ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

της 26ης Μαρτίου 1998 *

1. Το Corte d'appello di Venezia (Ιταλία) υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα ως προς την επίδραση του κοινοτικού δικαίου, όπως αυτό έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, επί ορισμένων προϋποθέσεων της ασκήσεως του δικαιώματος αναζητήσεως φορολογικών επιβαρύνσεων αχρεωστήτως εισπραχθεισών από τις ιταλικές αρχές. Συγκεκριμένα, πρόκειται για την επιστροφή των ποσών που κατέβαλε η αιτούσα επιχείρηση προς εξόφληση εθνικού φόρου αντιβαίνοντος στο κοινοτικό δίκαιο.

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

2. Η αιτούσα είναι ανώνυμη εταιρία η οποία, δυνάμει του προεδρικού διατάγματος (Decreto del Presidente della Repubblica) 641 της 26ης Οκτωβρίου 1972 (στο εξής: DPR 641/72), κατέβαλε στο Ιταλικό Δημόσιο, επί σειράν ετών των οποίων ο αριθμός δεν προσδιορίζεται στη διάταξη περί παραπομπής, το ποσό των 93 000 000 ιταλικών λιρών (LIT), ως ετήσιο τέλος υπέρ του Δημοσίου για την εγγραφή της εταιρίας στο Μητρώο Επιχειρήσεων.

3. Μετά την απόφαση την οποία εξέδωσε το Δικαστήριο στις 20 Απριλίου 1993 στην υπόθεση Ponente Carni και Cispadana Costruzioni [1] (στο εξής: απόφαση Ponente Carni) απαντώντας σε διάφορα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουνίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων [2], ο Ιταλός νομοθέτης κατάργησε το ετήσιο τέλος και μείωσε σε 500 000 LIT το ποσό του τέλους της πρώτης εγγραφής των εταιριών στο Μητρώο [3].

4. Από την πλευρά τους, τα ιταλικά δικαστήρια αναγνώρισαν και αυτά το ασυμβίβαστο του ετησίου τέλους με το κοινοτικό δίκαιο [4] και, κατά συνέπεια, έκριναν ότι τα εισπραχθέντα στο πλαίσιο αυτό ποσά είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

1 — Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91, Συλλογή 1993, σ. I-1915.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20.

3 — Βλ. νομοθετικό διάταγμα 331 της 30ής Αυγούστου 1993, το οποίο κατέστη νόμος 427 της 29ης Οκτωβρίου 1993.

4 — Συναφώς, βλ. τις αποφάσεις του Corte suprema di cassazione (πρώτο πολιτικό τμήμα) της 28ης Μαρτίου 1994, αριθ. 2992, και της 23ης Νοεμβρίου 1994, αριθ. 9900, καθώς και την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1996, αριθ. 4468/96 και 3458/96, η οποία εκδόθηκε από την ολομέλεια (sezioni unite) του Corte suprema di cassazione. Ομοίως, στη δεύτερη σκέψη της αποφάσεως αριθ. 56 της 24ης Φεβρουαρίου 1995, το Corte costituzionale, αφού υπενθύμισε τις νομοθετικές περιπέτειες του τέλους, έκρινε όσον αφορά τα προ της καταργήσεώς του (1993) έτη τα εξής: «Δεδομένου ότι το τέλος εισπράχθηκε αχρεωστήτως από το Ιταλικό Δημόσιο, κατά παράβαση του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ της 17ης Ιουλίου 1969, όπως αυτό ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με την απόφαση της 20ής Απριλίου 1993 στις υποθέσεις C-71/91 και C-178/91, τα καταβληθέντα ποσά μπορούν να αναζητηθούν βάσει του κοινοτικού δικαίου, το οποίο έχει άμεση εφαρμογή στην ιταλική έννομη τάξη».

5. Η εταιρία Spac, αφού ζήτησε ανεπιτυχώς από την ιταλική διοίκηση την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων τελών, προσέφυγε ενώπιον του Tribunale civile di Venezia και ζήτησε από το δικαστήριο αυτό να υποχρεώσει το Ministero delle Finanze να επιστρέψει το ποσό των 93 000 000 LIT που είχε καταβληθεί αχρεωστήτως.

6. Με απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1994, το Tribunale civile δέχθηκε το αίτημα αυτό και απέρριψε την ένσταση παραγραφής που προέβαλε η διοίκηση δυνάμει της εθνικής ρυθμίσεως που προβλέπει για τις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής του τέλους τριετή αποκλειστική προθεσμία. Συγκεκριμένα, κατά το Tribunale civile, η προμνησθείσα προθεσμία δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση και πρέπει να εφαρμόζεται η κοινή δεκαετής προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται από τον ιταλικό Αστικό Κώδικα.

