

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

CHRISTINE STIX-HACKL

της 5ης Οκτωβρίου 2006¹

I — Εισαγωγή

1. Με διάταξη του που κατατέθηκε στις 9 Ιουλίου 2004, το Finanzgericht Köln υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα το οποίο αφορά το κατά πόσον μια γερμανική ρύθμιση η οποία αναγνωρίζει πίστωση φόρου υπέρ των φορολογουμένων μόνον επί των μερισμάτων τα οποία εισπράττουν από εταιρίες εγκατεστημένες στη Γερμανία συνάδει προς τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ.
2. Κατά την προφορική συζήτηση της 8ης Σεπτεμβρίου 2005, το πρώτο τμήμα του Δικαστηρίου άκουσε τους μετέχοντες στη διαδικασία.
3. Στις 10 Νοεμβρίου 2005, ο γενικός εισαγγελέας Tizzano ανέπτυξε τις προτάσεις του και πρότεινε να ερμηνευθούν τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ υπό την έννοια ότι προσκρούει σ' αυτά ρύθμιση όπως η επίδικη στη διαφορά της κύριας δίκης. Πρότεινε
4. Λαμβανομένης υπόψη της σημασίας του ενδεχόμενου περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της εκδοθησομένης αποφάσεως, το πρώτο τμήμα αποφάσισε, στις 19 Ιανουαρίου 2006, σύμφωνα με το άρθρο 44, παράγραφοι 3 και 4, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, να παραπέμψει την υπόθεση στο Δικαστήριο, το οποίο την παρέπεμψε στη συνέχεια στο τμήμα μείζονος συνθέσεως.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

5. Στις 7 Απριλίου 2006, το τμήμα μείζονος συνθέσεως διέταξε την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας. Με τη διάταξη περί επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας η προφορική συζήτηση ορίστηκε για τις 30 Μαΐου 2006 και οι μετέχοντες στη συνεδρίαση κλήθηκαν να λάβουν θέση επί των ακολούθων ερωτημάτων:

α) Ποιες συνέπειες έχει για τον ενδεχόμενο περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της εκδοθησομένης αποφάσεως το γεγονός ότι το Δικαστήριο, με προηγούμενες αποφάσεις, ερμήνευσε τις ασκούμενες επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση διατάξεις του κοινοτικού δικαίου σε σχέση με εθνικές νομικές διατάξεις όπως οι επίδικες στην υπό κρίση υπόθεση και δεν περιόρισε τα διαχρονικά αποτελέσματα των αποφάσεων εκείνων;

β) Ζητείται περαιτέρω από τους μετέχοντες στη διαδικασία να διατυπώσουν τις απόψεις τους ως προς τις οικονομικές επιπτώσεις της ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου της οποίας ζητείται ο χρονικός περιορισμός.

6. Κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Μαΐου 2006, διατύπωσαν παρατηρήσεις δέκα κράτη μέλη καθώς και η

Επιτροπή και ο W. Meilicke. Ο W. Meilicke καθώς και οι εκπρόσωποι της Γερμανικής, της Τσεχικής, της Γαλλικής και της Ολλανδικής Κυβερνήσεως έλαβαν θέση επί αμοφτέρων των ερωτημάτων. Οι εκπρόσωποι της Επιτροπής καθώς και των λοιπών κυβερνήσεων —δηλαδή της Δανικής, της Ελληνικής, της Ισπανικής, της Ουγγρικής, της Αυστριακής και της Σουηδικής Κυβερνήσεως καθώς και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου— περιορίστηκαν, κατ' ουσίαν, στο πρώτο ερώτημα. Τα προαναφερθέντα κράτη μέλη και η Επιτροπή υποστήριξαν ιδίως ότι για τον χρονικό περιορισμό μπορεί να ληφθεί απόφαση μόνο βάσει των συγκεκριμένων συνθηκών που επικρατούν στο εκάστοτε κράτος μέλος. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο λαμβανομένων υπόψη των συχνά περίπλοκων εθνικών φορολογικών συστημάτων. Κατά συνέπεια, η ενδεχόμενη απόρριψη του αιτήματος περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων αποφάσεως πρέπει να περιορίζεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

7. Η Γερμανική Κυβέρνηση λαμβάνει ως αφετηρία για την περίπτωση αναδρομικής ισχύος² της εκδοθησομένης αποφάσεως τον κίνδυνο σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων λόγω αναμενόμενων φοροδιαφυγών. Η Γαλλική, η Ελληνική και η Ουγγρική Κυβέρνηση συμφωνούν κατ' ουσίαν με την εκτίμηση αυτή.

