ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 2ας Μαρτίου 2017 [1]

Υπόθεση C-38/16

Compass Contract Services Limited
κατά
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
[αίτηση του First-tier Tribunal (Tax Chamber)
(πρωτοδικείου, τμήμα φορολογικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«ΦΠΑ — Αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος — Διαδικασίες επιστροφής — Εθνική νομοθεσία εισάγουσα προθεσμία παραγραφής — Διαφοροποίηση από την προβλεπομένη προθεσμία για την επιστροφή της αδικαιολογήτως μη χορηγηθείσας εκπτώσεως — Αρχές της ίσης μεταχειρίσεως, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας»

1. Επιτρέπει το δίκαιο της Ένωσης να διαφέρουν, ως προς τον χρόνο ενάρξεως ισχύος τους, οι εφαρμοστέες στις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) προθεσμίες παραγραφής από αυτές που διέπουν τις αιτήσεις εκπτώσεως του φόρου αυτού; Αυτό είναι, εν συνόψει, το ερώτημα που θέτει βρετανικό δικαστήριο στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Compass Contract Services (UK) Ltd. (στο εξής: Compass) και των φορολογικών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου.

2. Το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφασή του της 11ης Ιουλίου 2002, Marks & Spencer [2], ότι εθνική νομοθετική ρύθμιση [όπως ο Finance Act 1997 (νόμος του 1997 περί κρατικού προϋπολογισμού)] η οποία συντέμνει, με αναδρομικό αποτέλεσμα, από έξι σε τρία έτη την προθεσμία εντός της οποίας μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή ΦΠΑ εισπραχθέντος κατά παράβαση των διατάξεων της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, αντίκειται στην αρχή της αποτελεσματικότητας και στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης [3].

3. Ο Βρετανός νομοθέτης προέβλεψε ακολούθως, ενόψει της ανωτέρω αποφάσεως, ότι η σύντμηση αυτή της προθεσμίας δεν έχει εφαρμογή στις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ που αφορούν οικονομικά έτη πρότερα της ημερομηνίας θεσπίσεως της συντετμημένης προθεσμίας. Η ίδια ρύθμιση θεσπίστηκε, αργότερα, σε σχέση με τις (εκπρόθεσμες) αιτήσεις εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — Υπόθεση C-62/00, στο εξής: M&S I, EU:C:2002:435.

3 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, έκτη οδηγία 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.

4. Ωστόσο, η διοικητική πρακτική και οι μεταγενέστερες νομοθετικές παρεμβάσεις είχαν ως αποτέλεσμα να τυγχάνουν, στο Ηνωμένο Βασίλειο, διαφορετικής μεταχειρίσεως ορισμένες αιτήσεις (αυτές περί επιστροφής του ΦΠΑ) από ορισμένες άλλες (αυτές περί εκπτώσεως του ΦΠΑ) ως προς την ημερομηνία ενάρξεως της προθεσμίας για την υποβολή τους. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο εάν η διαφορετική αυτή μεταχείριση συνάδει με τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, και ιδίως, με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

I – Νομοθετικό πλαίσιο

Α. Δίκαιο της Ένωσης Έκτη οδηγία

5. Υπό τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», το άρθρο 17 ορίζει:

«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 [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

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

γ) τον [ΦΠΑ], ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, περίπτωση α′, και το άρθρο 6, παράγραφος 3.

[…]»

6. Υπό τον τίτλο «Τρόπος ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση», το άρθρο 18 προβλέπει:

«1. Για να έχει την 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' εφαρμογή του άρθρου 21, παράγραφος 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 την 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.

[…]»

Β. ***Εθνικό δίκαιο***

7. Οι νομοθετικές εξελίξεις στον τομέα αυτόν, έως τον Finance Act 1997 (νόμο του 1997 περί κρατικού προϋπολογισμού), αποτυπώθηκαν ως ακολούθως στην απόφαση M&S I[4]:

8. Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε ορθώς στο Ηνωμένο Βασίλειο μόλις την 1η Αυγούστου 1992, με τον Finance (αριθ. 2) Act 1992 (δεύτερο νόμο του 1992 περί κρατικού προϋπολογισμού), που τροποποίησε το άρθρο 10, παράγραφος 3, του Value Added Tax Act 1983 (νόμου του 1983 περί ΦΠΑ).

9. Η τελευταία διάταξη ορίζει έκτοτε τα ακόλουθα:

«Αν για την παροχή προβλέπεται αντιπαροχή που δεν συνίσταται ή δεν συνίσταται εξ ολοκλήρου σε χρήμα, ως αξία της παροχής θεωρείται το χρηματικό ποσό το οποίο, κατόπιν προσθέσεως του επιβλητέου φόρου, ισοδυναμεί με την αντιπαροχή».

10. Σχετικά με τη νομοθετική ρύθμιση περί αποδόσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών λόγω ΦΠΑ, οι κρίσιμες διατάξεις του άρθρου 24 του Finance Act 1989 (νόμου του 1989 περί κρατικού προϋπολογισμού) είχαν από 1ης Ιανουαρίου 1990 ως εξής:

«1) Σε περίπτωση που, στο πλαίσιο αποδόσεως του ΦΠΑ, καταβλήθηκαν αχρεωστήτως χρηματικά ποσά στους Commissioners [5], αυτοί υποχρεούνται στην επιστροφή τους.

2) Βάσει του παρόντος άρθρου οι Commissioners υποχρεούνται στην επιστροφή των χρηματικών ποσών μόνο στην περίπτωση που υποβληθεί σχετική αίτηση.

[…]

4) Δεν είναι δυνατή η αναζήτηση ποσών, βάσει του παρόντος άρθρου, μετά την παρέλευση εξαετίας από την ημερομηνία καταβολής τους, πλην των περιπτώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κατωτέρω παράγραφος 5.

4 — Τα σημεία 8 έως 15 των παρουσών προτάσεων αποτελούν σχεδόν αυτούσια μεταφορά των σκέψεων 4 έως 11 της αποφάσεως M&S I.

5 — Φορολογική αρχή αρμόδια για την είσπραξη του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο.

5) Σε περίπτωση εκ λάθους καταβολής χρηματικού ποσού στους Commissioners, αίτηση για την επιστροφή του ποσού αυτού βάσει του παρόντος άρθρου μπορεί να υποβληθεί ανά πάσα στιγμή πριν από την πάροδο εξαετίας από την ημερομηνία κατά την οποία ο αιτών ανακάλυψε το λάθος ή μπορούσε να το ανακαλύψει επιδεικνύοντας εύλογη επιμέλεια.

[…]

7) Πλην των προβλεπομένων στο παρόν άρθρο περιπτώσεων, οι Commissioners δεν υποχρεούνται στην επιστροφή εισπραχθέντων ποσών ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

[…]»

11. Το άρθρο 24 του Finance Act 1989 (νόμου του 1989 περί κρατικού προϋπολογισμού) καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από το άρθρο 80 του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί ΦΠΑ) από την 1η Σεπτεμβρίου 1994. Οι κρίσιμες διατάξεις του άρθρου 80 έχουν περίπου την ίδια διατύπωση με το άρθρο 24.

