ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
L. A. GEELHOED
της 24ης Ιανουαρίου 2002 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο καλείται να απαντήσει στο ερώτημα αν η αναδρομικώς άρνηση επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν λόγω ΦΠΑ πλέον των τριών ετών πριν από την υποβολή της αιτήσεως επιστροφής συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο. Εν προκειμένω, το ερώτημα υποβάλλεται όσον αφορά ένα χρονικό διάστημα κατά το οποίο το κράτος μέλος δεν είχε μεταφέρει ορθώς στην εσωτερική έννομη τάξη του μια απευθείας εφαρμοζόμενη διάταξη οδηγίας.

II — Νομικό πλαίσιο

Το κοινοτικό δίκαιο

2. Το άρθρο 11 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 [2] (στο εξής: η έκτη οδηγία), ορίζει τα εξής:

«Α. Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών·

[...]».

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

Το εθνικό δίκαιο

3. Αμφότεροι οι διάδικοι της κύριας δίκης και το παραπέμπον δικαστήριο αναγνωρίζουν ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε ορθώς στο εθνικό δίκαιο μόλις την 1η Αυγούστου 1992, δυνάμει του Finance (2°) Act 1992 (δεύτερου δημοσιονομικού νόμου του 1992), που τροποποίησε το άρθρο 10, παράγραφος 3, της Value Added Tax Act 1983 (νόμου του 1983 περί ΦΠΑ). Η διάταξη αυτή είχε ως εξής:

«Αν για την παροχή δεν προβλέπεται αντιπαροχή ή 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».

4. Ο νόμος του 1983 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε με τον Value Added Tax Act 1994 (νόμο του 1994 περί ΦΠΑ, στο εξής: νόμος του 1994) από την 1η Σεπτεμβρίου 1994. Το άρθρο 19, παράγραφος 3, του νόμου του 1994 έχει την ίδια διατύπωση με το άρθρο 10, παράγραφος 3, του νόμου του 1983, όπως τροποποιήθηκε με τον Finance (αριθ. 2) Act 1992, με τη διαφορά ότι το άρθρο 19, παράγραφος 3, χρησιμοποιεί τη φράση «επιβλητέος ΦΠΑ», ενώ το άρθρο 10, παράγραφος 3, όπως τροποποιήθηκε, χρησιμοποιεί τη φράση «επιβλητέος φόρος».

5. Όσον αφορά τη νομοθεσία που αφορά την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΠΑ, οι διατάξεις του άρθρου 24 του Finance Act 1989 (δημοσιονομικού νόμου του 1989) είχαν, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, ως εξής (από την 1η Ιανουαρίου 1990):

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

2) Δυνάμει 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, δυνάμει του παρόντος άρθρου, μετά την παρέλευση εξαετίας από την ημερομηνία καταβολής τους, πλην των περιπτώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κατωτέρω παράγραφος 5.

5) Σε περίπτωση εκ λάθους καταβολής χρηματικού ποσού στους Commissioners, μπορεί να υποβληθεί, δυνάμει του παρόντος άρθρου, αίτηση για την επιστροφή του ποσού αυτού 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 καταβληθέντων ποσών ΦΠΑ που τους έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως.

[...]»

6. Το άρθρο 24 του Finance Act 1989 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 80 του νόμου του 1994 από την 1η Σεπτεμβρίου 1994. Τα ουσιώδη σημεία του άρθρου 80 έχουν την ίδια διατύπωση με το άρθρο 24, εκτός από το ότι στον νόμο του 1994 χρησιμοποιείται ο όρος «ΦΠΑ» εκεί όπου στον Finance Act του 1989 χρησιμοποιούνται οι όροι «φόρος» και «φόρος προστιθεμένης αξίας».

7. Στις 18 Ιουλίου 1996, ο Υπουργός Οικονομικών ανακοίνωσε στο Κοινοβούλιο ότι, ενόψει των αυξανομένων κινδύνων για το δημόσιο ταμείο από το γεγονός αιτήσεων αναδρομικής επιστροφής ποσών που καταχρηστικώς εισπράχθηκαν ως φόρος, η κυβέρνηση προετίθετο να θεσπίσει αναδρομικώς από τις 18 Ιουνίου 1996 τριετή παραγραφή για την υποβολή αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ και άλλων εμμέσων φόρων. Η προταθείσα τροποποίηση θα έπρεπε να ισχύει από την ημερομηνία αυτής της ανακοινώσεως προκειμένου να μη χάσει την αποτελεσματικότητά της λόγω παρελεύσεως χρόνου πριν από την ολοκλήρωση της κοινοβουλευτικής διαδικασίας.

8. Στις 4 Δεκεμβρίου 1996, το House of Commons ενέκρινε τις αναφερόμενες στον προϋπολογισμό προτάσεις της κυβερνήσεως, περιλαμβανομένης της προτάσεως που ανακοινώθηκε στις 18 Ιουλίου 1996 και περιελήφθη στον Finance Bill ως άρθρο 47.

9. Ο Finance Act 1997 ψηφίστηκε στις 19 Μαρτίου 1997. Το άρθρο 47, παράγραφος 1, αυτού του νόμου τροποποιεί το άρθρο 80 του νόμου του 1994. Το άρθρο 80, παράγραφος 5, καταργήθηκε εξ ολοκλήρου. Το άρθρο 80, παράγραφος 4, τροποποιήθηκε ως ακολούθως:

«Οι Commissioners δεν υποχρεούνται, κατόπιν υποβολής αιτήσεως δυνάμει 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».

10. Καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, το άρθρο 47, παράγραφος 2, του Finance Act του 1997 ορίζει τα εξής:

«[...] η ανωτέρω παράγραφος 1 λογίζεται ισχύουσα από την 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 υποβάλλονται δυνάμει του άρθρου 80 του Value Added Tax Act 1994, συμπεριλαμβανομένων των αιτήσεων που υποβάλλονται πριν από την ημερομηνία αυτή και των αιτήσεων που αφορούν ποσά καταβληθέντα πριν από την ημερομηνία αυτή.»

11. Το άρθρο 47, παράγραφοι 2 έως 5, του Finance Act 1997 περιέχει επίσης μεταβατικές διατάξεις. Δυνάμει των διατάξεων αυτών, η τριετής παραγραφή δεν έχει εφαρμογή σε αίτηση που υποβάλλεται μετά τις 18 Ιουλίου 1996, υπό την προϋπόθεση ότι η αίτηση αυτή αποτελεί επακόλουθο ευδοκιμήσασας προσφυγής κατ' αποφάσεως των Commissioners και υπό την προϋπόθεση ότι η ένδικη διαδικασία που κινήθηκε κατά της προσβαλλομένης αποφάσεως άρχισε πριν από τις 18 Ιουλίου 1996. Στην περίπτωση αυτή, τα χρονικά όρια του αντικειμένου της αιτήσεως περιορίζονται στα τρία έτη πριν από την έναρξη της διαδικασίας.

III — Περιστατικά και διαδικασία της κύριας δίκης

12. Η Marks and Spencer plc (στο εξής: Marks & Spencer) είναι μια εταιρία λιανικού εμπορίου με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο και υποκείμενη στον ΦΠΑ.

13. Οι Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: Commissioners) έχουν την ευθύνη της επιβολής και της εισπράξεως του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο.

14. Κατά τον χρόνο των υπό κρίση περιστατικών, η Marks & Spencer πωλούσε σε αγοραστές με νομική προσωπικότητα δελτία δωρεάν παροχής αγαθών σε χαμηλότερη τιμή από την ονομαστική αξία τους. Στη συνέχεια, τα δελτία αυτά πωλούνταν ή δίδονταν σε τρίτους που μπορούσαν να τα ανταλλάξουν στη Marks & Spencer έναντι αγαθών αξίας ίσης προς την ονομαστική αξία του δελτίου. Τον Δεκέμβριο του 1990, η Marks & Spencer προσπάθησε να πείσει τους Commissioners ότι οφείλει τον ΦΠΑ βάσει των ποσών που εισπράττει από την πώληση των δελτίων και όχι βάσει της ονομαστικής τους αξίας. Τον Ιανουάριο του 1991, οι Commissioners αποφάσισαν ότι η Marks & Spencer οφείλει τον ΦΠΑ βάσει της ονομαστικής αξίας των δελτίων. Αυτό και έπραξε η Marks & Spencer μέχρις ότου το Δικαστήριο εξέδωσε την απόφαση Argos Distributors [3]. Το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση αυτή ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι, οσάκις ο προμηθευτής έχει πωλήσει στον αγοραστή, με έκπτωση, ένα δελτίο, υποσχόμενος να δεχθεί μεταγενεστέρως το δελτίο αυτό στην ονομαστική του αξία, προς πλήρη ή μερική εξόφληση του τιμήματος αγαθού που αγοράζεται από πελάτη ο οποίος δεν είναι ο αγοραστής του δελτίου και δεν γνωρίζει κατ' αρχήν την πραγματική τιμή πωλήσεως του δελτίου αυτού από τον προ-

3 — Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-288/94 (Συλλογή 1996, σ. I-5311).