7. Η ιταλική φορολογική αρχή άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του πρωτοβαθμίου δικαστηρίου. Το αρμόδιο προς εκδίκαση της εφέσεως Corte d'appello di Venezia αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ερωτάται αν, σε περίπτωση ασκήσεως ένδικης προσφυγής ενώπιον των ιταλικών δικαστηρίων με αίτημα την επιστροφή τελών καταβληθέντων δυνάμει νομοθετικών διατάξεων αντιβαινουσών στο άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως αυτή ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με την απόφαση της 20ής Απριλίου 1993 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/91 και C-178/91, Ponente Carni και Cispadana Costruzioni (Συλλογή 1993, σ. I-1915), συμβιβάζεται με τις αρχές της ούτως ερμηνευμένης οδηγίας, καθώς και με τις γενικές αρχές της κοινοτικής έννομης τάξεως, όπως αυτές διατυπώθηκαν από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με την απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991 στην υπόθεση C-208/90, Emmott (Συλλογή 1991, σ. I-4269), κανόνας του εσωτερικού δικαίου ο οποίος, εξαιρώντας την ένδικη αυτή προσφυγή περί επιστροφής από το κοινό καθεστώς της αγωγής περί αναζητήσεως αχρεωστήτως καταβληθέντος και υποβάλλοντάς τη στο ειδικό καθεστώς που προβλέπεται για την επιστροφή των κακώς καταβληθέντων τελών, επιβάλλει την άσκηση της προσφυγής αυτής εντός αποκλειστικής προθεσμίας αρχομένης από του χρόνου της καταβολής και όχι από του χρόνου της ορθής μεταφοράς της κοινοτικής οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη.»

Η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα

8. Ενόψει της ομοιότητας μεταξύ αυτού του προδικαστικού ερωτήματος και των ερωτημάτων που υπέβαλε το Tribunale civile di Genova στην υπόθεση Edis (C-231/96), επί των οποίων αναπτύσσω επίσης τις προτάσεις μου σήμερα, θα μπορούσα να αρκεστώ απλώς να παραπέμψω στις άλλες προτάσεις. Όμως, εφόσον δεν αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων, διαφέρουν δε τα αιτούντα δικαστήρια και οι διάδικοι των κυρίων δικών, προτίμησα να επαναλάβω τουλάχιστον τις ίδιες βασικές σκέψεις στις δύο αυτές υποθέσεις, προσθέτοντας, ενδεχομένως κάποιες ειδικές παρατηρήσεις ή παραπέμποντας στις προτάσεις της υποθέσεως Edis ως προς ορισμένα σημεία, τα οποία είναι κοινά με την παρούσα υπόθεση.

9. Πράγματι, το υποβληθέν εν προκειμένω ερώτημα έχει δύο πτυχές:

α) Αφενός, αναφέρεται στη διαφορετική νομική αντιμετώπιση μεταξύ της (δεκαετούς) παραγραφής που ισχύει για τις κοινές αγωγές περί αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος και της (τριετούς) αποκλειστικής προθεσμίας που ισχύει για τις ειδικές ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως ήδη καταβληθέντων φόρων.

β) Αφετέρου, το ερώτημα αφορά το κατά πόσο συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο εθνική ρύθμιση η οποία, όσον αφορά τις ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, καθορίζει ως ημερομηνία ενάρξεως της τριετούς αποκλειστικής προθεσμίας την ημερομηνία καταβολής του φόρου, ήτοι χρονικό σημείο κατά το οποίο η εφαρμοστέα στον φόρο αυτόν κοινοτική οδηγία δεν είχε ακόμα μεταφερθεί ορθώς στο εθνικό δίκαιο.

10. Τα δύο ερωτήματα συμπίπτουν ουσιαστικά με το δεύτερο και το τρίτο, αντιστοίχως, προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση Edis. Ωστόσο, σύμφωνα με τη διατύπωση της διατάξεως περί παραπομπής στην υπό κρίση υπόθεση, το καθοριστικό στοιχείο κατά την άποψη του Corte d'appello φαίνεται να είναι όχι τόσο το ζήτημα της διαφορετικής αντιμετωπίσεως όσο το γεγονός ότι η προθεσμία αρχίζει να τρέχει πριν από την ορθή μεταφορά της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη. Πράγματι, θεωρητικά, λίγο ενδιαφέρει το αν η προθεσμία είναι δεκαετής ή τριετής όταν, σε κάθε περίπτωση, τόσο η μία όσο και η άλλη αρχίζουν να τρέχουν πριν από την ορθή μεταφορά της οδηγίας στο εθνικό δίκαιο.

i) *Ως προς την ύπαρξη δύο νομικών καθεστώτων*

11. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν επιτρέπεται, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, να υπόκεινται οι ένδικες προσφυγές περί επιστροφής τελών καταβληθέντων κατά παράβαση των διατάξεων της οδηγίας 69/335 του Συμβουλίου σε τριετή αποκλειστική προθεσμία από της ημερομηνίας της καταβολής, προθεσμία η οποία αποκλίνει από τη (δεκαετή) παραγραφή που προβλέπει η εθνική έννομη τάξη για τις αγωγές περί αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος μεταξύ ιδιωτών.

12. Πρέπει προ παντός να τονιστεί ότι, στο ιταλικό δίκαιο, η αποκλειστική προθεσμία στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο δεν επηρεάζει μόνο τις ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως των ασυμβιβάστων με το κοινοτικό δίκαιο τελών, αλλά όλες τις ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως των κακώς καταβληθέντων τελών υπέρ του Δημοσίου, ασχέτως του αν το αχρεώστητο της καταβολής απορρέει από το εθνικό ή το κοινοτικό δίκαιο.

