ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 10ης Απριλίου 2008 *

Στην υπόθεση C-309/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το House of Lords (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 12ης Ιουλίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Ιουλίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

Marks & Spencer plc

κατά

Commissioners of Customs & Excise,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: J. Swedenborg, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Οκτωβρίου 2007,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Δεκεμβρίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Marks & Spencer plc, εκπροσωπούμενη από τους D. Milne, QC, A. Hitchmough, barrister, D. Waelbroeck, δικηγόρο, και D. Slater, solicitor,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη Z. Bryanston-Cross, επικουρούμενη από τους K. Lasok, QC, και P. Mantle, barrister,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από την G. Clohessy, SC, και τον N. O'Hanlon, BL,

— η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Ε. Συμεωνίδου,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Afonso,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 28, παράγραφος 2, 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), στην αρχική του διατύπωση, καθώς και του ιδίου αυτού άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, όπως διατυπώθηκε με την οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992 (ΕΕ L 316, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Marks & Spencer plc (στο εξής: Marks & Spencer) και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), ως προς την αρνητική απόφαση των τελευταίων επί αιτήσεως επιστροφής που υπέβαλε η Marks & Spencer, αφορώσας φόρους προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αναφέρει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται, κατ' αρχήν, εφαρμοζομένου του συντελεστή που είναι «ο ισχύων [...] κατά τον χρόνον, κατά τον οποίον επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου».

4 Το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ως είχε αρχικώς, όριζε:

«Οι μειωμένοι συντελεστές και οι απαλλαγές με επιστροφή των καταβληθέντων κατά το προηγούμενο στάδιο φόρων, που υφίστανται την 31η Δεκεμβρίου 1975 και ανταποκρίνονται στα κριτήρια, τα αναφερόμενα στην τελευταία περίπτωση του άρθρου 17 της δευτέρας οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, δύνανται να διατηρηθούν μέχρι μια ημερομηνία που θα καθορισθεί ομοφώνως από το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, η οποία όμως δεν δύναται να είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας καταργήσεως των φορολογιών κατά την εισαγωγή και της μη φορολογίας ή επιστροφής των φόρων κατά την εξαγωγή στις μεταξύ των κρατών μελών συναλλαγές. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα για την εξασφάλιση της δηλώσεως από τους υποκειμένους στον φόρο των στοιχείων που απαιτούνται για τον προσδιορισμό των ιδίων πόρων, των αναγομένων στις πράξεις αυτές.

Το Συμβούλιο προβαίνει ανά πενταετία, βάσει εκθέσεως της Επιτροπής, σε επανεξέταση των αναφερομένων ανωτέρω μειωμένων συντελεστών και απαλλαγών και, κατά περίπτωση, εκδίδει ομοφώνως, προτάσει της Επιτροπής, τις αναγκαίες διατάξεις προς εξασφάλιση της προοδευτικής καταργήσεώς τους.»

5 Το εν λόγω άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, ως έχει στην οδηγία 92/77, ορίζει τα εξής:

«[…]

α) Δύνανται να διατηρηθούν οι απαλλαγές με επιστροφή του καταβληθέντος στο προηγούμενο στάδιο καθώς και οι μειωμένοι συντελεστές που είναι κατώτεροι

από το ελάχιστο όριο μειωμένων συντελεστών που ορίζεται στο άρθρο 12, παράγραφος 3, που ίσχυαν την 1η Ιανουαρίου 1991, εφόσον δεν αντίκεινται στην κοινοτική νομοθεσία και πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην τελευταία περίπτωση του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας της 11ης Απριλίου 1967.

Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να διασφαλιστεί η βεβαίωση των ιδίων πόρων που σχετίζονται με τις πράξεις αυτές.

[…]»

Η εθνική νομοθεσία

6 Ο νόμος του 1994 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (Value Added Tax Act 1994, στο εξής: VAT Act 1994) καθιερώνει, κατά γενικό κανόνα, την αρχή της εφαρμογής, στο Ηνωμένο Βασίλειο, ΦΠΑ μηδενικού συντελεστή στις παραδόσεις τροφίμων. Το άρθρο 30 του VAT Act 1994, με τίτλο «Φορολόγηση με μηδενικό συντελεστή», παραπέμπει στο παράρτημα 8 του νόμου αυτού, που φέρει τον ίδιο τίτλο, το οποίο διευκρινίζει, στο δεύτερο τμήμα του και συγκεκριμένα στη στήλη με τίτλο «Ομάδα 1 — Τροφές», «Προϊόντα που αποτελούν αντικείμενο εξαιρέσεως», σημείο 2, ότι εξαιρούνται της εφαρμογής ΦΠΑ μηδενικού συντελεστή τα είδη ζαχαροπλαστικής, εκτός των κέικ και των μπισκότων, τα οποία φορολογούνται με μηδενικό συντελεστή, πλην των μπισκότων που καλύπτονται, πλήρως ή μερικώς, με σοκολάτα, τα οποία φορολογούνται με κανονικό συντελεστή.

7 Το άρθρο 80 του VAT Act 1994, κατά την κρίσιμη για την υπόθεση της κύριας δίκης περίοδο, είχε ως εξής:

«1) Σε περίπτωση που (είτε πριν είτε μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου), στο πλαίσιο αποδόσεως του ΦΠΑ, καταβλήθηκαν χρηματικά ποσά αχρεωστήτως στους Commissioners, αυτοί υποχρεούνται στην επιστροφή τους.

2) Βάσει του παρόντος άρθρου, οι Commissioners υποχρεούνται στην επιστροφή χρηματικών ποσών μόνον κατόπιν υποβολής σχετικής αιτήσεως.

3) Οι Commissioners μπορούν να προβάλουν κατά της υποβληθείσας βάσει του παρόντος άρθρου αιτήσεως την ένσταση ότι, σε περίπτωση επιστροφής του ποσού, ο αξιών την επιστροφή θα καταστεί αδικαιολογήτως πλουσιότερος.

