

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 28ης Νοεμβρίου 2000 *

Στην υπόθεση C-88/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του tribunal de grande instance de Béthune (Γαλλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Roquette Frères SA

και

Direction des services fiscaux du Pas-de-Calais,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του κατά πόσο το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει εθνική φορολογική διάταξη η οποία προβλέπει ότι, όταν στηρίζεται σε δικαστική αναγνώριση του μη συμβατού ενός κανόνα δικαίου προς υπέρτερο κανόνα δικαίου, η αγωγή αποδόσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος μπορεί να αφορά μόνον την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου του τέταρτου έτους πριν από το έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η αναγνωρίζουσα το μη συμβατό απόφαση,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Wathelet (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, P. Jann και L. Sevón, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η εταιρία Roquette Frères SA, εκπροσωπούμενη από τον J. Dutat, δικηγόρος Lille,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Rispal-Bellanger, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον S. Seam, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον καθηγητή U. Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Mennens, κύριο νομικό σύμβουλο, και την H. Michard, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της εταιρίας Roquette Frères SA, της Γαλλικής και της Ιταλικής Κυβερνήσεως καθώς και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 6ης Απριλίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Μαΐου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 24ης Μαρτίου 1998, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Μαρτίου 1999, το tribunal de grande instance de Béthune υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα επί του κατά πόσο το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει εθνική φορολογική διάταξη η οποία προβλέπει ότι, όταν στηρίζεται σε δικαστική αναγνώριση του μη συμβατού ενός κανόνα δικαίου προς υπέρτερο κανόνα δικαίου, η αγωγή αποδόσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος μπορεί να αφορά μόνον την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου του τέταρτου έτους πριν από το έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η αναγνωρίζουσα το μη συμβατό απόφαση.

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Roquette Frères SA (στο εξής: Roquette) και της φορολογικής αρχής, αναφορικά με τον φόρο καταχωρίσεως επί των εισφορών κινητών που καταβλήθηκε από την εν λόγω εταιρία το 1987, κατόπιν συγχωνεύσεως, κατ' εφαρμογήν εθνικής φορολογικής κανονιστικής ρυθμίσεως η οποία κρίθηκε μεταγενέστερα αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο.

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο R. *196-1 του κώδικα φορολογικής δικονομίας καθορίζει τις προθεσμίες εντός των οποίων πρέπει να υποβάλλονται οι ενστάσεις επί φορολογικών ζητημάτων. Προβλέπει τα εξής:

«Για να είναι παραδεκτές, οι ενστάσεις σχετικά με φόρους πλην των αμέσων τοπικών φόρων και των συναφών φόρων πρέπει να υποβάλλονται στη διοίκηση το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου του δεύτερου έτους μετά το έτος, κατά περίπτωση:

- a) της εκδόσεως πράξεως περί επιβολής φόρου ή της κοινοποίησεως πράξεως περί επιβολής φόρου·
- b) της καταβολής του αμφισβητούμενου φόρου, όταν για τον φόρο αυτό δεν εκδόθηκε πράξη περί επιβολής ή δεν υπήρξε κοινοποίηση πράξεως περί επιβολής·
- c) της επελεύσεως του γεγονότος επί του οποίου στηρίζεται η ένσταση.

Στις ακόλουθες πάντως περιπτώσεις, οι ενστάσεις πρέπει να υποβάλλονται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου του έτους μετά το έτος, κατά περίπτωση:

- a) της παραλαβής από τον φορολογούμενο νέας πράξεως περί επιβολής φόρου με την οποία επανορθώνεται η πλημμέλεια περί την αποστολή την οποία ενείχε η προηγουμένως απευθυνθείσα πράξη·

- b) κατά τη διάρκεια του οποίου διενεργήθηκαν οι κρατήσεις στην πηγή και οι εισφορές, αν πρόκειται για αμφισβητήσεις σχετικά με την επιβολή των κρατήσεων αυτών·
- c) κατά τη διάρκεια του οποίου ο φορολογούμενος έλαβε σαφώς γνώση της καταβολής αμέσων φόρων οι οποίοι επιβλήθηκαν κακώς ή καταβλήθηκαν δύο φορές».