12. Στις 18 Ιουλίου 1996, ένα μέλος της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, ο Paymaster General (γενικός ταμίας του κράτους) της Αυτής Μεγαλειότητος, ανακοίνωσε στο Κοινοβούλιο ότι, ενόψει της αυξήσεως των επισφαλών εσόδων λόγω των αιτήσεων για αναδρομική επιστροφή των ποσών που εκ λάθους είχαν καταβληθεί ως φόρος, η κυβέρνηση προετίθετο να τροποποιήσει, με τον Finance Bill 1997 (νομοσχέδιο του 1997 περί κρατικού προϋπολογισμού), την προθεσμία για την υποβολή των αιτήσεων για αναδρομική επιστροφή του ΦΠΑ και των λοιπών εμμέσων φόρων, συντομεύοντάς την σε τρία έτη. Αυτή η νέα προθεσμία παραγραφής θα είχε άμεση εφαρμογή στις υφιστάμενες την ημερομηνία της ανακοινώσεως αιτήσεις περί επιστροφής, προκειμένου να μη απολέσει η τροποποίηση την αποτελεσματικότητά της με την παρέλευση του αναγκαίου για την ολοκλήρωση της κοινοβουλευτικής διαδικασίας χρόνου.

13. Στις 4 Δεκεμβρίου 1996, η Βουλή των Κοινοτήτων υπερψήφισε τον προϋπολογισμό της κυβερνήσεως, περιλαμβανομένης της προτάσεως που είχε ανακοινωθεί στις 18 Ιουλίου 1996 και είχε περιληφθεί στο νομοσχέδιο του 1997 περί κρατικού προϋπολογισμού ως άρθρο 47.

14. Ο νόμος του 1997 περί κρατικού προϋπολογισμού ψηφίστηκε στην τελική του μορφή στις 19 Μαρτίου 1997. Το άρθρο του 47, παράγραφος 1, τροποποίησε το άρθρο 80 του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί ΦΠΑ), διάταξη της οποίας καταργεί την πέμπτη παράγραφο και τροποποιεί την τέταρτη παράγραφο, που ορίζει, κατόπιν της τροποποιήσεως, ως εξής:

«Οι Commissioners δεν υποχρεούνται, κατόπιν υποβολής αιτήσεως βάσει του παρόντος άρθρου, να επιστρέψουν ποσά που τους έχουν καταβληθεί, εφόσον από την καταβολή μέχρι την υποβολή της αιτήσεως έχει παρέλθει χρόνος μεγαλύτερος της τριετίας.»

15. Το άρθρο 47, παράγραφος 2, του νόμου του 1997 περί κρατικού προϋπολογισμού ορίζει:

«[…] η ανωτέρω παράγραφος 1 λογίζεται ισχύουσα από τη 18η Ιουλίου 1996 ως διάταξη που εφαρμόζεται, για τους σκοπούς της πραγματοποιήσεως οποιασδήποτε επιστροφής σε εκείνη ή σε μεταγενέστερη ημερομηνία, σε όλες τις αιτήσεις που υποβλήθηκαν δυνάμει του άρθρου 80 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένων των αιτήσεων που υποβλήθηκαν πριν από την ημερομηνία αυτή και των αιτήσεων που αφορούν ποσά καταβληθέντα πριν από την ημερομηνία αυτή.»

16. Κατά το άρθρο 25, παράγραφος 6, του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, η έκπτωση του φόρου επί των εισροών δυνάμει της παραγράφου 2 του αυτού άρθρου, καθώς και η καταβολή της πιστώσεως ΦΠΑ δεν πραγματοποιούνται παρά μόνο για την ικανοποίηση αιτήσεων οι οποίες υποβλήθηκαν όπως και όταν καθορίζεται από τις σχετικές κανονιστικές πράξεις.

17. Το άρθρο 29, παράγραφος 1A, της Value Added Tax Regulations 1995 (κανονιστικής αποφάσεως περί ΦΠΑ του 1995), ως ίσχυε κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Μαΐου 1997 και 31ης Μαρτίου 2009[6], προέβλεπε ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να κάνει δεκτή αίτηση για έκπτωση του φόρου επί των εισροών σε περίπτωση υποβολής της μετά την παρέλευση τριών ετών από την ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε να είχε υποβληθεί η δήλωση για τη συγκεκριμένη λογιστική χρήση.

18. Κατά το άρθρο 121, παράγραφος 1, του Finance Act 2008 (νόμου του 2008 περί κρατικού προϋπολογισμού), ο όρος που αποτυπώνεται στο άρθρο 80, παράγραφος 4, του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ δεν τυγχάνει εφαρμογής σε απαιτήσεις οι οποίες αφορούν ποσά τα οποία συνυπολογίσθηκαν ή καταβλήθηκαν για συγκεκριμένες λογιστικές χρήσεις οι οποίες έληγαν πριν από τις 4 Δεκεμβρίου 1996, εφόσον οι εν λόγω αιτήσεις επιστροφής υποβλήθηκαν πριν από την 1η Απριλίου 2009.

19. Σύμφωνα με το άρθρο 121, παράγραφος 2, του νόμου του 2008 περί κρατικού προϋπολογισμού, το άρθρο 25, παράγραφος 6, του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ δεν τυγχάνει εφαρμογής σε αιτήσεις για έκπτωση του φόρου επί των εισροών ο οποίος κατέστη απαιτητός σε συγκεκριμένη λογιστική χρήση η οποία έληγε πριν από την 1η Μαΐου 1997, εφόσον οι αιτήσεις επιστροφής υποβλήθηκαν πριν από την 1η Απριλίου 2009.

20. Δυνάμει της παραγράφου 4 του άρθρου 121 του νόμου του 2008 περί κρατικού προϋπολογισμού, το άρθρο αυτό ετέθη σε ισχύ στις 19 Μαρτίου 2008.

II – Πραγματικά περιστατικά

21. Η Compass είναι επιχείρηση προμήθειας κρύου φαγητού η οποία, τον Ιούνιο του 2006, επέτυχε να της αναγνωριστεί δικαστικώς ότι ορισμένες παροχές για τις οποίες είχε υπολογίσει και αποδώσει τον ΦΠΑ σε προηγούμενα οικονομικά έτη απαλλάσσονταν, στην πραγματικότητα, από τον φόρο αυτόν.

22. Συγκεκριμένα, τα βρετανικά δικαστήρια έκριναν ότι οι εν λόγω παροχές ενέπιπταν στην απαλλαγή του άρθρου 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Οι Commissioners αναγνώρισαν, συνεπεία τούτου, ότι η Compass είχε προβεί σε καταβολή ΦΠΑ υπερβαίνουσα το οφειλόμενο ποσό.

23. Τον Ιανουάριο του 2008, η Compass υπέβαλε αίτηση για την επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από την 1η Απριλίου 1973 έως και τη 2α Φεβρουαρίου 2002.

24. Οι Commissioners έκαναν δεκτό το αίτημα για την επιστροφή των ποσών που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως κατά το χρονικό διάστημα από 1ης Απριλίου 1973 έως τις 31 Οκτωβρίου 1996, απορρίπτοντας κατά τα λοιπά την αίτηση με την αιτιολογία ότι οι σχετικές απαιτήσεις είχαν παραγραφεί.

25. Η Compass προσέφυγε κατά της αποφάσεως των Commisioners ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) (πρωτοδικείου, τμήμα φορολογικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο), παραπονούμενη για τη διαφορετική μεταχείριση που επιφυλασσόταν στις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, αφενός, και στις αιτήσεις εκπτώσεως του ιδίου φόρου, αφετέρου.

26. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση συνίστατο στο ότι οι πρώτες μπορούν να ευδοκιμήσουν μόνον εάν αναφέρονται σε λογιστικές χρήσεις που έχουν λήξει πριν από την 4η Δεκεμβρίου 1996, ενώ η προθεσμία για τις δεύτερες εκτείνεται έως την 1η Μαΐου 1997.

6 — Διάστημα εντός του οποίου υπεβλήθη η περί επιστροφής αίτηση της Compass.

27. Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, εγείρεται, επομένως, ζήτημα σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ που κατεβλήθη αχρεωστήτως από την 1η Νοεμβρίου 1996 έως τις 30 Απριλίου 1997 (φορολογικά τρίμηνα 04/96 και 01/97).

28. Στο πλαίσιο αυτό, το δικαστήριο που καλείται να επιλύσει τη διαφορά υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

III – Υποβαλλόμενα προδικαστικά ερωτήματα

29. Τα προδικαστικά ερωτήματα, υποβληθέντα στις 25 Ιανουαρίου 2016, έχουν ως εξής:

«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 έληγαν πριν από τις 4 Δεκεμβρίου 1996) και στις αιτήσεις επιστροφής φόρου επί των εισροών τύπου Fleming (οι οποίες μπορούν να υποβληθούν για περιόδους που έληγαν 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;»

IV – Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και θέσεις των διαδίκων

30. Στη διαδικασία μετέσχον, καταθέτοντας γραπτές παρατηρήσεις και συμμετέχοντας στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 8ης Δεκεμβρίου 2006, η Compass, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή.

31. Κατά την κρίση της Compass, στο πρώτο ερώτημα προσήκει καταφατική απάντηση. Η καταγγελλόμενη διαφορετική μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί σύμφωνα με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, καθώς οι δύο συγκρινόμενες καταστάσεις αφορούν την επιστροφή «πιστώσεως ΦΠΑ». Κατά την άποψή της, η λογική η οποία υπαγορεύει τους εθνικούς κανόνες σχετικά με την αναδρομική παραγραφή αποδεικνύει ότι βούληση των Commissioners ήταν η εφαρμογή της σε όλα τα αιτήματα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

32. Όσον αφορά την αρχή της ουδετερότητας, η Compass υποστηρίζει ότι της επιφυλάσσεται λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση σε σχέση με τους εν δυνάμει ανταγωνιστές της, οι οποίοι εδικαιούντο να εκπίπτουν τον ΦΠΑ κατά τη διάρκεια της επίμαχης περιόδου.

33. Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, η Compass ισχυρίζεται ότι το αιτούν δικαστήριο θα έπρεπε, σύμφωνα με την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Mark & Spencer[7], να έχει εφαρμόσει σε αυτήν την ίδια την προθεσμία παραγραφής που διέπει τις αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ, ως ευμενέστερη διάταξη. Σε αντίθετη περίπτωση, προσθέτει, θα παραβιαζόταν η αρχή της αποτελεσματικότητας.

34. Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, κρίσιμη, ενόψει των υποβληθέντων ερωτημάτων, είναι μόνον η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως, η αρχή αυτή δεν αντιτίθεται στην καταγγελλόμενη από την Compass διαφορετική μεταχείριση, καθώς η κατάστασή της δεν μπορεί να συγκριθεί με την κατάσταση εκείνου που υποβάλλει «εκπρόθεσμη» αίτηση εκπτώσεως ΦΠΑ. Οι δύο αυτές καταστάσεις είναι, κατά την κρίση της, διαφορετικές τόσο λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους όσο και της νομικής τους φύσεως.

35. Όσον αφορά τις περιστάσεις, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται ότι η διαφορετική μεταχείριση προκύπτει από το γεγονός ότι τα αντίστοιχα όρια (σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα τρία έτη) θεσπίστηκαν σε εξίσου διαφορετικές χρονικές στιγμές, αφού είχε προηγουμένως διαπιστωθεί, με την απόφαση M&S I[8], η παραβίαση του δικαίου της Ένωσης. Προς άρση της παραβιάσεως αυτής, το άρθρο 121 του νόμου του 2008 περί κρατικού προϋπολογισμού θέσπισε μεταβατική περίοδο, λαμβάνοντας ως ημερομηνίες αναφοράς τις πρώτες από τις οποίες το Ηνωμένο Βασίλειο θα μπορούσε να συντμήσει τις προθεσμίες παραγραφής με άμεσο αποτέλεσμα, διότι αυτές ήσαν οι ημερομηνίες επί των οποίων είχαν εφαρμογή οι διατάξεις σχετικά με τη σύντμηση της προθεσμίας παραγραφής από τα έξι στα τρία έτη.

36. Ως προς τη νομική φύση των δύο ειδών αιτήσεων, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι το δικαίωμα λήψεως του διεκδικούμενου ποσού λόγω αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ δεν απορρέει, εξ ορισμού, από το καθεστώς του ΦΠΑ ούτε από τις σχετικές οδηγίες, αλλά από το γενικό δίκαιο της Ένωσης. Αντιθέτως, το δικαίωμα προς έκπτωση ανάγεται αποκλειστικώς στις οδηγίες αυτές, σύμφωνα με τις οποίες, όποιος υπόκειται στον φόρο και τον έχει καταβάλει ή οφείλει να τον καταβάλει σε τρίτο, εξίσου υποκείμενο στον φόρο αυτόν, από τον οποίο έχει λάβει ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες, δικαιούται να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ (ή να λάβει την αντίστοιχη πίστωση). Απόδειξη της νομικής διαφοράς που διακρίνει αμφότερες τις περιπτώσεις είναι το γεγονός ότι το δίκαιο της Ένωσης αναγνωρίζει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να επικαλεστεί τον αδικαιολόγητο πλουτισμό στην πρώτη περίπτωση, όχι όμως και στη δεύτερη.

37. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί, περαιτέρω, ότι η έκφραση «πίστωση ΦΠΑ», η οποία χρησιμοποιείται στην απόφαση M&S II, δεν αποτελεί, στην πραγματικότητα, νομικό ορισμό, αλλά, μάλλον, σχήμα λόγου.

38. Η εν λόγω κυβέρνηση επισημαίνει, επίσης, ότι η απόφαση M&S II δεν αφορά τους εθνικούς κανόνες όπως είχαν τροποποιηθεί κατά το 2005 και εφαρμοστεί στην Compass. Αρχής γενομένης από την τροποποίηση αυτή, έκαστο εκ των δύο ειδών αιτήσεων αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο, χωρίς η Compass να έχει αποδείξει ότι κάποιο άλλο πρόσωπο τελούν υπό την ίδια με αυτήν κατάσταση έχει λάβει προνομιακότερη μεταχείριση.

39. Η κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη εθνική νομοθεσία δεν προσκρούει στην αρχή της αποτελεσματικότητας ή στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθ' ό μέρος η διαπιστωθείσα στην υπόθεση M&S I ασυμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης ήρθη διά της εισαγωγής μεταβατικού καθεστώτος.

7 — Υπόθεση C-309/06, στο εξής: M&S II, EU:C:2008:211.

8 — Υπόθεση C-62/00, EU:C:2002:435.

40. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ένα φορολογικό καθεστώς (όπως εν προκειμένω) μπορεί να προβλέπει διαφορετικές προθεσμίες, χωρίς, εκ του λόγου αυτού, να παραβιάζεται η αρχή της ουδετερότητας ή οι γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης. Σε σχέση με την πρώτη αρχή, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι θα μπορούσε να διαπιστωθεί παραβίαση μόνον εάν επρόκειτο για διαφορετική μεταχείριση ανταγωνιζόμενων επιχειρηματιών, κάτι που ίσχυε στην περίπτωση της αποφάσεως M&S II, όχι όμως στην υπό κρίση υπόθεση.

41. Όπως η μη ύπαρξη ανταγωνιζομένων επιχειρηματιών θα απέκλειε την παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας, η ενδεχόμενη ύπαρξη επιχειρηματιών σε παρεμφερή κατάσταση θα μπορούσε να συνιστά παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Κατά την Επιτροπή, ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση αντιδιαστέλλονται δύο μη συγκρίσιμες καταστάσεις: υφίσταται μια ουσιώδης αντικειμενική διαφορά μεταξύ των δύο ειδών αιτήσεων, στον βαθμό κατά τον οποίον αφορούν διαφορετικά επίπεδα της οικονομικής δραστηριότητας και υπόκεινται σε κανόνες επίσης διαφορετικούς. Τούτο συνάγεται, κατά την Επιτροπή, από τη νομολογία που παγιώθηκε από της αποφάσεως στην υπόθεση Reemtsma Cigarettenfabrike [9].

42. Κατά την Επιτροπή, τέλος, η αναφορά στην αρχή της αποτελεσματικότητας είναι άτοπη, καθώς, εκ νέου, αιτήσεις όπως αυτές της Compass δεν μπορούν να συγκριθούν με αυτές που αφορούν την έκπτωση του ΦΠΑ. Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει την εφαρμογή της, πρέπει δε να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή δεν πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία, να ερμηνεύεται υπό τη έννοια ότι υποχρεώνει τα κράτη μέλη να επεκτείνουν το ευμενέστερο εσωτερικό καθεστώς τους στο σύνολο των ασκούμενων σε συγκεκριμένο κλάδο του δικαίου αιτήσεων.

V – Ανάλυση

Α. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις. Το ιστορικό και κανονιστικό πλαίσιο της επίμαχης περιπτώσεως

43. Όπως παρατηρεί το αιτούν δικαστήριο [10] και επισημαίνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου [11], προκειμένου να γίνει αντιληπτή η διαφορετική μεταχείριση που επιφυλάσσει το άρθρο 121 του νόμου του 2008 περί κρατικού προϋπολογισμού στις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, αφενός, και στις αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ, αφετέρου, είναι σκόπιμη η αναφορά στο ιστορικό της θεσπίσεως της τριετούς παραγραφής, καθώς επίσης στο χρονικό της ένδικης διαδικασίας της οποίας απετέλεσε αντικείμενο.

44. Σύμφωνα με την έκθεση του αιτούντος δικαστηρίου και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, το άρθρο 121 του νόμου του 2008 περί κρατικού προϋπολογισμού αποτελεί την κορύφωση σειράς ρυθμιστικών πράξεων που είχαν αρχίσει με την ανακοίνωση της κυβερνήσεως αυτής, στις 18 Ιουλίου 1996, σχετικά με την πρόθεσή της να τροποποιήσει το άρθρο 80 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ [12]. Η πρόταση της κυβερνήσεως ενεκρίθη από τον εθνικό νομοθέτη στις 4 Δεκεμβρίου 1996.

45. Οι Commissioners είχαν, αρχικώς, την άποψη ότι η νέα τριετής προθεσμία δεν είχε εφαρμογή στις αιτήσεις εκπτώσεως του φόρου. Ωστόσο, η κανονιστική πράξη του 1995 περί ΦΠΑ τροποποιήθηκε, με ισχύ από 1ης Μαΐου 1997, ούτως ώστε η εν λόγω προθεσμία να επεκταθεί στις αιτήσεις αυτές.

9 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, EU:C:2007:167.

10 — Σκέψεις 8 έως 26 της διατάξεως περί παραπομπής.

11 — Σημείο 4 του υπομνήματος παρατηρήσεων της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου.

12 — Όπως ήδη εξέθεσα στο σημείο 12 των παρουσών προτάσεων, η πρόταση κατατέθηκε ενόψει της «αυξήσεως των επισφαλών εσόδων λόγω των αιτήσεων για αναδρομική επιστροφή των ποσών που εκ λάθους είχαν καταβληθεί ως φόροι», κίνδυνος που επιχειρείτο να ελαχιστοποιηθεί με τη μείωση, από τα έξι στα τρία έτη, της προθεσμίας εντός της οποίας έπρεπε τα ποσά αυτά να αναζητηθούν.

46. Ενόψει της αποφάσεως M&S I [13], με την οποία έγινε δεκτό ότι η σύντμηση (από έξι σε τρία έτη), με αναδρομικό αποτέλεσμα, της προθεσμίας εντός της οποίας μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης, τα βρετανικά δικαστήρια έκριναν (με την καλούμενη «νομολογία Fleming») [14] ότι η εν λόγω σύντμηση έπρεπε να εφαρμοστεί μετά την παρέλευση κάποιας μεταβατικής περιόδου και να επεκταθεί στις αιτήσεις εκπτώσεως.

47. Μετά την παγίωση της νομολογίας αυτής, οι Commissioners αποφάσισαν:

— να γίνονται δεκτές οι αιτήσεις σχετικά με τις αχρεωστήτως γενόμενες καταβολές ΦΠΑ για οικονομικά έτη που έληγαν πριν από τις 4 Δεκεμβρίου 1996 (ημερομηνία τροποποιήσεως του άρθρου 80 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, η οποία αρχικώς αφορούσε μόνον αυτό το είδος αιτήσεων), και

— να γίνονται, ομοίως, δεκτές οι αιτήσεις εκπτώσεως για οικονομικά έτη που έληγαν προ της 1ης Μαΐου 1997 (ημερομηνία τροποποιήσεως της κανονιστικής πράξεως του 1995 περί ΦΠΑ, η οποία εισήγαγε την τριετή προθεσμία για το δεύτερο αυτό είδος αιτήσεων).

48. Αφού επικυρώθηκε δικαστικώς η διοικητική αυτή πρακτική, ο νόμος του 2008 περί κρατικού προϋπολογισμού παρέσχε, εν τέλει, νομική κάλυψη στην επιτευχθείσα λύση, ορίζοντας ότι αυτή έπρεπε να έχει εφαρμογή στις αιτήσεις που υποβάλλονται έως την 1η Απριλίου 2009.

49. Τούτο είναι το πλαίσιο στο οποίο το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε τα προδικαστικά ερωτήματά του. Με το δεύτερο ερώτημα, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο, ερωτά πώς πρέπει να αντιμετωπισθούν οι αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ που είχαν υποβληθεί κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ των δύο αυτών ημερομηνιών.