[…]»

8 Το άρθρο 80 του VAT Act 1994 τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του δεύτερου δημοσιονομικού νόμου του 2005 [Finance (nº 2) Act 2005], το οποίο επέφερε σημαντικές τροποποιήσεις στο εν λόγω άρθρο 80, όσον αφορά την ένσταση περί αδικαιολογήτου πλουτισμού. Ειδικότερα, αντικατέστησε, στην προαναφερθείσα παράγραφο 3, τον όρο «επιστροφή» (repayment) με τον όρο «πίστωση» (crediting).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Από της θεσπίσεως του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο, το 1973, οι Commissioners, οι οποίο είναι επιφορτισμένοι με την είσπραξη του φόρου αυτού, θεωρούσαν ότι τα «teacakes», τα οποία είναι καλυμμένα με σοκολάτα και διατίθενται στο εμπόριο από τη Marks & Spencer, αποτελούσαν μπισκότα και όχι κέικ, και ότι έπρεπε επομένως να υπόκεινται στον ΦΠΑ με κανονικό συντελεστή και όχι με μηδενικό συντελεστή. Μεταξύ Απριλίου 1973 και Οκτωβρίου 1994, η Marks & Spencer κατέβαλε φόρο αχρεωστήτως.

10 Με έγγραφο της 30ής Σεπτεμβρίου 1994, οι Commissioners αναγνώρισαν το λάθος τους και έγινε δεκτό οριστικώς ότι τα teacakes είναι κέικ, υποκείμενα ως τοιαύτα σε ΦΠΑ μηδενικού συντελεστή, κατόπιν δε του λάθους αυτού η Marks & Spencer υπέβαλε στις 8 Φεβρουαρίου 1995 αίτηση επιστροφής ποσού 3,5 εκατομμυρίων λιρών στερλινών (GBP). Η αίτηση αυτή έγινε δεκτή, κατ' αρχήν, ως προς το 10 % του αιτουμένου ποσού (350 000 GBP), διότι οι Commissioners έκριναν ότι η οικεία αλυσίδα καταστημάτων είχε μετακυλίσει το 90 % του καταβληθέντος από την ίδια ΦΠΑ στους πελάτες της. Συνεπώς, οι Commissionners αντέταξαν στη Marks & Spencer την ένσταση του αδικαιολογήτου πλουτισμού που προβλέπει το άρθρο 80, παράγραφος 3, του VAT Act 1994. Επιπλέον, εφάρμοσαν διατάξεις παραγραφής (νέες και αναδρομικές), δυνάμει των οποίων δεν ήσαν υποχρεωμένοι να επιστρέψουν ποσό που τους είχε καταβληθεί τρία έτη και πλέον πριν από την υποβολή της αιτήσεως επιστροφής. Επομένως, στη Marks & Spencer καταβλήθηκε τελικώς στις 4 Απριλίου 1997 ποσό 88 440 GBP.

11 Μετά την απόρριψη της διοικητικής ενστάσεως, η Marks & Spencer προσέφυγε στο VAT and Duties Tribunal, το οποίο, με απόφαση της 22ας Απριλίου 1998, δέχθηκε τη θέση των Commissioners. Η Marks & Spencer άσκησε προσφυγή ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), το οποίο απέρριψε εκ νέου το αίτημά της, με απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 1998. Κατά της αποφάσεως αυτής ασκήθηκε έφεση ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), το οποίο απέρριψε για μία ακόμη φορά το αίτημα της Marks & Spencer σχετικά με την επιστροφή όσον αφορά τα teacakes. Πάντως, το τελευταίο

αυτό δικαστήριο, αναφορικά με άλλη πτυχή της διαφοράς, [σχετικά με τη φορολογία δελτίων αγοράς (κουπονιών) που πωλούνταν από τη Marks & Spencer], υπέβαλε, με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1999, προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο, που αφορούσε το συμβατό της αναδρομικής τριετούς παραγραφής (βλ. σκέψη 10 της παρούσας αποφάσεως) προς τις αρχές της πρακτικής αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Το ερώτημα αυτό αφορούσε ιδίως το κατά πόσον ένας ιδιώτης μπορεί να αντλήσει ευθέως δικαιώματα από μια οδηγία μετά την ορθή μεταφορά της στο εθνικό δίκαιο, σε περίπτωση που το κράτος μέλος ενήργησε κατά παράβαση του περιεχομένου της εν λόγω οδηγίας.

12 Με απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002 στην υπόθεση C-62/00, Marks & Spencer (Συλλογή 2002, σ. I-6325), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απαγορεύουν εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου.

13 Λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό του Δικαστηρίου όσον αφορά το ασύμβατο της νομοθεσίας περί θεσπίσεως, αναδρομικώς, προθεσμίας παραγραφής προς τις προαναφερθείσες αρχές του κοινοτικού δικαίου, οι Commissioners, για να μεταχειριστούν κατά τρόπο πανομοιότυπο όλες τις αιτήσεις που υποβλήθηκαν βάσει του άρθρου 80 του VAT Act 1994, δέχθηκαν, οίκοθεν, την αίτηση της Marks & Spencer προκειμένου να μη τους αντιταχθεί το ασύμβατο της παραγραφής και ακολούθως επέστρεψαν τα αιτηθέντα ποσά έως το 10 %, πέραν του οποίου, κατ' αυτούς, θα υπήρχε αδικαιολόγητος πλουτισμός.

14 Ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), η Marks & Spencer ενέμεινε, βασιζομένη άμεσα στο κοινοτικό δίκαιο, στις αξιώσεις της όσον αφορά τα ποσά που υποτίθεται ότι συνιστούν αδικαιολόγητο πλουτισμό. Με απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2003, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε το αίτημα της Marks & Spencer, η οποία άσκησε τότε αναίρεση ενώπιον του House of Lords.

15 Το House of Lords αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Οσάκις, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας […] (τόσο πριν όσο και μετά την τροποποίησή της το 1992 με την οδηγία 92/77), ένα κράτος μέλος έχει διατηρήσει σε ισχύ, στην εσωτερική του νομοθεσία περί ΦΠΑ, απαλλαγή με παράλληλη επιστροφή του φόρου επί των εισροών όσον αφορά συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, έχει ο έμπορος ο οποίος προβαίνει στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών απευθείας δικαίωμα εκ του κοινοτικού δικαίου να φορολογηθεί με μηδενικό συντελεστή;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, οσάκις, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας […] (τόσο πριν όσο και μετά την τροποποίησή της το 1992 με την οδηγία 92/77), ένα κράτος μέλος έχει διατηρήσει σε ισχύ, στην εσωτερική του νομοθεσία περί ΦΠΑ, απαλλαγή με παράλληλη επιστροφή του φόρου επί των εισροών όσον αφορά συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αλλά έχει ερμηνεύσει εσφαλμένως την εθνική του νομοθεσία, με συνέπεια ότι ορισμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που τυγχάνουν απαλλαγής με παράλληλη επιστροφή του φόρου επί των εισροών δυνάμει της εθνικής του νομοθεσίας υποβλήθηκαν σε φόρο με τον κανονικό συντελεστή, εφαρμόζονται οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, περιλαμβανομένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έτσι ώστε να παρέχουν στον έμπορο ο οποίος προέβη στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δικαίωμα αναζητήσεως του φόρου που του επιβλήθηκε εσφαλμένως ως προς τις παραδόσεις ή παροχές αυτές;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, έχουν οι κοινοτικού δικαίου αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής

