Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 14ης Ιουνίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ — Δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ –Λεπτομερείς κανόνες — Αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας — Αρχή της αποτελεσματικότητας — Εθνική νομοθεσία εισάγουσα προθεσμία παραγραφής»

Στην υπόθεση C-38/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοβάθμιο δικαστήριο (τμήμα φορολογικών υποθέσεων), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Compass Contract Services Limited

κατά

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe και K. Λυκούργο (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Δεκεμβρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Compass Contract Services Limited, εκπροσωπούμενη από τους D. Scorey, QC, καθώς και από τους O. Jarratt, και D. Stephens, conseils,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους D. Robertson και M. Holt, επικουρούμενους από τον A. Macnab, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους M. Owsiany-Hornung και M. Wasmeier,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 2ας Μαρτίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των αρχών της ίσης μεταχειρίσεως, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας που ισχύουν στο δίκαιο της Ένωσης.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Compass Contract Services Limited (στο εξής: Compass) και των Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (στο εξής: Commissioners) λόγω της αρνήσεως των τελευταίων να επιστρέψουν τον αχρεωστήτως καταβληθέντα από την Compass φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Υπό τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), το οποίο εφαρμόζεται επί της διαφοράς της κύριας δίκης, προέβλεπε:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για εισαχθέντα αγαθά·

γ) τον [ΦΠΑ] που οφείλεται σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α′, και το άρθρο 6, παράγραφος 3.

[…]»

4 Το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας, που επιγράφεται «Τρόπος ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση», όριζε:

«1. Για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:

α) για την αναφερομένη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση α′, έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3·

β) για την αναφερομένη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση β', έκπτωση, να κατέχει αποδεικτικό έγγραφο, με το οποίο να βεβαιούται η εισαγωγή και να χαρακτηρίζεται ο ίδιος ως παραλήπτης ή εισαγωγεύς· το έγγραφο αυτό πρέπει ακόμη να μνημονεύει το ποσό του οφειλομένου φόρου ή να καθιστά δυνατό τον υπολογισμό του·

γ) για την αναφερομένη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση γ', έκπτωση, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις·

δ) όταν υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο υπό την ιδιότητά του ως λήπτου ή αγοραστού κατ' εφαρμογήν του άρθρου 21, σημείο 1, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις.

2. Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μία περίοδο δηλώσεως του ποσού του φόρου, για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[…]

3. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και λεπτομέρειες, βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν ενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2.

4. Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μία περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

[…]»

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

5 Το άρθρο 25 του Value Added Tax Act 1994 (νόμος του 1994 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος του 1994), ορίζει:

«[…]

2. Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος άρθρου, [ο υποκείμενος στο φόρο] δικαιούται, στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσεως, να πιστώσει το ποσό του φόρου εισροών που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 26, και εν συνεχεία να εκπέσει το ποσό αυτό από τον φόρο εκροών τον οποίο οφείλει.

[…]

6. Ουδεμία έκπτωση βάσει της ανωτέρω παραγράφου 2 και ουδεμία καταβολή της πιστώσεως ΦΠΑ δύναται να πραγματοποιηθεί άνευ υποβολής αιτήσεως βάσει του τύπου και των προθεσμιών που ορίζονται από ή δυνάμει κανονιστικών αποφάσεων, διευκρινιζομένου ότι, στην περίπτωση προσώπου το οποίο δεν προέβη σε φορολογητέα πράξη κατά την οικεία λογιστική χρήση ή σε οποιαδήποτε άλλη προηγούμενη περίοδο, η καταβολή της πιστώσεως ΦΠΑ πρέπει να υπόκειται στις προϋποθέσεις (εφόσον υφίστανται) τις οποίες οι Commissioners κρίνουν ότι είναι επιβεβλημένες, περιλαμβανομένων των προϋποθέσεων σχετικά με την επιστροφή σε συγκεκριμένες περιστάσεις.»

6 Το άρθρο 80 του νόμου του 1994 ορίζει:

«Πίστωση ή επιστροφή επιπλέον δηλωθέντος ή καταβληθέντος ΦΠΑ

[…]

4. Οι Commissioners δεν υποχρεούνται, κατόπιν αιτήσεως υποβληθείσας βάσει του παρόντος άρθρου,

a) να χορηγήσουν πίστωση βάσει της παραγράφου 1 ή 1Α ανωτέρω, ή

b) να επιστρέψουν ποσό βάσει της παραγράφου 1Β ανωτέρω

εάν η αίτηση αυτή υποβληθεί τρία και πλέον έτη μετά την κρίσιμη ημερομηνία.»

