

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
της 11ης Δεκεμβρίου 2003¹

I — Εισαγωγή

1. Το Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa ερωτά εάν η κοινοτική έννομη τάξη επιτρέπει τη θέσπιση προθεσμίας ενενήντα ημερών για την προσβολή, ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, πράξεων επιβολής φόρου και, κατά συνέπεια, για την άσκηση αγωγής αναζητήσεως των αχρεωστήτως και κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου καταβληθέντων φόρων.

2. Το ερώτημα που ανέκυψε στην παρούσα υπόθεση έρχεται να προστεθεί στη μακρά σειρά προδικαστικών ερωτημάτων σχετικών με το αν είναι σύμφωνοι με το κοινοτικό δίκαιο διάφοροι εθνικοί κανόνες και, συγκεκριμένα, κανόνες σχετικοί με την προθεσμία και την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων για την επιστροφή των φόρων που καταβλήθηκαν στο Δημόσιο κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

3. Απαντώντας στα ερωτήματα αυτά, το Δικαστήριο έχει εκδώσει πολυάριθμες αποφάσεις, δημιουργώντας πάγια νομολογία σύμφωνα με την οποία, ελλείψει κοινοτικής

ρυθμίσεως, απόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις δικονομικές προϋποθέσεις της έννομης προστασίας που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο. Ωστόσο, η εξουσία αυτή υπόκειται σε δύο περιορισμούς:

— Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν, όσον αφορά την άσκηση των βασιζόμενων στο κοινοτικό δίκαιο ενδίκων βοηθημάτων, προθεσμία διαφορετική και δυσμενέστερη από την προθεσμία ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων κατά παραβάσεων του εσωτερικού δικαίου². Αυτό χαρακτηρίζεται ως αρχή της ισοδυναμίας.

2 — Βλ. τις αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe (Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σημείο 1 του διατακτικού), και 45/76, Comet (Συλλογή τόμος 1976, σ. 765, διατακτικό), καθώς και τις αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis (Συλλογή 1998, σ. 1-4951, σημείο 2 του διατακτικού), και C-260/96, Spac (Συλλογή 1998, σ. 1-4997, σημείο 1 του διατακτικού). Επίσης, τις αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79, Just (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 253, σημείο 3 του διατακτικού), της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit Italiana (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 605, σημείο 1, στοιχείο α', του διατακτικού), της 10ης Ιουλίου 1980, 811/79, Ariete (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 637, διατακτικό), και 826/79, Mireco (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 643, διατακτικό), της 10ης Ιουλίου 1997, C-261/95, Palmisani (Συλλογή 1997, σ. 1-4025, διατακτικό), της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile (Συλλογή 1998, σ. 1-7141, σημείο 1 του διατακτικού), και της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Συλλογή 1999, σ. 1-579, σημείο 1 του διατακτικού). Πλέον πρόσφατα τις αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-343/96, C-216/99 και C-222/99, Prisco και Caser (Συλλογή 2002, σ. 1-6761, σημείο 2 του διατακτικού), και της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine κ.λπ. (που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σημείο 3 του διατακτικού).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

— Επίσης, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεσπίζουν δικονομικές ρυθμίσεις που να καθιστούν εξαιρετικά δυσχερή ή πρακτικά αδύνατη την άσκηση αυτών των ενδίκων βοηθημάτων. Ο κανόνας αυτός είναι γνωστός ως αρχή της αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου³.

4. Η προηγούμενη νομολογία προσφέρεται ως υπόδειγμα για την απάντηση που ζητεί το πορτογαλικό δικαστήριο.

II — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

5. Η Recheio — Cash & Carry SA (στο εξής: Recheio) προέβη σε αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου από 100 εκατομμύρια εσκούδα (PTE) σε 1 δισεκατομμύριο PTE με συμβολαιογραφική πράξη της 5ης Νοεμβρίου 1997, η οποία μετεγράφη στο Registo Nacional de Pessoas Colectivas (εθνικό μητρώο νομικών προσώπων).

6. Στις 4 Μαρτίου 1998, το ως άνω μητρώο αξίωσε τέλη ύψους 2 251 500 PTE, το οποίο υπολογίστηκε βάσει του Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (πίνακας τελών του εθνικού μητρώου νομικών προσώπων).

7. Στις 11 Ιουλίου 2001, η Recheio άσκησε ενώπιον του Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa αγωγή για την αναγνώριση της αξιώσεώς της να της επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, η οποία μετετράπη αυτεπαγγέλτως σε διοικητική προσφυγή κατά της πράξεως επιβολής των τελών, διότι κρίθηκε ότι αυτή αποτελούσε το κατάλληλο ένδικο βοήθημα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

8. Επειδή κατά την ως άνω ημερομηνία είχε παρέλθει η προθεσμία ασκήσεως προσφυγής, το εν λόγω πορτογαλικό δικαστήριο ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Επί αγωγής αναζητήσεως φόρου εισπραχθέντος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, εμποδίζει το κοινοτικό δίκαιο ένα κράτος μέλος να ορίζει αποκλειστική προθεσμία 90 ημερών από τη λήξη της προθεσμίας οικειοθελούς πληρωμής, διότι κατ' αυτόν τον τρόπο καθιστά αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως;

3 — Βλ. τις αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12 και διατακτικό), της 8ης Φεβρουαρίου 1996, C-212/94, FMC κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-389, σκέψη 64 και σημείο 4 του διατακτικού), προπαρατεθείσες αποφάσεις Edis, σκέψη 34, και Spac, σκέψη 18, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-279/96 έως C-281/96, Ansaldo Energia κ.λπ. (Συλλογή 1998, σ. I-5025, σκέψη 16), προπαρατεθείσες αποφάσεις Aprile, σκέψη 18, Dilexport, σκέψη 25, απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, C-255/00, Grunding Italiana (Συλλογή 2002, σ. I-8003, σκέψη 33), προπαρατεθείσα απόφαση Weber's Wine, σκέψη 103.

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποια ελάχιστη προθεσμία θεωρείται ότι συμβαδίζει με την εν λόγω απαγόρευση της υπερβολικής δυσχεράνσεως;

3) Άλλως, τι κριτήρια πρέπει να χρησιμοποιηθούν για τον καθορισμό της;»

III — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

9. Η Recheio, η Πορτογαλική Δημοκρατία και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις εντός της προθεσμίας του άρθρου 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου.

10. Κατά την προφορική διαδικασία της 13ης Νοεμβρίου 2003, παρέστησαν οι εκπρόσωποι των διαδίκων που συμμετείχαν στην έγγραφη διαδικασία και εξέθεσαν προφορικά τους ισχυρισμούς τους.

IV — Το πορτογαλικό νομικό πλαίσιο

11. Στο πορτογαλικό δίκαιο, οι διοικητικές πράξεις, των οποίων έκφραση αποτελούν οι πράξεις υπολογισμού φόρου, μπορούν να είναι άκυρες ή ακυρώσιμες. Άκυρες κηρύσσονται

οι πράξεις που στερούνται κάποιου από τα ουσιώδη στοιχεία τους και αυτές των οποίων ο νόμος προβλέπει ρητώς την ακυρότητα. Οι υπόλοιπες είναι ακυρώσιμες⁴.