Β. Πρώτο προδικαστικό ερώτημα

50. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, εν συνόψει, να μάθει εάν το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε εθνικό μέτρο το οποίο, καθ' ό μέρος ρυθμίζει τα της εφαρμοστέας μεταβατικής περιόδου στις συντετμημένες προθεσμίες παραγραφής, επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση στις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ από ό,τι στις αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ [15]. Κατά την κρίση του, διάφορες αρχές του δικαίου της Ένωσης θα μπορούσαν να αντιτίθενται στη διαφορετική αυτή μεταχείριση.

51. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει τις αρχές της ίσης μεταχειρίσεως, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας, καθώς επίσης «οποιαδήποτε άλλη σχετική αρχή του δικαίου της Ένωσης», με την τελευταία αυτή μνεία να καθιστά, ενδεχομένως, δυνατό να ληφθούν υπόψη οι αρχές της ισοδυναμίας [16] και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης [17].

13 — Υπόθεση C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Σύμφωνα με την παρασχεθείσα από το αιτούν δικαστήριο στο σημείο 4 της διατάξεως περί παραπομπής εξήγηση, ο όρος «αίτηση τύπου Fleming» ανατρέχει στην απόφαση του House of Lords, Fleming κατά HMRC. Η «αίτηση επιστροφής φόρου επί των εκροών τύπου Fleming» είναι μια αίτηση η οποία υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 80 του νόμου του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας και αφορά ποσά τα οποία συνυπολογίσθηκαν ή καταβλήθηκαν ως φόροι επί των εκροών, οι οποίοι δεν ήσαν απαιτητοί για συγκεκριμένη λογιστική χρήση που έληγε πριν από τις 4 Δεκεμβρίου 1996. Ο όρος «αίτηση επιστροφής φόρου επί των εισροών τύπου Fleming» αναφέρεται στο δικαίωμα του φορολογουμένου να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών όταν το σχετικό δικαίωμα γεννήθηκε σε συγκεκριμένη λογιστική χρήση η οποία έληγε πριν από την 1η Μαΐου 1997.

15 — Όπως έχει εκτεθεί, μολονότι η ίδια προθεσμία παραγραφής έχει θεσπιστεί για αμφότερα τα είδη αιτήσεων, διαφέρει, εντούτοις, το χρονικό σημείο ενάρξεώς της.

16 — Υπόμνημα παρατηρήσεων της Επιτροπής, σημεία 34 έως 36.

17 — Υπόμνημα παρατηρήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου, σημεία 28 έως 34.

52. Ωστόσο, συμμερίζομαι την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου[18] ότι η κύρια δίκη έχει επικεντρωθεί (φρονώ δε ότι η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα θα πρέπει να είναι στην ίδια κατεύθυνση) στη διαφορά μεταξύ του εφαρμοστέου στις μεν και τις δε αιτήσεις, αντιστοίχως, καθεστώτος, ήτοι, στην ενδεχόμενη παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Οι λοιπές αρχές που προβάλλει το αιτούν δικαστήριο εκτιμώ ότι έχουν, εν προκειμένω, δευτερεύουσα απλώς σημασία.

53. Η αρχή της ουδετερότητας, θεμελιώδης εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ[19], απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση όμοιων προϊόντων ή υπηρεσιών –που, ακριβώς λόγω της ομοιότητας αυτής, γίνεται δεκτό ότι τελούν σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους[20]– όσον αφορά τον φόρο αυτό[21]. Επομένως, συμμερίζομαι τη θέση της Επιτροπής[22] και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου[23], καθ' ό μέρος επισημαίνουν ότι κάτι τέτοιο δεν συνέβη εν προκειμένω.

54. Συγκεκριμένα, δεν έχει αποδειχθεί ότι οι Commissioners επιφύλασσαν διαφορετική μεταχείριση στις παροχές της Compass σε σχέση με τις παρόμοιες παροχές των ανταγωνιστών της. Σε όλους αυτούς, συμπεριλαμβανομένης της Compass, εφαρμόστηκαν κατά τον ίδιο τρόπο οι κανόνες περί παραγραφής, σε συνάρτηση με τη φύση των αξιώσεών τους (αναλόγως του εάν επρόκειτο για επιστροφή ή για έκπτωση).

55. Ωστόσο, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν συνιστά παρά έκφανση, στον τομέα του ΦΠΑ, της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως[24]. Η τελευταία αυτή αρχή δεν έχει εφαρμογή μόνο μεταξύ ανταγωνιζόμενων επιχειρηματιών, αλλά και μεταξύ αυτών οι οποίοι, χωρίς να είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστές, τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση από άλλες απόψεις[25], με αποτέλεσμα η ανάλυση να επανέρχεται στην αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

56. Σε τελική ανάλυση, πρέπει να καθοριστεί:

— εάν η κατάσταση κάποιου, όπως η Compass, ο οποίος επιδιώκει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, δύναται να συγκριθεί με την κατάσταση εκείνου, ο οποίος, χωρίς να είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστής του πρώτου, ζητεί την έκπτωση του φόρου αυτού, και

— εάν, σε περίπτωση που αμφότερες οι αξιώσεις ήταν ισοδύναμες, η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται όταν ο νόμος θέτει, για την άσκηση μίας εκάστης αυτών, προθεσμία παραγραφής η οποία, μολονότι είναι η ίδια, αφετηριάζεται, εντούτοις, από διαφορετικές ημερομηνίες.

1. Επί της διαφορετικής φύσεως των δικαιωμάτων προς επιστροφή και έκπτωση του ΦΠΑ

57. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η αίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ δεν είναι, εννοιολογικώς, συγκρίσιμη με την αίτηση εκπτώσεως του φόρου αυτού. Κατά την άποψή μου, η παρατήρηση αυτή είναι ορθή, στην πραγματικότητα δε, ούτε καν η Compass αρνείται ότι υφίστανται διαφορές μεταξύ αυτών των δύο, καθώς είναι τόσο εμφανείς που δυσχερώς θα μπορούσαν να τεθούν υπό αμφισβήτηση[26].

18 — Υπόμνημα παρατηρήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου, σημείο 8.

19 — Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 59).

20 — Απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψεις 33 και 34).

21 — Υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-41/09, EU:C:2011:108, σκέψη 66).

22 — Υπόμνημα παρατηρήσεων της Επιτροπής, σημείο 20.

23 — Υπόμνημα παρατηρήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου, σημεία 25 έως 27.

24 — Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 48).

25 — Υπόθεση M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 49).

26 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Compass αναγνώρισε ότι επρόκειτο για διαφορετικού είδους αξιώσεις, αλλά, κατά την άποψή της, του αυτού γένους.

58. Το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ αποτελεί βασική αρχή του θεσπισθέντος από την Ένωση κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι «σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων». Εξασφαλίζεται, με τον τρόπο αυτό, «[η] πλήρη[ς] 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» [27].

59. Αφετέρου, σκοπός του δικαιώματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ –το οποίο, εν αντιθέσει προς το προαναφερθέν δικαίωμα, δεν έλκει την καταγωγή του από τις οδηγίες περί ΦΠΑ, αλλά από το γενικό δίκαιο της Ένωσης [28] – «είναι να θεραπευθούν οι συνέπειες του ασυμβιβάστου του φόρου προς το δίκαιο της Ένωσης, με την εξουδετέρωση της οικονομική επιβαρύνσεως που αδικαιολογήτως έπληξε τον επιχειρηματία ο οποίος, τελικώς, τον επωμίστηκε στην πράξη» [29].

