ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ
στην υπόθεση 240/87 *

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

Πριν από τη θέσπιση του νόμου 85-695, της 11ης Ιουλίου 1985, περί διαφόρων οικονομικών και δημοσιονομικών διατάξεων (JORF της 12.7.1985, σ. 7855), στη Γαλλία υπήρχαν δύο είδη ετησίων τελών κυκλοφορίας για τα οχήματα με κινητήρα: αφενός, ένα κλιμακούμενο τέλος για τα αυτοκίνητα φορολογικής ιπποδυνάμεως κατώτερης ή ίσης προς 16 ίππους και, αφετέρου, ένα ειδικό τέλος, σταθερού ποσού και σαφώς ανώτερο, εφαρμοζόμενο επί των αυτοκινήτων φορολογικής ιπποδυνάμεως άνω των 16 ίππων.

Ο C. Deville, αιτών της κύριας δίκης, είναι κύριος αυτοκινήτου, όχι γαλλικής κατασκευής, φορολογικής ιπποδυνάμεως άνω των 16 ίππων.

Στις 10 Δεκεμβρίου 1982, ο ανωτέρω κατέβαλε το σταθερό ειδικό τέλος για το εν λόγω όχημα.

Με απόφαση της 9ης Μαΐου 1985 (Humblot, 112/84, Συλλογή 1985, σ. 1367), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ένα τέλος το οποίο εμφανίζει τα χαρακτηριστικά του γαλλικού σταθερού ειδικού τέλους είναι αντίθετο προς το άρθρο 95 της Συνθήκης.

Προκειμένου να συμμορφωθεί προς την απόφαση αυτή, ο γάλλος νομοθέτης θέσπισε το άρθρο 18 του προαναφερθέντος νόμου της 11ης Ιουλίου 1985. Η διάταξη αυτή κατάργησε το σταθερό ειδικό τέλος και το αντικατέστησε με ένα τέλος κλιμακούμενο αναλόγως της φορολογικής ιπποδυνάμεως του οχήματος. Εξάλλου, η διάταξη αυτή επιτρέπει στους φορολογούμενους να ζητήσουν την απόδοση της διαφοράς μεταξύ του ποσού του καταβληθέντος ειδικού τέλους και του ποσού του νέου κλιμακούμενου τέλους που αντιστοιχεί στη φορολογική ιπποδύναμη του οχήματός τους.

Η παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του εν λόγω άρθρου 18 έχει ως εξής:

« Οι φορολογούμενοι που υποβάλλουν διοικητική ένσταση μετά την 9η Μαΐου 1985 (*δηλαδή την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως Humblot*) μπορούν να επιτύχουν την απόδοση καθοριζόμενου με τους αυτούς όρους ποσού, εφόσον η σχετική αίτηση υποβληθεί εντός της προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο R 169-1-b του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, υπολογιζόμενης από την ημερομηνία καταβολής του ειδικού τέλους. »

Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985 (Γαλλική εθνοσυνέλευση, δεύτερη συνεδρίαση της 20ής Ιουνίου 1985, σ. 1824) προκύπτει ότι ο γάλλος νομοθέτης θέσπισε την τελευταία αυτή διάταξη με το διττό σκοπό « να περιοριστούν οι δημοσιονομικές επιπτώσεις » της αποφάσεως Humblot και να « υπερισχύσει η πολιτική βούληση επιβολής βαρύτερης φορολογίας στα ισχυρής ιπποδυνάμεως αυτοκίνητα ».

Το άρθρο R 196-1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985, είναι προγενέστερο της τελευταίας αυτής διατάξεως και διέπει τις προθεσμίες υποβολής διοικητικών ενστάσεων για φορολογικά θέματα.

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Το άρθρο R 196-1 έχει ως εξής:

« Για να είναι παραδεκτές, οι διοικητικές ενστάσεις ... πρέπει να υποβάλλονται στη διοίκηση το αργότερο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του δευτέρου έτους που έπεται του έτους — αναλόγως της περιπτώσεως —

a) ...·

b) της καταβολής του αμφισβητητουμένου φόρου ...·

c) της επελεύσεως του γεγονότος που δικαιολογεί την ένσταση. »

Στις 31 Δεκεμβρίου 1985, μετά, επομένως, την έκδοση της αποφάσεως Humblot, ο C. Deville υπέβαλε διοικητική ένσταση ζητώντας την απόδοση της διαφοράς μεταξύ του ποσού του καταβληθέντος ειδικού τέλους και του ανώτατου ποσού του κλιμακούμενου τέλους που εφαρμόζεται στα αυτοκίνητα γαλλικής κατασκευής.