12. Και οι μεν και οι δε ανακαλούνται μετά από διοικητική προσφυγή των εχόντων δικαιώματα και προσωπικό έννομο συμφέρον, τα οποία θίγονται με τις ανωτέρω πράξεις⁵. Υπάρχουν δύο τρόποι προσβολής των πράξεων αυτών: η αίτηση θεραπείας⁶ και η ενδικοφανής προσφυγή· η άσκηση της τελευταίας έχει προαιρετικό χαρακτήρα, σε περίπτωση που χωρεί διοικητική προσφυγή κατά της πράξεως, και υποχρεωτικό στην αντίθετη περίπτωση⁷. Η προθεσμία ασκήσεως είναι δεκαπέντε ημέρες για την αίτηση θεραπείας, τριάντα ημέρες για την ενδικοφανή προσφυγή, ενώ, αν πρόκειται για άλλο προαιρετικό ένδικο βοήθημα, ισχύει η προθεσμία που προβλέπεται για την άσκηση της διοικητικής προσφυγής⁸.

4 — Βλ. τα άρθρα 133 και 135 του Código do Procedimento Administrativo, που ψηφίστηκε με το Decreto-lei 442/91, της 15ης Νοεμβρίου 1991. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου 133, είναι άκυρες οι διοικητικές πράξεις: α) που εκδόθηκαν καθ' υπέρβαση εξουσίας, β) που εκδόθηκαν από αναρμόδια όργανα, γ) των οποίων το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα είναι ανέφικτο, ακατάληπτο ή παράνομο, δ) που θίγουν το ουσιαστικό περιεχόμενο θεμελιώδους δικαιώματος, ε) που εκδόθηκαν υπό το καθεστώς βίας, ς) που εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου, ζ) που εκδόθηκαν από συλλογικά όργανα μετά από συνεδριάσεις διεξαχθείσες υπό καθεστώς αταξίας ή χωρίς την απαιτούμενη εκ του νόμου απαρτία ή πλειοψηφία, η) που αντιβαίνουν σε δεδικασμένο ή ι) που βασίζονται σε άλλες ήδη καταργηθείσες ή ανακληθείσες πράξεις.

5 — Βλ. τα άρθρα 158 και 160 του Código do Procedimento Administrativo.

6 — Στο πορτογαλικό δίκαιο, το ένδικο βοήθημα που κρίνεται από το εκδόν την προσβαλλόμενη πράξη όργανο ονομάζεται reclamação (βλ. το άρθρο 158, παράγραφος 2, στοιχείο α, του Código do Procedimento Administrativo).

7 — Βλ. τα άρθρα 158, παράγραφος 2, στοιχείο β, και 167, παράγραφος 1, του ως άνω νομοθετικού κειμένου.

8 — Βλ. τα άρθρα 162 και 168 του Código do Procedimento Administrativo.

13. Συγκεκριμένα στο φορολογικό δίκαιο, αν ο νόμος δεν ορίζει άλλως, η ενδικοφανής προσφυγή έχει προαιρετικό χαρακτήρα και μπορεί να ασκηθεί εντός της ίδιας προθεσμίας των τριάντα ημερών⁹. Επίσης, προβλέπεται αίτηση θεραπείας, η οποία πρέπει να ασκηθεί εντός ενενήντα ημερών, αν και, όταν στηρίζεται σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ή σε ανυπαρξία, μερική ή ολική της φορολογητέας πράξεως, παρατείνεται μέχρι ένα έτος¹⁰. Κατά της αποφάσεως επί της αιτήσεως θεραπείας χωρεί ενδικοφανής προσφυγή και κατά της αποφάσεως επ' αυτής διοικητική προσφυγή¹¹.

14. Η φορολογική προσφυγή αποσκοπεί στην πλήρη, αποτελεσματική και σε εύθετο χρόνο προστασία των έννομων δικαιωμάτων και συμφερόντων στον τομέα αυτό του δικαίου¹². Αποτελεί μέσο αντιδράσεως στις πράξεις επιβολής φόρου¹³, με αγωγή είτε

περί αναγνώρισεως της ακυρότητας είτε περί ακυρώσεως της προσβαλλόμενης πράξεως¹⁴. Επίσης, αποτελεί το κατάλληλο ένδικο βοήθημα για την προβολή αξιώσεων αναγνώρισεως νόμιμου δικαιώματος ή συμφέροντος φορολογικού περιεχομένου¹⁵, αν δεν υπάρχει άλλο καταλληλότερο μέσο για την εξασφάλιση της δικαστικής του προστασίας¹⁶.

15. Η προθεσμία ασκήσεως της προσφυγής ακυρώσεως είναι ενενήντα ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας οικειοθελούς πληρωμής της φορολογικής οφειλής, εκτός εάν έχει ασκηθεί προηγουμένως αίτηση θεραπείας, οπότε περιορίζεται στις δεκαπέντε ημέρες. Το αίτημα αναγνώρισεως της ακυρότητας της πράξεως επιβολής φόρου μπορεί να προβληθεί οποτεδήποτε¹⁷.

16. Η αναγνωριστική αγωγή πρέπει να ασκηθεί εντός τεσσάρων ετών από την ημερομηνία γενέσεως του δικαιώματος ή αφότου ο ενδιαφερόμενος έλαβε γνώση της βλάβης του δικαιώματος του οποίου ζητείται η προστασία¹⁸.

9 — Βλ. τα άρθρα 66, παράγραφοι 1 και 2, και 67, παράγραφος 1, του Código de Procedimento e de Processo Tributário, που ψηφίστηκε με το Decreto-lei 433/99, της 26ης Οκτωβρίου 1999.

10 — Βλ. τα άρθρα 68, παράγραφοι 1 και 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 102, παράγραφος 1, αμφότερα στον Código de Procedimento e de Processo Tributário.

11 — Άρθρα 76 και 67 του Código de Procedimento e de Processo Tributário, το δεύτερο σε συνδυασμό με το άρθρο 167, παράγραφος 1, του Código do Procedimento Administrativo: ο πάντοτε προαιρετικός χαρακτήρας της ενδικοφανούς προσφυγής με φορολογικό αντικείμενο οφείλεται στο γεγονός ότι προβλέπεται διοικητική προσφυγή κατά της διοικητικής πράξεως.

12 — Βλ. το άρθρο 96, παράγραφος 1, του Código de Procedimento e de Processo Tributário και τα άρθρα 9 και 95, παράγραφος 1, του Lei Geral Tributária, που ψηφίστηκε με το Decreto-lei 398/98, της 17ης Δεκεμβρίου 1998. Οι διατάξεις αυτές εξειδικεύουν ως προς το φορολογικό δικαιο τη γενική ρήτρα του άρθρου 268, παράγραφος 4, του Συντάγματος της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, το οποίο «εγγυάται στους πολίτες τη δυνατότητα ασκήσεως διοικητικής προσφυγής λόγω παραβάσεως νόμου κατά οποιαδήποτε διοικητικής πράξεως, ανεξαρτήτως της μορφής της, που προσβάλλει τα δικαιώματα και τα έννομα συμφέροντά τους».

13 — Βλ. τα άρθρα 97, παράγραφος 1, στοιχείο α, του Código de Procedimento e de Processo Tributário και το άρθρο 95, παράγραφος 2, στοιχείο α, του Lei Geral Tributária.

14 — Άρθρα 101, στοιχείο α, του Lei Geral Tributária, και 97, παράγραφος 1, στοιχείο α, του Código do Procedimento e de Processo Tributário.

15 — Άρθρα 101, στοιχείο β, του Lei Geral Tributária και 97, παράγραφος 1, στοιχείο h, του Código do Procedimento e de Processo Tributário.

16 — Βλ. το άρθρο 145, παράγραφος 3, του Código do Procedimento e de Processo Tributário.

17 — Βλ. το άρθρο 1, παράγραφοι 1, στοιχείο α, 2 και 3 του Código do Procedimento e de Processo Tributário.

18 — Βλ. το άρθρο 145, παράγραφος 2, του Código do Procedimento e de Processo Tributário.

V — Εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος

A — Προσδιορισμός του αντικειμένου της διαφοράς

17. Δεν αμφισβητείται ότι τα τέλη που επιβλήθηκαν στη Recheio από το *Registo Nacional de Pessoas Colectivas* αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο ούτε ότι η εν λόγω εταιρία έχει, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, δικαίωμα δικαστικής προσβολής των σχετικών πράξεων¹⁹.

18. Το ερώτημα του *Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa* αφορά το αν είναι σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο η προθεσμία των ενενήντα ημερών για την

άσκηση ενδίκου βοηθήματος με το οποίο ζητείται η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών που καταβλήθηκαν ως τέλη, όπως στην περίπτωση της Recheio, τα οποία αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.

19. Σύμφωνα με το πορτογαλικό δικαιοδοτικό όργανο, η συμφωνία της εν λόγω προθεσμίας προς την αρχή της ισοδυναμίας είναι δεδομένη. Αυτό προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, στην οποία αναφέρεται ότι «προσφυγή ακυρώσεως χωρεί για οποιαδήποτε πράξη υπολογισμού φορολογικών εσόδων, είτε αυτή στηρίζεται στην κοινοτική είτε στην εθνική νομοθεσία²⁰», και, επομένως, τα ερωτήματα που θέτει αφορούν αποκλειστικά την αρχή της αποτελεσματικότητας, στην οποία γίνεται αναφορά στην τελευταία φράση του πρώτου ερωτήματος με το οποίο ερωτάται αν ο ορισμός προθεσμίας ενενήντα ημερών «καθιστά αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως».

19 — Βλ. την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-134/99, IGI (Συλλογή 2000, σ. I-7717), το διατακτικό της οποίας έχει ως εξής:

«1) Η οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η είσπραξη τελών, όπως τα επίμαχα στο πλαίσιο της κύριας δίκης, για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων συνιστά φόρο υπό την έννοια της οδηγίας.

2) Τέλη που οφείλονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, όταν συνιστούν φόρο υπό την έννοια της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, απαγορεύονται, καταρχήν, από το άρθρο 10, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας.

3) Δεν έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, τα τέλη που εισπράττονται για την καταχώριση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας σε εθνικό μητρώο νομικών προσώπων, όπως είναι τα επίμαχα στο πλαίσιο της κύριας δίκης τέλη, των οποίων το ύψος αυξάνει ευθέως και απεριόριστα κατ' αναλογία του καλυφθέντος εταιρικού κεφαλαίου.

4) Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, γεννά δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.»

20. Έτσι, η αξιέπαινη προσπάθεια της Recheio να αποδείξει με τις γραπτές παρατηρήσεις της ότι η προθεσμία που προβλέπει το πορτογαλικό δικονομικό δίκαιο αντιβαίνει στην αρχή της ισοδυναμίας δεν έχει καμιά χρησιμότητα, διότι, αφ' ης στιγμής το εθνικό δικαστήριο, μετά από ερμηνεία του εσωτερικού δικαίου, δέχθηκε ότι ο εν λόγω όρος

20 — Βλ. το στοιχείο p. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει το ίδιο στο σημείο 26 των γραπτών παρατηρήσεών της.

είναι εφαρμοστέος σε όλες τις αγωγές, το Δικαστήριο δεν μπορεί να υπεισέλθει στο ζήτημα αυτό²¹.

21. Η συμφωνία της εν λόγω περιόδου με το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να εξεταστεί αποκλειστικά σε σχέση με την αρχή της αποτελεσματικότητας και, στο σημείο αυτό, πρέπει να αποκλειστεί οποιαδήποτε αναφορά στην ύπαρξη επικουρικού ένδικου βοηθήματος –της αναγνωριστικής αγωγής–, του οποίου η άσκηση είναι δυνατή εντός τεσσάρων ετών, ή στο γεγονός ότι, όταν η προσβολή της πράξεως στηρίζεται στη αυτοδίκαιη ακυρότητα, η άσκηση της δεν υπόκειται σε προθεσμία. Στον εθνικό δικαστή απόκειται η κρίση αν χωρεί τέτοια αγωγή σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι ένας δικονομικός κανόνας, όπως το άρθρο 102, παράγραφος 1, του Código de Procedimento e de Processo Tributário, αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο²². Ομοίως, για την κρίση επί της φύσεως του ελαττώ-

ματος που πάσχει η επίδικη στην κύρια δίκη πράξη υπολογισμού φόρου και, επομένως, επί του αν πρέπει να προσβληθεί η πράξη αυτή εντός ενενήντα ημερών ή σε οποιονδήποτε άλλο χρόνο, αρμόδια είναι τα πορτογαλικά δικαστήρια.

22. Ανακεφαλαιώνοντας, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει στο συγκεκριμένο ερώτημα του πορτογαλικού δικαστηρίου ανεξαρτήτως του αν η Recheio μπορεί να προβάλει τους ισχυρισμούς της δι' άλλης οδού που να υπόκειται σε μεγαλύτερη προθεσμία.

B — Η εξέταση της προθεσμίας των ενενήντα ημερών υπό το πρίσμα της αρχής της αποτελεσματικότητας

1. Η αρμοδιότητα είναι του εθνικού δικαστή

23. Από την άποψη της αρχής της αποτελεσματικότητας, σε λίγες περιπτώσεις το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ευθέως επί συγκεκριμένων προθεσμιών παραγραφής ή αποσβεστικών προθεσμιών που έχουν ταχθεί από τα κράτη μέλη για την άσκηση ένδικων βοηθημάτων με τα οποία ζητείται η απόδοση χρηματικών ποσών που εισπράχθηκαν από

21 — Οι αναφορές της Recheio στην προσφυγή αντισυνταγματικότητας 92 επ. των γραπτών παρατηρήσεών της περιτελούν, διότι, παρά το γεγονός ότι η ενδεχόμενη κήρυξη αντισυνταγματικότητας φορολογικού νόμου, όπως αυτός της διαφοράς της κύριας δίκης, στον βαθμό που μπορεί να παραγάγει αποτελέσματα ex tunc, μπορεί να συνεπάγεται την ακυρότητα των πράξεων που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή του, εκτός εάν το ίδιο το Συνταγματικό Δικαστήριο θέσει περιορισμούς ως προς τα αναδρομικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του (βλ. το άρθρο 282 του Συντάγματος της Πορτογαλικής Δημοκρατίας), η συνέπεια αυτή είναι ανεξάρτητη της δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής κατά πράξεως υπολογισμού φόρου χωρίς υπαγωγή της σε προθεσμία. Η κήρυξη νόμου ως αντισυνταγματικού ορίζει ότι οι πράξεις που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή του πάσχουν ελάττωμα που επιφέρει ακυρότητα, έτσι ώστε, αν το Συνταγματικό Δικαστήριο δεν προσδιορίσει την έκταση των αποτελεσμάτων της αποφάσεως, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να τις προσβάλουν χωρίς να υπόκεινται σε προθεσμία, σύμφωνα με το άρθρο 102, παράγραφος 3, του Código de Procedimento e de Processo Tributário, το ίδιο, όμως, ισχύει και για τις πράξεις που αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο, αν η αντίθεση αυτή επιφέρει ακυρότητα. Άλλως, το αν η προσβολή διοικητικής πράξεως υπόκειται σε προθεσμία ενενήντα ημερών ή δεν υπόκειται σε καμία προθεσμία δεν εξαρτάται από τον τομέα του δικαίου στον οποίο σημειώθηκε η παράβαση, αλλά από τη φύση του ελαττώματος της πράξεως.