4 Το άρθρο L. 190 του κώδικα φορολογικής δικονομίας, το δεύτερο και τρίτο εδάφιο του οποίου εισήχθησαν με το άρθρο 36, I, του διορθωτικού νόμου επί του προϋπολογισμού του 1989 (νόμος αριθ. 89-936, της 29ης Δεκεμβρίου 1989), προβλέπει τα εξής:

«Οι ενστάσεις σχετικά με φόρους, εισφορές, επιβαρύνσεις, τέλη, πρόστιμα πάσης φύσεως, που επιβάλλονται ή εισπράττονται από τους υπαλλήλους της αρμόδιας διοικήσεως, εμπίπτουν στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων όταν κατατείνουν είτε στην επανόρθωση σφάλματος περί τον υπολογισμό της φορολογικής βάσεως ή των επιβαρύνσεων, είτε στην αναγνώριση δικαιώματος που απορρέει από νομοθετική ή κανονιστική διάταξη.

Εξετάζονται και κρίνονται σύμφωνα με τους κανόνες του παρόντος κεφαλαίου όλες οι αγωγές με τις οποίες ζητείται η απαλλαγή από φορολογική επιβάρυνση ή η μείωσή της ή με τις οποίες ασκούνται δικαιώματα προς μείωση, στηριζόμενα στο μη συμβατό του εφαιρmosθέντος κανόνα δικαίου προς υπέρτερο κανόνα δικαίου.

Όταν το εν λόγω μη συμβατό αναγνωρίστηκε με δικαστική απόφαση, η αγωγή περί επιστροφής των καταβληθέντων ποσών ή αποδόσεως των μη χορηγηθεισών μειώσεων ή η αγωγή αποζημιώσεως αφορά μόνον την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου του τέταρτου έτους πριν από το έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η αναγνωρίζουσα το μη συμβατό απόφαση.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 5 Μετά από συγχώνευση-απορρόφηση που πραγματοποιήθηκε τον Ιούνιο του 1987, η Roquette κατέβαλε, στις 8 Ιουλίου 1987, στη φορολογική αρχή της B  thune το ποσό των 757 926 γαλλικών φράγκων (FRF) ως αναλογικό φόρο καταχωρίσεως, ύψους 1,20 %, επί της εισφοράς κινητών που διενεργήθηκε στο πλαίσιο της συγχωνεύσεως αυτής, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 816-1, I, 2^ο, του τότε ισχύοντος γενικού φορολογικού κώδικα.
- 6 Με την απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Soci  t   française maritime (Συλλογή 1996, σ. I-505), το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο φόρος αυτός, που προβλεπόταν τότε στο άρθρο 816, I, 2^ο, του γενικού φορολογικού κώδικα, αποτελεί φόρο εισφοράς κατά την έννοια της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20).
- 7 Με την ίδια απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, ως έχει στην οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23), που ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 1986, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάσσουν από κάθε φόρο εισφοράς τις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου μέσω της εισφοράς του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού μιας εταιρίας σε άλλη και αντιτίθεται συνεπώς στην εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας η οποία διατηρεί σε ποσοστό 1,20 % τον συντελεστή του φόρου καταχωρίσεως επί των εισφορών κινητών που διενεργούνται στο πλαίσιο συγχωνεύσεως.
- 8 Ο φόρος καταχωρίσεως 1,20 % καταργήθηκε με τον νόμο επί του προϋπολογισμού του 1994 (νόμος αριθ. 93-1352, της 30ής Δεκεμβρίου 1993), που άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 1994.
- 9 Στις 24 Δεκεμβρίου 1996, η Roquette αμφισβήτησε το απαιτητό του ποσού που είχε καταβληθεί το 1987 ως φόρος καταχωρίσεως και ζήτησε την απόδοσή του από τη διεύθυνση φορολογικών υπηρεσιών του Pas-de-Calais.