13. Πράγματι, όπως υπογράμμισα περιγράφοντας, με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Edis, την ισχύουσα εθνική ρύθμιση όσον

αφορά τις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων τελών [5], το άρθρο 13, δεύτερο εδάφιο, του DPR 641/72 δεν περιορίζεται μόνο στα τέλη που καταβάλλονται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου: αντιθέτως, ορίζει ότι ο φορολογούμενος μπορεί να απαιτήσει την επιστροφή παντός εσφαλμένως καταβληθέντος τέλους υπέρ του Δημοσίου και ότι οφείλει να το πράξει εντός τριετούς αποκλειστικής προθεσμίας από της ημερομηνίας της καταβολής του τέλους. Ανάλογες προθεσμίες ισχύουν και για τις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής άλλων, δασμολογικού χαρακτήρα, φορολογικών επιβαρύνσεων.

14. Η θεωρητική συζήτηση και ο προβληματισμός της νομολογίας στην Ιταλία σχετικά με την ερμηνεία της διατάξεως αυτής — και, πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά την έννοια της «εσφαλμένης καταβολής» — αποτελεί ζήτημα καθαρά εσωτερικού δικαίου, επί του οποίου, προφανώς, το Δικαστήριο δεν δικαιούται να εκφέρει γνώμη. Αρκεί να λεχθεί ότι το Corte suprema di cassazione, με την προμνησθείσα απόφαση αριθ. 3458/96, έκρινε ότι η αποκλειστική προθεσμία του άρθρου 13, δεύτερο εδάφιο, του DPR 641/72 καλύπτει όλα τα τέλη υπέρ του Δημοσίου τα οποία καταβλήθηκαν εκ λάθους ή αχρεωστήτως, και, κατά συνέπεια, και το επίδικο εν προκειμένω τέλος [6].

15. Εκκινώντας από το δεδομένο αυτό, θεωρώ ότι κανένας κανόνας ή αρχή του κοινοτικού δικαίου δεν εμποδίζουν τον εθνικό νομοθέτη να τάσσει, για την παραγραφή των δικαιωμάτων ή την άσκηση των ενδίκων προσφυγών, προθεσμίες διαφορετικές αναλόγως του συγκεκριμένου κλάδου δικαίου, υπό την προϋπόθεση ότι οι προθεσμίες αυτές εφαρμόζονται αδιακρίτως στα δικαιώματα που απορρέουν από εθνικούς κανόνες και σ' εκείνα που απορρέουν από κοινοτικούς κανόνες.

16. Πράγματι, ο εθνικός νομοθέτης είναι ελεύθερος να επιβάλλει αποκλειστικές προθεσμίες ή προθεσμίες παραγραφής στον φορολογικό τομέα, οι δε προθεσμίες αυτές δεν πρέπει αναγκαστικά να συμπίπτουν μ' εκείνες που καθορίζονται για άλλου είδους σχέσεις του ιδιωτικού δικαίου. Κανένας κανόνας ή αρχή του κοινοτικού δικαίου δεν τον υποχρεώνουν να εξομοιώνει συναφώς τις φορολογικές σχέσεις προς τις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών.

17. Το ιταλικό δίκαιο, εξάλλου, προβλέπει πολύ διαφορετικές προθεσμίες αναλόγως του κλάδου δικαίου που αυτές αφορούν. Συγκεκριμένα, η γενική προθεσμία της παραγραφής (δεκαετής) καθορίζεται από το άρθρο 2946 του Αστικού Κώδικα, υπό την επιφύλαξη των «περιπτώσεων όπου ο νόμος προβλέπει άλλως»· και πράγματι, πολυάριθμες είναι οι νομικές διατάξεις που προβλέπουν βραχύτερες προθεσμίες για την απόσβεση ορισμένων δικαιωμάτων ή την παραγραφή ορισμένων αξιώσεων [7].

5 — Σημείο 7 των προτάσεων στην υπόθεση Edis.

6 — Βλ. συναφώς, στο σημείο 12 των προτάσεων στην υπόθεση Edis, τα επιχειρήματα της αποφάσεως εκείνης του Corte suprema di cassazione.

7 — Στο ίδιο τον ιταλικό Αστικό Κώδικα, τα άρθρα 2947 επ. προβλέπουν, σε μέρη επιγραφόμενα «Περί της βραχείας παραγραφής» και «Περί της τεκμαιρομένης παραγραφής», περιπτώσεις όπου οι προθεσμίες είναι βραχύτερες του κοινού δικαίου. Αυτό ισχύει, π.χ., για την αποκατάσταση ζημιών (πενταετής παραγραφή), τις σχέσεις μεταξύ εταίρων (πενταετής παραγραφή), τις συμβάσεις μεταφοράς και τις ασφαλιστικές συμβάσεις (ετήσια παραγραφή), τις εργασιακές σχέσεις (ετήσια ή τριετής παραγραφή, αναλόγως της περιπτώσεως), κ.λπ.

18. Όπως και όλα τα κράτη μέλη που κατέθεσαν εν προκειμένω παρατηρήσεις, δεν βλέπω κανένα λόγο να μην επιτρέπεται στον εθνικό νομοθέτη να επιβάλλει για τις ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως των κακώς καταβληθέντων φόρων προθεσμίες ασκήσεως διαφορετικές από εκείνες που ισχύουν για τις αντίστοιχες αγωγές μεταξύ ιδιωτών.

