά το ζήτημα ποιοι κανόνες διέπουν την υποχρέωση προς καταβολή τόκων σε περίπτωση που η επιστροφή που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ή η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας δεν πραγματοποιείται εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, επισημαίνεται ότι οι διατάξεις αυτές δεν περιέχουν διευκρινίσεις ως προς το ζήτημα αυτό, ιδίως όσον αφορά το εφαρμοστέο επιτόκιο και την ημερομηνία από την οποία οφείλονται οι τόκοι αυτοί.

48 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η υλοποίηση του δικαιώματος για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ εμπίπτει, κατ' αρχήν, στη διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών, η οποία διέπεται από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Επομένως, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν ορισμένη ελευθερία ως προς τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, εντούτοις η διαδικασία αυτή δεν πρέπει να θίγει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψεις 22 και 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Το ίδιο ισχύει, όσον αφορά τη διαδικασία επιβολής τόκων, για τις επιστροφές του ΦΠΑ που προκύπτουν από μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη διαδικασία δεν ρυθμίζεται από την εν λόγω οδηγία.

50 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αυστριακό δίκαιο δεν προβλέπει δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο, όπως αυτοί περί των οποίων κάνει λόγο η εν λόγω αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, για την καταβολή τόκων σε περίπτωση που η επιστροφή που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της

βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ή η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας αυτής, δεν πραγματοποιηθεί εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος. Εξάλλου, όσον αφορά το άρθρο 27 της οδηγίας 2008/9, τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της συγκεκριμένης οδηγίας, δεδομένου ότι σκοπός της είναι να ρυθμίσει, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, μόνον τη διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής οι οποίοι πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις.

51 Ως εκ τούτου, και λαμβανομένης υπόψη της ελευθερίας που διαθέτουν τα κράτη μέλη, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως, όσον αφορά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή η εφαρμογή, έστω και κατ' αναλογίαν, του άρθρου 27 της οδηγίας 2008/9, ακόμη και όσον αφορά την περίοδο για την οποία οφείλονται τόκοι υπερημερίας, δυνάμει της εν λόγω διατάξεως. Επιπλέον, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών της, δεν υφίσταται νομοθετικό κενό σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης το οποίο θα έπρεπε να καλυφθεί με μια τέτοια αναλογική εφαρμογή της περιλαμβανόμενης στην εν λόγω διάταξη ρυθμίσεως.

52 Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τόσο οι διοικητικές αρχές όσο και 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 (απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 91 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

53 Ειδικότερα, η αρχή της σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του εθνικού δικαίου, βάσει της οποίας τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν, κατά το μέτρο του δυνατού, να ερμηνεύουν το εσωτερικό δίκαιο σύμφωνα προς τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης, είναι εγγενής στο σύστημα των Συνθηκών, καθόσον παρέχει στα εθνικά δικαστήρια τη δυνατότητα να διασφαλίζουν, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης οσάκις αποφαίνονται επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί [απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2019, A. K. κ.λπ. (Ανεξαρτησία του πειθαρχικού τμήματος του Ανωτάτου Δικαστηρίου), C-585/18, C-624/18 και C-625/18, EU:C:2019:982, σκέψη 159]. Η εν λόγω υποχρέωση σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του εθνικού δικαίου απαιτεί να λάβει υπόψη το εθνικό δικαστήριο, κατά περίπτωση, το σύνολο του εθνικού δικαίου προκειμένου να εκτιμήσει κατά πόσον αυτό μπορεί να εφαρμοσθεί με τρόπο που δεν οδηγεί σε αποτέλεσμα αντιβαίνον στο δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

54 Βεβαίως, η εν λόγω αρχή της σύμφωνης με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του εθνικού δικαίου υπόκειται σε ορισμένους περιορισμούς. Συγκεκριμένα, η υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να ανατρέχει στο περιεχόμενο του δικαίου της Ένωσης κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του εσωτερικού δικαίου οριοθετείται από τις γενικές αρχές του δικαίου, συμπεριλαμβανομένης της αρχής της ασφάλειας δικαίου, και δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση για την contra legem ερμηνεία του εθνικού δικαίου (πρβλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

55 Εν προκειμένω, εναπόκειται ιδίως στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν είναι δυνατή η διασφάλιση της πλήρους αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο του εθνικού δικαίου και εφαρμόζοντας κατ' αναλογίαν τις διατάξεις του δικαίου αυτού.

56 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα τρία προδικαστικά ερωτήματα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, και το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν την έννοια ότι η επιστροφή που προκύπτει από αναπροσαρμογή της βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας πρέπει, όπως και η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 183 της εν λόγω οδηγίας, να γεννά δικαίωμα καταβολής τόκων όταν δεν πραγματοποιείται εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να πράξει οτιδήποτε εμπίπτει στην αρμοδιότητά του προς διασφάλιση της πλήρους αποτελεσματικότητας των ως άνω διατάξεων, προβαίνοντας σε σύμφωνη προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία του εθνικού δικαίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 90, παράγραφος 1, και το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν την έννοια ότι η επιστροφή που προκύπτει από αναπροσαρμογή της βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας πρέπει, όπως και η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 183 της εν λόγω οδηγίας, να γεννά δικαίωμα καταβολής τόκων όταν δεν πραγματοποιείται εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να πράξει οτιδήποτε εμπίπτει στην αρμοδιότητά του προς διασφάλιση της πλήρους αποτελεσματικότητας των ως άνω διατάξεων, προβαίνοντας σε σύμφωνη προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία του εθνικού δικαίου.

(υπογραφές)