22 — Εν πάση περιπτώσει, η πορτογαλική νομολογία υποστηρίζει ότι το κατάλληλο μέσο προβολής ισχυρισμών όπως αυτές της Recheio είναι αυτό της προσφυγής ακυρώσεως, όπως αποδεικνύεται από το γεγονός ότι η εν λόγω εταιρία άσκησε αναγνωριστική αγωγή την οποία το αιτούν δικαστήριο μετέτρεψε σε προσφυγή ακυρώσεως.

το κράτος κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου. Οι σχετικές αναφορές του υπήρξαν μάλλον αόριστες. Έτσι, με τις αποφάσεις Rewe και Comet περιορίστηκε να αποφανθεί ότι, όταν μια προθεσμία για την άσκηση προσφυγής που αποτελεί αναμφισβήτητη εκδήλωση της αρχής της ασφάλειας δικαίου καθιστά αδύνατη στην πράξη την άσκηση των δικαιωμάτων, έρχεται σε σύγκρουση με το κοινοτικό δίκαιο, πράγμα που δεν συμβαίνει όταν τάσσονται «εύλογες αποκλειστικές προθεσμίες»²³. Στις περιπτώσεις όπου το Δικαστήριο εξέτασε συγκεκριμένες προθεσμίες για την άσκηση ενδίκων μέσων, χρησιμοποίησε ως κριτήριο την αρχή της ισοδυναμίας: οι προπαρατεθείσες αποφάσεις Edis και Spac, καθώς και η Prisco και Caser, αναγνωρίζουν ότι μια τριετής προθεσμία παραγραφής δεν αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση ότι ισχύει αδιακρίτως για όλες τις αγωγές περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων, ανεξαρτήτως του αν στηρίζονται στο εσωτερικό ή στο κοινοτικό δίκαιο²⁴. Ακόμη και όταν εξέτασε την παρέλευση ορισμένης προθεσμίας σε σχέση με άλλη συντομότερη, το έπραξε αναφερόμενο αποκλειστικά στην ως άνω αρχή: η απόφαση Aprile έκρινε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει την εφαρμογή εθνικής διατάξεως σκοπούσας στην αντικατάσταση της συνήθους δεκαετούς παραγραφής με ειδική πενταετή, και στη συνέχεια με τριετή, αποσβεστική προθεσμία²⁵.

24. Είναι αληθές ότι στο σκεπτικό των αποφάσεων Edis και Spac γίνεται δεκτό ότι

«μία τριετής αποκλειστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου, αρχομένη από την ημερομηνία της αμφισβητούμενης καταβολής, φαίνεται εύλογη», και ότι η επίκλησή της από ένα κράτος μέλος δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο²⁶. Ωστόσο, πέραν του ότι πρόκειται για *obiter dicta* χωρίς αντίκτυπο στο διατακτικό των αποφάσεων, οι κρίσεις αυτές συνιστούν ταυτολογίες, στερούμενες οποιασδήποτε αιτιολογίας, στις οποίες δεν εξηγούνται οι λόγοι για τους οποίους μια προθεσμία τέτοιας διάρκειας συνάδει προς την αρχή της αποτελεσματικότητας. Κατά το Δικαστήριο, το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει εύλογες προθεσμίες και η τριετής προθεσμία είναι εύλογη, χωρίς περαιτέρω εξηγήσεις.

25. Την ίδια στάση κράτησε το Δικαστήριο όταν εκφράστηκε ρητώς επί της συμφωνίας με την προαναφερθείσα αρχή της αποτελεσματικότητας ορισμένων προθεσμιών που απαντούν στις νομοθεσίες των κρατών μελών και που αφορούν την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων στηριζόμενων στο κοινοτικό δίκαιο. Η απόφαση Bassin et Salson²⁷ έκρινε ότι δεν αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο οι διατάξεις κράτους μέλους που προβλέπουν τριετή προθεσμία παραγραφής για την υποβολή αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων δασμών²⁸. Η απόφαση αυτή βασίζεται στην άποψη ότι είναι αποδεκτές οι διαδικασίες που δεν εμποδίζουν στην πράξη

23 — Βλ. τη σκέψη 5, in fine, της αποφάσεως Rewe και τις σκέψεις 16 και 18 της αποφάσεως Comet. Επίσης την απόφαση Denkavit Italiana, σκέψη 23.

24 — Βλ., αντίστοιχα, το διατακτικό της αποφάσεως Edis (σημείο 2), της αποφάσεως Spac (σημείο 1), καθώς και της αποφάσεως Prisco και Caser (σημείο 2).

25 — Βλ. το σημείο 1 του διατακτικού.

26 — Βλ. τις σκέψεις 35, in fine, και 44 της αποφάσεως Edis, καθώς και τις σκέψεις 19, in fine, και 27 της αποφάσεως Spac.

27 — Απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1989, 386/87 (Συλλογή 1989, σ. 3551).

28 — Σημείο 2 του διατακτικού της αποφάσεως Bassin et Salson.

την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει το κοινοτικό δίκαιο, επομένως η τριετής προθεσμία παραγραφής «ανταποκρίνεται σε επιλογή του νομοθέτη η οποία δεν έχει ως αποτέλεσμα να θίξει την προαναφερθείσα υποχρέωση»²⁹.

26. Υπό την ίδια έννοια, στην απόφαση *Haahr Petroleum*³⁰ επαναλαμβάνεται ότι δεν αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο η πενταετής αποκλειστική προθεσμία, διότι πρόκειται περί χρονικού διαστήματος που «πρέπει να χαρακτηριστεί εύλογο»³¹.

27. Σε μία μόνον περίπτωση το Δικαστήριο επιχείρησε να αιτιολογήσει περαιτέρω την απόφασή του: η απόφαση επί της υποθέσεως *Grundig Italiana*, επί της οποίας ανέπτυξα τις προτάσεις μου στις 14 Μαρτίου 2002, έκρινε ότι αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο ο ορισμός προθεσμίας ενενήντα ημερών για τη μετάβαση από δεκαετή ή δεκαπενταετή σε τριετή προθεσμία παραγραφής, προσθέτοντας ότι, για να είναι σύμφωνο προς την αρχή της αποτελεσματικότητας, το χρονικό αυτό διάστημα πρέπει να παρέχει στους φορολογουμένους εύλογο χρονικό περιθώριο για να προβάλουν το δικαίωμά τους για επιστροφή, στην περίπτωση που η άσκηση αγωγής είναι ήδη εκπρόθεσμη βάσει της νέας προθεσμίας, έτσι ώστε να προετοιμάσουν την αγωγή τους χωρίς πίεση χρόνου και χωρίς την υποχρέωση να ενεργήσουν

κατεπειγόντως εντός προθεσμιών εντελώς δυσανάλογων προς εκείνες που είχαν αρχικώς³² υπόψη τους. Στην επόμενη σκέψη, προσθέτει ότι το χρονικό διάστημα των ενενήντα ημερών είναι ανεπαρκές, διότι αν ληφθεί ως βάση η αρχική προθεσμία των πέντε ετών, οι φορολογούμενοι των οποίων τα δικαιώματα γεννήθηκαν πριν από τρία περίπου έτη υποχρεούνται να ενεργήσουν εντός τριών μηνών, ενώ θεωρούσαν ότι διαθέτουν σχεδόν δύο ακόμη έτη³³. και καταλήγει ότι εύλογη θα ήταν μια μεταβατική περίοδος τουλάχιστον έξι μηνών³⁴.