2 — Βλ. συναφώς το σημείο 137 των προτάσεών μου της 17ης Μαρτίου 2006 στην υπόθεση C-475/03, Banca popolare di Cremona (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I-9373).

II — Νομικό πλαίσιο

8. Κατά το άρθρο 36, παράγραφος 2, σημείο 3, του Einkommensteuergesetz (γερμανικός νόμος περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: EStG)³, σε συνδυασμό με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, οι φορολογούμενοι μπορούν να εκπίπτουν από τα οφειλόμενα στη γερμανική φορολογική αρχή λόγω φόρου εισοδήματος τα 3/7 των μερισμάτων που εισπράττουν από εταιρίες εγκατεστημένες στη Γερμανία. Η διάταξη απαγορεύει τη φορολόγηση των κερδών αυτών για δεύτερη φορά εάν αυτά καταβάλλονται στους μετόχους ως μερίσματα. Αντιθέτως, καμία διάταξη δεν επιτρέπει την εφαρμογή του εν λόγω μηχανισμού, γνωστού ως πίστωση φόρου, στα μερίσματα που προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη.

9. Με νόμο του 2000, εφαρμοστέο από το φορολογικό έτος 2001⁴, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εγκατέλειψε το προπεριγραφέν σύστημα και το αντικατέ-

στησε με τη λεγόμενη «μέθοδο φορολογίας του 50 %» (Halbeinkünfteverfahren), βάσει της οποίας επιβάλλεται φόρος εισοδήματος μόνο στο ήμισυ των μερισμάτων που εισπράττει ο μέτοχος. Η εν λόγω μέθοδος καθιστά δυνατό να αποφεύγεται, ή τουλάχιστον να μειώνεται κατά πολύ, η διπλή φορολογία των μερισμάτων, χωρίς προσφυγή στην πίστωση φόρου⁵.

III — Επί του ζητήματος των διαχρονικών αποτελεσμάτων της εκδοθησομένης αποφάσεως

A — Αρχή της αναδρομικής ισχύος αποφάσεως του Δικαστηρίου κατά το άρθρο 234 ΕΚ

10. Σε απάντηση του διατυπωθέντος από το Δικαστήριο με τη διάταξη της 7ης Απριλίου 2006 πρώτου ερωτήματος πρέπει, κατ' αρχάς, να υπομνησθεί συνοπτικά η μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου για την προβληματική του χρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων των αποφάσεων⁶.

11. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου για το άρθρο 234 ΕΚ, «η

3 — Η τελευταία πλήρης δημοσίευση του εν λόγω νόμου έχει γίνει στο BGBl. 1990 I, σ. 1898. Κατά τον χρόνο των επίδικων πραγματικών περιστατικών, το κείμενο αυτό είχε τροποποιηθεί από το άρθρο 1 του Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz — StandÖG) (BGBl. 1993 I, σ. 1569), και από το άρθρο 1 του Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) (BGBl. 1996, σ. 1250).

4 — Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz — StSenkG) της 23ης Οκτωβρίου 2000 (BGBl. 2000 I σ. 1433).

5 — Βλ. και την ανακοίνωση της Επιτροπής στο Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, της 19ης Δεκεμβρίου 2003 — Φορολογία μερισμάτων φυσικών προσώπων στην Εσωτερική Αγορά [COM(2003) 810 τελικό].

6 — Βλ. συναφώς για διεξοδικότερη ανάλυση τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-475/03 (παράθεση στην υποσημείωση 2), σημεία 130 επ.

ερμηνεία που το Δικαστήριο δίδει σε διάταξη κοινοτικού δικαίου περιορίζεται να διαφωτίσει και να διευκρινίσει την έννοια και το περιεχόμενο της διατάξεως αυτής, όπως θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται αφότου τέθηκε σε ισχύ»⁷. Επομένως, η κατ' αυτόν τον τρόπο ερμηνευθείσα διάταξη μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμα και επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν και διαμορφώθηκαν προ της εκδόσεως της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν, επιπλέον, οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων η σχετική με την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως διαφορά⁸.