Η διοίκηση απέρριψε την ένσταση αυτή ως εκπρόθεσμη με την αιτιολογία ότι, κατ' εφαρμογή του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985 και του άρθρου R 169-1-b του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, η ένσταση έπρεπε να είχε υποβληθεί το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 1984 (ήτοι στις 31 Δεκεμβρίου του δευτέρου έτους που έπεται του έτους της καταβολής του αμφισβητουμένου φόρου, η οποία πραγματοποιήθηκε στην προκειμένη περίπτωση στις 10 Δεκεμβρίου 1982).

Ο C. Deville προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Tribunal de grande instance της Λίλλης. Υποστήριξε ότι η ένστασή του δεν ήταν εκπρόθεσμη διότι είχε υποβληθεί εντός της προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο R 169-1-c του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, δηλαδή έως τις 31 Δεκεμβρίου του δευτέρου έτους που έπεται του έτους της επελεύσεως του γεγονότος το οποίο δικαιολογεί την ένσταση. Το γεγονός αυτό ήταν η έκδοση της αποφάσεως Humblot της 9ης Μαΐου 1985. Εξάλλου, ο Deville υποστήριξε ότι αν η ένστασή του κρινόταν εκπρόθεσμη θα επηρεάζονταν αρνητικά τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως Humblot, η οποία έχει εφαρμογή ακόμα και σε καταστάσεις προγενέστερες της εκδόσεώς της.

Το Tribunal de grande instance της Λίλλης έκρινε ότι η ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στο άρθρο 95 με την απόφαση Humblot έπρεπε να εφαρμοστεί και στις έννομες σχέσεις που είχαν γεννηθεί πριν από την έκδοση της εν λόγω αποφάσεως. Ωστόσο, διερωτήθηκε μήπως, ενόψει της ρητής διατάξεως του άρθρου 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985, έπρεπε να θεωρήσει την ένσταση του Deville ως εκπρόθεσμη. Αποφάσισε, ως εκ τούτου, με απόφαση της 29ης Ιουλίου 1987, να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

« Συμβιβάζεται με τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου ο κατά χρόνον περιορισμός, όπως ορίζει το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου αριθ. 85-695, της 11ης Ιουλίου 1985, των αποτελεσμάτων της αναδρομικής καταργήσεως του ειδικού τέλους επί των αυτοκινήτων άνω των 16 ίππων, το οποίο, με την απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Μαΐου 1985 στην υπόθεση 112/84, κρίθηκε ότι αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 95 της Συνθήκης της Ρώμης; »

Η απόφαση του Tribunal de grande instance της Λίλλης πρωτοκολλήθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 3 Αυγούστου 1987.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του οργανισμού του Δικαστηρίου ΕΟΚ, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν: στις 26 Οκτωβρίου 1987, ο C. Deville, αιτών της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενος από το δικη-

γόρο Λίλλης J. Durand· στις 28 Οκτωβρίου 1987, η γαλλική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους R. de Gouttes και G. de Bergues, και, στις 29 Οκτωβρίου 1987, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από το νομικό της σύμβουλο J. F. Buhl.

Το Δικαστήριο, κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα, αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων. Το Δικαστήριο αποφάσισε, ωστόσο, να θέσει μία ερώτηση στη γαλλική κυβέρνηση, η οποία απάντησε στην ερώτηση εντός της ταχθείσας προθεσμίας.

Με Διάταξη της 20ής Ιανουαρίου 1988, το Δικαστήριο αποφάσισε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 95, παράγραφοι 1 και 2, του κανονισμού διαδικασίας, να αναθέσει την υπόθεση στο πέμπτο τμήμα του Δικαστηρίου.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

Ο *C. Deville* υποστηρίζει ότι ο γάλλος νομοθέτης θέσπισε το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985 με σκοπό να περιορίσει τις δημοσιονομικές επιπτώσεις της αποφάσεως Humblot. Η διάταξη αυτή συνιστά απόκλιση από το γαλλικό φορολογικό δικονομικό δίκαιο, καθότι στερεί από τους φορολογούμενους το δικαίωμα να επικαλεστούν το άρθρο R 196-1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, σύμφωνα με το οποίο θεωρούνται παραδεκτές οι ενστάσεις που υποβάλλονται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου του δευτέρου έτους που έπεται του έτους « της επελεύσεως του γεγονότος που δικαιολογεί την ένσταση ».

Το γεγονός που δικαιολογεί την ένσταση του C. Deville συνίσταται στην έκδοση της αποφάσεως Humblot. Πράγματι, η έκδοσή της οδήγησε το γάλλο νομοθέτη στο να καταργήσει το σταθερό ειδικό τέλος και να θεσπίσει το νέο σύστημα φορολογίας. Έχει σημασία, ως προς το θέμα αυτό, το ότι το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985 διακρίνει μεταξύ των ενστάσεων που υποβλήθηκαν έως τις 9 Μαΐου 1985 και των ενστάσεων που υποβλήθηκαν μετά την ημερομηνία αυτή, η οποία είναι ακριβώς η ημερομηνία της εκδόσεως της αποφάσεως Humblot.