28. Η θέση του Δικαστηρίου υπακούει σε ένα απλό σκεπτικό: όταν οι προθεσμίες για την άσκηση των ενδίκων βοηθημάτων υπολογίζονται σε έτη, είναι προφανές ότι επιτρέπουν την αποτελεσματική άσκηση των δικαιωμάτων που αναγνωρίζει το κοινοτικό δίκαιο και, επομένως, δεν χρήζουν περαιτέρω αιτιολογήσεως. Αντιθέτως, όταν πρόκειται για συντομότερες περιόδους που υπολογίζονται σε μήνες ή σε ημέρες, η εκτίμηση της χρησιμότητάς τους δεν είναι αρκούντως σαφής και, επομένως, απαιτείται αιτιολόγησή της.

29. Εντούτοις, όπως ανέφερα στις προτάσεις επί της υποθέσεως *Grundig Italiana*, η εκτίμηση αυτή δεν είναι της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου, διότι, πλην προφανών περιπτώσεων³⁵, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο³⁶. Προκειμένου να κριθεί αν μια συγκεκριμένη προθεσμία συμβιβάζεται με την αρχή της αποτελεσματικότητας, πρέπει

29 — Σκέψεις 16 και 17 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Bassin et Salson*.

30 — Απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94 (Συλλογή 1997, σ. I-4085).

31 — Σκέψη 49 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Haahr Petroleum*.

32 — Σκέψη 38 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Grundig Italiana*.

33 — Σκέψη 39 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Grundig Italiana*.

34 — Σκέψη 40 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Grundig Italiana*.

35 — Όπως οι περιπτώσεις των ετησίων προθεσμιών.

36 — Σημείο 27 των προαναφερθεισών προτάσεων.

να ληφθεί υπόψη «το σύνολο των πραγματικών και νομικών προϋποθέσεων, τυπικών και ουσιαστικών, που πρέπει να τηρηθούν στην εθνική έννομη τάξη προκειμένου να είναι δυνατή η άσκηση των αγωγών περί επιστροφής. Οριστική απάντηση είναι δυνατόν να δοθεί μόνον αν ληφθούν συνολικώς υπόψη οι παράγοντες αυτοί, τους οποίους μόνον τα [...] εθνικά δικαστήρια γνωρίζουν»³⁷.

30. Το Δικαστήριο έκρινε έτσι σε ορισμένες περιπτώσεις, αφού, σύμφωνα με την απόφαση *Dilexport*, στον εθνικό δικαστή απόκειται να κρίνει αν οι εφαρμοστέες προϋποθέσεις καθιστούν αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή στην πράξη την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη³⁸. η αναφορά αυτή περιλαμβάνει και την προθεσμία ασκήσεως του ενδίκου βοηθήματος, που αποτελεί την πρώτη από τις προϋποθέσεις αυτές.

31. Στην υπόθεση *Grundig Italiana* συνέτρεχαν, ίσως, επαρκή στοιχεία που επέτρεψαν στο Δικαστήριο να διακινδυνεύσει την κρίση αυτή, λαμβανομένου υπόψη ότι επρόκειτο για μεταβατική περίοδο από πενταετή σε τριετή προθεσμία παραγραφής, με αποτέλεσμα οι φορολογούμενοι των οποίων τα δικαιώματα γεννήθηκαν πριν από τρία περίπου έτη να είναι στην πράξη υποχρεω-

μένοι να ενεργήσουν εντός τριών μηνών, ενώ θεωρούσαν ότι διαθέτουν σχεδόν δύο ακόμη έτη³⁹. Η συλλογιστική, όμως, της αποφάσεως αυτής φαίνεται να αφορά όχι όλα τα εθνικά δικαιοκτικά συστήματα, αλλά μόνον το ιταλικό, διότι ελήφθησαν υπόψη αποκλειστικά οι προϋποθέσεις του ιταλικού δικονομικού καθεστώτος, με αποτέλεσμα η προδικαστική απόφαση να στερείται γενικού και αντικειμενικού προσανατολισμού, απαραίτητου για την εκπλήρωση του ουσιαστικού της σκοπού, της εγγυήσεως της ομοιόμορφης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, και να μετατρέπεται έτσι σε ερμηνεία *uti singulis*, που αφορά ένα συγκεκριμένο δικαιοκτικό σύστημα και μόνον.

32. Γεγονός είναι, πάντως, ότι, όπως το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει επανειλημμένως, υπάρχουν διαφορετικές αντιλήψεις μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά το σύστημα προσβολής των παράνομων πράξεων επιβολής φόρων και το σύστημα της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων. Κατά συνέπεια, είναι δύσκολο να εκτιμηθεί αορίστως αν μια μεταβατική περίοδος ενενήντα ημερών, όπως αυτή της υποθέσεως *Grundig Italiana*, είναι σύμφωνη με την αρχή της αποτελεσματικότητας, διότι, για τη συναγωγή του σχετικού συμπεράσματος, πρέπει να ληφθούν υπόψη, πέραν της διάρκειας, και πολλές άλλες περιστάσεις, όπως, επί παραδείγματι και ενδεικτικώς, το αν επιτρέπεται παράσταση χωρίς δικηγόρο ή είναι υποχρεωτική η παράστασή του, το αν ο προσφεύγων μπορεί να παραστεί αυτοπροσώπως ενώπιον του δικαστηρίου ή υποχρεούται να ορίσει πληρεξούσιο —στην τελευταία αυτή περίπτωση, αν πρέπει να το πράξει ενώπιον δημόσιας αρχής—, το αν,

37 — Σημείο 27, *in fine*, των προτάσεών μου επί της υποθέσεως *Grundig Italiana*.

38 — Βλ. τη σκέψη 32, *in fine*, της αποφάσεως *Dilexport*, προπαρατεθείσας στην υποσημείωση 2 των προτάσεων αυτών.

39 — Σκέψη 39 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Grundig Italiana*.

στην περίπτωση των νομικών προσώπων, απαιτείται προηγούμενη έγκριση για την άσκηση του ενδίκου μέσου, λαμβανομένων, ενδεχομένων, υπόψη των σχετικών προθεσμιών, προϋποθέσεων και τύπων, το αν αποτελεί προαπαιτούμενο η άσκηση ενστάσεως ενώπιον της διοικήσεως, το αν η ένσταση αυτή έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα, το αν πρέπει να ενημερωθεί προηγουμένως το Δημόσιο για την πρόθεση προσφυγής στα δικαστήρια. Ο κατάλογος των προϋποθέσεων θα μπορούσε να συνεχιστεί περαιτέρω, καθορίζοντας τον βαθμό δυσκολίας και το κόστος σε κάθε κράτος.

33. Έναντι αυτής της ποικιλίας και άλλων ιδιαιτεροτήτων που είναι εύκολο να φανταστεί όποιος κινείται στον χώρο του συγκριτικού ευρωπαϊκού δικαίου, η κοινοτική έννομη τάξη οφείλει να διασφαλίσει τα δικαιώματα που παρέχει στους διοικουμένους⁴⁰, απαιτώντας να μην είναι οι εφαρμοστέες εθνικές οικονομικές ρυθμίσεις για την προστασία των δικαιωμάτων αυτών λιγότερο ευνοϊκές από τα αντίστοιχα ένδικα βοηθήματα του εσωτερικού δικαίου και να μην καθίσταται αυτή η προστασία στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής⁴¹.

40 — Θυμηθείτε ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα στην απόδοση χρηματικών ποσών που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένώσεως αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους πολίτες από τις κοινοτικές διατάξεις όπως αυτές ερμηνεύθηκαν από το Δικαστήριο, έτσι ώστε το κράτος μέλος να υποχρεούται να επιστρέψει τις φορολογικές επιβαρύνσεις που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου αυτού [βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, *Fantask* (Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 38), και *Dilexport*, προπαρατεθείσα, σκέψη 23· οι ενδιαφερόμενοι μπορούν επίσης να ανατρέξουν στην απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1988, σ. I-6307, σκέψη 24)].