12. Το Δικαστήριο επέτρεψε για πρώτη φορά στην υπόθεση *Defrenne II*⁹ εξαιρέσεις από την αρχή αυτή. Λαμβάνοντας ως αφετηρία ότι οι πρακτικές συνέπειες των δικαστικών αποφάσεων πρέπει πάντοτε να σταθμίζονται με προσοχή, το Δικαστήριο διευκρίνισε εν τούτοις ταυτοχρόνως ότι μια τέτοια μέριμνα δεν μπορεί να καταλήγει στο να περιορίζεται η αντικειμενικότητα του δικαίου και να διακυβεύεται η μελλοντική του εφαρμογή λόγω των επιπτώσεων που μια απόφαση μπορεί να συνεπάγεται για το παρελθόν.

13. Σε μεταγενέστερες αποφάσεις, το Δικαστήριο τόνισε ότι η αρχή της ασφάλειας

δικαίου μόνον κατ' εξαίρεση μπορεί να επιβάλει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεστεί την ερμηνεία μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου από το Δικαστήριο με σκοπό να προκαλέσει νέα απόφαση επί αντιστοιχών εννόμων σχέσεων¹⁰. Στις υποθέσεις *Edis*¹¹ και *Bautiaa* και *Société française maritime*¹² το Δικαστήριο τόνισε ότι ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως πρέπει να παραμείνει η απόλυτη εξαίρεση.

14. Στο μέτρο που διατάσσεται περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων αποφάσεως, αυτός ισχύει μόνον για το κράτος μέλος στο οποίο χορηγήθηκε η εξαίρεση. Κατά συνέπεια, οι εξαιρέσεις από το αναδρομικό αποτέλεσμα αποφάσεως είναι τοπικά περιορισμένες¹³.

15. Πρέπει να υπομνησθεί στο πλαίσιο αυτό και η νομολογία για την ενδεχόμενη δικαιολογία του περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών για οικονομικούς λόγους. Πράγματι, στο μέτρο που η ερμηνεία των θεμελιωδών ελευθεριών είναι αντικείμενο

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 15ης Μαρτίου 2005 στην υπόθεση C-209/03, *Bidar* (Συλλογή 2005, σ. 2119, σκέψη 66, και τις σχετικές παραπομπές).

8 — Βλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, *Denkavit italiana* (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 5, σκέψεις 15 επ.).

9 — Απόφαση της 8ης Απριλίου 1976, 43/75, *Defrenne II* (Συλλογή τόμος 1976, σ. 175, σκέψεις 69 επ.).

10 — Απόφαση στην υπόθεση *Denkavit italiana* (παρατεθείσα στην υποσημείωση 8), σκέψεις 15 επ. Βλ. και την απόφαση στην υπόθεση *Bidar* (παρατεθείσα στην υποσημείωση 7), σκέψη 67.

11 — Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 1998 στην υπόθεση C-231/96, *Edis* (Συλλογή 1998, σ. I-4951, σκέψη 16).

12 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-197/94 και C-252/94, *Bautiaa* και *Société française maritime* (Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 47).

13 — Βλ. διεξοδικά ως προς το σημείο αυτό τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-475/03 (παρατεθείσα στην υποσημείωση 2), σημεία 178 επ. Βλ. υπό την έννοια αυτή και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα *Jacobs* της 17ης Μαρτίου 2005 στην ίδια υπόθεση, σημεία 75 επ.

προδικαστικής αποφάσεως, δεν μπορεί η ήδη παγιωμένη νομολογία για το ζήτημα της δικαιολογίας των περιορισμών των θεμελιωδών ελευθεριών να αποδυναμωθεί μέσω του περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων αποφάσεως.

στο μέτρο που αυτές ακριβώς ενδέχεται να έχουν τις σημαντικότερες οικονομικές επιπτώσεις για τα κράτη μέλη. Επιπλέον, ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων αποφάσεως βάσει αυτού του είδους θεωρήσεων και μόνον θα κατέληγε να περιορίσει ουσιαδώς την έννομη προστασία¹⁶.