7 Το άρθρο 29 της Value Added Tax Regulations 1995 (κανονιστικής αποφάσεως του 1995 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: κανονιστική απόφαση του 1995), έθεσε σε εφαρμογή το εν λόγω άρθρο 25 του νόμου του 1994. Οι παράγραφοι 1 και 1Α αυτού του άρθρου 29 είχαν ως εξής:

«1. Με την επιφύλαξη της κατωτέρω παραγράφου 1Α […], και πλην ειδικής ή γενικής αδείας ή οδηγίας εκδοθείσας από τους Commissioners, το πρόσωπο που ζητεί έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δυνάμει του άρθρου 25, παράγραφος 2, του νόμου [του 1994], πρέπει να το πράξει μέσω αιτήσεως για τη συγκεκριμένη λογιστική χρήση κατά την οποία ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός.

1Α. Οι Commissioners δεν μπορούν ούτε να επιτρέψουν σε πρόσωπο ούτε να το υποχρεώσουν να υποβάλει αίτηση περί εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών στο πλαίσιο της οποίας να ζητείται η έκπτωση αυτή τρία και πλέον έτη από την ημερομηνία κατά την οποία πρέπει να υποβληθεί η δήλωση για τη συγκεκριμένη λογιστική χρήση κατά την οποία ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός.»

8 Το άρθρο 121 του Finance Act του 2008 (νόμου περί κρατικού προϋπολογισμού του 2008, στο εξής: νόμος του 2008) ορίζει:

«Παλαιές αιτήσεις ΦΠΑ: Συμπληρωματικές προθεσμίες

1) Η προϋπόθεση του άρθρου 80, παράγραφος 4, του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, κατά την οποία η προβλεπόμενη από το άρθρο αυτό αίτηση πρέπει να υποβληθεί εντός τριετίας από της κρίσιμης ημερομηνίας, δεν εφαρμόζεται επί αιτήσεως επιστροφής που αφορά ποσό το οποίο συνυπολογίσθηκε ή καταβλήθηκε για λογιστική χρήση λήξασα πριν από τις 4 Δεκεμβρίου 1996, εφόσον η αίτηση αυτή υποβλήθηκε πριν από την 1η Απριλίου 2009.

2) Η προϋπόθεση του άρθρου 25, παράγραφος 6, του [νόμου του 1994], κατά την οποία αίτηση εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών πρέπει να υποβάλλεται εντός των προθεσμιών που ορίζονται από ή δυνάμει κανονιστικών αποφάσεων, δεν εφαρμόζεται επί αιτήσεως εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος κατέστη απαιτητός, και σε σχέση με την οποία ο αιτών κατείχε τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία, για συγκεκριμένη λογιστική χρήση λήξασα πριν από την 1η Μαΐου 1997, εφόσον η αίτηση αυτή υποβλήθηκε πριν από την 1η Απριλίου 2009.

[…]

4) Το παρόν άρθρο λογίζεται ότι ετέθη σε ισχύ την 19η Μαρτίου 2008.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η Compass, που είναι επιχείρηση παροχής, μεταξύ άλλων, υπηρεσιών εστιάσεως, ζητεί την επιστροφή των ποσών τα οποία αχρεωστήτως κατέβαλε ως ΦΠΑ σε σχέση, ιδίως, με δύο λογιστικές χρήσεις (τρίμηνα) που έληξαν τον Ιανουάριο και τον Απρίλιο 1997.

10 Το 1996, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας εξήγγειλε την πρόθεσή του να τροποποιήσει τη νομοθεσία του περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και να συντάμει από τα έξι έτη στα τρία έτη την προθεσμία παραγραφής των σχετικών αιτήσεων επιστροφής. Αυτή η τροποποίηση ετέθη σε ισχύ την 4η Δεκεμβρίου 1996. Με την απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτή η εθνική νομοθεσία αντέβαινε στις αρχές της αποτελεσματικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, δεδομένου ότι συνέταμε, με αναδρομική ισχύ και χωρίς μεταβατική περίοδο, την προθεσμία εντός της οποίας μπορούσε να ζητηθεί η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

11 Το Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] εφάρμοσε αυτήν τη νομολογία στις αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο είχε επίσης συντάμει από τα έξι έτη στα τρία έτη την προθεσμία παραγραφής των αιτήσεων αυτών, από 1ης Μαΐου 1997. Στην υπόθεση Michael Fleming (t/a Bodycraft) κατά Commissioners [(2006) EWCA Civ 70], το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι, δεδομένου ότι αυτή η προθεσμία παραγραφής είχε συντμηθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση χωρίς μεταβατική περίοδο, τα πρόσωπα των οποίων το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών είχε γεννηθεί πριν από την 1η Μαΐου 1997 θα έπρεπε να μπορούν να υποβάλουν μια τέτοια αίτηση και αυτή η νέα προθεσμία έπρεπε να μην ισχύσει έναντι αυτών. Αυτή η απόφαση του Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [(εφετείου) (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα)] επικυρώθηκε, στις 23 Ιανουαρίου 2008, από το House of Lords, με την απόφασή του Fleming και Condé Nast κατά Commissioners [(2008) UKHL 2].