ουδετερότητας κατ' αρχήν εφαρμογή, με αποτέλεσμα να παραβιάζονται αν δεν επιστραφεί στον εν λόγω έμπορο ολόκληρο το ποσό του φόρου που επιβλήθηκε εσφαλμένως επί των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών στις οποίες προέβη, εφόσον:

— ο έμπορος θα πλούτιζε αδικαιολογήτως αν του επιστρεφόταν ολόκληρο το ποσό·

— η εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι ο πέραν του δέοντος καταβληθείς φόρος δεν μπορεί να επιστραφεί κατά το μέτρο που η επιστροφή θα συνεπαγόταν τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του εμπόρου· αλλά

— η εθνική νομοθεσία δεν διαλαμβάνει διάταξη όπως η [αναφερθείσα στην προηγούμενη παύλα], για την περίπτωση των αξιώσεων των "repayment traders"; ["Repayment trader" ("Δικαιούχος επιστροφής") είναι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, σε συγκεκριμένη λογιστική περίοδο, δεν καταβάλλει ΦΠΑ στις αρμόδιες εθνικές αρχές, αλλά εισπράττει χρηματικό ποσό από αυτές, διότι, κατά την περίοδο αυτή, το ποσό του ΦΠΑ που δικαιούται να εκπέσει υπερβαίνει το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει λόγω παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών στις οποίες προέβη].

4. Επηρεάζεται η απάντηση στο τρίτο ερώτημα από το αν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία περί του ότι η διαφορετική μεταχείριση των εμπόρων που αξιώνουν την επιστροφή του πέραν του δέοντος καταβληθέντος φόρου επί των εκροών και των εμπόρων που αξιώνουν την έκπτωση επιπλέον ποσών φόρου επί των εισροών (λόγω δηλώσεως πέραν του δέοντος φόρου επί των εκροών) έχει προκαλέσει σημαντική οικονομική ζημία ή σημαντικό οικονομικό μειονέκτημα στην πρώτη κατηγορία εμπόρων και, αν ναι, κατά ποιον τρόπο;

5) Αν, στην περίπτωση που περιγράφεται στο ερώτημα 3, εφαρμόζονται οι κοινοτικού δικαίου αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας, οι οποίες διαφορετικά θα παραβιάζονταν, επιβάλλει ή επιτρέπει το κοινοτικό δίκαιο στα δικαστήρια να δέχονται, προς άρση των συνεπειών της διαφορετικής μεταχειρίσεως, την αξίωση του εμπόρου προς επιστροφή του πέραν του δέοντος καταβληθέντος φόρου, έτσι ώστε αυτός να πλουτίσει αδικαιολόγητα, ή επιβάλλουν ή επιτρέπουν στα δικαστήρια να διατάσσουν την κατ' άλλο τρόπο άρση των συνεπειών αυτών (και, αν ναι, κατά ποιον τρόπο);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος σχετικά με την ύπαρξη δικαιώματος, αντλουμένου από το κοινοτικό δίκαιο, για την εφαρμογή ΦΠΑ με μηδενικό συντελεστή σε συγκεκριμένη πράξη

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

16 Η Marks & Spencer θεωρεί ότι δικαίωμα για την εφαρμογή ΦΠΑ με μηδενικό συντελεστή σε συγκεκριμένη πράξη γεννάται τόσον κατ' εφαρμογή του άρθρου 12, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, του οποίου το περιεχόμενο, κατ' αυτήν, είναι σαφές, ακριβές και ανυπέρθετο, όσον και κατ' εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Η εξαίρεση που εφαρμόζεται υπέρ του Ηνωμένου Βασιλείου, τόσο δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ως είχε αρχικώς, όσο και δυνάμει του εν λόγω άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, ως έχει στην οδηγία 92/77, δεν έχει ως αποτέλεσμα να μην εμπίπτει η υπόθεση στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, όπως αναφέρει και η εν λόγω διάταξη.

17 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ιρλανδία θεωρούν, αντιθέτως, ότι ένας επιχειρηματίας δεν μπορεί να αντλεί από το κοινοτικό δίκαιο δικαίωμα αμέσου αποτελέσματος για απαλλαγή με παράλληλη επιστροφή του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ. Επομένως, το δικαίωμα για τη φορολόγηση πράξεων με μηδενικό συντελεστή απορρέει μόνον από το εθνικό δίκαιο.

18 Η Κυπριακή Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι το σφάλμα στο οποίο υπέπεσαν οι Commissioners αφορά την εφαρμογή διατάξεων του εθνικού δικαίου, παρόλον ότι η δυνατότητα διατήρησης των τελευταίων πηγάζει από την έκτη οδηγία.

19 Η Επιτροπή, χωρίς να απαντά άμεσα στο υποβληθέν ερώτημα, το οποίο θεωρεί αλυσιτελές, τονίζει ότι οι φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου ερμήνευσαν εσφαλμένως την εθνική νομοθεσία, αλλά δεν παρέβησαν καμία υποχρέωση προβλεπόμενη από την έκτη οδηγία.

Απάντηση του Δικαστηρίου

20 Με το πρώτο ερώτημα ερωτάται, κατ' ουσίαν, αν είναι δυνατόν ένας επιχειρηματίας να αντλεί απευθείας από το κοινοτικό δίκαιο το δικαίωμα να φορολογείται με μηδενικό συντελεστή, οσάκις ο συντελεστής αυτός απορρέει από διατάξεις του εθνικού δικαίου.