μηθευτή, η αντιπαροχή την οποία αντιπροσωπεύει το δελτίο συνίσταται στο ποσό που πράγματι εισέπραξε ο προμηθευτής κατά την πώληση του δελτίου.

15. Κατόπιν της αποφάσεως αυτής, κατέστη σαφές ότι η ρύθμιση του ΦΠΑ που εφαρμοζόταν στα δελτία δωρεάν παροχής αγαθών της Marks & Spencer δεν ήταν ορθή. Κατά συνέπεια, με έγγραφο της 31ης Οκτωβρίου 1996, η Marks & Spencer υπέβαλε στους Commissioners αίτηση για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ ποσού 2 638 057 GBP, που προέκυπτε από την εσφαλμένη ρύθμιση που εφαρμόστηκε στα δελτία δωρεάν παροχής αγαθών. Η αίτηση αφορούσε το χρονικό διάστημα από τον Μάιο του 1991 έως και τον Αύγουστο του 1996. Η εν λόγω αίτηση αναθεωρήθηκε και συμπληρώθηκε με έγγραφα της 6ης και της 22ας Νοεμβρίου 1996.

16. Με έγγραφο της 11ης Δεκεμβρίου 1996, οι Commissioners δήλωσαν ότι ήταν πρόθυμοι να αποδώσουν ένα μέρος του ζητηθέντος ποσού που δεν επηρεαζόταν από τη θέσπιση της τριετούς παραγραφής. Στις 15 Ιανουαρίου 1997 επέστρεψαν στη Marks & Spencer ποσό 1 913 462 GBP.

17. Μεταξύ Απριλίου 1973 και Οκτωβρίου 1994, η Marks & Spencer είχε επίσης καταβάλει αχρεωστήτως ΦΠΑ για teacakes (ένα τυπικό αγγλικό γλύκισμα). Καθόλο το χρονικό αυτό διάστημα, η Marks & Spencer κατέβαλλε ΦΠΑ, όχι επί μηδενικής βάσεως, αλλά βάσει του κοινού συντελεστή. Οι Commissioners αναγνώρισαν το σφάλμα αυτό με έγγραφο της 30ής Σεπτεμβρίου 1994. Κατά συνέπεια, στις 8 Φεβρουαρίου 1995, η Marks & Spencer ζήτησε από τους Commissioners να της επιστρέψουν τον αχρεωστήτως εισπραχθέντα ΦΠΑ ποσού των 3,5 εκατομμυρίων GBP. Οι Commissioners συμφώνησαν, πλην όμως επικαλέστηκαν το άρθρο 80, παράγραφος 3, του Value Added Tax Act 1994 («unjust enrichment defens» [αμυντικός ισχυρισμός περί αδικαιολογήτου πλουστισμού]), προβάλλοντας ότι ήταν πρόθυμοι να αποδεχθούν το 10 % του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, δεδομένου ότι το υπόλοιπο είχε μετακυλιστεί στους πελάτες της.

18. Όσον αφορά την επιστροφή του ΦΠΑ για τα teacakes, οι Commissioners πληροφόρησαν τη Marks & Spencer, στις 10 Μαρτίου 1997, για την πρόθεσή τους να εφαρμόσουν και εν προκειμένω την τριετή παραγραφή.

19. Επομένως, στις 4 Απριλίου 1997, η Marks & Spencer έλαβε, αντί 10 % επί των 3,5 εκατομμυρίων GBP, το ποσό που αντιστοιχεί στο 10 % του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού για τη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής, ήτοι 88 440 GBP.

20. Η Marks & Spencer ζήτησε στη συνέχεια από τους Commissioners να αναθεωρήσουν την απόφασή τους περί εφαρμογής της τριετούς παραγραφής στις δύο αυτές αιτήσεις της. Οι Commissioners ενέμειναν εντούτοις στην προτέρα τους άποψη.

21. Στις 15 Απριλίου 1997, η Marks & Spencer προσέβαλε την απόφαση αυτή των Commissioners ενώπιον του VAT and Duties Tribunal. Στις 22 Απριλίου 1998, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε το αίτημα της Marks & Spencer, η οποία στη συνέχεια άσκησε προσφυγή ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales) Queen's Bench Division (Crown Office), το οποίο απέρριψε επίσης το αίτημά της με απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 1998. Τελικώς, η Marks & Spencer άσκησε έφεση ενώπιον του Court of Appeal.

22. Με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1999, το Court of Appeal απέρριψε την έφεση ως προς το αίτημα επιστροφής που αφορά τα teacakes καθώς και αυτό που αφορά τα δελτία δωρεάν παροχής αγαθών για το χρονικό διάστημα μεταξύ Αυγούστου 1992 και Αυγούστου 1996.

23. Ως προς την αίτηση που αφορά τον αχρεωστήτως εισπραχθέντα ΦΠΑ μεταξύ Μαΐου 1991 και Ιουλίου 1992, το Court of Appeal κατέληξε ότι, κατά το χρονικό αυτό διάστημα, ο νόμος του 1983 δεν είχε μεταφέρει ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 11, Α, της οδηγίας. Κατά συνέπεια, έκρινε ότι, για το χρονικό αυτό διάστημα, η Marks & Spencer μπορεί να αντλεί δικαιώματα από την κοινοτική νομοθεσία που μπορεί να προβάλει ενώπιον εθνικού δικαστηρίου. Εντούτοις, κατά το Court of Appeal, είναι ασαφές αν συνάδει προς την αρχή της αποτελεσματικότητας των δικαιωμάτων που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο και προς την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης το να τροποποιείται με άμεση εφαρμογή ο χρόνος παραγραφής και ως εκ τούτου όσοι είχαν το δικαίωμα να αξιώσουν επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων δυνάμει του εθνικού δικαίου να στερούνται του δικαιώματος αυτού.

24. Οι σκέψεις αυτές αποτέλεσαν την αφορμή για την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος από το Court of Appeal.

IV — Το προδικαστικό ερώτημα

25. Το ερώτημα που υποβλήθηκε με διάταξη της 14ης Δεκεμβρίου 1999 του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) έχει ως εξής:

«Στην περίπτωση που ένα κράτος μέλος παρέλειψε να μεταφέρει ορθώς στην εθνική του νομοθεσία το άρθρο 11, Α, της οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, συμβιβάζεται με την αρχή της πρακτικής αποτελεσματικότητας των δικαιωμάτων που ο υποκείμενος στον φόρο αντλεί από το άρθρο 11,Α, ή με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η θέσπιση νομοθεσίας που καταργεί αναδρομικώς ένα παρεχόμενο από το εσωτερικό δίκαιο δικαίωμα για την αναζήτηση ποσών που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο της αποδόσεως του ΦΠΑ, εφόσον έχει παρέλθει διάστημα μεγαλύτερο της τριετίας από την καταβολή μέχρι την υποβολή της αιτήσεως;»

V — Εκτίμηση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις: το περιεχόμενο του προδικαστικού ερωτήματος

26. Από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι η Marks & Spencer υπέβαλε δύο αιτήσεις, τη μία για αχρεωστήτως καταβληθέντα ΦΠΑ επί teacakes και την άλλη για αχρεωστήτως καταβληθέντα ΦΠΑ επί δελτίων δωρεάν παροχής αγαθών. Η δεύτερη αυτή αίτηση υποδιαιρείται σε δύο σκέλη. Ένα αίτημα που αφορά τα δελτία δωρεάν παροχής αγαθών για το χρονικό διάστημα πριν από τον Αύγουστο του 1992, δηλαδή πριν από την έναρξη ισχύος του άρθρου 10 του Finance (2°) Act 1992, και ένα αίτημα που αφορά δελτία δωρεάν παροχής αγαθών για το χρονικό διάστημα από τον Αύγουστο του 1992 μέχρι τα μέσα του Οκτωβρίου 1996.

27. Το προδικαστικό ερώτημα αφορά μόνον την αίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ κατά τον προ της ενάρξεως της ισχύος του άρθρου 10 του Finance (2°) Act 1992 χρόνο.

28. Όπως προκύπτει, το αιτούν δικαστήριο, όσον αφορά τις αξιώσεις επιστροφής της Marks & Spencer, κάνει διάκριση μεταξύ της περιπτώσεως κατά την οποία η οδηγία δεν έχει μεταφερθεί, ή δεν έχει ορθώς μεταφερθεί, στο εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως δεν είχε ορθώς εφαρμοστεί.