12 Κατόπιν της εν λόγω αποφάσεως του House of Lords, οι Commissioners δημοσίευσαν σχετική ανακοίνωση [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], στην οποία επισήμαναν ότι οι αιτήσεις περί ΦΠΑ οι οποίες υποβλήθηκαν μετά τη λήξη της νέας τριετούς προθεσμίας μπορούν να αφορούν «τον αχρεωστήτως καταβληθέντα ή δηλωθέντα ΦΠΑ επί των εκροών για τις λογιστικές χρήσεις που έληξαν πριν από την 4η Δεκεμβρίου 1996» καθώς και «τον ΦΠΑ επί των εισροών του οποίου το δικαίωμα εκπτώσεως γεννήθηκε κατά τις λογιστικές χρήσεις που έληξαν πριν από την 1η Μαΐου 1997». Οι δύο αυτές ημερομηνίες αντιστοιχούσαν έτσι στη θέση σε ισχύ της νέας συντετμημένης τριετούς προθεσμίας παραγραφής για την υποβολή, αφενός, των αιτήσεων επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, ήτοι στην 4η Δεκεμβρίου 1996, και, αφετέρου, των αιτήσεων εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, ήτοι στην 1η Μαΐου 1997. Οι αιτήσεις αυτές περί ΦΠΑ έλαβαν πλέον την ονομασία «αιτήσεις Fleming». Το άρθρο 121 του νόμου του 2008 κωδικοποίησε αυτές τις προθεσμίες παραγραφής για αυτά τα δύο είδη αιτήσεων.

13 Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως συνάγεται ότι, τον Ιούνιο 2006, το Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] έκρινε ότι ορισμένες παροχές στις οποίες είχε προβεί η Compass στο πλαίσιο της προετοιμασίας κρύων πιάτων, επί των οποίων εισέπραττε και δήλωνε τον ΦΠΑ, δεν υπέκειντο σε ΦΠΑ. Το δικαστήριο αυτό απεφάνθη ότι οι παροχές υπέκειντο σε μηδενικό ΦΠΑ δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, συμφώνως προς την επιτρεπόμενη από το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας παρέκκλιση.

14 Ως εκ τούτου, οι Commissioners αναγνώρισαν ότι η Compass είχε καταβάλει επιπλέον ΦΠΑ. Τον Ιανουάριο 2008, η Compass υπέβαλε ορισμένες αιτήσεις επιστροφής σε σχέση με τον αχρεωστήτως καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εκροών για τις περιόδους μεταξύ 1ης Απριλίου 1973 και 2ας Φεβρουαρίου 2002.

15 Οι Commissioners προέβησαν σε επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος από την Compass ΦΠΑ για τις περιόδους μεταξύ 1ης Απριλίου 1973 και 31ης Οκτωβρίου 1996. Αντιθέτως, απέρριψαν τις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος από την εταιρία αυτή ΦΠΑ για το υπόλοιπο χρονικό διάστημα, για τον λόγο ότι οι αιτήσεις αυτές είχαν υποκύψει σε παραγραφή. Συγκεκριμένα, έκριναν ότι η τριετής προθεσμία παραγραφής είχε αρχίσει να τρέχει από τις 4 Δεκεμβρίου 1996 για

τις λογιστικές χρήσεις που είχαν λήξει την ημερομηνία αυτή και ότι είχε εκπνεύσει κατά την ημερομηνία της υποβολής των εν λόγω αιτήσεων από την Compass. Όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, οι επίμαχες περίοδοι στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης περιορίζονται, ως εκ τούτου, στις δύο λογιστικές χρήσεις που είχαν λήξει μετά την 4η Δεκεμβρίου 1996 και πριν από την 1η Μαΐου 1997, δεδομένου ότι η εταιρία αυτή δεν αμφισβητεί ότι νομίμως άρχισε να τρέχει ο χρόνος παραγραφής μετά την τελευταία αυτή ημερομηνία.