- 10 Η ένσταση της Roquette κρίθηκε παραδεκτή ως υποβληθείσα πριν από την εκπνοή της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο R. 196-1, πρώτο εδάφιο, στοιχείο c, του κώδικα φορολογικής δικονομίας, εφόσον το «γεγονός» στο οποίο στηρίχθηκε η ένσταση αυτή, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, είναι η προμνημονευθείσα απόφαση *Bautiaa* και *Société française maritime*.
- 11 Με απόφαση της 3ης Απριλίου 1997, η φορολογική αρχή απέρριψε πάντως το αίτημα της Roquette επί της ουσίας με το αιτιολογικό ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου L. 190, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας, το αίτημα αποδόσεως μπορούσε να αφορά λυσιτελώς μόνον τους φόρους τους οποίους κατέβαλε η εταιρία μετά την 1η Ιανουαρίου του τέταρτου έτους μετά το έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η αναγνωρίζουσα το μη συμβατό δικαστική απόφαση, ήτοι μετά την 1η Ιανουαρίου 1992.
- 12 Στις 5 Ιουνίου 1997, η Roquette προσέφυγε κατά του διευθυντή των φορολογικών υπηρεσιών του Pas-de-Calais ενώπιον του *tribunal de grande instance de Béthune* για να επιτύχει την απαλλαγή από τον αμφισβητούμενο φόρο και την απόδοση του ποσού που καταβλήθηκε στις 8 Ιουλίου 1987, πλέον των νομίμων τόκων.
- 13 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Roquette υποστήριξε ότι το άρθρο L. 190, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας είναι αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο σχετικά με την απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος, διότι εισάγει διαδικαστικές προϋποθέσεις οι οποίες είναι λιγότερο ευνοϊκές για τις προσφυγές με τις οποίες επιδιώκεται η διασφάλιση των δικαιωμάτων που οι διοικούμενοι αντλούν από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου απ' ό,τι για παρόμοιες προσφυγές του εσωτερικού δικαίου και οι οποίες καθιστούν δυσχερέστερη, αν μη αδύνατη, και εν πάση περιπτώσει περιορίζουν κατά τρόπο πολύ συσταλτικό, την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη. Κατά την άποψή της, το άρθρο L. 190, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας εισάγει ειδική διαδικασία για τις προσφυγές οι οποίες στηρίζονται στην παράβαση κανόνα του κοινοτικού δικαίου, η οποία παρεκκλίνει από τις διατάξεις οι οποίες διέπουν τις αγωγές προς απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος οι οποίες στηρίζονται στην παράβαση διατάξεων του εθνικού δικαίου.
- 14 Η Roquette ισχυρίστηκε επίσης ότι ουδεμία αποκλειστική προθεσμία μπορεί να αντιταχθεί στην αγωγή της προς απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος εφόσον

το Δικαστήριο, με την απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, C-208/90, Emmott (Συλλογή 1991, σ. I-4269), αναγνώρισε ως αρχή ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιτάξει προθεσμία εσωτερικού δικαίου στην αγωγή που ασκεί κατά του κράτους αυτού φορολογούμενος για την προστασία των δικαιωμάτων που του αναγνωρίζουν οι διατάξεις της οδηγίας, εφόσον η οδηγία αυτή δεν έχει μεταφερθεί από το εν λόγω κράτος μέλος στο εθνικό του δίκαιο. Η Roquette υπέμνησε ότι, όσον αφορά τον προβλεπόμενο στο άρθρο 816-1 του γενικού φορολογικού κώδικα φόρο εισφοράς 1,20 %, η οδηγία 69/335 δεν μεταφέρθηκε στο γαλλικό δίκαιο παρὰ με τον νόμο επί του προϋπολογισμού του 1994.

- 15 Κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς καθιστούσε αναγκαία την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το tribunal de grande instance de Béthune αποφάσισε να αναβάλει την έκδοση οριστικής αποφάσεως και να υποβάλει στο Δικαστήριο:

«προδικαστικό ερώτημα ως προς τον νόμιμο χαρακτήρα του άρθρου L. 190 του κώδικα φορολογικής δικονομίας, ερωτώντας ιδίως αν η Γαλλική Κυβέρνηση εγκύρως μπορούσε να προβεί, μεταξύ της αποκλειστικής προθεσμίας για την άσκηση αγωγής και της αποκλειστικής προθεσμίας αναφορικά με την περίοδο επιστροφής, σε διάκριση η οποία συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των καθαρώς εσωτερικού δικαίου αγωγών και των αγωγών που στηρίζονται στην εκ μέρους του κοινοτικού δικαστή διαπίστωση του παράνομου, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, χαρακτήρα ενός εθνικού κανόνα».