Αποκλείοντας τη δυνατότητα επικλήσεως του άρθρου R 169-1-c του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του προαναφερθέντος νόμου περιορίζει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως Humblot. Πράγματι, η διάταξη αυτή απαγορεύει την αναζήτηση, μετά από την έκδοση της αποφάσεως Humblot, τελών τα οποία είχαν εξοφληθεί πριν από το τέλος του 1982.

Από τη νομολογία, όμως, του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μόνο το ίδιο το Δικαστήριο μπορεί, κατ' εξαίρεση και με την ίδια την απόφαση με την οποία αποφαίνεται επί της αιτήσεως ερμηνείας, να αποφασίσει περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της ερμηνευτικής αποφάσεως (απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, Salumi, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 66, 127 και 128/79, Rec. 1980, σ. 1237).

Επομένως, το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985 αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο και πρέπει να αποκλειστεί η εφαρμογή του.

Ο C. Deville προτείνει, ως εκ τούτου, να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι η απόφαση της 9ης Μαΐου 1985 (Humblot) συνεπάγεται υποχρέωση του γαλλικού δημοσίου να αποδώσει τα ποσά που έχει εισπράξει ως σταθερό ειδικό τέλος καθ' όλη την περίοδο κατά την οποία εφαρμόστηκε το τέλος αυτό.

Η *γαλλική κυβέρνηση* υπενθυμίζει ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στις

εθνικές έννομες τάξεις εναπόκειται να θεσπίσουν τις λεπτομέρειες της διαδικασίας αποδόσεως των εθνικών φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, υπό τη διπλή επιφύλαξη ότι η διαδικασία αυτή δεν μπορεί να είναι ούτε λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη που ισχύει για άλλες ομοειδείς εσωτερικής φύσεως απαιτήσεις ούτε διαμορφωμένη κατά τρόπον ώστε να καθίσταται πρακτικώς αδύνατη η άσκηση των δικαιωμάτων, την προστασία των οποίων οφείλουν να διασφαλίζουν τα εθνικά δικαστήρια (απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, Just, 68/79, Rec. 1980, σ. 501· απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, Denkavit, 61/79, Rec. 1980, σ. 1205· απόφαση της 10ης Ιουλίου 1980, Ariete, 811/79, Rec. 1980, σ. 2545).

Το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985 πληροί τις δύο αυτές προϋποθέσεις.

Πρώτον, η διαδικασία που προβλέπει η διάταξη αυτή δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή από αυτή που ισχύει για τις ομοειδείς εσωτερικής φύσεως απαιτήσεις. Πράγματι, η προθεσμία που προβλέπει το άρθρο R 169-1-b του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στο οποίο παρεπέμπει η εν λόγω διάταξη, είναι η προθεσμία που εφαρμόζεται γενικώς στο εσωτερικό δίκαιο. Όσον αφορά τον αποκλεισμό της εφαρμογής του άρθρου R 169-1-c του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, η γαλλική κυβέρνηση αναφέρει ότι, εν πάση περιπτώσει, η απόφαση Humblot δεν μπορούσε να αποτελέσει για τον C. Deville γεγονός υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Πράγματι, αφενός, η εν λόγω απόφαση εκδόθηκε στο πλαίσιο φορολογικής διαδικασίας που αφορούσε άλλο φορολογούμενο και, επομένως, δεν μπορεί να δημιουργήσει προσωπικό δικαίωμα για τον C. Deville· αφετέρου, η απόφαση αυτή δεν δημιουργεί κανένα νέο δικαίωμα, διότι τα δικαιώματα τα οποία επικαλείται ο C. Deville απορρέουν από το ίδιο το άρθρο 95.

Δεύτερον, η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, δεν καθιστά την άσκηση της προσφυγής περί επιστροφής του καταβληθέντος τέλους πρακτικώς αδύνατη. Η γαλλική κυβέρνηση αναφέρεται σχετικά στις αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976 (Rewe, 33/76, Rec. 1976, σ. 1989, και Comet, 45/76, Rec. 1976, σ. 2043), με τις οποίες το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ο καθορισμός, από την εθνική έννομη τάξη, ευλόγων προθεσμιών προσφυγής δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων, των οποίων την προστασία έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν τα εθνικά δικαστήρια. Εξάλλου, με τις αποφάσεις της 8ης Απριλίου 1976 (Defrenne, 43/75, Rec. 1976, σ. 455) και της 15ης Ιανουαρίου 1986 (Pinna, 41/84, Συλλογή 1986, σ. 1), και το Δικαστήριο αναγνώρισε τη δυνατότητα αναζητήσεως των ποσών που αφορούσαν περιόδους προγενέστερες από την ημερομηνία της εκδόσεως των εν λόγω αποφάσεων υπό τον όρον ότι οι φορολογούμενοι θα είχαν προσφύγει δικαστικώς πριν από την ημερομηνία αυτή.