60. Ευλόγως αυτές οι διαφορές επί της αρχής έχουν ως συνέπεια την ύπαρξη νομικού καθεστώτος για έκαστο εκ των δικαιωμάτων αυτών που αντικατοπτρίζει τη διαφορετική φύση τους. Αμφότερα, επομένως, μπορούν να διαμορφωθούν κατά τρόπο ώστε να υφίστανται αποκλίσεις τόσο σε σχέση με το περιεχόμενό τους όσο και με τις προϋποθέσεις ασκήσεώς τους, συμφώνως προς τον σκοπό για τον οποίον έχουν θεσπιστεί από την έννομη τάξη.

61. Η ίδια αυτή διαφορετικότητα εξηγεί, παραδείγματος χάριν, ότι, υπό συγκεκριμένες περιστάσεις, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει σε εθνικό νομικό σύστημα να απαγορεύει την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων [30], κριτήριο που δεν έχει εφαρμογή στην έκπτωση του ΦΠΑ.

62. Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, ελλείψει εναρμονισμένων κανόνων ως προς το σημείο αυτό, απόκειται σε κάθε κράτος μέλος να ρυθμίσει τους όρους υπό τους οποίους μπορούν να υποβληθούν οι αιτήσεις επιστροφής φόρων, εφόσον τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας [31]. Αντιθέτως, στο πεδίο του ΦΠΑ, η έκτη οδηγία ορίζει, στο άρθρο της 20, τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να είναι δυνατός ο διακανονισμός της εκπτώσεως των φόρων επί των εισροών της οποίας τυγχάνει ο αποδέκτης των παραδοθέντων αγαθών ή των παρασχεθεισών υπηρεσιών [32].

63. Λαμβανομένων, επομένως, υπόψη των διαφορών αυτών, οι αντίστοιχες καταστάσεις των φορέων ενός εκάστου εκ των δικαιωμάτων αυτών δεν είναι συγκρίσιμες και, κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατό να προβάλλονται επ' αυτών οι απαιτήσεις της αρχής ίσης μεταχειρίσεως. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίζουν διαφορετικούς κανόνες (μεταξύ άλλων, σε σχέση με τις προθεσμίες υποβολής των αντίστοιχων αιτήσεων και την απόσβεση του σχετικού δικαιώματος) για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, οι οποίοι ενδέχεται να αποκλίνουν από αυτούς που έχουν εφαρμογή σε σχέση με την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Το δίκαιο της Ένωσης δεν επιτάσσει, επαναλαμβάνω, οι εθνικοί κανόνες να είναι πανομοιότυποι.

27 — Βλ., μεταξύ πολλών άλλων, απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 25 και 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 — Όπως υπενθυμίζει η απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 22): «το δικαίωμα προς επιστροφή φόρων που έχουν εισπραχθεί εντός κράτους μέλους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμουν στα υποκείμενα δικαίου οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο».

29 — Όπ.π., σκέψη 24.

30 — Υπόθεση M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 41).

31 — Ήτοι, εφόσον οι προϋποθέσεις υποβολής τους δεν είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη. Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 37).

32 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 38).

64. Ωστόσο, παρά την ειδικότητα και μοναδικότητα, αληθεύει ότι αμφότερες οι καταστάσεις μπορούν να έχουν έναν κοινό παρονομαστή: και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται για δικαιώματα που επιτρέπουν στους φορείς τους να απαιτήσουν την υλοποίηση του περιεχομένου τους από το ίδιο υποκείμενο που φέρει τη σχετική υποχρέωση, ήτοι τη φορολογική αρχή.

65. Η Compass αναφέρεται στη δυνατότητα αυτή ως στοιχείο συγκρίσεως, επικαλούμενη την έκφραση «πίστωση ΦΠΑ», η οποία χρησιμοποιείται στην απόφαση M&S II[33]. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου[34] επισημαίνει την ακαταλληλότητα του όρου αυτού τον οποίον, κατά την άποψή της, το Δικαστήριο δεν είχε χρησιμοποιήσει ως νομικό ορισμό, αλλά ως απλό σχήμα λόγου πρακτικού χαρακτήρα για να περιγράψει είτε την κατάσταση όσων επιδιώκουν την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ είτε την κατάσταση εκείνων που επιδιώκουν την έκπτωση του ΦΠΑ[35], ουδέποτε όμως τη μεταξύ αμφοτέρων κατάσταση.

66. Φρονώ ότι το Ηνωμένο Βασίλειο ορθώς επισημαίνει το πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να ερμηνεύονται το περιεχόμενο και το εύρος της έννοιας «πίστωση ΦΠΑ». Στο πλαίσιο, ωστόσο, αυτό αποτελεί δόκιμο όρο προκειμένου να καταδειχθεί ότι τόσο ο αιτών την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ όσο και αυτός που ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών διεκδικούν μια «πίστωση» (ήτοι, χρηματικό πόσο το οποίο ο πιστωτής δικαιούται να απαιτήσει και να εισπράξει από τον οφειλέτη) έναντι της Διοικήσεως. Η θέση του πιστωτή την οποία αμφότεροι έχουν έναντι του δημοσίου ταμείου αποτελεί το στοιχείο που επιτρέπει τη σύγκριση των θέσεών τους, κατά τρόπο ώστε να μπορεί να κριθεί, υπό το πρίσμα της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η διαφορετική μεταχείριση που τους επιφυλάσσει το εσωτερικό δίκαιο ως προς αυτή.

67. Έκαστη εκ των «πιστώσεων» αυτών πρέπει, πράγματι, να εκτελείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αντίστοιχο νομοθετικό καθεστώς. Η φορολογική αρχή εκπληρώνει την υποχρέωσή της λαμβάνοντας υπόψη, σε σχέση με κάθε εγειρόμενη αξίωση, ό,τι ορίζει το φορολογικό σύστημα. Οφείλει, επομένως, να σέβεται τους όρους εκτελέσεως σύμφωνα με τους κανόνες που οριοθετούν τα αντίστοιχα νομοθετικά πλαίσια. Οι κανόνες αυτοί, όχι μόνο δεν πρέπει να είναι κατ' ανάγκην όμοιοι για κάθε ένα εκ των προβαλλομένων δικαιωμάτων, αλλά, αντιθέτως, μπορούν να είναι διαφορετικοί, ακριβώς διότι αφορούν διαφορετικά δικαιώματα.

68. Πέραν των ίδιων και εγγενών στο περιεχόμενο εκάστου προβαλλόμενου δικαιώματος προϋποθέσεων, το κρίσιμο ερώτημα είναι εάν η φορολογική αρχή δύναται να επιβάλλει διαφορετικές χρονικές προϋποθέσεις για την άσκησή τους. Με άλλα λόγια, επιτρέπουν οι διαφορές μεταξύ του δικαιώματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, αφενός, και του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, αφετέρου, τη θέσπιση διαφορετικών προθεσμιών για την άσκησή τους;

2. Δικαιολόγηση της διαφορετικής μεταχειρίσεως αμφοτέρων των δικαιωμάτων όσον αφορά την έναρξη της προβλεπομένης για την άσκησή τους αποσβεστικής προθεσμίας

69. Το πρόβλημα που θέτει το αιτούν δικαστήριο έχει ανακύψει στο πλαίσιο συγκεκριμένης κανονιστικής πράξεως αποσκοπούσας στην ενιαία αντιμετώπιση των επίμαχων δικαιωμάτων, ήτοι στην επέκταση της συντετμημένης προθεσμίας, την οποία, σε πρώτο χρόνο, ο εθνικός νομοθέτης είχε θεσπίσει αποκλειστικώς για τις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, στις αιτήσεις εκπτώσεως.