16 Κατόπιν αυτού, η Compass άσκησε προσφυγή ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοβάθμιου δικαστηρίου (τμήμα φορολογικών υποθέσεων), Ηνωμένο Βασίλειο] κατά της αρνήσεως των Commissioners να της επιστρέψουν τον αχρεωστήτως καταβληθέντα ΦΠΑ για αυτές τις δύο λογιστικές χρήσεις. Προς στήριξη της προσφυγής, υποστηρίζει ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ μιας αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ επί των εκροών, όπως είναι αυτή την οποία υπέβαλε, και μιας αιτήσεως εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών αντιβαίνει στην αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Πράγματι, κατά την Compass, δεν δικαιολογείται, για αυτές τις ίδιες τις λογιστικές χρήσεις, υποκείμενος στον φόρο να μπορεί να υποβάλει αίτηση εκπτώσεως του ΦΠΑ, αλλά όχι αίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ. Η χρονική διαφοροποίηση που προβλέπει η ρύθμιση του Ηνωμένου Βασιλείου ως προς την ημερομηνία από της οποίας τίθεται σε ισχύ η τριετής προθεσμία παραγραφής, η οποία εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ αυτών των δύο ειδών αιτήσεων και οφείλεται σε τυχαίες περιστάσεις συνδεόμενες με το ιστορικό της ένδικης διαφοράς τα οποία οδήγησαν στη θέσπιση της εν λόγω προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι αντικειμενικά αιτιολογημένη.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αποτελεί η διαφορετική μεταχείριση που επιφυλάσσει το Ηνωμένο Βασίλειο στις αιτήσεις επιστροφής φόρου επί των εκροών τύπου Fleming (οι οποίες μπορούν να υποβληθούν για περιόδους που έληξαν πριν από τις 4 Δεκεμβρίου 1996) και στις αιτήσεις επιστροφής φόρου επί των εισροών τύπου Fleming (οι οποίες μπορούν να υποβληθούν για περιόδους που έληξαν πριν από την 1η Μαΐου 1997, ήτοι αργότερα από τις αιτήσεις επιστροφής φόρου επί των εκροών τύπου Fleming):
   α) παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως του δικαίου της Ένωσης και/ή
   β) παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας του δικαίου της Ένωσης και/ή
   γ) παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης και/ή
   δ) παραβίαση οποιασδήποτε άλλης σχετικής αρχής του δικαίου της Ένωσης;

2) Εάν η απάντηση στο ερώτημα 1, στοιχεία α′ έως και δ′, είναι καταφατική, πώς πρέπει να αντιμετωπισθούν τα αιτήματα επιστροφής φόρου επί των εκροών που αφορούν το χρονικό διάστημα από 4 Δεκεμβρίου 1996 έως 30 Απριλίου 1997;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

18 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν αντιβαίνει στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της ίσης μεταχειρίσεως και της αποτελεσματικότητας εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, στο πλαίσιο της συντμήσεως του χρόνου παραγραφής, αφενός, των αιτήσεων επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και, αφετέρου, των αιτήσεων εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, προβλέπει διαφορετικές μεταβατικές περιόδους, με

αποτέλεσμα οι αιτήσεις σχετικά με δύο τριμηνιαίες λογιστικές χρήσεις να υπόκεινται σε διαφορετικές προθεσμίες παραγραφής, αναλόγως του εάν έχουν ως αντικείμενο την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ ή την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

19 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, συμφώνως προς το άρθρο 80, παράγραφος 4, και προς το άρθρο 25, παράγραφος 6, του νόμου του 1994, το οποίο ετέθη σε εφαρμογή με το άρθρο 29, παράγραφος 1Α, της κανονιστικής αποφάσεως του 1995 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, στα οποία παραπέμπει το άρθρο 121 του νόμου του 2008, οι αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και οι αιτήσεις περί εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών υπόκεινται στην ίδια συντετμημένη τριετή προθεσμία παραγραφής. Αντιθέτως, η ημερομηνία από της οποίας η προθεσμία αυτή αρχίζει να εφαρμόζεται, όπως προκύπτει από τις μεταβατικές περιόδους τις οποίες καθιερώνει το άρθρο 121 του νόμου του 2008, που κωδικοποίησε την πρακτική των Commissioners, περίοδοι που προβλέφθηκαν προκειμένου να υπάρξει συμμόρφωση προς το δίκαιο της Ένωσης, όπως εξετέθη στις σκέψεις 10 έως 12 της παρούσας αποφάσεως, είναι διαφορετική για αυτούς τους δύο τύπους αιτήσεων. Αφενός, κατά το άρθρο 121, παράγραφος 1, του νόμου του 2008, αυτή η τριετής προθεσμία παραγραφής δεν εφαρμόζεται επί αιτήσεως επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ που αφορά ποσό το οποίο συνυπολογίσθηκε ή καταβλήθηκε για λογιστική χρήση λήξασα πριν από την 4η Δεκεμβρίου 1996, εφόσον η αίτηση αυτή υποβλήθηκε πριν από την 1η Απριλίου 2009. Αφετέρου, η παράγραφος 2 του άρθρου 121 ορίζει ότι η εν λόγω προθεσμία παραγραφής δεν εφαρμόζεται σε αίτηση εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, που κατέστη απαιτητός στο πλαίσιο λογιστικής χρήσεως που είχε λήξει πριν από την 1η Μαΐου 1997, εάν η αίτηση αυτή υποβληθεί πριν από την 1η Απριλίου 2009.