41 — Βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις στις υποσημειώσεις 2 και 3.

34. Υπ' αυτές τις περιστάσεις, όπως έχω εκθέσει στις προτάσεις επί της υποθέσεως *Grundig Italiana*, η αόριστη νομική έννοια «εύλογη προθεσμία», την οποία αναφέρει η κοινοτική νομολογία ως κριτήριο της συμφωνίας με την αρχή της αποτελεσματικότητας, πρέπει να προσδιορίζεται από τα εθνικά δικαστήρια, εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις στις οποίες, είτε επειδή είναι σαφώς επαρκής είτε επειδή είναι αδιαμφισβήτητα υπερβολικά σύντομη, δεν χρειάζεται να εξεταστούν οι συγκεκριμένες προϋποθέσεις κάθε εθνικού συστήματος και, επομένως, το Δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί σχετικώς.

35. Δεν φαίνεται, επομένως, συνεπής η απόφαση *Grundig Italiana*, η οποία, αφού έκρινε ότι ορισμένη προθεσμία δεν είναι επαρκής, έθεσε ελάχιστο χρονικό διάστημα, το οποίο θεωρεί επαρκές για τη διασφάλιση της πραγματικής ασκήσεως των ένδικων βοηθημάτων που βασίζονται στο κοινοτικό δίκαιο, υπεισερχόμενη στις αρμοδιότητες του κοινοτικού ή, ενδεχομένως, του Ιταλού νομοθέτη. Επιπλέον, η εν λόγω απόφαση δεν αιτιολογεί την επιλογή της εξαμήνης προθεσμίας ούτε τον χαρακτηρισμό της ως κατάλληλης. Αναφέρει απλώς ότι η προθεσμία αυτή επιτρέπει στους φορολογουμένους «που επιδιεκνούν τη συνθήκη επιμέλεια να λάβουν γνώση της νέας ρυθμίσεως και να προετοιμάσουν καθώς και να ασκήσουν την αγωγή τους υπό συνθήκες που δεν περιορίζουν τις πιθανότητές τους επιτυχίας»⁴². Για ποιον, όμως, λόγο δεν είναι κατάλληλη η τρίμηνη προθεσμία, αλλά είναι κατάλληλη η

42 — Σκέψη 40 της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Grundig Italiana*.

εξάμηνη; Η απόφαση Grundig Italiana αποδεικνύεται, έτσι, καρπός μιας βολονταριστικής προσεγγίσεως και μιας εσφαλμένης αντιλήψεως του προδικαστικού μηχανισμού. Σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ, στο Δικαστήριο απόκειται η τελική ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, με την παροχή στα εθνικά δικαστήρια συγκεκριμένων κατευθύνσεων για την εφαρμογή του, χωρίς να έχει *Quidam* τη δυνατότητα να υπεισέλθει στην τελευταία αυτή δικαιοδοτική λειτουργία, αγνοώντας τους λόγους θεσπίσεως αυτού του μηχανισμού συνεργασίας μεταξύ δικαιοδοτικών οργάνων, ο οποίος επιβάλλει αυστηρή τήρηση των πεδίων αρμοδιότητας του καθενός⁴³ από αυτά. Πράγματι, με τέτοιου είδους αποφάσεις το Δικαστήριο συμπεριφέρεται όπως στην περίπτωση της ευθείας προσφυγής, αναγνωρίζοντας στον εαυτό του, πέραν των κανόνων της Συνθήκης, εξουσίες πλήρους δικαιοδοσίας που θίγουν σοβαρά την κυρίαρχη αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης⁴⁴. Το σύστημα του άρθρου 234 ΕΚ στηρίζεται στη διαφορά μεταξύ της αφομοιώσεως και της εφαρμογής των κανόνων, επιτρέποντας τον συμβιβασμό μεταξύ της νόμιμης αρμοδιότητας του εθνικού δικαστή με την αναγκαία ομοιομορφία

του κοινοτικού δικαίου, όπως ακριβώς εξέθεσε προ ετών ο Robert Lecourt⁴⁵. Το έργο αυτό απαιτεί απόλυτο σεβασμό της κατανομής των αρμοδιοτήτων⁴⁶. Είναι αληθές ότι η διάκριση μεταξύ ερμηνείας και εφαρμογής είναι ιδιαιτέρως λεπτή, δεδομένου ότι είναι δύσκολη η ερμηνεία ενός κανόνα χωρίς την εφαρμογή του, ή η εφαρμογή του χωρίς την ερμηνεία του, αλλά το Δικαστήριο οφείλει να αποφεύγει να υποκαθιστά τον εθνικό δικαστή, περιοριζόμενο να δίνει συγκεκριμένες απαντήσεις, εντός των ορίων που θέτει η διάταξη περί παραπομπής⁴⁷. Ο Ami Baran⁴⁸ έχει αναγνωρίσει ότι, παρά τις πανηγυρικές διακηρύξεις του Δικαστηρίου περί του οφειλόμενου σεβασμού στις αρμοδιότητες του εθνικού δικαστή, η πραγματικότητα είναι πολύ διαφορετική⁴⁹.

36. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa

43 — Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 1987, 93/78, Lothar Mattheus (Συλλογή τόμος 1978, σ. 671, σκέψη 5). Στις προτάσεις, ο γενικός εισαγγελέας Mayras επεσήμανε ότι το Δικαστήριο μπορεί να βασίσει την προδικαστική αρμοδιότητά του μόνον στις περιπτώσεις που προβλέπει σχετικά το άρθρο 177 της Συνθήκης ΕΚ.

44 — Με την απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-224/01, Köbler (που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή), το Δικαστήριο επέμεινε στο ίδιο σφάλμα. Με αφορμή την ευθύνη των κρατών μελών για τις ζημιές που προκαλούν στους ιδιώτες παραβάσεις του κοινοτικού δικαίου από δικαιοδοτικό όργανο, απαρτίθισε τις προϋποθέσεις και τους όρους που πρέπει να συντρέχουν προκειμένου να καταστεί απαιτητή η αποζημίωση (σκέψη 59), αλλά, αφού αναγνώρισε ότι η εφαρμογή της απόκειται στα εθνικά δικαστήρια (σκέψη 100), εισήλθε σε απαγορευμένο έδαφος, προβαίνοντας σε ενέργεια ξένη προς τις αρμοδιότητές του (σκέψεις 101 επ.). Στο πλαίσιο προσφυγής ακυρώσεως, το Δικαστήριο υπέπεσε σε παρόμοιο σφάλμα με την απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-383/99, Procter & Gamble (Συλλογή 2001, σ. I-6251), γνωστή ως απόφαση «Baby-dry», όπου και πάλι υπερέβη την αρμοδιότητά του, όπως είχα την ευκαιρία να υποστηρίξω για πρώτη φορά με τις προτάσεις που υπέβαλα στις 31 Ιανουαρίου 2002 στην υπόθεση C-363/99, KPN (βλ., ειδικότερα, το σημείο 68), επί της οποίας δεν έχει ακόμη εκδοθεί απόφαση.

45 — R. Lecourt, *Le juge devant le Marché commun*, εκδ. Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Γενεύη, 1970, σ. 50.

46 — M. Lagrange: «L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire», *Révue trimestrielle de droit européen*, 1974, σ. 268.

47 — De Richemont: *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, εκδ. Librairie du Journal des Notaires et des Avocats, Παρίσι, 1975, σ. 41 επ.

48 — A. Baran: «Le renvoi préjudiciel communautaire», *Justice. Revue générale de droit processuel*, τεύχος 6, σ. 14.