29. Στην περίπτωση των δελτίων δωρεάν παροχής αγαθών, η κατάσταση φαίνεται να είναι απολύτως σαφής. Η ανωτέρω διάκριση αναφέρεται χωριστά σε δύο χρονικά διαστήματα, ήτοι το πριν από τον Ιούλιο του 1992 (όταν το άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας δεν είχε μεταφερθεί ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο) και το μετά το εν λόγω χρονικό σημείο (όταν η σχετική διάταξη της έκτης οδηγίας είχε πράγματι μεταφερθεί ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως επί αρκετά ακόμη έτη — μέχρι της εκδόσεως της αποφάσεως Argos Distributors — δεν εφαρμοζόταν ορθώς από την αρμόδια φορολογική αρχή). Κατά το αιτούν δικαστήριο, στην πρώτη περίπτωση, οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ευθέως την έκτη οδηγία. Εντούτοις, αυτό δεν συμβαίνει στη δεύτερη περίπτωση, δεδομένου ότι αυτή αφορά την κατάσταση όπου η έκτη οδηγία είχε μεταφερθεί ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι ιδιώτες δεν μπορούν πλέον να αντλούν κανένα δικαίωμα από την έκτη οδηγία. Το αιτούν δικαστήριο στηρίζει το συμπέρασμα αυτό στην υπόθεση Becker [4]. Η απόφαση αυτή διευκρινίζει ότι 1) όταν το κράτος μέλος δεν έχει μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο μια οδηγία ή δεν την έχει μεταφέρει ορθώς και 2) η οικεία διάταξη της οδηγίας δεν περιέχει αιρέσεις και είναι επαρκώς ακριβής οι ιδιώτες μπορούν να την επικαλούνται ευθέως ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου. Δεδομένου ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, «η πρώτη προϋπόθεση της αποφάσεως Becker» δεν συντρέχει, η έκτη οδηγία δεν μπορεί να τύχει επικλήσεως.

4 — Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81 (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψεις 24 και 25).

30. Στη διάταξη περί παραπομπής ουδόλως μνημονεύεται η αίτηση που αφορά τον αχρεωστήτως εισπραχθέντα ΦΠΑ για teacakes. Μολονότι στη διάταξη περί παραπομπής δεν αναφέρεται σχετικώς τίποτε, παρόμοια προβλήματα ανακύπτουν ως προς τα teacakes. Εδώ επίσης έχει σημασία το ζήτημα αν οι πολίτες μπορούν να αντλούν δικαιώματα από το κοινοτικό δίκαιο στην περίπτωση κατά την οποία μια οδηγία έχει μεταφερθεί ορθώς στην εθνική νομοθεσία, πλην όμως η νομοθεσία αυτή εφαρμόζεται κατά τρόπο αντίθετο προς το σαφές περιεχόμενο της οδηγίας.

31. Η Marks & Spencer και η Επιτροπή υπογραμμίζουν το εσφαλμένο της συλλογιστικής — εξ αντιδιαστολής — που ακολουθεί το αιτούν δικαστήριο και τις συνέπειες που μπορούν εντεύθεν να προκύψουν. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι η εφαρμογή οδηγιών σημαίνει υποχρέωση επιτεύξεως ορισμένου αποτελέσματος. Προς στήριξη της απόψεώς της, αναφέρεται στο κείμενο του άρθρου 249 ΕΚ, το οποίο ορίζει με απόλυτη σαφήνεια ότι η οδηγία είναι δεσμευτική όσον αφορά το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Η Επιτροπή και η Marks & Spencer αναφέρονται επίσης στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γερμανίας [5], ο οποίος στο σημείο 14 των προτάσεων αυτών διευκρινίζει ότι δεν αρκεί η ορθή μεταφορά μιας οδηγίας στην εθνική νομοθεσία, αλλά τα κράτη μέλη πρέπει να εξασφαλίζουν ότι η νομοθεσία αυτή εφαρμόζεται ορθώς, δηλαδή σύμφωνα με την οδηγία. Κατά την Επιτροπή, η συλλογιστική που ακολουθεί το αιτούν δικαστήριο εγκυμονεί τον κίνδυνο να μην τηρεί ένα κράτος μέλος τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την οδηγία όταν, ναι μεν την έχει μεταφέρει ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως την εφαρμόζει στη συνέχεια εσφαλμένως. Τόσο η Επιτροπή όσο και η Marks & Spencer ζήτησαν να εξεταστεί η βασική αυτή πτυχή είτε στο πλαίσιο ενός obiter dictum, είτε κατά ευρεία αντίληψη του περιεχομένου του προδικαστικού ερωτήματος.

32. Κατά πάγια νομολογία σχετική με το άρθρο 234 ΕΚ [6], το Δικαστήριο θεωρεί ότι δεσμεύεται από τα προδικαστικά ερωτήματα που του υποβάλλονται και δεν εξέρχεται του ουσιαστικού πλαισίου των ερωτημάτων που του υποβάλλονται. Παρά ταύτα, οι σκέψεις που διατυπώθηκαν, πριν από τη διάταξη περί παραπομπής, στην απόφαση του High Court και του Court of Appeal δίνουν την αφορμή για να κάνω εν παρόδω μια εκ προοιμίου παρατήρηση [7].

5 — Απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 1992, C-237/90 (Συλλογή 1992, σ. I-5973).

6 — Βλ. την απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 1965, 44/65, Singer (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 201) επιβεβαιωθείσα έκτοτε επανειλημμένως. Βλ., πιο πρόσφατα, τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-235/95, Dumon και Froment (Συλλογή 1998, σ. I-4531, σκέψεις 25 και 26)· της 17ης Σεπτεμβρίου 1998, C-412/96, Kainuun Liikenne και Pohjolan Liikenne (Συλλογή 1998, σ. I-5141, σκέψεις 23 και 24), και της 28ης Ιανουαρίου 1999, C-77/97, Unilever (Συλλογή 1999, σ. I-431, σκέψη 22).

7 — Στην απόφαση του Court of Appeal παρατίθεται το ακόλουθο χωρίο από την απόφαση του High Court: «It is, to use the argot [sic] of the European Court of Justice, settled case law that an individual may assert an enforceable right on the basis of a Directive *only* where: 1.The Member State has failed to transpose or has failed properly to transpose the Directive into domestic legislation. In such circumstances, a Member State is estopped from pleading its own failure to perform its obligations. 2. The provision of the Directive upon which reliance is based must be unconditional and sufficiently precise.»
Η προσέγγιση αυτή του High Court επιβεβαιώθηκε από το Court of Appeal. Αυτό προκύπτει, μεταξύ άλλων, από το ακόλουθο χωρίο: «[...] If what [the submission made by M&S] is intended to convey is that an individual can continue to assert his rights in the national courts under the Directive during such a time as the Directive has been properly transposed I would reject it. So far as the teacakes and late vouchers claims are concerned, M&S, because they cannot fulfil the Becker conditions and because they cannot rely on any right given to them by the Treaty or regulations made thereunder, lack any basis upon which to found a complaint that there has been an infringement of the general principles of Community law. I therefore conclude that, save as to the early voucher claim, there is in the present case no right in play upon which the general principles of Community law could bite. So far as the teacakes claims and the latter vouchers claim are concerned, I would like to dismiss the appeals [...]»

33. Δύο βασικά ζητήματα εξετάζονται σ' αυτά τα χωρία. Το μεν πρώτο συνίσταται στο πότε μπορεί να θεωρηθεί ότι μια οδηγία εφαρμόζεται ορθώς, το δε δεύτερο αν πολίτες μπορούν ακόμη να επικαλούνται τα δικαιώματα που αντλούν από την οδηγία μετά τη θέση της σε εφαρμογή στο εθνικό δίκαιο.

34. Το ουσιώδες χαρακτηριστικό μιας οδηγίας είναι ότι ο εθνικός νομοθέτης και οι εθνικές αρχές δεν δεσμεύονται από τον τύπο και τα μέσα, δεσμεύονται όμως από το αποτέλεσμα που σκοπεί ο κοινοτικός νομοθέτης. Σε συνάρτηση με τον σκοπό και τον χαρακτήρα της οδηγίας, το αποτέλεσμα αυτό μπορεί ενίοτε να επιτυγχάνεται απλώς και μόνο μέσω της μεταφοράς της στην εθνική νομοθεσία ή επίσης, πράγμα που συμβαίνει εν προκειμένω, η ορθή εφαρμογή μιας οδηγίας απαιτεί, κατ' αρχάς, τη μεταφορά της στην εθνική νομοθεσία και στη συνέχεια την ορθή εφαρμογή αυτής της νομοθεσίας. Υπάρχουν πράγματι οδηγίες των οποίων η ορθή εφαρμογή δεν απαιτεί τόσο την επέμβαση του εθνικού νομοθέτη, αλλά μάλλον της εθνικής διοικήσεως, όπως στην περίπτωση της οδηγίας για τα νιτρικά ιόντα [8] ή αυτής που αφορά τους φυσικούς οικοτόπους [9].