Η γαλλική κυβέρνηση προτείνει, ως εκ τούτου, να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν αποκλείει το χρονικό περιορισμό της δυνατότητας αναζητήσεως των καταβληθέντων, καθόσον σε κάθε κράτος μέλος εναπόκειται να καθορίσει τους όρους υπό τους οποίους μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή τελών τα οποία έχουν κηρυχθεί ασυμβίβαστα με το κοινοτικό δίκαιο.

Η *Επιτροπή* αναφέρει ότι καίτοι, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, εναπόκειται στις εθνικές έννομες τάξεις να καθορίσουν τις λεπτομέρειες της διαδικασίας αναζητήσεως των εθνικών τελών που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο έχει, ωστόσο, διατυπώσει ορισμένες επιταγές τις οποίες οφείλουν να τηρούν οι εθνικές έννομες τάξεις. Ειδικότερα, η διαδικασία αναζητήσεως των καταβληθέντων δεν μπορεί να είναι διαμορφωμένη κατά τρόπον ώστε να καθίσταται πρακτικώς αδύνατη η σχετική προσφυγή στη δικαιοσύνη.

Το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985 είναι αντίθετο προς την επιταγή αυτή, καθόσον περιο-

ρίζει χρονικώς τη δυνατότητα υποβολής διοικητικής ενστάσεως περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ειδικών τελών. Στο μέτρο αυτό, η προαναφερθείσα διάταξη αφαιρεί από την απόφαση Humblot την πρακτική αποτελεσματικότητά της.

Κατά την Επιτροπή, πρέπει, επομένως, να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι ο διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της αναδρομικής καταργήσεως του σταθερού ειδικού τέλους, το οποίο κηρύχθηκε αντίθετο προς το άρθρο 95 της Συνθήκης με την απόφαση Humblot, αντιβαίνει στις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου στο μέτρο που αφαιρεί από την απόφαση Humblot την πρακτική αποτελεσματικότητά της.

III — Απάντηση σε ερώτηση του Δικαστηρίου

Το Δικαστήριο έθεσε στη γαλλική κυβέρνηση την ακόλουθη ερώτηση:

« Η γαλλική κυβέρνηση υποστηρίζει, στις σελίδες 9 και 10 των παρατηρήσεών της, ότι το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985 δεν έχει ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό της εφαρμογής του άρθρου R 169-1-c του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, διότι, εν πάση περιπτώσει, η απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Μαΐου 1985 (Humblot, 112/84, Συλλογή 1985, σ. 1367) δεν συνιστά γεγονός υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως. Αν γινόταν δεκτή η ερμηνεία αυτή, ποιο θα ήταν τότε το πρακτικό αποτέλεσμα της παραπομπής, από το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, στην προθεσμία που προβλέπει το άρθρο R 169-1-b του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας; »

Η γαλλική κυβέρνηση απάντησε ότι η παραπομπή στην προθεσμία που προβλέπει το άρθρο R 169-1-b του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας εντάσσεται στην προσπάθεια να μην ευνοηθούν οι φορολογούμενοι που υποβάλλουν διοικητική ένσταση μετά από την έκδοση της αποφάσεως Humblot έναντι εκείνων που είχαν υποβάλει ένσταση πριν από την έκδοση της αποφάσεως αυτής.

Η παραπομπή στην προθεσμία του άρθρου R 169-1-b δεν εμποδίζει την άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από τη Συνθήκη. Στους φορολογούμενους που υποβάλλουν διοικητική ένσταση μετά από την έκδοση της αποφάσεως Humblot έχει χορηγηθεί η γενική προθεσμία υποβολής διοικητικής ενστάσεως που προβλέπεται στο άρθρο R 169-1-b και άρχισε από την ημερομηνία της καταβολής του ειδικού τέλους.

Όσον αφορά το πρακτικό αποτέλεσμα της παραπομπής, από το άρθρο 18, παράγραφος V, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 11ης Ιουλίου 1985, στην προθεσμία που προβλέπει το άρθρο R 169-1-b του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, αυτό συνίσταται στη διευκρίνιση των προϋποθέσεων διευθετήσεως των διαφορών στις διαδικασίες που δεν είχαν ακόμα κινηθεί κατά την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως Humblot. Η διευκρίνιση αυτή επιβαλλόταν για λόγους ασφάλειας του δικαίου.

R. Joliet
εισηγητής δικαστής