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 16 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι το αιτούν δικαστήριο στηρίζεται στο αξίωμα ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική διάταξη εισάγει διάκριση μεταξύ των αγωγών που στηρίζονται στην εκ μέρους του εθνικού δικαστή διαπίστωση του παράνομου χαρακτήρα εθνικού κανόνα ενόψει υπέρτερου κανόνα του εσωτερικού δικαίου και

των αγωγών οι οποίες στηρίζονται στην εκ μέρους του κοινοτικού δικαστή διαπίστωση του παράνομου χαρακτήρα ενός εθνικού κανόνα ενόψει του κοινοτικού δικαίου.

- 17 Όπως όμως επισήμαναν στις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις τους τόσο η Γαλλική και η Ιταλική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή, το γράμμα του άρθρου L. 190, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας δεν εισάγει παρόμοια διάκριση, διότι αναφέρεται κατά τρόπο γενικό σε κάθε δικαστική απόφαση αναγνωρίζουσα το μη συμβατό του νομικού κανόνα του οποίου έγινε εφαρμογή για την είσπραξη φόρου προς υπέρτερο κανόνα δικαίου, χωρίς να αναφέρεται ειδικώς στις αποφάσεις που εκδίδονται από τα κοινοτικά δικαιοδοτικά όργανα ούτε στις περιπτώσεις μη συμβατού προς κανόνα του κοινοτικού δικαίου. Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου από τη Γαλλική Κυβέρνηση προκύπτει τέλος ότι το γαλλικό Cour de cassation έκρινε επανειλημμένα ότι ο κατά χρόνο περιορισμός της περιόδου στην οποία μπορεί να ανάγεται η απόδοση αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, που προκύπτει από το άρθρο L. 190, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας, ισχύει επίσης για τις αγωγές αποδόσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος οι οποίες στηρίζονται στη διαπίστωση του παράνομου χαρακτήρα εθνικού κανόνα δικαίου ενόψει υπέρτερου κανόνα του εσωτερικού δικαίου.
- 18 Κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου που προβλέπει το άρθρο 177 της Συνθήκης, στο Δικαστήριο απόκειται να δίνει στο αιτούν δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί (απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-334/95, Krüger, Συλλογή 1997, σ. I-4517, σκέψη 22). Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί ενδεχομένως να αναδιατυπώσει το ερώτημα που του υποβλήθηκε (προμνημονευθείσα απόφαση Krüger, σκέψη 23).
- 19 Το προδικαστικό ερώτημα πρέπει επομένως να νοηθεί υπό την έννοια ότι ερωτάται με αυτό κατ' ουσίαν αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι, σε φορολογικά θέματα, η αγωγή αποδόσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος, η οποία στηρίζεται στην εκ μέρους εθνικού ή κοινοτικού δικαστηρίου αναγνώριση του μη συμβατού ενός εθνικού κανόνα προς υπέρ-

τερο εθνικό κανόνα, ή προς κοινοτικό κανόνα, μπορεί να αφορά μόνον την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου του τέταρτου έτους πριν από το έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η αναγνωρίζουσα το μη συμβατό δικαστική απόφαση.

- 20 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι, 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, εξυπακουμένον 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, Denkvit Italiana, Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 605, σκέψη 25, και της 29ης Ιουνίου 1988, 240/87, Deville, Συλλογή 1988, σ. 3513, σκέψη 12).

- 21 Το Δικαστήριο έκρινε, ειδικότερα, ότι οι επί των προθεσμών προϋποθέσεις που ορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες σχετικά με την αποκατάσταση των ζημιών δεν επιτρέπεται να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες απαιτήσεις στηριζόμενες στο εσωτερικό δίκαιο (αρχή της ισοδυναμίας) ούτε να έχουν διαμορφωθεί κατά τρόπο ώστε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την επίτευξη αποζημιώσεως (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 10ης Ιουλίου 1997, C-261/95, Palmisani, Συλλογή 1997, σ. I-4025, σκέψη 27). Τέτοιος κανόνας ισχύει επίσης όσον αφορά την απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

- 22 'Όσον αφορά κατ' αρχάς το συμβατό μιας προϋποθέσεως σχετικής με προθεσμία, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο L. 190, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας, προς την αρχή της αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο καθορισμός ευλόγων αποκλειστικών προθεσμιών για την άσκηση ενδίκων μέσων ή βοηθημάτων ανταποκρίνεται κατ' αρχήν στην απαίτηση αυτή, καθόσον συνιστά εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου (βλ., ιδίως, προμνημονευθείσες αποφάσεις Rewe, σκέψη 5, Comet, σκέψεις 17 και 18, και Palmisani, σκέψη 28).