35. Πάντως, και στις τρεις περιπτώσεις που παρουσιάζονται εδώ ιδεατώς, το επιδιωκόμενο από τον κοινοτικό νομοθέτη αποτέλεσμα είναι και παραμένει αποφασιστικό προκειμένου να καθοριστεί αν το κράτος μέλος εφάρμοσε ορθώς ή όχι την οδηγία.

36. Το πραγματικό πρόβλημα που επισημαίνει η Επιτροπή και η Marks & Spencer αφορά ακριβώς την εκ μέρους των Commissioners εσφαλμένη πρακτική εφαρμογής. Κατ' εμέ, ορθώς εφιστάται η προσοχή επί του σημείου αυτού. Η εθνική πρακτική εφαρμογής μιας μεταφερθείσας στο εσωτερικό δίκαιο οδηγίας έχει πράγματι ουσιώδη σημασία, διότι εσφαλμένη εφαρμογή μπορεί να συνεπάγεται τελείως διαφορετικά αποτελέσματα από αυτά που επιδιώκει η οδηγία. Επιπλέον, αποκλίσεις κατά την εφαρμογή οδηγιών έχουν αρνητικές συνέπειες για τον ενιαίο χαρακτήρα της ισότητας εντός της κοινοτικής έννομης τάξεως.

37. Το αποτέλεσμα που σκοπείται με την οδηγία απαιτεί επομένως 1) ορθή μεταφορά [10] και 2) εφαρμογή της οικείας εθνικής νομοθεσίας σύμφωνη προς το περιεχόμενο της οδηγίας. Συμμερίζομαι, υπό την έννοια αυτή, την άποψη της Επιτροπής ότι η εφαρμογή οδηγίας απαιτεί περισσότερα από την ορθή μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο, διότι σημασία έχει επίσης η εθνική νομοθεσία και η εθνική κανονιστική ρύθμιση να εφαρμόζονται σύμφωνα με την οδηγία [11].

8 – Οδηγία 91/676/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 1991, για την προστασία των υδάτων από τη νιτρορύπανση γεωργικής προέλευσης (ΕΕ L 375, σ. 1).

9 – Οδηγία 92/43/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 21ης Μαΐου 1992, για τη διατήρηση των φυσικών οικοτόπων καθώς και της άγριας πανίδας και χλωρίδας (ΕΕ L 206, σ. 7).

10 – Με εξαίρεση τις καταστάσεις τις οποίες η οδηγία δεν χρειάζεται πλέον να μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο, διότι προβλέπεται ήδη αυτό από την εφαρμοστέα νομοθεσία κράτους μέλους.

11 – Βλ., υπό το πνεύμα αυτό, τον γενικό εισαγγελέα Jacobs, στην προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας.

38. Στη συνέχεια, πρόκειται για το ζήτημα αν οι πολίτες εξακολουθούν να μπορούν να επικαλούνται τα δικαιώματα που είναι δυνατό να συνάγουν από μια οδηγία μετά τη μεταφορά της στην εθνική νομοθεσία.

39. Με άλλα λόγια, το ζήτημα είναι αν, σε περίπτωση εσφαλμένης εφαρμογής του μεταφερθέντος στην εθνική νομοθεσία κοινοτικού δικαίου, εναπόκειται αποκλειστικά στην Επιτροπή να ασκεί εν προκειμένω έλεγχο ή αν πρόκειται για κάτι ευρύτερο και οι εθνικές αρχές επίσης, επομένως και τα εθνικά δικαστήρια, πρέπει να επαγρυπτούν ώστε η μεταφερθείσα στο εσωτερικό δίκαιο οδηγία να εφαρμόζεται ορθώς, δηλαδή σύμφωνα προς την οδηγία. Με άλλα λόγια, εξακολουθεί η οδηγία, όπως έχει θεσπισθεί από τον κοινοτικό νομοθέτη, να αποτελεί κατευθυντήρια γραμμή για την ερμηνεία του εθνικού δικαίου στο οποίο έχει μεταφερθεί;

40. Κατά τη γνώμη μου, η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι ανεπιφύλακτα καταφατική. Αν ακολουθηθεί η αντίληψη του αιτούντος δικαστηρίου, αυτό θα είχε ως συνέπεια ότι οι κοινοτικοί υπήκοοι, συνεπεία της μεταφοράς της οδηγίας στην εθνική νομοθεσία, θα έχαναν τα δικαιώματα που μπορούσαν να αντλήσουν από την οδηγία, άρα από το κοινοτικό δίκαιο, πριν από τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο. Το Δικαστήριο, κατά πάγια νομολογία, έχει αναγνωρίσει τα δικαιώματα των πολιτών για προσήκουσα εφαρμογή όταν επρόκειτο για μη ορθή μετατροπή της εθνικής νομοθεσίας. Θα προέκυπταν αποτελέσματα ασυμβίβαστα προς την κοινοτική έννομη τάξη αν ο πολίτης μπορούσε πράγματι να επικαλεστεί μια οδηγία στις περιπτώσεις κατά τις οποίες εθνικός νομοθέτης ενεργεί εσφαλμένως, δηλαδή κατ' αντίθεση προς την οδηγία, και όχι όταν η εθνική διοίκηση ενεργεί προδήλως κατά παράβαση της οδηγίας όταν εφαρμόζει τη μετατραπείσα εθνική νομοθεσία.

41. Ούτε η απόφαση Becker μπορεί να ερμηνευθεί εξ αντιδιαστολής. Η απόφαση αυτή αφορούσε μια περίπτωση στην οποία οικείο κράτος μέλος είχε εφαρμόσει καθυστερημένα την οδηγία και επρόκειτο για το ζήτημα αν οι ιδιώτες μπορούσαν, σε μια τέτοια περίπτωση, να επικαλεστούν την οδηγία. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο έθεσε τις δύο προϋποθέσεις και ο ιδιώτης όφειλε να επικαλεστεί εν προκειμένω την απευθείας ισχύουσα υποχρέωση. Δεν μπορεί να συναχθεί από αυτό, όπως πράττει προδήλως το βρετανικό δικαστήριο, ότι, όταν κράτος μέλος έχει πράγματι λάβει τα αναγκαία μέτρα, τα οποία όμως εφαρμόστηκαν στη συνέχεια κατά παράβαση της οδηγίας, ο ιδιώτης δεν μπορεί πλέον να αντλήσει δικαιώματα από την οδηγία αυτήν. Ούτε στην περίπτωση αυτή μπορεί να γίνει λόγος για προσήκουσα εφαρμογή της οδηγίας.

42. Οι υποχρεώσεις που υπέχουν τα κράτη μέλη δυνάμει των κοινοτικών οδηγιών εκπληρώνονται μόνον όταν τα επιδιωκόμενα από τις οδηγίες αυτές αποτελέσματα υλοποιούνται ή διασφαλίζονται. Επομένως, δεν μπορεί να αρκεί απλώς, οσάκις πρόκειται για την εφαρμογή της έκτης οδηγίας, η μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο από τον εθνικό νομοθέτη. Η επιφορτισμένη με την εφαρμογή της αρχή και το εθνικό δικαστήριο έχουν την υποχρέωση να μεριμνούν ώστε να δια-

σφαλίζεται το σκοπούμενο με την οδηγία αποτέλεσμα.

43. Ειδικότερα, από τη δικογραφία προκύπτει ότι το άρθρο 11 Α της οδηγίας [12] έχει μεν ορθώς μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο με τις διατάξεις του Finance (n° 2) Act 1992, section 10, πλην όμως οι διατάξεις αυτές ερμηνεύθηκαν και εφαρμόστηκαν με τέτοιο τρόπο ώστε να καταλήγουν σε αποτέλεσμα ασυμβίβαστο προς την οδηγία. Οι υποχρεώσεις που επιβάλλουν οι οδηγίες στα κράτη μέλη δεν αφορούν μόνον τη νομοθετική τους εξουσία, αλλά εκτείνονται και στην εκτελεστική και δικαστική εξουσία. Επομένως, εναπόκειται κατ' αρχή στη βρετανική φορολογική αρχή να επιστρέψει το αχρεωστήτως εισπραχθέν ποσό και στο εθνικό δικαστήριο να εξασφαλίσει ότι οι ιδιώτες απολαμβάνουν τα δικαιώματα που μπορούν να αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο.