33 — Υπόθεση C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 50.

34 — Υπόμνημα παρατηρήσεων, σημεία 18 και 19.

35 — Περίπτωση ως προς την οποία η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επικαλείται, μεταξύ άλλων, την απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267).

70. Όπως έχω ήδη εκθέσει, η επιδιωχθείσα ενοποίηση από χρονικής απόψεως αμφοτέρων των ειδών αιτήσεων συνίστατο στην πρόβλεψη ότι η θεσπισθείσα τον Δεκέμβριο του 1996 σύντμηση της προθεσμίας (από έξι σε τρία έτη) για τις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ θα είχε εφαρμογή, από τον Μάιο του 1997, στις αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ [36].

71. Η βούληση περί ενιαίας αντιμετωπίσεως αμφοτέρων των ειδών αιτήσεων αναγνωρίζεται ρητώς από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου. Με τις παρατηρήσεις της, παραδέχεται ότι η τροποποίηση, με ισχύ από 1ης Μαΐου 1997, του άρθρου 29 της κανονιστικής πράξεως του 1995 περί ΦΠΑ είχε ως αντικείμενο «να διορθώσει τη μη ηθελημένη ανωμαλία» η οποία συνίστατο στη διαφορετική μεταχείριση των αιτήσεων επιστροφής και εκπτώσεως ΦΠΑ και «να διασφαλίσει ότι όλες [αυτές] θα υπόκειντο στην ίδια τριετή προθεσμία» [37].

72. Προκειμένου να μην υποπέσει στη διαπιστωθείσα από το Δικαστήριο στην υπόθεση M&S I [38] παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, ο εθνικός νομοθέτης αποφάσισε η νέα τριετής προθεσμία παραγραφής της αξιώσεως να μην εφαρμοστεί αναδρομικά, αλλά να υπολογιστεί από τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της, ο οποίος ήταν διαφορετικός για έκαστη εκ των δύο ειδών αιτήσεων. Πέραν της διαφοράς αυτής, η αντιμετώπιση είναι η ίδια για τα δύο είδη αιτήσεων, όπως, κατά τα λοιπά, επεδίωκε ο εθνικός νομοθέτης.

73. Η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης διαφορά αποτελεί, επομένως, καρπό των διαδοχικών σταδίων της νομοθετικής διαδικασίας, σκοπός της οποίας ήταν η εξομοίωση του καθεστώτος αμφοτέρων των ειδών αιτήσεων. Επρόκειτο, επομένως, για διαφορά εδραζόμενη σε αντικειμενικό γεγονός, ήτοι τη διαφορετική έναρξη ισχύος της συντετμημένης προθεσμίας για την υποβολή έκαστου είδους αιτήσεως.

74. Κατά την άποψή μου, το θεσπισθέν μέτρο δεν παρεξέκλινε του αρχικού σκοπού του, καθώς η προθεσμία είναι, εν πάση περιπτώσει, τριετής για τα δύο είδη αιτήσεων, ποικίλλει δε μόνον η ημερομηνία από την οποία πρέπει να αρχίσει να τρέχει. Με το μέτρο αυτό, επιμένω, ο Βρετανός νομοθέτης επεδίωξε η νέα προθεσμία να έχει εφαρμογή αυστηρώς από την ημερομηνία κατά την οποία ετέθη σε ισχύ, προκειμένου να αποφευχθεί οποιοδήποτε αναδρομικό αποτέλεσμα επί των αξιώσεων που έως τούδε υπόκειντο στην εξαετή προθεσμία. Καθώς η ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της τροποποιήσεως δεν ήταν η ίδια για έκαστο εκ των δύο αυτών ειδών αιτήσεων, φαίνεται εύλογο να τεθεί το όριο στην αναδρομικότητα της νέας προθεσμίας (τριετούς) εκεί όπου η παλαιά (εξαετής) έπρεπε ακόμη να είναι εν ισχύι.

75. Η υιοθετηθείσα από τον εθνικό νομοθέτη λύση απέτρεπε την επί τα χείρω αναδρομικότητα της τροποποιημένης προθεσμίας παραγραφής, κάτι που ήταν επιβεβλημένο ενόψει της κρίσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση M&S I [39] ότι, ειδάλλως, θα παραβιαζόταν το δίκαιο της Ένωσης. Ενόψει της διαφορετικής ενάρξεως ισχύος της τριετούς προθεσμίας, την απαγόρευση της αναδρομικότητας απηχεί, υπό το πρίσμα της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η διαφοροποιημένη μεταχείριση εκάστου εκ των δύο ειδών αιτήσεων, καθώς διαφοροποιήθηκε ο χρόνος από τον οποίον μπορούσε να έχει εφαρμογή για τις μεν και για τις δε το νέο όριο, χωρίς να υπάρχει αναδρομικό αποτέλεσμα.

36 — Ο περιορισμός της αναδρομικής συντμήσεως της προθεσμίας για κάθε είδος αιτήσεως θα μπορούσε να ισχύει μόνον εάν η αίτηση περί επιστροφής ή εκπτώσεως ΦΠΑ υποβαλλόταν πριν από την ίδια ημερομηνία, κοινή για αμφότερα τα δικαιώματα (την 1η Απριλίου 2009).

37 — Υπόμνημα παρατηρήσεων του Ηνωμένου Βασιλείου, σημείο 4, στοιχείο β΄.

38 — Υπόθεση C-62/00, EU:C:2002:435.

39 — Υπόθεση C-62/00, EU:C:2002:435.

76. Εντούτοις, ανεξαρτήτως του σκοπού της τροποποιήσεως και της μεγαλύτερης ή μικρότερης επιτυχίας της[40] όσον αφορά την επίτευξη του στόχου περί εξομοιώσεως του καθεστώτος των προθεσμιών παραγραφής, είναι σαφές ότι προκλήθηκε μια διαφορετική από χρονικής απόψεως αντιμετώπιση των αιτήσεων επιστροφής του ΦΠΑ, αφενός, και, των αιτήσεων εκπτώσεως του ιδίου αυτού φόρου, αφετέρου, περιοριζόμενη σε χρονικό διάστημα ολίγων μηνών (από τον Δεκέμβριο του 1996 έως τον Μάιο του 1997).