- 23 Ομοίως, το Δικαστήριο έκρινε ότι τέτοιες προθεσμίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ικανές να καταστήσουν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο, έστω και αν, εξ ορισμού, η πάροδος των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος (απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 48).
- 24 Συναφώς, πρέπει να θεωρηθεί εύλογη μια προθεσμία του εθνικού δικαίου η οποία ανατρέπει τουλάχιστον τέσσερα έτη και κατ' ανώτατο όριο πέντε έτη πριν από το έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η δικαστική απόφαση με την οποία αναγνωρίστηκε το μη συμβατό του κανόνα δικαίου, ο οποίος αποτέλεσε το έρεισμα της επιβολής του φόρου, προς υπέρτερο κανόνα δικαίου.
- 25 Πράγματι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 33 των προτάσεών του, ο περιορισμός της περιόδου την οποία αφορά η ένσταση σε τέσσερα ή πέντε έτη πριν από την έκδοση της δικαστικής αποφάσεως μπορεί βέβαια να σημαίνει, σε ορισμένες περιπτώσεις, την ολική απόρριψη της αγωγής, αλλά δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την εκ μέρους των ιδιωτών άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη.
- 26 Όσον αφορά, δεύτερον, το κατά πόσον μια προϋπόθεση σχετική με προθεσμία, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο L. 190, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας, είναι συμβατή με την αρχή της ισοδυναμίας, η Roquette υποστηρίζει ότι μέχρι το 1989 οι κανόνες του εσωτερικού δικαίου που διείπαν την αγωγή αποδόσεως των φορολογικών επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν κατά παράβαση υπέρτερου κανόνα δικαίου δεν εισήγαν παρέκκλιση από το αστικό δίκαιο, ίσχυε δε επί του θέματος η προβλεπόμενη στο άρθρο 2262 του αστικού κώδικα τριακονταετής παραγραφή. Διατείνεται ότι με το τρίτο εδάφιο του άρθρου L. 190 του κώδικα φορολογικής δικονομίας εισήχθη, για τις αγωγές που στηρίζονται στην παράβαση διατάξεως του κοινοτικού δικαίου από εθνικό κανόνα δικαίου, ειδική διαδικασία διαφορετική από εκείνη η οποία εφαρμόζεται όταν η αγωγή αποδόσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος στηρίζεται σε κανόνα του εσωτερικού δικαίου.

- 27 Η Roquette διευκρινίζει συναφώς ότι το δεύτερο και το τρίτο εδάφιο του άρθρου L. 190 προστέθηκαν με τον διορθωτικό νόμο επί του προϋπολογισμού του 1989, ο οποίος ψηφίστηκε μετά την απόφαση του γαλλικού Cour de cassation της 3ης Φεβρουαρίου 1989 επί της υποθέσεως *Compagnie Alitalia*, με την οποία κρίθηκαν αντίθετοι προς την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), ορισμένοι περιορισμοί του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας, καθώς και μετά από δεκαεπτά αποφάσεις που εξέδωσε το γαλλικό Cour de cassation στις 7 Νοεμβρίου 1989, με τις οποίες έκρινε ότι η αγωγή αποδόσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος, η οποία σκοπεί στην απόδοση φορολογικής επιβαρύνσεως που κηρύχθηκε προηγουμένως αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, υπόκειται στην τριακονταετή παραγραφή του κοινού δικαίου.
- 28 Η Roquette υποστηρίζει ότι, κατά τον τρόπο αυτό, ο Γάλλος νομοθέτης είχε την πρόθεση να εισαγάγει ειδικό περιορισμό της περιόδου στην οποία μπορούν εγκύρως να αφορούν οι αγωγές αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, προκειμένου για αγωγές που στηρίζονται σε δικαστική απόφαση αναγνωρίζουσα το μη συμβατό του κανόνα που αποτέλεσε το έρεισμα της φορολογικής επιβαρύνσεως προς υπέρτερο κανόνα. Συγκεκριμένα, η προθεσμία η οποία προβλέπεται στο άρθρο L. 190, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας προορίζεται για εφαρμογή μόνο στις διαφορές οι οποίες γεννώνται από παράβαση του κοινοτικού δικαίου διαπιστωθείσα από το Δικαστήριο. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αγωγής στηριζόμενης σε απόφαση του Δικαστηρίου, η περίοδος η οποία καλύπτεται από ένσταση προβληθείσα, επί φορολογικού θέματος, εντός της τασσόμενης από το άρθρο R. 196-1 προθεσμίας περιορίζεται στα τέσσερα ή πέντε έτη πριν από τη διά δικαστικής αποφάσεως αναγνώριση του μη συμβατού, ενώ ανέρχεται σε τριάντα έτη για τις παρόμοιες αγωγές οι οποίες στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο.
- 29 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η τήρηση της αρχής της ισοδυναμίας προϋποθέτει ότι η εθνική διαδικασία εφαρμόζεται αδιακρίτως στις προσφυγές που στηρίζονται σε παράβαση του κοινοτικού δικαίου και σε εκείνες που στηρίζονται σε μη τήρηση του εσωτερικού δικαίου, εφόσον πρόκειται για επιβαρύνσεις ή τέλη του ίδιου είδους. Η αρχή αυτή δεν μπορεί, αντιθέτως, να ερμηνευθεί ως υποχρεώνουσα κράτος μέλος να επεκτείνεται στο σύνολο των αξιώσεων επιστροφής των επιβαρύνσεων ή τελών που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου το πλέον ευνοϊκό εσωτερικό καθεστώς παραγραφής

(βλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis, Συλλογή 1998, σ. I-4951, σκέψη 36· C-260/96, Spac, Συλλογή 1998, σ. I-4997, σκέψη 20, και της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile, Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 20).

30 Έτσι, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει να προβλέπει η νομοθεσία κράτους μέλους, παράλληλα με την προθεσμία παραγραφής του κοινού δικαίου, η οποία ισχύει για τις αγωγές περί αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ ιδιωτών, ιδιαίτερες, λιγότερο ευνοϊκές προϋποθέσεις για την υποβολή ενστάσεων και την άσκηση ενδίκων προσφυγών προς αμφισβήτηση των τελών και λοιπών φόρων (προμνημονευθείσα απόφαση Edis, σκέψη 37· προμνημονευθείσα απόφαση Spac, σκέψη 21· απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-10/97 έως C-22/97, IN. CO. GE'90 κ.λπ., Συλλογή 1998, σ. I-6307, σκέψη 27, και προμνημονευθείσα απόφαση Aprile, σκέψη 21). Το αντίθετο θα ίσχυε μόνον αν οι προϋποθέσεις αυτές εφαρμόζονταν αποκλειστικά στις προσφυγές περί επιστροφής των εν λόγω τελών ή φόρων που ασκούνται βάσει του κοινοτικού δικαίου (προμνημονευθείσες αποφάσεις Edis, σκέψη 37· Spac, σκέψη 21, και Aprile, σκέψη 21).

31 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι προθεσμία όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο L. 190, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ισχύουσα μόνο για τις αγωγές που ασκούνται βάσει του κοινοτικού δικαίου.

32 Πράγματι, από το κείμενο της εν λόγω διατάξεως καθώς και από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου από τη Γαλλική Κυβέρνηση προκύπτει ότι ο διαδικαστικός κανόνας τον οποίο εισάγει η διάταξη αυτή ισχύει για κάθε αγωγή προς απόδοση φορολογικής επιβαρύνσεως, στηριζόμενη στο διαπιστωθέν με απόφαση εθνικού, διεθνούς ή κοινοτικού δικαστηρίου μη συμβατό του κανόνα του εσωτερικού δικαίου, ο οποίος αποτέλεσε το έρεισμα της εν λόγω επιβαρύνσεως, προς υπέρτερο κανόνα δικαίου, ανεξαρτήτως του αν αυτός εντάσσεται στο εθνικό, το διεθνές ή το κοινοτικό δίκαιο. Προθεσμία όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο L. 190, τρίτο εδάφιο,

του κώδικα φορολογικής δικονομίας ισχύει συνεπώς αδιακρίτως για τις ασκούμενες βάσει του κοινοτικού δικαίου και βάσει του εσωτερικού δικαίου αγωγές.