44. Από τη δικογραφία της παρούσας υποθέσεως προκύπτει απολύτως σαφώς ότι οι Commissioners εφάρμοσαν την εθνική φορολογική νομοθεσία κατ' αντίθεση προς την οδηγία μετά το 1992, τόσον όσον αφορά τα teacakes όσο και τα δελτία δωρεάν παροχής αγαθών. Σαφές είναι επίσης ότι το αιτούν δικαστήριο αρνείται στη Marks & Spencer το δικαίωμα να επικαλεστεί την οδηγία κατά της εσφαλμένης αυτής διοικητικής πρακτικής. Από αυτό, κατά τη γνώμη μου, προκύπτει αναντίρρητα ότι, εν προκειμένω, τόσο οι φορολογικές αρχές όσο και το αρμόδιο δικαστήριο ενεργούν αντίθετα προς το κοινοτικό δίκαιο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Ηνωμένο Βασίλειο παρέβη την υποχρέωσή του ορθής εφαρμογής του οικείου μέρους της έκτης οδηγίας.

Εκτίμηση του προδικαστικού ερωτήματος

45. Το δικαστήριο της κύριας δίκης ερωτά αν το ζήτημα του αναδρομικού αποτελέσματος που προσέδωσε ο Βρετανός νομοθέτης στη νομοθεσία του συντομεύοντας τις προθεσμίες εντός των οποίων μπορεί να προβληθεί αξίωση επιστροφής του αχρεωστήτως εισπραχθέντος ΦΠΑ είναι ασυμβίβαστο προς τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

46. Η Marks & Spencer και η Επιτροπή προέβαλαν με τις γραπτές τους παρατηρήσεις ότι οι εν λόγω φορολογικές διατάξεις του Βρετανού νομοθέτη που αποτελούν το αντικείμενο της υποθέσεως της κύριας δίκης είναι, πράγματι, ασυμβίβαστες προς αυτές τις αρχές. Προς στήριξη της απόψεώς τους, επικαλούνται, περαιτέρω, το άρθρο 6, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως περί θεσπίσεως των δικαιωμάτων του ανθρώπου (στο εξής: ΕΣΔΑ) και το άρθρο 1, του πρώτου πρωτοκόλλου αυτής της συμβάσεως.

47. Θα εξετάσω πρώτα ποιες κατευθυντήριες γραμμές μπορούν να συναχθούν για το αιτούν δικαστήριο από την αρχή της αποτελεσματικότητας. Στη συνέχεια, θα πράξω το

12 – Η διάταξη αυτή έχει απευθείας εφαρμογή. Βλ. την απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883).

ίδιο ως προς την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Τέλος, θα ασχοληθώ εν συντομία με τα επιχειρήματα που συνάγουν η Marks & Spencer από την ΕΣΔΑ και από το πρώτο πρωτόκολλο που αποτελεί μέρος της.

48. Εν προκειμένω, είναι είναι βέβαιον ότι μεταξύ Μαΐου 1992 και Ιουλίου 1992 η Marks & Spencer κατέβαλε αχρεωστήτως ΦΠΑ δυνάμει εθνικής νομοθεσίας που δεν μετέφερε ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας.

49. Ομοίως, κατά τη γνώμη μου, είναι βέβαιον ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η Marks & Spencer έχει δικαίωμα επιστροφής των ποσών ΦΠΑ που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα προς επιστροφή ποσών που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες με τις κοινοτικές διατάξεις περί απαγορεύσεως των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς ή, αναλόγως της περιπτώσεως, της εισάγουσας διακρίσεις εφαρμογής εσωτερικών φόρων, όπως αυτοί έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο [αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 109/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12)· της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 309/85, Barra, (Συλλογή 1988, σ. 355, σκέψη 17), και της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 40)]. Επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20)[13]. Στην απόφη BP Soupergaz που παρατίθεται σ' αυτό το χωρίο, το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης ότι το δικαίωμα επιστροφής υφίσταται και στην περίπτωση του ΦΠΑ που έχει εισπραχθεί σε αντίθεση προς το κοινοτικό δίκαιο.

50. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστήριξε με τις γραπτές της παρατηρήσεις και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, δεδομένου ότι η οδηγία δεν περιέχει καμία διάταξη εφαρμοστέα στις αιτήσεις επιστροφής ποσών ΦΠΑ που έχουν καταβληθεί από τον υποκείμενο στον φόρο κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, η υποχρέωση επιστροφής που βαρύνει το Ηνωμένο Βασίλειο μπορεί να απορρέει μόνον από την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία. Δυνάμει της νομοθεσίας αυτής, το δικαίωμα επιστροφής γεννάται μόνο μετά την υποβολή σχετικής αιτήσεως εντός της νόμιμης προθεσμίας και κατόπιν ελέγξεώς της από τους Commissioners ως αρμόδια αρχή. Μόνο μετά την τήρηση αυτών των διαδικαστικών διατάξεων, η Marks & Spencer θα μπορούσε να είχε αξίωση επιστροφής και θα δημιουργούνταν αντίστοιχη υποχρέωση του Ηνωμένου Βασιλείου. Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, τα στοιχεία αυτά έχουν τις ακόλουθες συνέπειες. Όταν η πρόταση νομοθετικής τροποποιήσεως υποβλήθηκε στο Κοινοβούλιο στις 18 Ιουλίου 1996, προκειμένου να συντομευθεί αναδρομικώς ο χρόνος παραγραφής των αξιώσεων επιστροφής, η Marks & Spencer διέθετε απλώς ένα διαδικαστικό δικαίωμα, υπό την έννοια ότι μπορούσε να υποβάλει αίτηση επιστροφής των ποσών που είχε καταβάλει καταχρηστικώς στους Commissioners ως ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η Marks & Spencer δεν είχε ακόμη κατά την ημερομηνία αυτή υποβάλει καμία αίτηση περί επιστροφής του

13 — Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 23).

αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ για τα δελτία δωρεάν παροχής αγαθών, οι Commissioners δεν υποχρεούνταν σε καμία πληρωμή προς αυτήν. Επομένως, στις 18 Ιουλίου 1996, η Marks & Spencer δεν είχε καμία ουσιαστική αξίωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού.

51. Θεωρώ, υπό το φως της νομολογίας του Δικαστηρίου, ότι η παρατιθέμενη εδώ άποψη της βρετανικής Κυβερνήσεως δεν μπορεί να υποστηριχθεί. Η νομολογία του Δικαστηρίου διακρίνει με συνέπεια μεταξύ του δικαιώματος επιστροφής των ποσών που έχουν καταβληθεί στις εθνικές αρχές κατά παράβαση του εθνικού δικαίου και των εθνικών διατάξεων δυνάμει των οποίων το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται. Οι διατάξεις αυτές μπορούν να αφορούν την ακολουθητέα διαδικασία, τον προσδιορισμό των επιφορτισμένων με την επιστροφή αρχών, τις προθεσμίες εντός των οποίων οι αιτήσεις δεν πρέπει να υποβάλλονται και τον έλεγχό τους.

52. Επομένως, το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου δεν αφορά την ύπαρξη του δικαιώματος της Marks & Spencer προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ για τα δελτία δωρεάν παροχής αγαθών, αλλά τις προϋποθέσεις που θέτει ο εθνικός νομοθέτης προς υλοποίηση αυτού του δικαιώματος. Ειδικότερα, πρόκειται για το αν η συντόμευση, αναδρομικώς, των προθεσμιών εντός των οποίων μπορούν να υποβάλονται οι αιτήσεις συνάδει προς την αρχή της αποτελεσματικότητας, όπως αυτή έχει αναπτυχθεί στη νομολογία του Δικαστηρίου.

53. Η νομολογία του Δικαστηρίου για το συμβατό εθνικών διατάξεων που ρυθμίζουν την επιστροφή εισπραχθέντων σε αντίθεση προς το κοινοτικό δίκαιο φόρων είναι πλούσια και σαφής.

54. Η βασική αρχή αυτής της νομολογίας, που επιβεβαιώθηκε ακόμη μία φορά με την απόφαση Roquette Frères [14], έχει ως εξής:

«[...], ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως όσον αφορά την απόδοση των αχρεωστήτως εισπραχθέντων εθνικών φόρων, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται να ορίσει τα αρμόδια δικαιοδοτικά όργανα και να ρυθμίσει τις διαδικαστικές λεπτομέρειες των εν ευρεία εννοία ενδίκων μέσων που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι φορολογούμενοι έλκουν από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου, εξυπακουομένου ότι οι διαδικαστικές αυτές λεπτομέρειες δεν μπορούν να είναι ούτε λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που διέπουν ομοειδείς εσωτερικής φύσεως απαιτήσεις ούτε διαμορφωμένες κατά τρόπον ώστε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων, τον σεβασμό των οποίων έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν τα εθνικά δικαστήρια (βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe, Συλλογή τόμος 1975, σ. 747, σκέψη 5· 45/76, Comet, Συλλογή τόμος 1976, σ. 765, σκέψεις 13 και 16· της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit Italiana, Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 605, σκέψη 25, και της 29ης Ιουνίου 1988, 240/87, Deville, Συλλογή 1988, σ. 3513, σκέψη 12)».