20 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η αίτηση της Compass περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ απορρίφθηκε βάσει του άρθρου 121, παράγραφος 1, του νόμου του 2008 και της τριετούς προθεσμίας παραγραφής που ισχύει για τις λογιστικές χρήσεις που έληξαν μετά την 4η Δεκεμβρίου 1996 την οποία προβλέπει. Άλλως θα είχαν τα πράγματα στην περίπτωση που μια εταιρία είχε υποβάλει αίτηση εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, δεδομένου ότι η τριετής προθεσμία παραγραφής σχετικά με αυτό το είδος αιτήσεων εφαρμόζεται μόνον επί των λογιστικών χρήσεων που έληξαν μετά την 1η Μαΐου 1997.

21 Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, ιδίως, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από απόψεως ΦΠΑ παρόμοια εμπορεύματα ή παρόμοιες παροχές υπηρεσιών, που τελούν σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους (αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-481/98, EU:C:2001:237, σκέψη 22, καθώς και της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 32).

22 Ωστόσο, από κανένα στοιχείο της διαβιβασθείσας από το αιτούν δικαστήριο στο Δικαστήριο δικογραφίας δεν μπορεί να συναχθεί ότι, από απόψεως ΦΠΑ, οι παροχές υπηρεσιών στις οποίες προέβη η Compass έτυχαν διαφορετικής μεταχειρίσεως από αυτήν που έτυχαν παρόμοιες παροχές ενός ανταγωνιστή επιχειρηματία.

23 Πράγματι, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 54 των προτάσεών του, οι Commissioners εφάρμοσαν σε όλους τους αιτούντες, περιλαμβανομένης και της Compass, τους κανόνες που διέπουν τις προθεσμίες παραγραφής, αναλόγως της φύσεως των αιτημάτων τους, με γνώμονα το εάν αφορούσαν αίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ ή αίτηση εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

24 Δεύτερον, όσον αφορά την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι, ενώ η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που συνιστά την έκφραση, στο πεδίο του ΦΠΑ, της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, μπορεί να νοηθεί μόνον μεταξύ ανταγωνιστών επιχειρηματιών, η παραβίαση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μπορεί να έγκειται, στον φορολογικό τομέα, σε

άλλα είδη διακρίσεων που θίγουν επιχειρηματίες οι οποίοι δεν είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστές, αλλά βρίσκονται πάντως σε παρόμοια κατάσταση από άλλες απόψεις (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 49).

25 Κατά πάγια νομολογία, η παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως λόγω διαφορετικής μεταχειρίσεως προϋποθέτει ότι οι σχετικές καταστάσεις είναι παρεμφερείς υπό το πρίσμα του συνόλου των στοιχείων που τις χαρακτηρίζουν (απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ., C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 25). Τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν διαφορετικές καταστάσεις και επομένως τον παρεμφερή χαρακτήρα τους πρέπει, ειδικότερα, να προσδιορίζονται και να εκτιμώνται υπό το φως του αντικειμένου των εν λόγω διατάξεων και του σκοπού που αυτές επιδιώκουν, εξυπακουομένου ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι αρχές και οι στόχοι του τομέα στον οποίο εμπίπτει η επίμαχη πράξη (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique και Lorraine κ.λπ., C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 26, καθώς και απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψη 42).

26 Επομένως, πρέπει να εξετασθεί εάν, υπό το πρίσμα των προθεσμιών παραγραφής που προβλέπει το άρθρο 121 του νόμου του 2008, η κατάσταση ενός επιχειρηματία, όπως είναι η Compass, ο οποίος ζητεί την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ από τις φορολογικές αρχές, είναι παρεμφερής προς αυτήν ενός άλλου επιχειρηματία, ο οποίος ζητεί έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από τις ίδιες αυτές αρχές.

27 Συναφώς, η Compass φρονεί ότι η κατάσταση επιχειρηματία ο οποίος ζητεί την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ είναι παρεμφερής προς αυτήν ενός επιχειρηματία ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, για τον λόγο ότι, μεταξύ άλλων, όπως προκύπτει από την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), αυτοί οι δύο επιχειρηματίες δικαιούνται πιστώσεως του ΦΠΑ έναντι των φορολογικών αρχών. Αντιθέτως, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι οι καταστάσεις αυτές δεν είναι παρεμφερείς λόγω της διαφορετικής νομικής φύσεως των δικαιωμάτων επί των οποίων ερείδονται τα δύο είδη αιτήσεων.

28 Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι εν λόγω καταστάσεις είναι ή όχι παρεμφερείς, πρέπει, αφενός, να καθορισθούν τα στοιχεία τα οποία χαρακτηρίζουν μια αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, όπως είναι αυτή της Compass. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη περί διακανονισμού, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ. Υπ' αυτές τις συνθήκες, στα κράτη μέλη εναπόκειται, κατ' αρχήν, να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψεις 48 και 49, καθώς και απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 25).