19. Κατά τα λοιπά, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τον νόμιμο χαρακτήρα της διακρίσεως αυτής με τις σκέψεις 22 έως 25 της αποφάσεως της 27ης Μαρτίου 1980 στην υπόθεση Denkavit italiana [8]. Αφού αναγνώρισε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαιτεί αναγκαστικά ενιαίο και κοινό κανόνα σε όλα τα κράτη μέλη για τις τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η αμφισβήτηση ή η αναζήτηση φορολογικών επιβαρύνσεων που αντίκεινται στο δίκαιο αυτό, καθώς και ότι η ρύθμιση του ζητήματος αυτού ποικίλλει από το ένα κράτος μέλος σε άλλο, ακόμα δε και στο εσωτερικό κάθε κράτους, αναλόγως των διαφόρων ειδών των επιμάχων φόρων, το Δικαστήριο δέχθηκε το νόμιμο των δύο πιο σημαντικών ειδών των συναφών εθνικών καθεστώτων:

— Σε ορισμένες περιπτώσεις, η εθνική νομοθεσία εξαρτά τις αμφισβητήσεις ή τις αναζητήσεις των παρανόμως εισπραχθέντων φόρων από συγκεκριμένες τυπικές προϋποθέσεις και προϋποθέσεις προθεσμίας, τόσο όσον αφορά τις διοικητικές προσφυγές που απευθύνονται στη φορολογική διοίκηση όσο και όσον αφορά τις ένδικες προσφυγές.

— Σε άλλες περιπτώσεις, οι ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως των φορολογικών επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως πρέπει να ασκούνται ενώπιον των κοινών δικαστηρίων, ιδίως υπό τη μορφή αγωγών περί αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Οι ένδικες αυτές προσφυγές υπόκεινται σε μακρές λίγο-πολύ προθεσμίες, οι οποίες μπορεί ενίοτε να αντιστοιχούν στην προθεσμία παραγραφής του κοινού δικαίου.

20. Ευθύς αμέσως, το Δικαστήριο υποστήριξε, υπενθυμίζοντας τη νομολογία του στις αποφάσεις Rewe και Comet [9], ότι, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, οι προϋποθέσεις που πρέπει να τηρούν τα διάφορα εθνικά καθεστώτα όσον αφορά τις ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως των ποσών που ειπράττονται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου είναι οι ήδη προμνησθείσες προϋποθέσεις να μην υπάρχει διάκριση και να μην καθίσταται πρακτικώς αδύνατη η άσκηση των αντιστοίχων προσφυγών. Αμφότερες οι προϋποθέσεις, σύμφωνα με την πρόσφατη απόφαση της 10ης Ιουλίου 1997, Palmisani [10], αποτελούν, αντιστοίχως, έκφραση της «αρχής της ισοδυναμίας» (σε σχέση προς τις απαιτήσεις που επιβάλλονται για τις ανάλογες προσφυγές του εσωτερικού δικαίου) και της «αρχής της αποτελεσματικότητας» του κοινοτικού δικαίου.

21. Σε άλλη, ανάλογη της υπό κρίση, περίπτωση, το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει καλύτερα τη θεωρία αυτή, αποφαινόμενο επί προδικαστικού ερωτήματος το οποίο αφορούσε «κατ' ουσίαν το ζήτημα κατά πόσον οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου αντιτίθενται σε εθνικούς κανόνες που προβλέπουν ανυπέρθετη προθεσμία τριών ετών για την υποβολή αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων

8 — Υπόθεση 61/79, Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 605.

9 — Αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe (Συλλογή τόμος 1976, σ. 747), και 45/76, Comet (Συλλογή τόμος 1976, σ. 765).

10 — C-261/95, Συλλογή 1997, σ. I-4025.

δασμών, χωρίς να προβλέπουν εξαίρεση δικαιολογούμενη από λόγους ανωτέρας βίας».

22. Η απάντηση που δόθηκε με την απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1989, Bessin και Salson [11], είναι απολύτως εφαρμόσιμη εν προκειμένω, καθόσον η αναλογία των εννόμων καταστάσεων είναι προφανής. Ο επίδικος τότε εθνικός κανόνας ήταν ο γαλλικός τελωνειακός κώδικας, ο οποίος επέβαλλε τριετή προθεσμία για την υποβολή αιτήσεως περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων εισαγωγικών δασμών: ο ειδικός αυτός κανόνας αφίστατο της προθεσμίας παραγραφής του κοινού δικαίου, η οποία ίσχυε, σύμφωνα με τον γαλλικό Αστικό Κώδικα, για τις αγωγές περί αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

23. Με την απόφασή του επ' αυτού του προδικαστικού ερωτήματος, το Δικαστήριο υπενθύμισε, καταρχάς, την προϋπόθεση της άνευ διακρίσεων εφαρμογής της εθνικής νομοθεσίας σε σχέση με τις διαδικασίες προς επίλυση καθαρά εθνικών διαφορών του αυτού είδους, καθώς και το ότι η νομοθεσία αυτή δεν πρέπει να καθιστά πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η κοινοτική νομοθεσία, προτού αποφανθεί ότι η επίδικη τριετής προθεσμία παραγραφής ανταποκρίνεται «σε επιλογή του νομοθέτη η οποία δεν έχει ως αποτέλεσμα να θίξει την προαναφερθείσα υποχρέωση».

11 — 386/87, Συλλογή 1989, σ. 3551, σκέψεις 15 έως 18.