77. Δεδομένου ότι το επίμαχο εν προκειμένω ζήτημα είναι η αίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος από την Compass ΦΠΑ, η χρονική αναντιστοιχία, καρπός των διαδοχικών σταδίων της εθνικής νομοθετικής διαδικασίας, μεταξύ του καθεστώτος παραγραφής για αυτό το είδος αιτήσεων και για τις αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών δεν είναι, κατά την άποψή μου, κατακριτέα υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, καθώς:

— αφενός, όπως έχω ήδη επισημάνει, το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει ενοποιημένη ή εναρμονισμένη ρύθμιση η οποία θα υπερίσχυε των εθνικών κανόνων που διέπουν την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, αρκεί οι τελευταίοι να τηρούν τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας[41], κάτι που δεν αμφισβητείται εν προκειμένω, και

— αφετέρου, ούτε η έκτη οδηγία ούτε οι λοιπές εφαρμοστέες διατάξεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ επιβάλλουν την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των αιτήσεων επιστροφής του φόρου αυτού (όταν αυτός έχει καταβληθεί κατά λάθος ή, γενικώς, δεν οφείλεται) και των αιτήσεων εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

78. Εν συνόψει, φρονώ ότι η ύπαρξη δύο ημερομηνιών από τις οποίες άρχιζε να τρέχει η τριετής προθεσμία για έκαστο είδος αιτήσεως δεν εγείρει κανενός είδους ζήτημα ασυμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης. Οι βρετανικές αρχές θα μπορούσαν, αναμφιβόλως, να έχουν ρυθμίσει διαφορετικά τα της εφαρμογής των νέων χρονικών προϋποθέσεων στις αιτήσεις, ωστόσο ο τρόπος με τον οποίον ρυθμίστηκε, αναδρομικώς, η παραγραφή των αξιώσεων επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, καθώς επίσης το γεγονός ότι οι χρονικές αυτές προϋποθέσεις διαφέρουν από το θεσπισθείσες για τις αιτήσεις εκπτώσεως, δεν αντίκεινται στο δίκαιο της Ένωσης.

79. Ως εκ τούτου, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν αντιτίθεται σε εθνικό μέτρο, όπως το επίμαχο στη διαφορά της κύριας δίκης, το οποίο, μολονότι προβλέπει μεταβατική περίοδο για τη θέσπιση συντετμημένων προθεσμιών παραγραφής, εφαρμοστέων τόσο στις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ όσο και στις αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, ορίζει, εντούτοις, ότι η νέα προθεσμία παραγραφής άρχεται, όσον αφορά τις τελευταίες, από ημερομηνία μεταγενέστερη αυτής που έχει οριστεί ως σημείο ενάρξεως της παραγραφής για τις πρώτες.

Γ. Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

80. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται επικουρικώς για την περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο είναι καταφατική, ήτοι, εφόσον διαπιστωθεί ότι η επιφυλασσόμενη στο Ηνωμένο Βασίλειο διαφορετική μεταχείριση των δύο ειδών αιτήσεων παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης. Δεδομένης της περί του αντιθέτου προτάσεώς μου, φρονώ ότι το Δικαστήριο δεν χρειάζεται να αναλύσει το δεύτερο αυτό ερώτημα. Σε κάθε περίπτωση, θα εκθέσω τις παρατηρήσεις μου ως προς το σημείο αυτό.

40 — Διερωτώμαι εάν θα ήταν δυνατή μια μεταγενέστερη νομοθετική παρέμβαση με την οποία, αφού διαπιστωνόταν προηγουμένως το αποτέλεσμα των προγενέστερων νόμων, θα διορθωνόταν η διαπιστωθείσα χρονική ανωμαλία διά της εναρμονίσεώς της με τη βούληση να εξομοιωθούν ως προς όλες τις πτυχές τους (συμπεριλαμβανομένης της ενάρξεως της προθεσμίας παραγραφής) και τα δύο είδη αιτήσεων.

41 — Βλ. σημείο 62 και υποσημείωση 31 των παρουσών προτάσεων.

81. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, εν συνόψει, πώς πρέπει να αντιμετωπισθούν οι αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ που αφορούν το χρονικό διάστημα αναφοράς (από 4 Δεκεμβρίου 1996 έως 30 Απριλίου 1997), ήτοι το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ των ημερομηνιών κατά τις οποίες άρχισε να ισχύει η τριετής προθεσμία παραγραφής για κάθε είδος αιτήσεως (επιστροφής ή εκπτώσεως του ΦΠΑ).

82. Όπως υπενθύμιζε το Δικαστήριο στην υπόθεση M&S II[42], «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».

83. Απόκειται, επομένως, στο αιτούν δικαστήριο να συναγάγει τα πιθανά συμπεράσματα από την ενδεχόμενη παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, εφόσον αυτή διαπιστωθεί από το Δικαστήριο, κάνοντας χρήση των παρατηρήσεων του τελευταίου σε σχέση με ορισμένα κριτήρια ή αρχές του δικαίου της Ένωσης που πρέπει να τηρούνται στη συνάφεια αυτή[43].

84. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο οφείλει «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»[44].

85. Υποκείμενο στους λοιπούς κανόνες του εσωτερικού δικαίου, το δικαστήριο οφείλει, κατ' αρχήν, να κρίνει ότι ο θιγόμενος από την εισάγουσα δυσμενή διάκριση επιχειρηματίας πρέπει να λάβει το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό του ΦΠΑ, ως αποζημίωση για την παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, εκτός και αν, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, υφίστανται άλλοι τρόποι άρσεως της παραβιάσεως αυτής.

86. Φρονώ, εν τέλει, ότι δεν είναι δόκιμη η άρση της διαπιστωθείσας διαφορετικής μεταχειρίσεως δια της υπαγωγής των αιτήσεων εκπτώσεως στη θεσπισθείσα για τις αιτήσεις επιστροφής προθεσμία, ήτοι, επισπεύδοντας, σε σχέση με τις πρώτες, την ημερομηνία που είχε αρχικώς ορισθεί (30 Απριλίου 1997) και υποβάλλοντάς τες πλέον στην προθεσμία που έχει θεσπιστεί για τις δεύτερες (4 Δεκεμβρίου 1996). Με τον τρόπο αυτό θα επιλυόταν, βεβαίως, η μεταξύ αμφοτέρων διαφορετική μεταχείριση, πλην όμως το αποτέλεσμα θα ήταν να εφαρμοσθεί αναδρομικά επί των αιτήσεων εκπτώσεως η προθεσμία που είχε τεθεί σε ισχύ ως προς αυτές μόλις την 1η Μαΐου 1997. Μια τέτοια λύση θα αντέκειτο στη νομολογία της αποφάσεως M&S I[45].

VI – Πρόταση

87. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του First-tier Tribunal (Tax Chamber) (πρωτοδικείου, τμήμα φορολογικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο) ως εξής:

«1) Το δίκαιο της Ένωσης δεν αντιτίθεται σε εθνικό μέτρο το οποίο, μολονότι προβλέπει μεταβατική περίοδο για τη θέσπιση συντετμημένων προθεσμιών παραγραφής, εφαρμοστέων τόσο στις αιτήσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ όσο και στις αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ, ορίζει, εντούτοις, όσον αφορά τις τελευταίες, ότι η νέα προθεσμία παραγραφής άρχεται από ημερομηνία μεταγενέστερη αυτής που είχε οριστεί ως σημείο ενάρξεως της παραγραφής για τις πρώτες

42 — C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 59.

43 — Απόφαση M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 61).

44 — Απόφαση M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 63).

45 — Υπόθεση C-62/00, EU:C:2002:435.

2) Επικουρικώς, εάν το Δικαστήριο απαντήσει καταφατικώς στο πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να συναγάγει τα πιθανά συμπεράσματα από την παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, σύμφωνα με τους κανόνες του εσωτερικού δικαίου περί διαχρονικών αποτελεσμάτων, κατά τρόπο ώστε τα μέτρα αποκαταστάσεως που τυχόν διατάξει να μην προσκρούουν στο δίκαιο της Ένωσης.»