- 33 Είναι αληθές ότι στη σκέψη 23 της προμνημονευθείσας αποφάσεως Emmott το Δικαστήριο έκρινε ότι, μέχρι το χρονικό σημείο της ορθής μεταφοράς μας οδηγίας, το κράτος μέλος που δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του δεν μπορεί να προβάλλει την εκπρόθεσμη κίνηση της σχετικής κατ' αυτού ένδικης διαδικασίας για την προστασία των δικαιωμάτων που του αναγνωρίζονται από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής και ότι η σχετική προθεσμία του εθνικού δικαίου δεν μπορεί να αρχίσει να τρέχει παρά μόνο μετά το χρονικό αυτό σημείο.
- 34 Όπως πάντως επιβεβαιώθηκε με την απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 1994, C-410/92, Johnson (Συλλογή 1994, σ. I-5483, σκέψη 26), από την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-338/91, Steenhorst-Neerings (Συλλογή 1993, σ. I-5475), προκύπτει ότι η δοθείσα με την προμνημονευθείσα απόφαση Emmott λύση δικαιολογούνταν από τις περιστάσεις που χαρακτήριζαν την υπόθεση αυτή, υπό τις οποίες η αποκλειστική προθεσμία είχε ως αποτέλεσμα να στερεί πλήρως την αιτούσα της κύριας δίκης από τη δυνατότητα να προβάλει το δικαίωμα της ίσης μεταχειρίσεως δυνάμει κοινοτικής οδηγίας (βλ., επίσης, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94, Haahr Petroleum, Συλλογή 1997, σ. I-4085, σκέψη 52· C-114/95 και C-115/95, Texaco και Olieleskabet Danmark, Συλλογή 1997, σ. I-4263, σκέψη 48· της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-279/96 έως C-281/96, Ansaldo Energia κ.λπ., Συλλογή 1998, σ. I-5025, σκέψη 20, και προμνημονευθείσες αποφάσεις Spac, σκέψη 29, και Fantask, σκέψη 51).
- 35 Η Roquette υποστηρίζει ότι με την προμνημονευθείσα απόφαση Bautiaa και Société française maritime, το Δικαστήριο καταδίκασε ήδη την εφαρμογή προθεσμίας όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο L. 190, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής δικονομίας στις αγωγές με τις οποίες σκοπείται η απόδοση του φόρου εισφοράς που επιβάλλεται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 816-1 του γενικού φορολογικού κώδικα, καθόσον έκρινε, στη σκέψη 49 της αποφάσεως αυτής, ότι δεν συνέτρεχε λόγος παρεκκλίσεως από τον κανόνα κατά τον οποίο τα αποτελέσματα ερμηνευτικής αποφάσεως του Δικαστηρίου πρέπει να ανατρέχουν στην ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος του

ερμηνευθέντος κανόνα και συνεπώς αρνήθηκε να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της απόφασης.

- 36 Πρέπει συναφώς να υπομνησθεί ότι το δικαστήριο εξέδωσε προδικαστική απόφαση ως προς την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, χωρίς να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της απόφασης αυτής, δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να αντιτάσσουν στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση της διατάξεως αυτής αποκλειστική προθεσμία του εθνικού δικαίου (προμνημονευθείσα απόφαση Edis, σκέψη 26).
- 37 Στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει συνεπώς να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους προβλέπουσα ότι, επί φορολογικών θεμάτων, η αγωγή αποδόσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος που στηρίζεται στην εκ μέρους εθνικού ή κοινοτικού δικαστηρίου αναγνώριση του μη συμβατού ενός κανόνα του εθνικού δικαίου προς υπέρτερο κανόνα του εθνικού δικαίου ή προς κοινοτικό κανόνα μπορεί να αφορά μόνον την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου του τέταρτου έτους πριν από το έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η αναγνωρίζουσα το μη συμβατό δικαστική απόφαση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γαλλική και η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 24ης Μαρτίου 1998 το tribunal de grande instance de Béthune, αποφαινεται:

Το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους προβλέπουσα ότι, επί φορολογικών θεμάτων, η αγωγή αποδόσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος που στηρίζεται στην εκ μέρους εθνικού ή κοινοτικού δικαστηρίου αναγνώριση του μη συμβατού ενός κανόνα του εθνικού δικαίου προς υπέρτερο κανόνα του εθνικού δικαίου ή προς κοινοτικό κανόνα μπορεί να αφορά μόνον την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου του τέταρτου έτους πριν από το έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η αναγνωρίζουσα το μη συμβατό δικαστική απόφαση.

Wathelet

Jann

Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 28 Νοεμβρίου 2000.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

R. Grass

L. Sevón