21 Πρώτον, πρέπει να αναφερθεί ότι το εν λόγω ερώτημα εμφανίζει άμεση σχέση με τα πραγματικά περιστατικά που υποβλήθηκαν στο αιτούν δικαστήριο και ανταποκρίνεται σε μια αντικειμενική ανάγκη για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 17ης Μαΐου 1994, C-18/93, Corsica Ferries, Συλλογή 1994, σ. I-1783, σκέψη 14, και της 22ας Νοεμβρίου 2005, C-144/04, Mangold, Συλλογή 2005, σ. I-9981, σκέψη 34). Επομένως, ο ισχυρισμός της Επιτροπής σχετικά με τον αλυσιτελή χαρακτήρα του πρώτου ερωτήματος πρέπει να απορριφθεί, δεδομένου ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί του εν λόγω ερωτήματος.

22 Δεύτερον, έχει σημασία να υπομνηστεί ότι το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, επιτρέποντας στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν απαλλαγές με επιστροφή του καταβληθέντος φόρου, προβλέπει εξαίρεση από τους κανόνες που διέπουν τον κανονικό συντελεστή του ΦΠΑ (απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, Συλλογή 2006, σ. I-6269, σκέψη 17). Επομένως, είναι ορθό να αναφερθεί ότι οι απαλλαγές αυτές, καλούμενες «φορολογίες με μηδενικό συντελεστή», επιτρέπονται δυνάμει του κοινοτικού δικαίου.

23 Πάντως, το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη να διατηρούν αυτές τις απαλλαγές. Πράγματι, όπως προκύπτει και από το γράμμα της διατάξεως αυτής, ως είχε αρχικώς, οι υφιστάμενες στις 31 Δεκεμβρίου 1975 περιπτώσεις απαλλαγής «μπορούν να διατηρηθούν», γεγονός το οποίο σημαίνει ότι εξαρτάται από την εκτίμηση και μόνον του οικείου κράτους μέλους η διατήρηση ή όχι της μιας ή της άλλης νομοθεσίας που ανταποκρίνεται, μεταξύ άλλων, στα κριτήρια του άρθρου 17, τελευταία περίπτωση, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), που έχει καταργηθεί, σύμφωνα με τα οποία οι απαλλαγές με επιστροφή του καταβληθέντος φόρου μπορούσαν να εφαρμοστούν μόνο για λόγους κοινωνικού συμφέροντος καλώς καθοριζομένους και προς όφελος των τελικών καταναλωτών.

24 Το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας μπορεί έτσι να παρομοιαστεί με ρήτρα «stand still», που επιδιώκει να αποτρέψει τυχόν κοινωνικές επιπτώσεις που ενδεχομένως θα προκαλούσε η κατάργηση φορολογικών πλεονεκτημάτων που είχαν θεσπιστεί από την εθνική νομοθεσία αλλά δεν περιελήφθησαν στην έκτη οδηγία (προπαρατεθείσα απόφαση Talacre Beach Caravan Sales, σκέψη 22). Η δυνητική αυτή διατήρηση του προηγούμενου status quo, επομένως, απλώς πλαισιώνεται από την έκτη οδηγία. Συνεπώς, δυνάμει εθνικής νομοθεσίας η οποία δεν αποτελεί μέτρο μεταφοράς της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, Idéal Tourisme, Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 38), αλλά επιβίωση πλεονεκτήματος που η τελευταία επιτρέπει, ενόψει των κοινωνικών σκοπών που επιδιώκει η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου απαλλάσσοντας

τον τελικό καταναλωτή από τον ΦΠΑ επί των ειδών συνήθους διατροφής, η Marks & Spencer μπορεί να αξιώσει την απαλλαγή με επιστροφή του καταβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο φόρου.

25 Η Marks & Spencer δεν μπορεί να επικαλείται λυσιτελώς το άρθρο 12, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η διάταξη αυτή, η οποία διευκρινίζει ότι εφαρμοστέος συντελεστής είναι ο ισχύων κατά τον χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ, έχει ως σκοπό να απαγορεύσει στον εθνικό νομοθέτη, σε περίπτωση μεταβολής του εφαρμοστέου συντελεστή σε συγκεκριμένο προϊόν, όπως επιβεβαιώνεται από το άρθρο 12, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να εφαρμόσει σε συγκεκριμένη πράξη συντελεστή διαφορετικό από αυτόν που ίσχυε κατά τον χρόνο της γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ που έπληξε την εν λόγω πράξη.

26 Έτσι, ο λόγος υπάρξεως της διατάξεως αυτής είναι σαφώς η ρύθμιση του ζητήματος του διαχρονικού καθορισμού της εφαρμογής δεδομένου συντελεστή ΦΠΑ.

27 Η περίπτωση για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο της οποίας οι Commissioners διαπίστωσαν την ύπαρξη σφάλματος ως προς το αν συγκεκριμένο προϊόν έπρεπε να τύχει απαλλαγής με επιστροφή του προκαταβληθέντος φόρου, είναι εντελώς διαφορετική καθόσον δεν πρόκειται για διαχρονική μεταβολή συντελεστή, αλλά για το αν ένα προϊόν εμπίπτει ή όχι στο πεδίο εφαρμογής απαλλαγής με επιστροφή του προκαταβληθέντος φόρου, επιτρεπόμενης βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

28 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, οσάκις, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, τόσο πριν όσο και μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε στη διάταξη αυτή η οδηγία 92/77, ένα κράτος μέλος έχει διατηρήσει σε ισχύ, στην εθνική του νομοθεσία, απαλλαγή με παράλληλη επιστροφή των

φόρων που καταβλήθηκαν επί των εισροών ως προς συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, ο επιχειρηματίας ο οποίος προβαίνει στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δεν έχει απευθείας δικαίωμα εκ του κοινοτικού δικαίου να φορολογηθεί με μηδενικό συντελεστή.

Επί του δευτέρου ερωτήματος που αφορά την ύπαρξη δικαιώματος, αντλουμένου από τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

29 Κατά τη Marks & Spencer, οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, εφαρμόζονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να θεμελιώνουν υπέρ αυτής δικαίωμα για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, διότι όλο το σύστημα του ΦΠΑ παραμένει εξ ορισμού εντός του πεδίου εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, ακόμη και στην περίπτωση που προβλέπει το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, τόσον ως είχε αρχικώς όσο και ως έχει στην οδηγία 92/77.

30 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Ιρλανδία και η Κυπριακή Κυβέρνηση τονίζουν ότι τα ποσά για τα οποία πρόκειται στην κύρια δίκη δεν εισπράχθηκαν κατά παράβαση οποιασδήποτε διατάξεως του κοινοτικού δικαίου έχουσας άμεσο αποτέλεσμα ή απονέμουσας δικαίωμα. Πρόκειται σαφώς για ζήτημα ερμηνείας εθνικού δικαίου και, επομένως, σε καμία περίπτωση δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Η Ιρλανδία προσθέτει ότι, αν εν προκειμένω έπρεπε να εφαρμοστεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας για να θεμελιωθεί δικαίωμα επιστροφής, του δικαιώματος αυτού θα έπρεπε να τύχει ο τελικός καταναλωτής, ο οποίος επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ.