24. Τελικά, με δύο αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, Texaco και Olieselskabet Danmark [12], και Haahr Petroleum [13], το Δικαστήριο επανέλαβε τη θεωρία αυτή κρίνοντας ότι «η πρόβλεψη ευλόγων αποκλειστικών προθεσμιών, η οποία αποτελεί εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου, πληροί τις δύο προπαρατεθείσες προϋποθέσεις και δεν μπορεί ιδίως να θεωρείται ότι καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά 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». Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο έκρινε ότι η πενταετής αποκλειστική προθεσμία που ισχύει κατά το δανικό δίκαιο για τις αγωγές περί επιστροφής εθνικών φόρων αντικειμένων στο κοινοτικό δίκαιο συμβιβάζεται με το δίκαιο αυτό, έστω και αν έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζει, εν όλω ή εν μέρει, τη ζητουμένη επιστροφή.

25. Συνεπώς, θα υφίστατο δυσμενής διάκριση αν ο ιταλικός κανόνας περί παραγραφής των αξιώσεων επιστροφής των κακώς καταβληθέντων φόρων προέβλεπε διαφορετικές προθεσμίες αναλόγως του αν η υποχρέωση επιστροφής απορρέει από το εθνικό ή από το κοινοτικό δίκαιο. Αυτό θα συνέβαινε αν η εκ του νόμου προθεσμία για την αίτηση επιστροφής του φόρου, λόγω του ασυμβιβάστου του φόρου αυτού με το κοινοτικό δίκαιο, ήταν βραχύτερη από την εκ του νόμου προθεσμία για την αναζήτηση του φόρου αυτού λόγω άλλης αιτίας στηριζόμενης στο εθνικό δίκαιο. Όμως, εφόσον αυτό δεν συμβαίνει και η προθεσμία που καθορίζει το άρθρο 13, δεύτερο εδάφιο, του DPR 641/72 εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλες τις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής

12 — C-114/95 και C-115/95, Συλλογή 1997, σ. I-4263, σκέψεις 45 έως 49.

13 — C-90/94, Συλλογή 1997, σ. I-4085, σκέψεις 46 έως 53.

του φόρου, ανεξαρτήτως της βάσεώς τους, στο προδικαστικό ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το κείμενο αυτό συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

26. Όσον αφορά τις λοιπές πτυχές του ερωτήματος αυτού, τις οποίες δεν έθιξε μεν άμεσα το αιτούν δικαστήριο, αλλά στις οποίες αναφέρθηκε η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της [14], παραπέμπω στις προτάσεις μου στην υπόθεση Edis (σημεία 51 έως 65).

ii) *Ως προς την έναρξη της αποκλειστικής προθεσμίας πριν από την ορθή μεταφορά της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη*

27. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν πρέπει να θεωρούνται ότι συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο εθνικές ρυθμίσεις οι οποίες, όσον αφορά τις ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως κακώς καταβληθέντων φόρων, καθορίζουν ως ημερομηνία ενάρξεως της τριετούς αποκλειστικής προθεσμίας την ημερομηνία καταβολής, ενώ κατά την ημερομηνία αυτή η εφαρμοστέα κοινοτική οδηγία δεν είχε ακόμα μεταφερθεί ορθώς στο εθνικό δίκαιο.

28. Οι γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλαν η προσφεύγουσα επιχείρηση, η Επιτροπή και διάφορα κράτη μέλη είχαν ως επίκεντρο τα αποτελέσματα, όσον αφορά το ζήτημα αυτό, της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 25ης Ιουλίου 1991 στην υπόθεση Emmott [15]. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι «(...) μέχρι το χρονικό σημείο της ορθής μεταφοράς της οδηγίας, το κράτος μέλος που δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του δεν μπορεί να προβάλλει την εκπρόθεσμη κίνηση από έναν ιδιώτη της σχετικής κατ' αυτού ένδικης διαδικασίας για την προστασία των δικαιωμάτων που του αναγνωρίζονται από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, η δε σχετική προθεσμία δεν μπορεί να αρχίσει να τρέχει παρά μόνο μετά από το χρονικό αυτό σημείο» [16].

29. Είναι αληθές ότι, αργότερα, το Δικαστήριο περιόρισε την έκταση εφαρμογής της αποφάσεως Emmott, υπογραμμίζοντας ότι η εφαρμογή της είναι δυνατή μόνον εφόσον συντρέχουν οι αυτές ιδιαίτερες περιστάσεις που συνέτρεχαν στην υπόθεση εκείνη. Με τις αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 1993, Steenhorst-Neerings [17], και της 6ης Δεκεμβρίου 1994, Johnson [18], το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη δυνατότητα εφαρμογής των εθνικών προθεσμιών παραγραφής στις αιτήσεις κοινωνικών παροχών οι οποίες στηρίζονται στην εφαρμογή ορισμένων οδηγιών, ακόμα και στην περίπτωση που οι οδηγίες αυτές δεν είχαν ακόμα μεταφερθεί δεόντως στο εθνικό δίκαιο.

30. Ενόσω ήταν ακόμα εκκρεμής η παρούσα διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο εξέδωσε τις προμνησθείσες αποφάσεις Haahr Petroleum, και

14 — Στην υπό κρίση περίπτωση, η Επιτροπή περιορίστηκε να παραπέμψει στις παρατηρήσεις της στην υπόθεση Edis.

15 — C-208/90, Συλλογή 1991, σ. I-4269.

16 — Σκέψη 23.

17 — C-338/91, Συλλογή 1993, σ. I-5475.

18 — C-410/92, Συλλογή 1994, σ. I-5483.