14 — Απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2000, C-88/99 (Συλλογή 2000, σ. I-10465, σκέψη 20).

55. Η τελευταία προϋπόθεση, ότι δηλαδή η άσκηση των δικαιωμάτων που τα εθνικά δικαστήρια έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν δεν πρέπει να καθίσταται αδύνατη στην πράξη, ενσαρκώνει την αρχή της αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου.

56. Στο σημείο 30 των προτάσεών του για την έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Roquette Frères, γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer έκανε μία επισκόπιση των περιπτώσεων στις οποίες το Δικαστήριο αναγνώρισε το συμβατό προς το κοινοτικό δίκαιο του καθορισμού εύλογων προθεσμιών ασκήσεως προσφυγής, επί ποινή παραγραφής, προς το συμφέρον της ασφάλειας δικαίου που προστατεύει τόσο τον υποκείμενο στον φόρο όσο και τις εθνικές διοικήσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, το Δικαστήριο φρονούσε ότι τέτοιου είδους προθεσμίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη, ακόμη και όταν η πάροδος των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται, εξ ορισμού, την πλήρη ή μερική απόρριψη του ασκηθέντος ενδίκου μέσου.

57. Ειδικότερα, στην απόφασή του Aprile II, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η συντόμευση των προβλεπομένων αποσβεστικών προθεσμιών για την επιστροφή φόρων επιβληθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου δεν είναι καθεαυτή ασυμβίβαστη προς την αρχή της αποτελεσματικότητας [15]. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη νομολογία αυτή με την απόφασή του Dilexport: «[...] το κοινοτικό δίκαιο, δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος μετά την έκδοση αποφάσεων του Δικαστηρίου που κρίνουν δασμούς ή φόρους αντίθετους προς το κοινοτικό δίκαιο, να θεσπίσει διατάξεις που καθιστούν τις εφαρμοζόμενες για την επιστροφή αυτών των δασμών και φόρων προϋποθέσεις λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα εφαρμόζονταν ελλείψει των αποφάσεων του Δικαστηρίου, εφόσον η τροποποίηση αυτή δεν αφορά ειδικώς, τους συγκεκριμένους δασμούς και φόρους και εφόσον οι νέες διατάξεις δεν καθιστούν αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής» [16].

58. Τα περιστατικά που αποτέλεσαν την αφορμή για το παρόν προδικαστικό ερώτημα διαφέρουν εντούτοις από αυτά που αφορούσαν οι προπαρατεθείσες αποφάσεις, διότι ο Βρετανός νομοθέτης συντόμευσε αναδρομικώς τον χρόνο παραγραφής από έξι σε τρία έτη. Ως εκ τούτου, εθίγησαν όχι μόνον υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι θεωρούσαν με πλήρη εμπιστοσύνη ότι είχαν ακόμη όλον τον χρόνο δυνάμει της εφαρμοστέας ρυθμίσεως να προβάλουν τις απαιτήσεις τους, αλλά και αυτοί ακόμη οι οποίοι πριν από την ημερομηνία της προτάσεως νομοθετικής τροποποιήσεως (18 Ιουλίου 1996) ή πριν από την ημερομηνία δημοσιεύσεώς της (19 Μαρτίου 1997), είχαν υποβάλει αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων.

59. Τα περιστατικά της παρούσας υπόθεση παρουσιάζουν αναντίρρητη αναλογία με αυτά που αφορούσε η απόφαση Barra [17]. Στην υπόθεση αυτή, ο Βέλγος νομοθέτης

15 — Απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96 (Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψεις 34 και 35).

16 — Απόφαση προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 43.

17 — Προπαρατεθείσα στο σημείο 49.

περιόρισε αναδρομικώς την προθεσμία εντός της οποίας μπορούσε να ζητηθεί η επιστροφή διδάκτρων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως για την πρόσβαση σε μαθήματα επαγγελματικής εκπαιδεύσεως μόνον ως προς όσους που είχαν ασκήσει αγωγή περί επιστροφής πριν από την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου με την οποία αναγνωρίστηκε το αχρεώστητο της πληρωμής [18]. Το Δικαστήριο διευκρίνισε συναφώς, στις σκέψεις 17 έως 21 της προπαρατεθείσας αποφάσεως, ότι μια νομοθετική διάταξη αυτού του είδους στερεί άνευ ετέρου τα πρόσωπα που δεν ανταποκρίνονται στις προϋποθέσεις που προβλέπει του δικαιώματος να ζητήσουν την απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσών. Κατ' αυτόν τον τρόπο, καθιστά αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο — εν προκειμένω, το άρθρο 7 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 12 ΕΚ) — στους ενδιαφερομένους.

60. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την απόφασή του Barra με την απόφασή του Deville [19]. Η απόφαση αυτή αφορούσε ένα σταθερό ειδικό τέλος για τα αυτοκίνητα, ως προς το οποίο το Δικαστήριο είχε προηγουμένως διαπιστώσει ότι αντέβαινε προς το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 90 ΕΚ). Μετά την έκδοση αυτή της αποφάσεως τροποποιήθηκε η σχετική εθνική νομοθεσία για την απαίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως επιβαλλόμενου τέλους. Το Δικαστήριο έκρινε συναφώς στη σκέψη 13 της αποφάσεως ότι «ο εθνικός νομοθέτης δεν μπορεί να θεσπίσει, μετά την έκδοση αποφάσεως του Δικαστηρίου από την οποία προκύπτει ότι ορισμένη νομοθετική ρύθμιση αντιβαίνει στη Συνθήκη, διαδικαστικό κανόνα ο οποίος να μειώνει ειδικά τις δυνατότητες αναζητήσεως των φόρων οι οποίοι έχουν αχρεωστήτως εισπραχθεί δυνάμει της εν λόγω νομοθετικής ρυθμίσεως». Σε μία τέτοια περίπτωση, η άσκηση των δικαιωμάτων που ο εθνικός νομοθέτης οφείλει να προασπίζει καθίσταται πρακτικώς αδύνατη.

61. Ο λόγος που υπαγόρευσε τη νομολογία αυτή είναι ότι, όταν προσδίδεται αναδρομική ισχύς σε εθνικές διατάξεις που εξαρτούν από αυστηρότερες προϋποθέσεις την υλοποίηση δικαιωμάτων που αντλούνται από το κοινοτικό δίκαιο και καθιστούν δυνατή την επιστροφή φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση αυτού του δικαίου, είναι πρακτικώς αδύνατο για τους υποκειμένους στόν φόρο να ασκήσουν πλήρως ή εν μέρει τα δικαιώματα αυτά. Κατ' αυτόν τον τρόπο, τα δικαιώματα αυτά, που αντλούν οι υποκείμενοι στον φόρο από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου, χάνουν την αποτελεσματικότητά τους.

62. Κατά την άποψή μου, η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν επιτρέπει τον περιορισμό, αναδρομικώς, των δικαιωμάτων επιστροφής όχι μόνον υπέρ των προσώπων τα οποία, δυνάμει της προηγουμένως εφαρμοστέας ρυθμίσεως, είχαν ήδη υποβάλει αίτηση επιστροφής, όπως στην περίπτωση της Marks & Spencer, αλλά και υπέρ αυτών οι οποίοι, τηρώντας τις προϋποθέσεις της προηγούμενης εφαρμοστέας ρυθμίσεως, θα είχαν ακόμη νομίμως τη δυνατότητα να υποβάλουν μια τέτοια αίτηση. Τα δικαιώματα που θα μπορούσαν να προβάλουν κάνοντας εγκαίρως χρήση των δυνατοτήτων της «παλαιάς» ρυθμίσεως στερούνται εκ των προτέρων αποτελεσματικότητας δυνάμει μιας αυστηρότερης ρυθμίσεως που θεσπίστηκε αναδρομικώς. Το Δικαστήριο με την απόφασή του Barra, προστάτευσε ρητώς τα δικαιώματα των ιδιωτών που δεν είχαν ακόμη υποβάλει αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Για τους ίδιους λόγους, όλα τα στοιχεία της παρούσας

18 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 293/83, Gravier (Συλλογή 1985, σ. 593).

19 — Απόφαση προπαρατεθείσα στο σημείο 54.

υποθέσεως συνηγορούν υπέρ μιας τέτοιας λύσεως.