31 Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι οι αρμόδιες εθνικές αρχές, οσάκις εφαρμόζουν τον ΦΠΑ, οφείλουν να συμμορφώνονται προς τις ουσιώδεις αρχές στις οποίες στηρίζεται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, ιδίως την αρχή της ουδετερότητας. Η εν λόγω υποχρέωση επιβάλλεται σ' αυτές κατά την επιστροφή του υπέρ το δέον καταβληθέντος φόρου. Η Επιτροπή πάντως δεν απαντά αμέσως επί του δευτέρου ερωτήματος.

Απάντηση του Δικαστηρίου

32 Με το δεύτερο ερώτημα ερωτάται κατ' ουσίαν αν ένας επιχειρηματίας δικαιούται, δυνάμει των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου, ιδίως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να ζητεί την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, οσάκις ο συντελεστής που όφειλε να έχει εφαρμοστεί προκύπτει από το εθνικό δίκαιο.

33 Πρέπει αμέσως να τονιστεί ότι το κείμενο του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, αυτό καθαυτό, όπως προκύπτει από την οδηγία 92/77, αναφέρει ότι οι εθνικές νομοθεσίες των οποίων επιτρέπεται η διατήρηση δεν πρέπει να «αντίκεινται στην κοινοτική νομοθεσία» και πρέπει να πληρούν τα κριτήρια που ορίζονται στην τελευταία περίπτωση του άρθρου 17 της οδηγίας 67/228. Αν και η προσθήκη σχετικά με το να μην «αντίκεινται στην κοινοτική νομοθεσία» επήλθε μόλις κατά τη διάρκεια του 1992, αυτή η απαίτηση, συμφυής με την καλή λειτουργία και την ενιαία ερμηνεία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, ισχύει για όλη την περίοδο της εσφαλμένης φορολογήσεως για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης. Όπως το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να υπενθυμίσει, η διατήρηση απαλλαγών ή μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ κατώτερων από τον ελάχιστο συντελεστή που προβλέπεται από την έκτη οδηγία μπορεί να γίνει δεκτή μόνον αν δεν αντίκειται, μεταξύ άλλων, στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που είναι συμφυής με το εν λόγω

σύστημα (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 19, και της 3ης Μαΐου 2001, C-481/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-3369, σκέψη 21).

34 Προκύπτει επομένως ότι οι αρχές που διέπουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, εφαρμόζονται ακόμη και στην περίπτωση του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και μπορούν, ενδεχομένως, να προβληθούν από φορολογούμενο κατά εθνικής διατάξεως, ή κατά της εφαρμογής αυτής η οποία αντιβαίνει στις εν λόγω αρχές.

35 Όσον αφορά, ειδικότερα, το δικαίωμα επιστροφής, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα επιστροφής φόρων που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες από το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 30 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Η αρχή αυτή εφαρμόζεται επίσης στους φόρους που εισπράττονται κατά παράβαση εθνικής νομοθεσίας που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

36 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, αν, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, τόσο πριν όσο και μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε στη διάταξη αυτή η οδηγία 92/77, ένα κράτος μέλος έχει διατηρήσει σε ισχύ στην εθνική του νομοθεσία απαλλαγή με παράλληλη επιστροφή των καταβληθέντων επί των εισροών φόρων όσον αφορά συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αλλά έχει ερμηνεύσει εσφαλμένως την εθνική του νομοθεσία, με συνέπεια ότι ορισμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που τυγχάνουν απαλλαγής με παράλληλη επιστροφή των καταβληθέντων επί των εισροών φόρων δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, υποβλήθηκαν σε φόρο με τον κανονικό συντελεστή, οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, περιλαμβανομένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, εφαρμόζονται έτσι ώστε να παρέχουν στον επιχειρηματία ο οποίος προέβη στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δικαίωμα αναζητήσεως του φόρου που του επιβλήθηκε εσφαλμένως ως προς τις παραδόσεις ή παροχές αυτές.

Επί του τρίτου, τετάρτου και πέμπτου ερωτήματος, σχετικά με τα ενδεχόμενα όρια του δικαιώματος επιστροφής βάσει των αρχών της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

37 Κατά τη Marks & Spencer, η εφαρμογή του κανόνα του αδικαιολόγητου πλουτισμού στους «payment traders» (φορολογουμένους για τους οποίους, σε δεδομένη λογιστική χρήση, ο φόρος επί των εκροών είναι μεγαλύτερος από τον φόρο επί των εισροών) και όχι στους «repayment traders» (φορολογουμένους των οποίων η κατάσταση είναι αντίθετη αυτής των προηγουμένων) συνιστά παραβίαση των αρχών της ίσης μεταχειρίσεως και φορολογικής ουδετερότητας. Εντούτοις, δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί ότι ο «payment trader» υπέστη φορολογική ζημία ή φορολογικό μειονέκτημα. Τέλος, σε κάθε κράτος μέλος απόκειται, στο πλαίσιο της τηρήσεως του κοινοτικού δικαίου το οποίο ούτε απαγορεύει την ένσταση αδικαιολογήτου πλουτισμού ούτε την επιβάλλει, να καθορίζει τον τρόπο αποκαταστάσεως της διαφορετικής μεταχειρίσεως που κρίνεται αντίθετη προς τις προαναφερθείσες αρχές.

38 Κατά τη γνώμη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα 3 έως 5.

39 Η Ιρλανδία και η Κυπριακή Κυβέρνηση, λαμβανομένης υπόψη της αρνητικής απαντήσεως που πρέπει κατά τη γνώμη τους να δοθεί στο πρώτο και το δεύτερο ερώτημα, δεν έκριναν αναγκαίο να απαντήσουν στα επόμενα ερωτήματα.

40 Η Επιτροπή αναφέρει ότι το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει την άρνηση επιστροφής λόγω αδικαιολογήτου πλουτισμού, υπό την προϋπόθεση ότι τούτο αποδεικνύεται. Επιπλέον, αυτή η άρνηση θα πρέπει να είναι φορολογικώς ουδέτερη και δεν θα πρέπει να δημιουργεί διακρίσεις μεταξύ των επιχειρηματιών.