16. Όταν κλήθηκε να αποφανθεί επί του περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων αποφάσεως, το Δικαστήριο συμμορφώθηκε σε κάθε περίπτωση προς τη νομολογία του σχετικά με τη δικαιολογία του περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, στόχοι αμιγώς οικονομικής φύσεως δεν μπορούν ποτέ να αποτελέσουν επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών. Το ίδιο ισχύει όταν πρόκειται να εξασφαλισθούν τα εθνικά δημοσιονομικά έσοδα¹⁴. Επομένως, σε απόλυτη συμφωνία με τη νομολογία του, το Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων αποφάσεως, ότι οι οικονομικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει επί κράτους μέλους απόφαση εκδοθείσα επί προδικαστικής παραπομπής δεν δικαιολογούν καθαυτές τον κατά χρόνο περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως αυτής¹⁵. Σε αντίθετη περίπτωση, οι σοβαρότερες παραβάσεις θα αντιμετωπιζόνταν ευμενέστερα,

17. Τέλος, επιβάλλεται εκ νέου η διαπίστωση ότι η εξαίρεση από την κατ' αρχήν αναδρομική ισχύ αποφάσεως του Δικαστηρίου είναι δυνατή μόνον κατ' εξαίρεση και οι ενδεχόμενες χρηματοπιστωτικές συνέπειες συγκεκριμένης ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, θεωρούμενες αφεαυτών, δεν συνιστούν ούτε δικαιολογία ενδεχομένων περιορισμών των θεμελιωδών ελευθεριών ούτε βάση για τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της οικείας αποφάσεως. Εάν το Δικαστήριο κρίνει, κατ' εξαίρεση, ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη οι συνέπειες της ερμηνείας που δίνει στο κοινοτικό δίκαιο επί εθνικών δημοσιονομικών εσόδων, τούτο ισχύει μόνον όταν με την εξασφάλιση εθνικών δημοσιονομικών εσόδων μπορεί να αντιμετωπισθεί ο κίνδυνος σοβαρών οικονομικών συνεπειών¹⁷.

14 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-158/96, Kohl (Συλλογή 1988, σ. I-1931, σκέψη 41) καθώς και την απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-120/95, Decker (Συλλογή 1998, σ. I-1831, σκέψη 39). Βλ. και τις αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1980, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 66/79, 127/79 και 128/79, Salumi κ.λπ. (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 627, σκέψη 12), και της 5ης Ιουνίου 1997, C-398/95, SETTG (Συλλογή 1997, σ. I-3091, σκέψη 23).

15 — Βλ., ειδικότερα, την απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 1995, C-137/94, Richardson (Συλλογή 1995, σ. I-3407, σκέψη 37) καθώς και την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-367/93 έως C-377/93, Roders κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-2229, σκέψη 48).

16 — Απόφαση Bidar (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7), σκέψη 68. Αποφάσεις της 23ης Μαΐου 2000, C-104/98, Buchner κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-3625, σκέψη 41), της 20ης Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Grzelczyk (Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 52), καθώς και αποφάσεις Bautiaa και Société française maritime (παρατεθείσα στην υποσημείωση 12), σκέψη 55, και Roders (παρατεθείσα στην υποσημείωση 15), σκέψη 48.

17 — Βλ. ιδίως την απόφαση της 9ης Μαρτίου 2000 στην υπόθεση C-437/97, EKW και Wein & Co. (Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 59): «[...] επιτακτικοί λόγοι ασφαλείας δικαίου αποκλείουν την αμφισβήτηση εννόμων σχέσεων οι οποίες έχουν εξαντλήσει κατά το παρελθόν τις συνέπειές τους, δεδομένου ότι η αμφισβήτηση αυτή θα αναστάτωνε αναδρομικά το σύστημα χρηματοδότησης των αυστριακών οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης».

В — Απόρριψη του αιτήματος περιορισμού των διαχρονικών συνεπειών;

18. Επομένως, εν προκειμένω ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων θα μπορούσε να αποκλεισθεί διότι το Δικαστήριο σε προηγούμενες αποφάσεις έχει ερμηνεύσει τις ασκούμενες επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, χωρίς να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα των αποφάσεων¹⁸.

19. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων πρέπει να γίνει με την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της αιτηθείσας ερμηνείας¹⁹. Επομένως, εάν η υπό κρίση υπόθεση αφορά το ίδιο ερμηνευτικό ζήτημα που τέθηκε στην υπόθεση Verkoijen²⁰ και στην υπόθεση Manninen²¹, η παρατεθείσα νομολογία θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων θα έπρεπε να έχει ήδη ζητηθεί σε εκάστη των υποθέσεων εκείνων. Επομένως, το αίτημα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας στην υπό κρίση υπόθεση θα έπρεπε να απορριφθεί.