29 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα προς επιστροφή ποσών που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παραβίαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, σκέψη 12· της 8ης Μαρτίου 2001, Metallgesellschaft κ.λπ., C-397/98 και C-410/98, EU:C:2001:134, σκέψη 84, καθώς και της 19ης Ιουλίου 2012, Littlewoods Retail κ.λπ., C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψη 24). Το κράτος μέλος οφείλει, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 1997, Comateb κ.λπ., C-192/95 έως C-218/95, EU:C:1997:12, σκέψη 20, καθώς και της 19ης Ιουλίου 2012, Littlewoods Retail κ.λπ., C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψη 24).

30 Το αίτημα περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ απορρέει από το δικαίωμα επιστροφής των μη οφειλομένων, σκοπός του οποίου, κατά πάγια νομολογία, είναι να θεραπευθούν οι συνέπειες του ασυμβιβάστου του φόρου προς το δίκαιο της Ένωσης, με την εξουδετέρωση της οικονομικής επιβαρύνσεως που αδικαιολογήτως έπληξε τον επιχειρηματία ο οποίος, τελικώς, τον επωμίστηκε στην πράξη (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2011, Danfoss και Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, σκέψη 23).

31 Ως εκ τούτου, πρέπει να τονιστεί ότι το στοιχείο που χαρακτηρίζει ένα τέτοιο δικαίωμα προς επιστροφή, και το οποίο συνιστά προϋπόθεσή του, είναι η ύπαρξη ενός ποσού αχρεωστήτως καταβληθέντος στις φορολογικές αρχές ως ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης. Αυτό ακριβώς το αχρεώστητο του εν λόγω ΦΠΑ θεμελιώνει το δικαίωμα επιστροφής και διασφαλίζει, συμφώνως προς τις προϋποθέσεις που καθορίζει το εθνικό δίκαιο εκάστου κράτους μέλους τηρουμένων των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, ότι η συνεπεία της καταβολής αυτής οικονομική επιβάρυνση εξουδετερώνεται έναντι αυτού του υποκειμένου του φόρου.

32 Όσον αφορά, αφετέρου, τον καθορισμό των στοιχείων που χαρακτηρίζουν μια αίτηση εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, πρέπει να τονιστεί ότι, ενώ το δικαίωμα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ απορρέει από γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 59 των προτάσεών του και όπως συνάγεται από τις σκέψεις 29 και 30 της παρούσας αποφάσεως, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας.

33 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί συστατικό του μηχανισμού του ΦΠΑ και κατ' αρχήν δεν μπορεί να περιοριστεί (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 25 και 26, καθώς και της 22ας Ιουνίου 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, σκέψεις 30 και 31).

34 Σκοπός του καθεστώτος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 19· της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 48, καθώς και της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 43).

35 Έτσι, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ περιορίζεται μόνον στους οφειλόμενους φόρους και δεν μπορεί να επεκταθεί στον ΦΠΑ ο οποίος αχρεωστήτως χρεώθηκε σε τιμολόγιο και καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή (αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψεις 23 και 27, καθώς και της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 47).

36 Συνεπώς, εν αντιθέσει προς το στοιχείο που χαρακτηρίζει το δικαίωμα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, δικαίωμα το οποίο αποτελεί εγγενές χαρακτηριστικό του μηχανισμού του ΦΠΑ και έχει καθιερωθεί με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, στηρίζεται στην ύπαρξη οφειλόμενου φόρου.

37 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ενώ το δικαίωμα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ σκοπεί να θεραπεύσει την κατάσταση η οποία δημιουργείται από την παραβίαση του δικαίου της Ένωση, παρέχοντας στον φορέα του εν λόγω δικαιώματος τη δυνατότητα να εξουδετερώσει οικονομική

επιβάρυνση μη οφειλόμενη, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών απορρέει από την ίδια την εφαρμογή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, προκειμένου να μη φέρει ο υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο των υποκείμενων στον ΦΠΑ οικονομικών δραστηριοτήτων του, τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ, διασφαλίζεται δε με τον τρόπο αυτόν η ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση των δραστηριοτήτων αυτών.

38 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 60 των προτάσεών του, λόγω της διαφορετικής φύσεως των υπό εξέταση δικαιωμάτων και των σκοπών που αυτά επιδιώκουν είναι δυνατό να υφίστανται διαφορετικά νομικά καθεστώτα σε σχέση με καθένα από τα δικαιώματα αυτά, ιδίως όσον αφορά τόσο το περιεχόμενό τους όσο και τις προϋποθέσεις ασκήσεώς τους, όπως είναι η προθεσμία παραγραφής των μέσων για την προβολή των δικαιωμάτων αυτών και, ειδικότερα, ημερομηνία από της οποίας μια τέτοια προθεσμία αρχίζει να ισχύει.