Απάντηση του Δικαστηρίου

— Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

41 Πρέπει να υπομνησθεί ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε εθνικό νομικό σύστημα να αρνείται την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων (αποφάσεις της 24ης Μαρτίου 1988, 104/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1988, σ. 1799, σκέψη 6· της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport, Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 47, καθώς και της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, Μιχαηλίδης, Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψη 31). Εντούτοις, η αρχή της απαγορεύσεως του αδικαιολογήτου πλουτισμού, για να είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο, πρέπει να εφαρμόζεται στο πλαίσιο της τηρήσεως αρχών όπως η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

42 Επιπλέον, έχει σημασία να υπομνησθεί ότι, στην περίπτωση κατά την οποία ένας φόρος εισπράχθηκε αχρεωστήτως έναντι του κοινοτικού δικαίου, οσάκις αποδεικνύεται ότι μέρος μόνον του φόρου έχει μετακυλιστεί, οι εθνικές αρχές υποχρεούνται να επιστρέψουν το μη μετακυλισθέν ποσό (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψεις 27 και 28). Πάντως, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, ακόμα και στην περίπτωση που ο φόρος περιλαμβάνεται πλήρως στην τιμή, ο φορολογούμενος μπορεί να υφίσταται ζημία συνδεόμενη με τη μείωση του όγκου των πωλήσεών του (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Comateb κ.λπ., σκέψη 29, και Μιχαηλίδης, σκέψη 35).

43 Επομένως, η ύπαρξη και η έκταση του αδικαιολογήτου πλουτισμού που η επιστροφή ενός αχρεωστήτως εισπραχθέντος από πλευράς κοινοτικού δικαίου φόρου συνεπάγονται για τον υποκείμενο στον φόρο μπορούν να αποδειχθούν μόνον κατόπιν οικονομικής αναλύσεως που λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες συνθήκες (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-11365, σκέψεις 94 έως 100).

44 Επομένως, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να αποφασίσει αν η εκτίμηση στην οποία προέβησαν οι Commissioners ανταποκρίνεται στην ανάλυση που περιγράφεται στην προηγουμένη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.

— Επί του τρίτου ερωτήματος

45 Το Δικαστήριο ερωτάται, κατ' ουσίαν, αν οι αρχές του κοινοτικού δικαίου της φορολογικής ουδετερότητας και της ίσης μεταχειρίσεως παραβιάζονται στην περίπτωση κατά την οποία οι φορολογικές αρχές δεν επιστρέφουν μεν το ποσό του αχρεωστήτως εισπραχθέντος ΦΠΑ σε έναν επιχειρηματία για τον λόγο ότι η επιστροφή αυτή συνεπάγεται υπέρ αυτού αδικαιολόγητο πλουτισμό, πλην όμως αυτός ο λόγος αρνήσεως της επιστροφής δεν προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία οσάκις ο επιχειρηματίας, πριν από την επιστροφή, επέχει θέση δανειστή έναντι του δημοσίου.

46 Πρέπει να εξεταστεί αν, στο πλαίσιο μερικής αρνήσεως επιστροφής, όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και η γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου της ίσης μεταχειρίσεως παραβιάσθηκαν με την επιφυλαχθείσα διαφορετική μεταχείριση στους «payment traders» και τους «repayment traders».

47 Όσον αφορά, πρώτον, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 59), απαγορεύει ειδικότερα τη διαφορετική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση παρόμοιων εμπορευμάτων, τα οποία συνεπώς βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1998,

C-283/95, Fischer, Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψεις 21 και 27, καθώς και Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 22). Επομένως, τα εν λόγω προϊόντα πρέπει να υποβάλλονται σε ομοιόμορφο συντελεστή (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 22).

48 Συνεπώς, στην περίπτωση κατά την οποία ένα λάθος ως προς τον συντελεστή θίγει πολλούς φορολογουμένους και η επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών λόγω του λάθους αυτού εξαρτάται, τουλάχιστον εν μέρει, από την κατάσταση των εν λόγω φορολογουμένων, στην αρχή, ως πιστωτών ή οφειλετών έναντι του δημοσίου, ως προς τον ΦΠΑ, στην πραγματικότητα οι τελευταίοι υπόκεινται σε διαφορετική πραγματική φορολογική επιβάρυνση, όμοια με εκείνη που θα μπορούσε να έχει προκύψει από την εφαρμογή διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ σε παρόμοια εμπορεύματα. Αυτή η ανισότητα είναι, επομένως, αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω φορολογούμενοι διέθεσαν στην αγορά παρόμοια εμπορεύματα, πράγμα το οποίο απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει.

49 Δεύτερον, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας συνιστά, στον τομέα του ΦΠΑ, την έκφραση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P., Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 48 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Πάντως, ενώ η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας μπορεί να νοηθεί μόνο μεταξύ ανταγωνιστών επιχειρηματιών, όπως έχει υπομνησθεί στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, η παραβίαση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μπορεί να χαρακτηρίζεται, στον φορολογικό τομέα, από άλλα είδη διακρίσεων που θίγουν επιχειρηματίες οι οποίοι δεν είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστές, αλλά βρίσκονται πάντως σε παρόμοια κατάσταση από άλλες απόψεις.

50 Η γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως μπορεί έτσι να εφαρμόζεται σε περίπτωση κατά την οποία όλοι οι επιχειρηματίες είναι δικαιούχοι πιστώσεως ΦΠΑ, επιδιώκουν την επιστροφή αυτής από τις φορολογικές αρχές και βλέπουν να τυγχάνει η αίτησή τους επιστροφής διαφορετικής μεταχειρίσεως, ανεξαρτήτως των σχέσεων ανταγωνισμού που είναι δυνατόν να υφίστανται μεταξύ αυτών. Πρέπει επομένως να εξεταστεί αν η εν λόγω αρχή, αυτή καθεαυτή, απαγορεύει νομοθεσία όπως αυτή του άρθρου 80 του VAT Act 1994.

51 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι η γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως συνεπάγεται ότι οι παρεμφερείς καταστάσεις δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο διαφορετικό, εκτός και αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικά (αποφάσεις της 25ης Νοεμβρίου 1986, 201/85 και 202/85, Klensch κ.λπ., Συλλογή 1986, σ. 3477, σκέψη 9, καθώς και Idéal tourisme, προπαρατεθείσα, σκέψη 35).