18 — Για το ζήτημα της ομοιότητας των επίδικων εν προκειμένω εθνικών ρυθμίσεων με εθνικές ρυθμίσεις σε άλλες διαδικασίες, πρβλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano της 10ης Νοεμβρίου 2005 στην παρούσα υπόθεση, σημεία 15 επ.

19 — Αποφάσεις της 4ης Μαΐου 1999 στην υπόθεση C-262/96, *Sürül* (Συλλογή 1999, σ. I-2685, σκέψη 108). Βλ. και την απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 1998 στην υπόθεση C-35/97, *Επιτροπή κατά Γαλλίας* (Συλλογή 1998, σ. I-5325, σκέψη 49), η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως της Συνθήκης.

20 — Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000 στην υπόθεση C-35/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4071).

21 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004 στην υπόθεση C-319/02 (Συλλογή 2004, σ. I-7477).

20. Κατά συνέπεια, ανακύπτει το ερώτημα αν πρέπει να θεωρηθεί ότι η νομολογία αυτή απαγορεύει τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων στην υπό κρίση υπόθεση.

21. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο εξαρτά από αυστηρές προϋποθέσεις την ύπαρξη ομοιότητας των οικείων ερμηνευτικών ζητημάτων, η οποία από την πλευρά της είναι συστατικό στοιχείο της εν λόγω παραγραφής. Έτσι, στις υποθέσεις *Gravier*²² και *Blaizot* κ.λπ.²³ το Δικαστήριο εντόπισε επαρκείς διαφορές για να προβεί σε διάκριση. Οι διαφορές αυτές υφίσταντο, παρά το γεγονός ότι η ίδια εθνική διάταξη αποτέλεσε αφορμή της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως και, επομένως, τα ερμηνευτικά ζητήματα ήσαν πανομοιότυπα.

22. Λαμβανομένου υπόψη ότι στη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Μαΐου 2006 έγινε πλειστάκις μνεία της περιπλοκότητας των σχέσεων σε κάθε εθνικό φορολογικό σύστημα, η διαφοροποίηση μεταξύ των κρίσιμων διατάξεων διαφόρων κρατών μελών —παρ' όλες τις εκ πρώτης όψεως ομοιότητες— είναι λίαν πιθανή. Η εν λόγω μέθοδος προσεγγίσεως θα μπορούσε εν πάση περιπτώσει να κρύβει τον κίνδυνο υπερβολικής περιπτωσιολογίας.

22 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985 στην υπόθεση 293/83, *Gravier* (Συλλογή 1985, σ. 593).

23 — Απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 1988 στην υπόθεση 24/86, *Blaizot* κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 379, σκέψεις 25 επ.).

23. Περαιτέρω, δεν πρέπει να λησμονείται ότι και το ίδιο εθνικό δικαστήριο, στο οποίο απευθύνθηκε προηγούμενη απόφαση επί προδικαστικού ερωτήματος, μπορεί να προκαλέσει εκ νέου απόφαση του Δικαστηρίου πριν από την έκδοση αποφάσεως επί της διαφοράς της κύριας δίκης²⁴. Πράγματι, δικαιολογείται —νέο— προδικαστικό ερώτημα όταν το εθνικό δικαστήριο θέτει στο Δικαστήριο νέο νομικό ζήτημα ή εάν του εκθέτει νέες απόψεις, οι οποίες θα μπορούσαν να το οδηγήσουν να απαντήσει κατά παρεκκλίνοντα τρόπο σε ήδη υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα²⁵.

24. Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων αυτών, θα μπορούσε να παρασχεθεί και στην Κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας η δυνατότητα να απασχολήσει το Δικαστήριο με τις νομικές πτυχές του ζητήματος του διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων αποφάσεως οι οποίες βαίνουν πέρα των υποθέσεων Verkooyen και Manninen.

25. Συναφώς, πρέπει ιδίως να ληφθεί υπόψη ότι η αβέβαιη, καθόσον ανοικτή, έκβαση διαδικασίας για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως που αφορά νέο νομικό ζήτημα δυσκολεύει τα κράτη μέλη να εκτιμήσουν με επαρκή ακρίβεια και εγκαίρως τη σημασία της οικείας διαδικασίας για την έννομη τάξη τους.