39 Ως εκ τούτου, καθαυτό το γεγονός ότι μπορεί να θεωρηθεί, όπως επισήμανε η Compass με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι ο φορέας του δικαιώματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και ο φορέας του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών δικαιούνται αμφότεροι πιστώσεως του ΦΠΑ έναντι των φορολογικών αρχών δεν άγει στο συμπέρασμα ότι η κατάστασή τους είναι παρεμφερής ούτως ώστε να τυγχάνει εφαρμογής η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως στο φορολογικό πεδίο, λαμβανομένων υπόψη των θεμελιωδών διαφορών όσον αφορά τόσο τους σκοπούς που επιδιώκει το ιδιαίτερο νομικό καθεστώς που διέπει καθένα από τα δικαιώματα αυτά όσο και τα χαρακτηριστικά τους στοιχεία. Συνεκτιμωμένων των διαφορών αυτών, οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν υποχρεούνται να επιφυλάσσουν την ίδια μεταχείριση στους φορείς των εν λόγω δικαιωμάτων ως προς το καθεστώς των προθεσμιών παραγραφής των αιτήσεων σχετικά προς τα ίδια αυτά δικαιώματα ούτε, μεταξύ άλλων, να προβλέπουν την ίδια ημερομηνία για τη θέση σε ισχύ και την εφαρμογή νέας προθεσμίας παραγραφής.

40 Περαιτέρω, ως προς την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), την οποία επικαλείται η Compass με τις γραπτές παρατηρήσεις της, όπως εξετέθη στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να τονιστεί ότι, βεβαίως, το Δικαστήριο επισήμανε, στη σκέψη 50 της αποφάσεως αυτής, ότι η γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως μπορεί να εφαρμόζεται σε περίπτωση κατά την οποία όλοι οι επιχειρηματίες δικαιούνται πιστώσεως του ΦΠΑ, επιδιώκουν την επιστροφή αυτής από τις φορολογικές αρχές και βλέπουν να τυγχάνει η αίτησή τους επιστροφής διαφορετικής μεταχειρίσεως. Ωστόσο, η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης στην οποία προέβη το Δικαστήριο στην απόφαση εκείνη αφορούσε κατάσταση στην οποία, ενώ άπαντες οι επιχειρηματίες ζητούσαν την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος στις φορολογικές αρχές ΦΠΑ, είδαν να τυγχάνει η αίτησή τους επιστροφής διαφορετικής μεταχειρίσεως. Έτσι, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών μεταξύ των κριθέντων με την απόφαση εκείνη πραγματικών περιστατικών και των υπό κρίση στην κύρια δίκη, η ερμηνεία στην οποία προέβη το Δικαστήριο με την εν λόγω απόφαση δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω την ερμηνεία κατά την οποία το δικαίωμα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών έχουν διαφορετικό χαρακτήρα.

41 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, υπό το πρίσμα των μεταβατικών περιόδων παραγραφής τις οποίες προβλέπει το άρθρο 121 του νόμου του 2008, οι οποίες εισήχθησαν, όπως προκύπτει από τη σκέψη 19 της παρούσας αποφάσεως, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα του δικαιώματος προς επιστροφή και να υπάρξει συμμόρφωση προς το δίκαιο της Ένωσης, η κατάσταση μιας επιχειρήσεως, όπως είναι η Compass, η οποία ζητεί την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος στις εθνικές φορολογικές αρχές ΦΠΑ δεν είναι παρεμφερής προς αυτήν μιας άλλης επιχειρήσεως η οποία ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίον κατέβαλε στις ίδιες αυτές αρχές. Ως εκ τούτου, δεν αντιβαίνει στην αρχή της ισότητας η διαφορετική μεταχείριση αυτών των δύο καταστάσεων όσον αφορά τις προθεσμίες που προβλέπονται στο πλαίσιο αυτών των μεταβατικών περιόδων.

42 Όσον αφορά, τρίτον, την εξέταση του πρώτου ερωτήματος υπό το πρίσμα της αρχής της αποτελεσματικότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο αναγνώρισε τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης του καθορισμού εύλογων προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής επί ποινή απωλείας του σχετικού δικαιώματος προς όφελος της ασφάλειας δικαίου, που προστατεύει τόσο τον φορολογούμενο όσο και την οικεία διοίκηση. Πράγματι, τέτοιες προθεσμίες δεν δύνανται να καταστήσουν αδύνατη στην πράξη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που αναγνωρίζει η έννομη τάξη της Ένωσης, ακόμη και εάν, εξ ορισμού, η παρέλευση των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ένδικου βοηθήματος (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, σκέψη 48, καθώς και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Q-Beef και Bosschaert, C-89/10 και C-96/10, EU:C:2011:555, σκέψη 36). Συναφώς, τριετής αποσβεστική προθεσμία προβλεπόμενη από το εσωτερικό δίκαιο φαίνεται εύλογη (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, σκέψη 35, καθώς και της 15ης Απριλίου 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, σκέψη 28).