Texaco και Olieselskabet Danmark. Με τις αποφάσεις αυτές, το Δικαστήριο απέρριψε και πάλι την εφαρμογή των νομολογιακών αρχών που διατυπώθηκαν με την απόφαση Emmott. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, οι δανικές τελωνειακές αρχές είχαν απορρίψει αίτηση περί επιστροφής — στηριζόμενη σε παράβαση του άρθρου 95 της Συνθήκης —, επικαλούμενες μια διάταξη του εθνικού δικαίου δυνάμει της οποίας η ένδικη προσφυγή για την επιστροφή των κακώς καταβληθέντων φόρων υπόκειται σε πενταετή παραγραφή από της ημερομηνίας καταβολής του φόρου. Το Δικαστήριο επανέλαβε ότι, έστω και αν η διάταξη αυτή εμπόδιζε την επιστροφή, εν όλω ή εν μέρει, των επιδίκων φόρων, η εφαρμογή της σε αμφότερες τις περιπτώσεις δεν αντέβαινε στο κοινοτικό δίκαιο.

31. Τέλος, δύο μήνες πριν από την προφορική διαδικασία στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο εξέδωσε την απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997, Fantask κ.λπ. [19] η οποία έχει ιδιαίτερη σημασία για την παρούσα διαδικασία, καθόσον επρόκειτο για υπόθεση της οποίας τα πραγματικά περιστατικά και τα νομικά στοιχεία είναι ανάλογα με αυτά της υπό κρίση υποθέσεως. Η υπόθεση Fantask κ.λπ. έχει ως αντικείμενο την επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών και αφορά:

— το ίδιο είδος εθνικού φόρου με τον επίδικο (δανικό τέλος εγγραφής των εταιριών στο οικείο μητρώο)·

— το ίδιο είδος ασυμβιβάστου της εθνικής νομοθεσίας που διέπει το εν λόγω τέλος με το κοινοτικό δίκαιο (συγκεκριμένα με την οδηγία 69/335)·

— την ίδια αντίθεση μεταξύ αποκλειστικής προθεσμίας και προθεσμίας παραγραφής του εθνικού δικαίου (πενταετούς κατά το εθνικό δίκαιο, από της ημερομηνίας της καταβολής του φόρου).

32. Όπως και στην υπό κρίση υπόθεση, στην υπόθεση Fantask κ.λπ. το εθνικό δικαστήριο, επιληφθέν διαφοράς εμφανίζουσας τα χαρακτηριστικά που ανέφερα ανωτέρω, ερώτησε το Δικαστήριο «(...) αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει σε κράτος μέλος να αντιτάσσει στις αξιώσεις επιστροφής τελών, που εισπράχθηκαν κατά παράβαση της οδηγίας, προθεσμία παραγραφής κατά το εθνικό δίκαιο εφόσον το εν λόγω κράτος μέλος δεν έχει μεταφέρει ορθά στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία αυτή». Τα επιχειρήματα των προσφευγουσών στην κύρια δίκη εταιριών και της Επιτροπής στηρίζονταν και επί της απόψεως που υιοθετήθηκε με την απόφαση Emmott, στην εφαρμογή της οποίας αντιτάχθηκαν οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις στην εν λόγω προδικαστική διαδικασία.

33. Το Δικαστήριο προέκρινε, για μια ακόμα φορά, την τελευταία αυτή λύση, επαναλαμβάνοντας τη συλλογιστική στην οποία αναφέρθηκα ανωτέρω.

19 — C-188/95, Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψεις 42 έως 52.

34. Πρώτον, το Δικαστήριο υπενθύμισε, ως γενική αρχή, ότι, ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται να ρυθμίσει τις διαδικαστικές λεπτομέρειες ασκήσεως αγωγών προς απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος, εφόσον οι λεπτομέρειες αυτές δεν είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες αγωγές της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη.

35. Δεύτερον, το Δικαστήριο, αφού υπογράμμισε ότι συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο ο καθορισμός ευλόγων αποκλειστικών προθεσμιών για την άσκηση ενδίκων προσφυγών, προς το συμφέρον της ασφαλείας δικαίου που προστατεύει συγχρόνως και τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και τη εμπλεκόμενη διοίκηση, τόνισε ότι τέτοιες προθεσμίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ικανές να καταστήσουν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη, έστω και αν, εξ ορισμού, η πάροδος των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έκρινε ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής του δανικού δικαίου είναι εύλογη και εφαρμόζεται αδιακρίτως στις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και σ' εκείνες που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο.

36. Τρίτον, το Δικαστήριο απέρριψε για μία ακόμα φορά την εφαρμογή, σ' αυτού του είδους τις διαφορές, της νομολογίας Emmott, η λύση της οποίας δικαιολογούνταν από τις περιστάσεις που χαρακτήριζαν την υπόθεση εκείνη, όπου η αποκλειστική προθεσμία είχε ως αποτέλεσμα να στερεί πλήρως την αιτούσα της κύριας δίκης από τη δυνατότητα να προβάλει το απορρέον από κοινοτική οδηγία δικαίωμα ίσης μεταχειρίσεως.

37. Τέλος, το Δικαστήριο κατέληξε στο ότι, «στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος, το οποίο δεν μετέφερε ορθώς στο εσωτερικό του δίκαιο την οδηγία, να αντιτάσσει στις αξιώσεις επιστροφής τελών τα οποία εισπράχθηκαν κατά παράβαση της οδηγίας αυτής προθεσμία παραγραφής του εσωτερικού δικαίου η οποία αρχίζει να τρέχει από την ημερομηνία κατά την οποία τα τέλη αυτά κατέστησαν απαιτητά, εφόσον μια τέτοια προθεσμία δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή για τις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο απ' ό,τι για τις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο και δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη».