63. Η συλλογιστική που ακολούθησα έχει επίσης εφαρμογή mutatis mutandis στις αξιώσεις που έχουν οι ιδιώτες για την επιστροφή ποσών ΦΠΑ που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση και διατάξεων αμέσου αποτελέσματος του κοινοτικού δικαίου, εφόσον οι διατάξεις αυτές έχουν πράγματι μεταφερθεί ορθώς στην εθνική νομοθεσία, πλην όμως εφαρμόζονται σε αντίθεση προς το περιεχόμενό τους, όπως αυτό προκύπτει από την οδηγία.

64. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, περαιτέρω, αν η συντόμευση, αναδρομικώς των προθεσμιών εντός των οποίων οι ιδιώτες μπορούν να υποβάλουν αίτηση ποσών είναι ασυμβίβαστος προς την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

65. Η Marks & Spencer και η Επιτροπή φρονούν ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Επικαλούνται συναφώς την απόφαση Meiko-Konservenfabrik [20].

66. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αντιτείνει συναφώς ότι η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν προσθέτει τίποτε στην προστασία που μπορούν να αντλήσουν οι ιδιώτες από την αρχή της αποτελεσματικότητας και την αρχή της ισότητας. Υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, η Marks & Spencer μπορούσε αποκλειστικώς να είχε εμπιστοσύνη ότι η αίτησή της θα εξεταζόταν βάσει του εθνικού δικαίου σύμφωνα με αυτές τις αρχές. Δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται ότι η αίτηση της Marks & Spencer έτυχε διεκπεραιώσεως σύμφωνα με το εφαρμοστέο βρετανικό δίκαιο, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης θα μπορούσε να περιοριστεί στην επίκληση της αρχής της αποτελεσματικότητας και της αρχής της ισότητας. Κατά το βρετανικό δίκαιο, προσθέτει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Marks & Spencer δεν μπορούσε να έχει εμπιστοσύνη ως προς το ότι η αίτησή της επιστροφής θα εξεταζόταν βάσει των κανόνων που είχαν εφαρμογή κατά το χρονικό σημείο της καταβολής των επίδικων φόρων στις φορολογικές αρχές. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υπενθυμίζει συναφώς την προεκτεθείσα άποψή της ότι οι Commissioners, ως αρμόδια φορολογική αρχή, μπορούσαν να έχουν υποχρέωση επιστροφής μόνον κατόπιν σχετικής αιτήσεως και εξελέγξεώς της. Μεταξύ του χρονικού σημείου της οφειλόμενης πληρωμής φόρων και της αποφάσεως που λαμβάνεται επί της αιτήσεως επιστροφής, η εφαρμοστέα νομοθεσία μπορεί, κατά το βρετανικό δίκαιο, να τροποποιηθεί, μάλιστα δε αναδρομικώς. Η Marks & Spencer δεν μπορεί επομένως να επικαλείται τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη. Η Βρετανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει επίσης, στο πλαίσιο των ισχυρισμών της, ότι η νομοθετική τροποποίηση ανακοινώθηκε στις 18 Ιουλίου 1996, ενώ η Marks & Spencer υπέβαλε την αίτησή της επιστροφής μόλις στις 31 Οκτωβρίου 1996. Επομένως, δεν μπορούσε να υπολογίζει ότι θα ήταν ασφαλής έναντι της εφαρμογής της νέας, περιορισθείσας σε τρία έτη, προθεσμίας για την υποβολή της αιτήσεως.

67. Υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι γενικές αρχές του

20 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1983, 224/82 (Συλλογή 1983, σ. 2539).

δικαίου που αναγνωρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο επιδρούν επίσης στην ερμηνεία και την εφαρμογή του δικαίου αυτού επί εθνικού επιπέδου. Δεν ισχύει κάτι το διαφορετικό για την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απ' ό,τι για την αρχή της αποτελεσματικότητας [21]. Επομένως, οφείλω κατ' αρχάς να εξετάσω αν η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ως αρχή του κοινοτικού δικαίου, δεν επιτρέπει τον περιορισμό, αναδρομικώς, των δυνατοτήτων για την απαίτηση επιστροφής αχρεωστήτως πραγματοποιηθεισών πληρωμών. Στη συνέχεια, τίθεται το ζήτημα αν και κατά πόσον η αρχή αυτή εμποδίζει τον εθνικό νομοθέτη να περιορίσει αναδρομικώς τις δυνατότητες αιτήσεως επιστροφής φόρων καταβληθέντων κατά παράβαση διατάξεων του κοινοτικού δικαίου αμέσου αποτελέσματος.

68. Θα επιθυμούσα να παρουσιάσω συνθετικώς τις βασικές γραμμές της νομολογίας του Δικαστηρίου για την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ως ακολούθως:

— πρώτον, το Δικαστήριο έκρινε με σειρά αποφάσεων ότι η αρχή αυτή, η οποία αποτελεί απόρροια της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αποτελεί μέρος της κοινοτικής έννομης τάξεως [22]. Η αρχή αυτή επιβάλλει οι κανόνες δικαίου να είναι ακριβείς και σκοπεί να διασφαλιστεί ότι οι νομικές καταστάσεις και σχέσεις που διέπονται από το κοινοτικό δίκαιο να είναι προβλέψιμες·

— δεύτερον, ο κανόνας είναι ότι οι ιδιώτες δεν μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη ως προς το ότι οι νομικοί κανόνες που έχουν εφαρμογή σ' αυτούς δεν πρόκειται να τροποποιηθούν. Ο κοινοτικός νομοθέτης παραμένει αρμόδιος για την προσαρμογή της υφιστάμενης νομοθεσίας προς τις μεταβαλλόμενες οικονομικές περιστάσεις και, — προσθέτω — προς την εξέλιξη των αντιλήψεων γενικής πολιτικής, συγκεκριμένης πολιτικής και κοινωνικής φύσεως [23]·

— τρίτον, οι ιδιώτες πρέπει να μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη ως προς το ότι τα δικαιώματα που γεννώνται δυνάμει υφιστάμενης ρυθμίσεως δεν καταργούνται αναδρομικώς [24]. Μόνο σε πολύ εξαιρετικές περιπτώσεις είναι δυνατή η παρέκκλιση από αυτόν τον βασικό κανόνα, όπως στην περίπτωση επιτακτικών οικονομικών αναγκών που συνδέονται με τη διαχείριση κοινών οργανώσεων αγοράς ή με επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος [25].

69. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, σε αντίθεση προς τα προβαλλόμενα από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προσθέτει ουσιαστικώς κάποιο στοιχείο στα περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης. Τα περιστατικά αυτά αφορούν πράγματι τον τρόπο με τον οποίο οι εθνικές αρχές μετέφεραν και εφάρμοσαν στο εσωτερικό δίκαιο τους κοινοτικούς κανόνες από τους οποίους

21 — Αποφάσεις της 25ης Νοεμβρίου 1986, 201/85 και 202/85, Klensch κ.λπ. (Συλλογή 1986, σ. 3477, σκέψεις 8 έως 10)· της 13ης Ιουλίου 1989, 5/88, Wachauf (Συλλογή 1989, σ. 2609, σκέψη 19), και της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, Belgocodex (Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψη 26).

22 — Βλ. τις αποφάσεις της 14ης Μαΐου 1975, 74/74, CNTA κατά Επιτροπής (Συλλογή τόμος 1975, σ. 157), και της 3ης Μαΐου 1978, 112/77, Töpfer κατά Επιτροπής (Συλλογή τόμος 1978, σ. 325).

23 — Βλ. αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 1982, 245/81, Edeka (Συλλογή 1982, σ. 2745)· της 15ης Φεβρουαρίου 1995, C-63/93, Duff κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-569), και της 15ης Απριλίου 1997, C-22/94, Irish Farmers Association κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-1809).

24 — Η αρχή περί μη αναδρομικότητας τέθηκε ήδη με την απόφαση της 25ης Ιουλίου 1979, 98/78, Racke (Συλλογή τόμος 1979/1, σ. 55). Ομοίως, η απόφαση Meiko-Konservenfabrik, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψη 12.

25 — Βλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 1991, C-143/88 και C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen και Zuckerfabrik Soest (Συλλογή 1991, σ. I-415), και της 17ης Ιουλίου 1997, C-183/95, Affisch (Συλλογή 1997, σ. I-4315).

οι ιδιώτες μπορούν να αντλήσουν δικαιώματα. Χαρακτηρίσα ανωτέρω αντίθετο προς την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου τον ισχυρισμό ότι οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων μόνον αφού έχουν τηρήσει τους διαδικαστικούς κανόνες που έχουν εφαρμογή στην υλοποίηση αυτού του δικαιώματος και ότι, κατά συνέπεια, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ισχύει εν προκειμένω μόνον ως «εθνική» αρχή του δικαίου.

70. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ως αρχή του κοινοτικού δικαίου, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεσμεύει επίσης τον Βρετανό νομοθέτη, όταν αυτός περιορίζει τις νόμιμες προθεσμίες εντός των οποίων οι ιδιώτες μπορούν να υλοποιήσουν τα δικαιώματα που αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο.