49 — Προσφάτως, ο ίδιος ο A. Baran « Transmutations Préjudicielles », στο συλλογικό έργο *Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, εκδ. BWV Berliner Wissenschafts-verlag, Βερολίνο 2003, σ. 622, επαναλαμβάνει ότι «la coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition "impérative" de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève».

σύμφωνα με τα όσα υποστηρίζει η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της και να αναγνωρίσει ότι:

- το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, η αρχή που επιβάλλει την αποτελεσματικότητα του απαγορεύουν τις διατάξεις κράτους μέλους οι οποίες τάσσουν για τα ένδικα βοηθήματα προς επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου αυτού προθεσμία που καθιστά υπερβολικά δυσχερή στην πράξη την άσκηση του δικαιώματος αποδόσεως και ότι
- στον εθνικό δικαστή απόκειται να κρίνει, αφού λάβει υπόψη του το σύνολο των πραγματικών και νομικών προϋποθέσεων, τυπικών και ουσιαστικών, που συντρέχουν για την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος, αν η προθεσμία που τάσσει η εσωτερική έννομη τάξη είναι εύλογη και αν εγγυάται την ως άνω αρχή.

2. Επικουρικώς

37. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο θεωρήσει αναγκαίο να αποφανθεί επί του αιτήματος που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, εξετάζοντας την καταλληλότητα μιας συγκεκριμένης προθεσμίας, όπως είναι αυτή του άρθρου 102, παράγραφος 1, του Código de Procedimento e de Processo Tributário, μπορούμε, μάλλον, να συναγάγουμε ότι, δεδομένων των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς και της αποσπασματικής, αναγκαστικά, γνώσεως της πορτογαλικής έννομης τάξεως, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέχει η διάταξη περί

παραπομπής, η εν λόγω προθεσμία θα φαινόταν εύλογη και θα επέτρεπε στη Recheio να ασκήσει τα δικαιώματά της με κάθε αποτελεσματικότητα.

38. Το στοιχείο α της εν λόγω διατάξεως ορίζει ως *dies a quo* για τον υπολογισμό την επομένη της ημερομηνίας λήξεως της προθεσμίας για οικειοθελή καταβολή του βεβαιωθέντος φόρου, η οποία, κατά κανόνα, είναι τριάντα ημέρες από της κοινοποίησης της πράξεως υπολογισμού του φόρου⁵⁰. Στη διαφορά της κύριας δίκης, η προσβαλλόμενη πράξη υπολογισμού του φόρου φέρει ημερομηνία 4 Μαρτίου 1998, οπότε, κατ' αρχήν, η προθεσμία οικειοθελούς καταβολής έληξε γύρω⁵¹ στις 15 Απριλίου 1998, κατά συνέπεια δε, η ως άνω επιχείρηση διέθετε χρόνο μέχρι τις 19 Αυγούστου⁵² για να ασκήσει διοικητική προσφυγή.

39. Μία προθεσμία που, στην πραγματικότητα, παρατείνεται σχεδόν πεντέμισι μήνες (από της ημερομηνίας κοινοποίησης της προσβαλλομένης πράξεως υπολογισμού φόρου μέχρι την ημερομηνία λήξεως της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής ακυρώσεως) δεν δυσχεραίνει ούτε εμποδίζει την αποτελεσματική άσκηση των επίδικων στην κύρια δίκη δικαιωμάτων.

50 — Βλ. το άρθρο 85, παράγραφος 2, του Código de Procedimento e de Processo Tributário.

51 — Δεν προκύπτει η ύπαρξη αργιών την περίοδο εκείνη στην Πορτογαλία.

52 — Για τον υπολογισμό των προθεσμιών, βλ. τα άρθρα 72 του Código do Procedimento Administrativo, 20 του Código de Procedimento e de Processo Tributário και 279 του πορτογαλικού Código Civil.

40. Εν πρώτοις, επιβάλλεται η υπενθύμιση ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου⁵³, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να αντιτάσσουν στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση οδηγίας αποκλειστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου αρχομένη από την ημερομηνία της καταβολής των εν λόγω φόρων, ενώ, κατά την ημερομηνία αυτή, η εν λόγω οδηγία δεν είχε ακόμα μεταφερθεί ορθώς στο εθνικό δίκαιο⁵⁴. Η λύση αυτή, η οποία αναζητεί την ισορροπία μεταξύ της αποτελεσματικότητας του δικαιώματος στη δικαστική προστασία και της αρχής της ασφάλειας δικαίου, δεν είναι, όπως υποστήριξα στις προτάσεις επί της υποθέσεως Edis⁵⁵, απολύτως ικανοποιητική για τους φορολογουμένους που υποχρεώθηκαν να καταβάλουν φόρο αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο, αλλά, εφόσον δεν υφίσταται ενιαίος σχετικός κανόνας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν επανειλημμένως διατυπωθεί, τις προϋποθέσεις στις οποίες υπόκεινται οι ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος⁵⁶.

41. Επομένως, στην αναζήτηση της ισορροπίας μεταξύ των δικαιωμάτων των φορολογουμένων και του γενικού συμφέροντος, το οποίο δεν επιτρέπει να παραμένουν οι διοικητικές αποφάσεις *sine die* υπό τη Δαμόκλειο σπάθη μιας ενδεχόμενης προσφυγής ακυρώσεως, η θέσπιση προθεσμίας για την άσκηση της διοικητικής προσφυγής, όπως προβλέπεται από το πορτογαλικό δικονομικό δίκαιο, μπορεί να χαρακτηριστεί εύλογη. Αποτελεί επαρκές χρονικό διάστημα ώστε, αφού γίνει γνωστή η βεβαίωση του φόρου, να ληφθεί η απόφαση προσβολής της, να συγκεντρωθούν όλες οι αναγκαίες νομικές και πραγματικές προϋποθέσεις για την πραγματοποίησή της και να προετοιμαστεί η κατάλληλη άμυνα⁵⁷. Από την εξέταση των κανόνων άλλων κρατών μελών επί του θέματος αυτού διαπιστώνεται ότι όλοι προβλέπουν προθεσμίες ανάλογης διάρκειας⁵⁸, οι οποίες λειτουργούν στα αντίστοιχα νομικά συστήματα χωρίς να τίθενται αμφι-

53 — Βλ. το διατακτικό των προπαρατεθεισών αποφάσεων Fantask κ.λπ., Edis, Ansaldo και Spac.

54 — Μόνον η απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, C-208/90, Emmott (Συλλογή 1991, σ. I-4369), υποστήριξε την αντίθετη άποψη, παρότι άλλες μεταγενέστερες αποφάσεις [οι παρατεθείσες στην προηγούμενη υποσημείωση, καθώς και αυτές της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-338/91, Steenhorst-Neerings (Συλλογή 1993, σ. I-5475), της 6ης Δεκεμβρίου 1994, C-410/92, Johnson (Συλλογή 1994, σ. I-5483)] εγκατέλειψαν τη θέση αυτή, γεγονός που δικαιολογείται από τις ιδιαιτερότητες της επίδικης σε αυτήν υποθέσεως.

55 — Βλ. το σημείο 81 των προτάσεών μου επί της υποθέσεως Edis.

56 — Εν πάση περιπτώσει, το πορτογαλικό δικονομικό δίκαιο παρέχει ένα επιπλέον μέσο, την αναγνωριστική αγωγή, η άσκηση της οποίας υπόκειται σε τετραετή προθεσμία, η οποία μπορεί να ασκηθεί σε περίπτωση που αποδεικνύεται ως το πλέον κατάλληλο μέσο για πλήρη και αποτελεσματική δικαστική προστασία (βλ. το άρθρο 145 του Código de Procedimento e de Processo Tributário). Εντούτοις, το Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa δεν έκρινε κατάλληλο αυτό το δικονομικό μέσο για την προβολή του αιτήματος της Recheio (βλ. το στοιχείο i της διατάξεως περί παραπομπής).