38. Ενόψει της σαφήνειας της διατυπωθείσας θέσεως και της προφανούς αναλογίας των πραγματικών και νομικών καταστάσεων μεταξύ των υποθέσεων Fantask κ.λπ. και της υπό κρίση υποθέσεως, η Επιτροπή εγκατέλειψε, κατά την προφορική διαδικασία, την προηγούμενη θέση της και αναγνώρισε ότι το ζήτημα είχε οριστικώς κριθεί με την έκδοση της αποφάσεως Fantask κ.λπ. Αντιθέτως, οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών επιχείρησαν, στο πλαίσιο της ίδιας διαδικασίας [20], να υπογραμμίσουν την ύπαρξη στοιχείων διαφοροποιήσεως μεταξύ της δανικής και της ιταλικής έννομης τάξεως, τα οποία, κατ' αυτές, καθιστούν ανεφάρμοστη τη νομολογία Fantask κ.λπ. στην υπό κρίση υπόθεση.

20 — Διεξήχθη κοινή προφορική διαδικασία για τις ακόλουθες υποθέσεις: Edis (C-231/96), Spac (C-260/96), Ansaldo Energia (C-279/96), Marine Insurance Consultants (C-280/96) και GMB κ.λπ. (C-281/96).

39. Κατά τη γνώμη μου, η απόπειρα αυτή είναι καταδικασμένη να αποτύχει. Πρώτον, το σημείο εκκινήσεως της απόψεως αυτής είναι εσφαλμένο: αντί να αναζητούν τυχόν διαφορές μεταξύ της υποθέσεως Fantask κ.λπ. και της υπό κρίση υποθέσεως, θα έπρεπε να αποδείξουν την αντιστοιχία των καταστάσεων μεταξύ της υποθέσεως Emmott και της παρούσας υποθέσεως, δεδομένου ότι η μεταγενέστερη της αποφάσεως Emmott νομολογία ενέμεινε στο γεγονός ότι η λύση που υιοθετήθηκε με την τελευταία αυτή απόφαση υπαγορευόταν απο τον ιδιαίτερο χαρακτήρα των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως. Κατά την προφορική διαδικασία, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υπογράμμισε συναφώς ότι — μεταξύ άλλων περιστάσεων — οι ίδιες οι αρχές, στην υπόθεση εκείνη, είχαν ζητήσει από την Τ. Emmott να μην κινήσει τη σχετική ένδικη διαδικασία. Αντιθέτως, τίποτα δεν εμπόδισε τις ιταλικές εταιρίες να ασκήσουν το δικαίωμά τους προς άσκηση ένδικης προσφυγής κατά των αντιστοίχων εκκαθαρίσεων φόρου [21].

40. Δεύτερον, και ανεξαρτήτως των ανωτέρω, οι υποτιθέμενες διαφορές μεταξύ των δύο αυτών εθνικών νομοθεσιών στερούνται σημασίας όσον αφορά τις επιπτώσεις της νομολογίας Fantask κ.λπ. στην υπό κρίση περίπτωση. Είτε η προθεσμία είναι πενταετής είτε είναι τριετής, είτε προβλέπεται σε γενική διάταξη είτε προβλέπεται σε ειδική διάταξη ισχύουσα για ορισμένη κατηγορία τελών, είτε υπήρξε είτε όχι μεταστροφή της νομολογίας όσον αφορά την ερμηνεία της προϋπάρχουσας αυτής διατάξεως, σημασία έχει ότι το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι η — τριετής ή πενταετής — αποκλειστική προθεσμία που ισχύει για τις ένδικες προσφυγές περί αναζητήσεως φόρων οι οποίες στηρίζονται σε λόγους κοινοτικού δικαίου μπορεί να αρχίσει να τρέχει ήδη από το χρονικό σημείο κατά το οποίο οι φόροι αυτοί καταβλήθηκαν και όχι από το χρονικό σημείο κατά το οποίο το κράτος μετέφερε ορθώς την οδηγία στο εσωτερικό του δίκαιο.

41. Το βάσιμο της θέσεως αυτής — η οποία, προδήλως, προϋποθέτει απουσία συναφών κανόνων κοινοτικού δικαίου και ύπαρξη κανόνα της εθνικής νομοθεσίας ο οποίος καθορίζει αποκλειστική προθεσμία κατά τρόπο μη εισάγοντα διακρίσεις — δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι η εκπνοή της προθεσμίας αυτής αποκλείει, όπως είναι εύλογο, την επιστροφή του ήδη εισπραχθέντος φόρου. Αυτό είναι ίδιον μιας τέτοιας αποκλειστικής προθεσμίας εμφανίζουσας αυτά τα χαρακτηριστικά και εμπνεομένης από την αρχή της ασφαλείας δικαίου· αυτό, ωστόσο, δεν αναιρεί την αποτελεσματικότητα του δικαιώματος στην ένδικη προστασία: επί τρία έτη μετά την καταβολή, οι φορολογούμενοι είχαν τη δυνατότητα να προσβάλουν την εκκαθάριση του φόρου.

42. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η λύση αυτή δεν είναι ιδιαίτερα ικανοποιητική από πλευράς των φορολογουμένων οι οποίοι υποχρεώθηκαν να καταβάλουν φόρο αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο. Και αυτό είναι αλήθεια. Μια δυνατή λύση, καίτοι ενέχουσα σοβαρές δυσκολίες, θα ήταν να θεσπιστεί ένας ενιαίος κοινοτικός κανόνας ως προς το ζήτημα αυτό, ο οποίος θα εναρμόνιζε τα διάφορα εθνικά συστήματα. Επί όσο χρονικό διάστημα δεν θα υφίσταται τέτοιος κανόνας, θα 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 καταβληθέντος.

21 — Ο δικηγόρος της εταιρίας Edis το τόνισε αυτό όταν, κατά την προφορική διαδικασία, αναγνώρισε ότι ήδη το 1989 (και, συνεπώς, όχι μόνο πριν από την έκδοση της αποφάσεως Ponente Carni, αλλά και πριν από την υποβολή της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή) μια άλλη εταιρία Edis, συνδεδεμένη με την πελάτισσά του εταιρία, και ορισμένες ιταλικές επιχειρήσεις είχαν προσβάλει ενώπιον των ιταλικών δικαστηρίων την εκκαθάριση του τέλους εγγραφής στο Μητρώο. Οι προσφυγές αυτές, καίτοι απορρίφθηκαν για ζητήματα ουσίας, καταδεικνύουν ότι ουδείς αρνήθηκε στις εν λόγω εταιρίες το δικαίωμα ένδικης προστασίας.

43. Είναι αληθές ότι, κάνοντας χρήση της ευχέρειας αυτής, τα κράτη μέλη — και, εν προκειμένω, η Ιταλική Δημοκρατία — οφείλουν να ενεργούν σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 5 της Συνθήκης ΕΚ. Είναι επίσης αληθές ότι, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις των μερών, η πολιτική που εφαρμόζουν οι ιταλικές αρχές όσον αφορά την επιστροφή του επιδίκου τέλους φαίνεται ότι, από ορισμένες πλευρές, δημιούργησε για τις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής του τέλους περισσότερα εμπόδια απ' όσα θα μπορούσαν να θεωρηθούν εύλογα κατά το άρθρο αυτό [22]. Η παρούσα όμως προδικαστική διαδικασία δεν μπορεί να μετατραπεί σε διαδικασία λόγω παραβάσεως κράτους κατά το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ και, επιπλέον, δεν μπορεί να παραβλεφθεί το γεγονός ότι η επίσημη συμπεριφορά της Ιταλικής Δημοκρατίας υπήρξε, κατ' ουσίαν, σύμφωνη προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη Συνθήκη: τα νομοθετικά της όργανα κατάργησαν το μέρος εκείνο του εθνικού φόρου το οποίο αντέβαινε στο κοινοτικό δίκαιο και αναγνώρισαν ρητώς το δικαίωμα στην επιστροφή του φόρου αυτού [23], δικαίωμα το οποίο τα ιταλικά δικαιοδοτικά όργανα προάσπισαν, καίτοι — είναι αλήθεια — εντός των ορίων των κανόνων του εθνικού δικαίου περί αποκλειστικής προθεσμίας για την άσκηση των ενδίκων προσφυγών.

Πρόταση

44. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο ερώτημα του Corte d'appello di Venezia:

«1) Το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει να επιβάλλουν οι εθνικές έννομες τάξεις τριετή αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση των προσφυγών κατά των δημοσιονομικών αρχών με αίτημα την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, ακόμα και όταν η προθεσμία αυτή διαφέρει από την προθεσμία που ισχύει για τις αγωγές περί αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος μεταξύ ιδιωτών, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω προθεσμία εφαρμόζεται αδιακρίτως στις ένδικες προσφυγές περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος οι οποίες στηρίζονται σε λόγους απτόμενους του εσωτερικού δικαίου και σ' εκείνες που στηρίζονται σε λόγους απορρέοντες από την εφαρμογή των κοινοτικών κανόνων.

2) Το κοινοτικό δίκαιο δεν αποκλείει την εφαρμογή, σε αίτηση περί επιστροφής φόρου ο οποίος δεν συμβιβάζεται με οδηγία, εθνικής ρυθμίσεως δυνάμει της

22 — Μεταξύ των δυσκολιών αυτών περιλαμβάνεται και η υποχρέωση της ασκήσεως ένδικης προσφυγής προς απόκτηση εκτελεστού τίτλου κατά του Δημοσίου, απαίτηση η οποία, εξάλλου, μπορεί να δημιουργήσει αδικαιολόγητη εμπλοκή της διαδικασίας — και, κατά συνέπεια, καθυστέρηση στην απονομή της δικαιοσύνης — σε βάρος των φορολογουμένων.

23 — Το άρθρο 61 του νομοθετικού διατάγματος 331, της 30ής Αυγούστου 1993, καθορίζει τους λεπτομερείς κανόνες της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών του φόρου, ήτοι προβλέποντας την υποβολή διοικητικής ενστάσεως (για τα ποσά που καταβλήθηκαν για το φορολογικό έτος 1992) ή συμψηφισμό (για τα ποσά που καταβλήθηκαν για το έτος 1993).

οποίας η ένδικη προσφυγή προς ανάκτηση αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων υπόκειται σε τριετή αποκλειστική προθεσμία από της ημερομηνίας της καταβολής του φόρου, ακόμα και όταν η ρύθμιση αυτή έχει ως συνέπεια να εμποδίζει, εν όλω ή εν μέρει, την εν λόγω επιστροφή του φόρου.»