52 Το Δικαστήριο παρατήρησε ότι, στο πλαίσιο εθνικής νομοθεσίας όπως αυτή που εφαρμόζεται στην υπόθεση της κύριας δίκης, η διαφορετική μεταχείριση των επιχειρηματιών αναφορικώς προς την έννοια του αδικαιολογήτου πλουτισμού ανάλογα με την αρχική κατάστασή τους, ως πιστωτών ή οφειλετών, στον τομέα του ΦΠΑ, έναντι του Δημοσίου, δεν δικαιολογείται αντικειμενικά. Πράγματι, το γεγονός ότι ένας επιχειρηματίας καθίσταται αδικαιολόγητα πλουσιότερος είναι ξένο προς την κατάσταση του εν λόγω επιχειρηματία έναντι της φορολογικής αρχής πριν από την επιστροφή του ΦΠΑ, εφόσον ο αδικαιολόγητος πλουτισμός, οσάκις στοιχειοθετείται, απορρέει από την ίδια την επιστροφή και όχι από την προηγούμενη κατάσταση του εν λόγω επιχειρηματία ως πιστωτή ή ως οφειλέτη του Δημοσίου.

53 Η ανάλυση αυτή επιβεβαιώνεται, στην ανάγκη, από την τροποποίηση της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου, που ακολούθησε μετά το έγγραφο οχλήσεως που απηύθυνε η Επιτροπή στο εν λόγω κράτος μέλος στο πλαίσιο της κινήσεως διαδικασίας προσφυγής λόγω παραβάσεως. Κατά το άρθρο 3 του δεύτερου δημοσιονομικού νόμου του 2005, που αναφέρθηκε στη σκέψη 8 της παρούσας αποφάσεως, πράγματι, δεν γίνεται πλέον διάκριση ανάλογα με την κατάσταση του φορολογουμένου έναντι του Δημοσίου.

54 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι, αν και οι αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας εφαρμόζονται κατ' αρχήν σε υπόθεση όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, η παραβίασή τους δεν στοιχειοθετείται για τον λόγο και μόνον ότι η άρνηση επιστροφής θεμελιώθηκε στον αδικαιολόγητο πλουτισμό του ενδιαφερομένου φορολογουμένου. Αντιθέτως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει να αντιτάσσεται η απαγόρευση

αδικαιολόγητου πλουτισμού μόνο σε φορολογουμένους όπως οι «payment traders» και όχι σε φορολογουμένους όπως οι «repayment traders», υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω φορολογούμενοι διέθεσαν στην αγορά παρόμοια εμπορεύματα. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να επαληθεύσει αν αυτό συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση. Επιπλέον, η γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, της οποίας η παραβίαση μπορεί να χαρακτηρίζεται, στον φορολογικό τομέα, από διακρίσεις που θίγουν επιχειρηματίες οι οποίοι δεν είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστές, αλλά βρίσκονται πάντως σε παρόμοια κατάσταση από άλλες απόψεις, απαγορεύει διάκριση μεταξύ των «payment traders» και των «repayment traders», η οποία δεν δικαιολογείται αντικειμενικώς.

— Επί του τετάρτου ερωτήματος

55 Με το ερώτημα αυτό το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν το Δικαστήριο αν η απάντηση στο τρίτο ερώτημα θα ήταν διαφορετική σε περίπτωση αποδείξεως περί του ότι ο επιχειρηματίας δεν υπέστη οικονομική ζημία ή οικονομικό μειονέκτημα λόγω της μη επιστροφής με την αιτιολογία του αδικαιολόγητου πλουτισμού που θα προέκυπτε από την εν λόγω επιστροφή.

56 Πρέπει συναφώς να αναφερθεί, αφενός, ότι η μη ύπαρξη οικονομικής ζημίας ή οικονομικού μειονεκτήματος δεν αποτελεί κατ' ανάγκην συνακόλουθο της μετακυλίσεως ολόκληρου του ΦΠΑ στον τελικό καταναλωτή, εφόσον, ακόμη και στην περίπτωση αυτή, όπως έχει υπομνησθεί στη σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως, ο επιχειρηματίας μπορεί να έχει υποστεί ζημία συνδεομένη με τη μείωση του όγκου των πωλήσεών του. Αφετέρου, η παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, που σημειώθηκε στις σκέψεις 52 έως 54 της παρούσας αποφάσεως, από εθνική νομοθεσία όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, στοιχειοθετείται με τη διάκριση μεταξύ επιχειρηματιών ως προς το δικαίωμά τους για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, η οποία είναι ανεξάρτητη από το αν οι εν λόγω επιχειρηματίες υπέστησαν ή όχι, κατά τρόπο βέβαιο, οικονομική ζημία ή οικονομικό μειονέκτημα.

57 Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι η απάντηση στο τρίτο ερώτημα δεν επηρεάζεται από την ύπαρξη αποδείξεως περί του ότι δεν υπέστη οικονομική ζημία ή οικονομικό μειονέκτημα ο επιχειρηματίας στον οποίο δεν επιστράφηκε ο αχρεωστήτως καταβληθείς ΦΠΑ.

— Επί του πέμπτου ερωτήματος

58 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν το Δικαστήριο αν το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει ή επιτρέπει στο εθνικό δικαστήριο να άρει τις συνέπειες της παραβιάσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως που αναφέρθηκε στις σκέψεις 52 έως 54 της παρούσας αποφάσεως, διατάσσοντας την επιστροφή ολοκλήρου του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου στον επιχειρηματία που υπήρξε θύμα της παραβιάσεως αυτής, ακόμη και αν η επιστροφή αυτή συνεπάγεται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του εν λόγω επιχειρηματία, ή αν επιβάλλει ή επιτρέπει την κατ' άλλο τρόπο άρση των συνεπειών της εν λόγω παραβιάσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως.

59 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει κοινοτικής νομοθεσίας, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους απόκειται ο καθορισμός των αρμοδίων δικαστηρίων και η ρύθμιση των δικονομικών λεπτομερειών σχετικά με τα ένδικα βοηθήματα που έχουν ως σκοπό την εξασφάλιση της πλήρους προστασίας των δικαιωμάτων που αντλούν οι ιδιώτες από το κοινοτικό δίκαιο (βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe-Zentalfinanz και Rewe-Zentral, Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5, καθώς και της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-224/01, Köbler, Συλλογή 2003, σ. I-10239, σκέψη 46).