57 — Το άρθρο 108, παράγραφος 1, του Código de Procedimento e de Processo Tributário ορίζει ότι «η προσφυγή ασκείται με αίτηση που απευθύνεται στον δικαστή ή στο αρμόδιο δικαστήριο, στην οποία προσδιορίζονται η προσβαλλόμενη πράξη και το όργανο που την εξέδωσε και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά και οι νομικοί λόγοι στους οποίους στηρίζεται η αίτηση».

58 — Στο ισπανικό δίκαιο η προθεσμία είναι, κατ' αρχήν, δύο μήνες (άρθρο 46, παράγραφος 1, του νόμου 29/1998, της 13ης Ιουλίου 1998, περί διοικητικών δικαστηρίων), όπως και στο γαλλικό σύστημα (άρθρο 1 του διατάγματος 65-29, της 11ης Ιανουαρίου 1965, περί προθεσμιών των διοικητικών προσφυγών). Το βελγικό δίκαιο ορίζει προθεσμία εξήντα ημερών (άρθρο 30, δεύτερο εδάφιο, των lois coordonnées sur le Conseil d'État), όπως και το ιταλικό δίκαιο, για την άσκηση προσφυγής με φορολογικό αντικείμενο (άρθρο 21, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 546, της 31ης Δεκεμβρίου 1992, περί Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413). Στη γερμανική έννομη τάξη η προθεσμία είναι ένας μήνας [άρθρο 74 του Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO), της 21ης Ιανουαρίου 1960 — νόμου περί διοικητικών δικαστηρίων]. Η dies pro quo για τον υπολογισμό των προθεσμιών αυτών είναι η επομένη της δημοσίευσής ή της κοινοποίησής της προσβαλλόμενης πράξεως ή, ενδεχομένως, της αποφάσεως που απορρίπτει την προηγούμενη διοικητική ένσταση.

βολίες περί της καταλληλότητάς τους να παρέχουν ένδικη προστασία.

42. Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι τα ένδικα μέσα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο πρέπει να έχουν το ίδιο χρονικό περιθώριο ασκήσεως με αυτά που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο, δεδομένου ότι το ίδιο ακριβώς ισχύει σε επίπεδο αρχών.

43. Το γεγονός ότι η διοίκηση έχει μεγαλύτερα χρονικά περιθώρια για την άσκηση των σχετικών με τη φορολογία εξουσιών της⁵⁹ δεν αποτελεί ένδειξη ότι η προθεσμία των ενενήντα ημερών που παρέχεται στους φορολογουμένους για την άσκηση της διοικητικής προσφυγής αγνοεί τον κανόνα της αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου. Κατ' αρχάς, επειδή οι αρχές και οι σκοποί που διέπουν την άσκηση των μεν και της δε είναι τελείως διαφορετικοί, η επάρ-

κεια της προθεσμίας κρίνεται ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η διοίκηση έχει στη διάθεσή της μεγαλύτερα χρονικά περιθώρια για να ενεργήσει. Εξάλλου, διότι, στον τομέα αυτόν δεν έχει εφαρμογή ο κανόνας της ίσης μεταχειρίσεως: είναι προφανές ότι οι δημόσιες αρχές και οι πολίτες δεν οφείλουν να υπόκεινται στους ίδιους κανόνες. Η αποσβεστική προθεσμία του δικαιώματος βεβαιώσεως φόρων και η παραγραφή των φορολογικών οφειλών υπόκεινται σε κριτήρια πολύ διαφορετικά από αυτά που διέπουν την άσκηση των ενδίκων βοηθημάτων από τους πολίτες εντός συγκεκριμένων προθεσμιών. Η *Recheio* κάνει μια αξιέπαινη επιχειρηματολογική προσπάθεια με τις γραπτές παρατηρήσεις της, αλλά συγχέει διάφορες νομικές έννοιες, όπως η αποσβεστική προθεσμία και η παραγραφή, και προκαλεί σύγχυση με τη συλλογιστική της, αποκρύπτοντας ότι η πορτογαλική διοίκηση έχει τη δυνατότητα ανακλήσεως των ισχυρών πράξεων που δημιουργούν έννομα δικαιώματα και συμφέροντα, μόνον κατά το μέρος που παράγουν δυσμενή για τους αποδέκτες τους αποτελέσματα⁶⁰, καθώς και ότι οι ανίσχυρες πράξεις πρέπει να ανακαλούνται εντός της προθεσμίας του διοικητικού ένδικου βοηθήματος που τους αντιστοιχεί⁶¹.

59 — Το δικαίωμα βεβαιώσεως φόρων παραγράφεται μετά από τέσσερα έτη και οι φορολογικές οφειλές παραγράφονται μετά από οκτώ έτη· εξάλλου, η διοίκηση έχει στη διάθεσή της χρονικό διάστημα τεσσάρων ετών για να ανακαλέσει αυτεπαγγέλτως τις πράξεις που εκδόθηκαν σχετικά (άρθρα 45, 48 και 78, αντίστοιχα, του *Lei Geral Tributária*).

60 — Βλ. το άρθρο 140 του *Código do Procedimento Administrativo*, που εφαρμόζεται συμπληρωματικώς προς τον *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (άρθρο 2, στοιχείο d, του τελευταίου αυτού νομοθετήματος).

61 — Βλ. το άρθρο 141 του *Código do Procedimento Administrativo*. Το άρθρο 78 του *Lei Geral Tributária*, στο οποίο αναφέρεται η *Recheio* στις γραπτές παρατηρήσεις της και το οποίο υπάγει την ανάκληση των φορολογικών πράξεων κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου στην προθεσμία ασκήσεως διοικητικής ενστάσεως, ενώ η διοίκηση έχει στη διάθεσή της τέσσερα έτη, εφαρμόζεται αποκλειστικώς στις ανακλήσεις υπέρ του διοικουμένου (*A. Lima Guerreiro, Leigeraltributaria anotada*, εκδ. Rei dos Libros, Λισσαβόνα, 2001, σ. 343).

VI — Πρόταση

44. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa ως εξής:

«Το κοινοτικό δίκαιο, και ειδικότερα η αρχή που επιβάλλει την αποτελεσματικότητά του, απαγορεύει διατάξεις κράτους μέλους οι οποίες τάσσουν για τα ένδικα βοηθήματα προς επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου αυτού προθεσμία που καθιστά υπερβολικά δυσχερή στην πράξη την άσκηση του δικαιώματος αποδόσεως.

Στον εθνικό δικαστή απόκειται να κρίνει, αφού λάβει υπόψη του το σύνολο των πραγματικών και νομικών προϋποθέσεων, τυπικών και ουσιαστικών, που συντρέχουν για την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος, αν η προθεσμία που τάσσει η εσωτερική έννομη τάξη είναι εύλογη και αν εγγυάται την ως άνω αρχή.»

45. Επικουρικώς, και σε περίπτωση που κριθεί αναγκαία η κρίση περί εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, παρά το άρθρο 234 ΕΚ, στην υπόθεση της κύριας δίκης, προτείνω τα εξής:

«Το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τη θέσπιση προθεσμίας, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, για την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων προς επιστροφή φόρων εισπραχθέντων κατά παράβασή του, εφόσον η προθεσμία αυτή επιβάλλεται και για τα ένδικα βοηθήματα προς επιστροφή φόρων που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο.»