43 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, στη σκέψη 38 της αποφάσεως της 11ης Ιουλίου 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), ότι δεν αντιβαίνει στην αρχή της αποτελεσματικότητας εθνική νομοθετική ρύθμιση περί συντμήσεως της προθεσμίας εντός της οποίας μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή ποσών καταβληθέντων κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, υπό την προϋπόθεση όχι μόνον ότι η νέα οριζόμενη προθεσμία είναι εύλογη, αλλά επίσης ότι η νέα νομοθετική ρύθμιση προβλέπει μεταβατικό καθεστώς το οποίο εξασφαλίζει στους ιδιώτες επαρκές χρονικό διάστημα, μετά τη θέσπισή της, για την υποβολή των αιτήσεων επιστροφής που είχαν το δικαίωμα να υποβάλουν υπό το κράτος ισχύος της προηγουμένης ρυθμίσεως.

44 Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως τόνισε το Ηνωμένο Βασίλειο με τις γραπτές παρατηρήσεις του, διάταξη όπως είναι αυτή του άρθρου 121 του νόμου του 2008, που προβλέπει ορισμένες μεταβατικές περιόδους για την εφαρμογή των συντετμημένων προθεσμιών παραγραφής για τις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και για τις αιτήσεις περί εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, τηρεί τις προϋποθέσεις τις οποίες καθόρισε το Δικαστήριο με την απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Το γεγονός ότι οι μεταβατικές περίοδοι σχετικά με την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος των νέων συντετμημένων προθεσμιών παραγραφής είναι διαφορετικές, αναλόγως του αν αφορούν τη μία ή την άλλη προθεσμία η οποία εφαρμόζεται επί των δύο αυτών ειδών αιτήσεων, ουδόλως ασκεί επιρροή επί μιας τέτοιας διαπιστώσεως, στον βαθμό που, κατά την εφαρμογή τους, οι εν λόγω προθεσμίες δεν καθιστούν αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή ούτε την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ ούτε την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Δεδομένου ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η σύντμηση της προθεσμίας παραγραφής των δύο επίμαχων ειδών αιτήσεων ισχύει από τις 4 Δεκεμβρίου 1996 για τις πρώτες και από την 1η Μαΐου 1997 για τις δεύτερες, όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 12 της παρούσας αποφάσεως, μια τέτοια σύντμηση, η οποία δεν είχε αναδρομική ισχύ λόγω των μεταβατικών περιόδων, παρέσχε τη δυνατότητα στους διοικουμένους, όπως είναι η Compass, να έχουν όντως στη διάθεσή τους, για την υποβολή των αιτήσεών τους για τις μεταγενέστερες περιόδους, αντιστοίχως, στις 4 Δεκεμβρίου 1996 για τις πρώτες και την 1η Μαΐου 1997 για τις δεύτερες, τριετή προθεσμία. Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι επίμαχες στο πλαίσιο της κύριας δίκης προθεσμίες είναι εύλογες, οπότε μια τέτοια ρύθμιση δεν αντιβαίνει στην αρχή της αποτελεσματικότητας.

46 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η απάντηση που προσήκει στο πρώτο ερώτημα είναι ότι δεν αντιβαίνει στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της ίσης μεταχειρίσεως και της αποτελεσματικότητας εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία στο πλαίσιο της συντμήσεως της προθεσμίας παραγραφής, αφενός, των αιτήσεων επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και, αφετέρου, των αιτήσεων εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών προβλέπει διαφορετικές μεταβατικές περιόδους,

με αποτέλεσμα οι αιτήσεις σχετικά με δύο τριμηνιαίες λογιστικές χρήσεις να υπόκεινται σε διαφορετικές προθεσμίες παραγραφής, αναλόγως του εάν έχουν ως αντικείμενο την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ ή την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

47 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Δεν αντιβαίνει στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της ίσης μεταχειρίσεως και της αποτελεσματικότητας εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία στο πλαίσιο της συντμήσεως της προθεσμίας παραγραφής, αφενός, των αιτήσεων επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας και, αφετέρου, των αιτήσεων εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών προβλέπει διαφορετικές μεταβατικές περιόδους, με αποτέλεσμα οι αιτήσεις σχετικά με δύο τριμηνιαίες λογιστικές χρήσεις να υπόκεινται σε διαφορετικές προθεσμίες παραγραφής, αναλόγως του εάν έχουν ως αντικείμενο την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας ή την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών.

(υπογραφές)