60 Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να συναγάγει τα ενδεχόμενα συμπεράσματα όσον αφορά το παρελθόν από την παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως που αναφέρεται στις σκέψεις 52 έως 54 της παρούσας αποφάσεως.

61 Πάντως, στο Δικαστήριο απόκειται να υποδείξει ορισμένα κριτήρια ή αρχές του κοινοτικού δικαίου που πρέπει να τηρηθούν κατά την εκτίμηση αυτή.

62 Στο πλαίσιο της τελευταίας, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να τηρήσει το κοινοτικό δίκαιο και, μεταξύ άλλων, την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως. Το εθνικό δικαστήριο οφείλει, κατ' αρχήν, να διατάξει την πλήρη επιστροφή του ΦΠΑ που οφείλεται στον επιχειρηματία που υπήρξε θύμα διακρίσεως, για να θεραπευθεί η παραβίαση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, εκτός εάν, κατά το εθνικό δίκαιο, υφίστανται άλλοι τρόποι που καθιστούν δυνατή την άρση των συνεπειών της παραβιάσεως αυτής.

63 Συναφώς, όπως παρατήρησε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 74 των προτάσεών της, πρέπει να παρατηρηθεί ότι το εθνικό δικαστήριο υποχρεούται να μη λάβει υπόψη οποιαδήποτε εθνική διάταξη εισάγουσα διακρίσεις, χωρίς να υποχρεούται να ζητήσει ή να αναμείνει την προηγούμενη κατάργηση αυτής από τον νομοθέτη, και να εφαρμόσει στα μέλη της αδικουμένης ομάδας το ίδιο καθεστώς με αυτό που εφαρμόζεται στα πρόσωπα της ευνοουμένης κατηγορίας.

64 Συνεπώς, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να συναγάγει τα ενδεχόμενα συμπεράσματα όσον αφορά το παρελθόν από την παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως που αναφέρεται στις σκέψεις 52 έως 54 της παρούσας αποφάσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις περί των διαχρονικών αποτελεσμάτων του εθνικού δικαίου που έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου και, ιδίως, της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως καθώς και της αρχής δυνάμει της οποίας αυτό οφείλει να προσέχει ώστε τα μέτρα αποκαταστάσεως που χορηγεί να μην αντιβαίνουν προς το κοινοτικό δίκαιο.

Επί των δικαστικών εξόδων

65 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Οσάκις, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 2, 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, τόσον πριν όσον και μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε στη διάταξη αυτή η οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, ένα κράτος μέλος έχει διατηρήσει σε ισχύ, στην εθνική του νομοθεσία απαλλαγή με παράλληλη επιστροφή των φόρων που καταβλήθηκαν επί των εισροών ως προς συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, ο επιχειρηματίας ο οποίος προβαίνει στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δεν έχει απευθείας δικαίωμα εκ του κοινοτικού δικαίου να φορολογηθεί με μηδενικό συντελεστή.

2) Οσάκις, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388, τόσο πριν όσο και μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε στη διάταξη αυτή

η οδηγία 92/77, ένα κράτος μέλος έχει διατηρήσει σε ισχύ στην εθνική του νομοθεσία απαλλαγή με παράλληλη επιστροφή των καταβληθέντων επί των εισροών φόρων όσον αφορά συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αλλά έχει ερμηνεύσει εσφαλμένως την εθνική του νομοθεσία, με συνέπεια ότι ορισμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που τυγχάνουν απαλλαγής με παράλληλη επιστροφή των καταβληθέντων επί των εισροών φόρων δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, υποβλήθηκαν σε φόρο με τον κανονικό συντελεστή, οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, περιλαμβανομένης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, εφαρμόζονται έτσι ώστε να παρέχουν στον επιχειρηματία ο οποίος προέβη στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών δικαίωμα αναζητήσεως του φόρου που του επιβλήθηκε εσφαλμένως ως προς τις παραδόσεις ή παροχές αυτές.

3) **Αν και οι αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας εφαρμόζονται κατ' αρχήν σε υπόθεση όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, η παραβίασή τους δεν στοιχειοθετείται για τον λόγο και μόνον ότι η άρνηση επιστροφής θεμελιώθηκε στον αδικαιολόγητο πλουτισμό του ενδιαφερομένου φορολογουμένου. Αντιθέτως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει να αντιτάσσεται η απαγόρευση αδικαιολόγητου πλουτισμού μόνο σε φορολογουμένους όπως οι «payment traders» (φορολογούμενοι για τους οποίους, σε δεδομένη λογιστική χρήση, ο φόρος επί των εκροών είναι μεγαλύτερος από τον φόρο επί των εισροών) και όχι σε φορολογουμένους όπως οι «repayment traders» (φορολογούμενοι των οποίων η κατάσταση είναι αντίθετη αυτής των προηγουμένων), υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω φορολογούμενοι διέθεσαν στην αγορά παρόμοια εμπορεύματα. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να επαληθεύσει αν αυτό συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση. Επιπλέον, η γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, της οποίας η παραβίαση μπορεί να χαρακτηρίζεται, στον φορολογικό τομέα, από διακρίσεις που θίγουν επιχειρηματίες οι οποίοι δεν είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστές, αλλά βρίσκονται πάντως σε παρόμοια κατάσταση από άλλες απόψεις, απαγορεύει διάκριση μεταξύ των «payment traders» και των «repayment traders», η οποία δεν δικαιολογείται αντικειμενικώς.**

4) Η απάντηση στο τρίτο ερώτημα δεν επηρεάζεται από την ύπαρξη αποδείξεως περί του ότι δεν υπέστη οικονομική ζημία ή οικονομικό μειονέκτημα ο επιχειρηματίας στον οποίο δεν επιστράφηκε ο αχρεωστήτως καταβληθείς ΦΠΑ.

5) Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να συναγάγει τα ενδεχόμενα συμπεράσματα όσον αφορά το παρελθόν από την παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως που αναφέρεται στο σημείο 3 του διατακτικού της παρούσας αποφάσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις περί των διαχρονικών αποτελεσμάτων του εθνικού δικαίου που έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου και, ιδίως, της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως καθώς και της αρχής δυνάμει της οποίας αυτό οφείλει να προσέχει ώστε τα μέτρα αποκαταστάσεως που χορηγεί να μην αντιβαίνουν προς το κοινοτικό δίκαιο.

(υπογραφές)