71. Το να προσδίδεται στον περιορισμό αυτό αναδρομικό αποτέλεσμα είναι ασυμβίβαστο προς την εν λόγω αρχή, εκτός αν αυτό αιτιολογείται επιτακτικώς ή από λόγους γενικού συμφέροντος. Οι δικαιολογητικοί λόγοι που προέβαλε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υπέρ του μέτρου της είναι ανεπαρκείς. Βεβαίως, υφίσταντο, βάσει της «παλαιάς» ρυθμίσεως που είχε εφαρμογή πριν από τις 18 Ιουλίου 1996, ορισμένοι κίνδυνοι για το βρετανικό δημόσιο ταμείο, πλην όμως η έκταση των κινδύνων αυτών δεν μπορούσε λογικά να υπερβαίνει το μέγεθος του αδικαιολόγητου πλουτισμού του βρετανικού ταμείου συνεπεία επιβληθέντος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου ΦΠΑ. Η προθεσμία διατηρήσεως υπέρ του δημοσίου ταμείου των αχρεωστήτως καταβληθέντων από τους υποκειμένους στον φόρο ποσών δεν συνιστά, εν πάση περιπτώσει, αποδεκτή δικαιολόγηση του περιορισμού, αναδρομικώς, των προθεσμιών για την αξίωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

72. Κατά συνέπεια, καταλήγω ότι το γεγονός ότι προσδόθηκε αναδρομική ισχύς στην εν προκειμένω νομοθετική τροποποίηση είναι ασυμβίβαστο προς την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

73. Η Επιτροπή και η Marks & Spencer προβάλλουν ακόμη ότι το γεγονός ότι προσδόθηκε στην επίμαχη νομοθετική τροποποίηση αναδρομική ισχύς αντιβαίνει επίσης προς τα άρθρα 6, παράγραφος 1, της ευρωπαϊκής συμβάσεως περί προασπίσεως των δικαιωμάτων του ανθρώπου και προς το άρθρο 1, του πρώτου πρωτοκόλλου αυτής της συμβάσεως.

74. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το δικαίωμα ένδικης προστασίας, που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της ευρωπαϊκής συμβάσεως περί προασπίσεως των δικαιωμάτων του ανθρώπου δεν επιτρέπει την αναδρομική σύντμηση των προθεσμιών που αφορούν αξίωση επιστροφής, που σκοπεί στον περιορισμό των υποχρεώσεων επιστροφής εκ μέρους των φορολογικών αρχών. Επικαλείται συναφώς μερικές αποφάσεις του Ευρωπαϊκού δικαστηρίου των δικαιωμάτων του ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ), από τις οποίες προκύπτει ότι το δικαστήριο αυτό δέχεται μεν ορισμένους περιορισμούς της ένδικης προστασίας που συνάδουν προς την κανονική λειτουργία του δικαστικού συστήματος, πλην όμως θεωρεί ότι τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να περιορίζουν την ένδικη

προστασία κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ίδια η ουσία του δικαιώματος ένδικης προστασίας [26]. Το ΕΔΔΑ, όπως προκύπτει από τη νομολογία του, απορρίπτει προθεσμίες υπερβολικά βραχείες για την άσκηση προσφυγής. Η Επιτροπή συνάγει συναφώς ότι η νομολογία αυτή δεν επιτρέπει εν πάση περιπτώσει τη σύντμηση, αναδρομικώς, προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής. Το μέτρο αυτό παραλύει πράγματι πλήρως την πρόσβαση στο Δικαστήριο για το μέρος της προσφυγής που τίθεται εκποδών λόγω του αναδρομικού αποτελέσματος του περιορισμού. Εξάλλου, συνεχίζει η Επιτροπή, ένας περιορισμός που σκοπεί αποκλειστικά στον περιορισμό των υποχρεώσεων επιστροφής εκ μέρους των φορολογικών αρχών δύσκολα μπορεί να θεωρηθεί ως δικαιολογημένος σκοπός.

75. Η Επιτροπή και η Marks & Spencer επικαλούνται επίσης τη νομολογία του ΕΔΔΑ που αφορά το άρθρο 1 του πρωτοκόλλου της ευρωπαϊκής συμβάσεως των δικαιωμάτων του ανθρώπου [27]. Συνάγουν συναφώς ότι νομοθεσία που καταργεί αναδρομικώς απαιτήσεις που αφορούν χρηματικές παροχές ισοδυναμεί με απαλλοτρίωση που συνιστά παράβαση αυτού του άρθρου, διότι τέτοιες απαιτήσεις πρέπει να θεωρούνται ως «περιουσία» κατά την έννοια αυτής της διατάξεως. Σε μια από τις παρατεθείσες αποφάσεις (Pressos Compania Naviera c. Belgique), το ΕΔΔΑ απέρριψε ευθέως το επιχείρημα ότι η ανάγκη προστασίας των δημοσιονομικών συμφερόντων του κράτους αποτελεί επαρκή δικαιολογία για να προσδοθεί εν προκειμένω στο επίδικο μέτρο αναδρομική ισχύς.

76. Ως προς τα επιχειρήματα αυτά της Marks & Spencer και της Επιτροπής παρατηρώ ότι, κατ' αυστηρή θεώρηση, δεν αφορούν τα προβλήματα που εξετάζει το αιτούν δικαστήριο, το οποίο ζητεί αποκλειστικώς από το Δικαστήριο λεπτομερέστερη ερμηνεία της αρχής της αποτελεσματικότητας και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ως αρχών του κοινοτικού δικαίου. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, με πλούσια εν τω μεταξύ νομολογία, ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα αποτελούν μέρος των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου και ότι, ως εκ τούτου, ασκούν επιρροή επίσης στο πλαίσιο της μεταφοράς και της εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου από τις εθνικές αρχές στην εθνική νομική σφαίρα. Αυτό θα μπορούσε να αποτελέσει αφορμή για να εξεταστεί αυτεπαγγέλτως αν, και σε καταφατική περίπτωση, για ποια θεμελιώδη δικαιώματα πρόκειται στην περίπτωση της επίδικης βρετανικής νομοθεσίας στην οποία έχει προσδοθεί αναδρομικό αποτέλεσμα στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης.

77. Παρά ταύτα, φρονώ ότι, στην περίπτωση αυτή μπορεί να αρκεί μια λεπτομερέστερη ερμηνεία της αρχής της αποτελεσματικότητας και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, όπως ζητεί το αιτούν δικαστήριο. Η ερμηνεία αυτή καταλήγει σε αποτέλεσμα που είτε αντιστοιχεί στην παρατεθείσα από τη Marks & Spencer και την Επιτροπή νομολογία του ΕΔΔΑ είτε συγκλίνει σημαντικά προς αυτήν. Θα μπορούσε να συναχθούν από τα στοιχεία αυτά συμπερά-

26 — Αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1986, 222/84, Johnston (Συλλογή 1986, σ. 1651)· της 15ης Οκτωβρίου 1987, 222/86, Heylens κ.λπ. (Συλλογή 1987, σ. 4097), και της αποφάσεως του ΕΔΔΑ National and Provincial Building Society c. United Kingdom, 1997-IV, σ. 2325· Stubbing c. United Kingdom, 1996-IV, σ. 1487, και Pérez de Rada Cavanillus c. Espagne της 28ης Οκτωβρίου 1998).

27 — Βλ. τις αποφάσεις του ΕΔΔΑ Raffineries grecques Stran and Stratis Andreadis c. Grèce της 9ης Δεκεμβρίου 1994, série A n° 301-B, και Pressos Compania Naviera c. Belgique du 20 novembre 1995, série A n° 332.

σματα ως εκ περισσού. Δεδομένου ότι το ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου δεν αφορά αυτή την πτυχή και η προστασία των δικαιωμάτων των ιδιωτών δεν αποτελεί λόγο για να την εξετάσω, προτείνω στο Δικαστήριο να μην εξετάσει τα ως εκ περισσού παρατεθέντα επιχειρήματα της Επιτροπής και της Marks & Spencer που αντλούν από τη ΕΣΔΑ και το προσαρτημένο σ' αυτήν πρώτο πρωτόκολλο.

VI — Πρόταση

78. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ως εξής:

«Όταν κράτος μέλος προσπορίζεται αχρεωστήτως φόρο συνεπεία εσφαλμένης μεταφοράς και/ή εφαρμογής στο εσωτερικό δίκαιο διατάξεων της έκτης 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, που έχουν άμεσο αποτέλεσμα, όπως το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, η σύντμηση αναδρομικώς προθεσμιών για την απαίτηση επιστροφής του είναι ασυμβίβαστη προς την αρχή της αποτελεσματικότητας και προς την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.»