26. Τούτο ισχύει ιδίως για τις προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να καθοριστούν διεξοδικότερα, υπό τις οποίες το Δικαστήριο μπορεί να διατάξει περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων αποφάσεως. Πράγματι, στην υπό κρίση υπόθεση, η Γερμανική Κυβέρνηση θα έπρεπε να διευκρινίσει, επ' ευκαιρία της διαδικασίας στην υπόθεση Verkooyen —ή της διαδικασίας στην υπόθεση Manninen—, αν η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου στην οικεία υπόθεση συνεπαγόταν γι' αυτήν τον κίνδυνο δυσχερών οικονομικών επιπτώσεων. Λαμβανομένου υπόψη ότι μέχρι την έκδοση της αποφάσεως στην υπόθεση Verkooyen το ζήτημα της ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου σε σχέση με εθνικές φορολογικές διαδικασίες καταλογισμού δεν είχε αντιμετωπισθεί οριστικά και ότι, ειδικά όσον αφορά σύστημα πιστώσεως φόρου, δόθηκαν για πρώτη φορά διεξοδικές διευκρινίσεις στην υπόθεση Manninen, δεν φαίνεται δυνατή μια τέτοια προκριματική εκτίμηση.

27. Αντιστρόφως, όπως παρατήρησαν όχι άστοχα τα κράτη μέλη κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Μαΐου 2006, δεν θα ήταν ευκαίριο, ιδίως από την άποψη της οικονομίας της διαδικασίας, να ζητούν τα κράτη μέλη συστηματικά από το Δικαστήριο —σε τελική ανάλυση για καθαρώς προληπτικούς λόγους— να περιορίζει τα διαχρονικά αποτελέσματα της εκδοθησομένης αποφάσεως περί ερμηνείας. Πράγματι, το Δικαστήριο θα έπρεπε στην περίπτωση αυτή να εξετάζει τις κατ' ανάγκην αφηρημένες σκέψεις όλων των κρατών μελών που θα υπέβαλλαν σχετικό αίτημα ως προς τις εκάστοτε συνέπειες της αποφάσεώς του.

24 — Βλ. π.χ. την εκκρεμή υπόθεση C-466/03 (Reiss).

25 — Βλ. τη διάταξη της 5ης Μαρτίου 1986 στην υπόθεση 69/85, Wünsche (Συλλογή 1986, σ. 947, σκέψη 15).

28. Κατόπιν όλων των ανωτέρω μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να μη θεωρηθεί εκπρόθεσμο το αίτημα της Γερμανικής Ομοσπονδιακής Κυβερνήσεως για περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων.

31. Σε σχέση με τον διαχρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων αποφάσεως μνεία της αρχής αυτής γίνεται και στις αποφάσεις Grzelczyk²⁷, Bautiaa και Société française maritime²⁸ και Dansk Denkvit και Poulsen Trading²⁹.

Γ — Βάρος επικλήσεως και αποδείξεως της συνδρομής των προϋποθέσεων περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων

29. Πριν εξετασθούν οι προϋποθέσεις του ενδεχόμενου περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων, πρέπει να εξετασθεί ακόμη ποιος φέρει το βάρος επικλήσεως και αποδείξεως της συνδρομής των προϋποθέσεων αυτών.

30. Κατά παγία νομολογία, όποιος επικαλείται μια —ευνοϊκή για τον ίδιο— παρέκκλιση από γενική αρχή του δικαίου, πρέπει να αποδεικνύει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρεκκλίσεως²⁶.

32. Πράγματι, στην απόφαση επί της υποθέσεως Grzelczyk το Δικαστήριο εξέθεσε ότι η Βελγική Κυβέρνηση, την οποία αφορούσε η υπόθεση εκείνη, δεν προέβαλε προς στήριξη του αιτήματός της να περιοριστούν χρονικώς οι συνέπειες της αντίστοιχης αποφάσεως κανένα στοιχείο το οποίο να μπορούσε να αποδείξει ότι οι εθνικές αρχές είχαν ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας όσον αφορά τις επίδικες διατάξεις της Συνθήκης³⁰.

33. Στην υπόθεση Bautiaa και Société française maritime, το Δικαστήριο αρνήθηκε να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως, επειδή η Γαλλική Κυβέρνηση η οποία μετέσχε στη διαδικασία δεν απέδειξε ότι το κοινοτικό δίκαιο κατά τον χρόνο που επιβλήθηκε ο επίδικος φόρος καταχωρίσεως μπορούσε ευλόγως να νοηθεί ως επιτρέπον τη διατήρηση τέτοιου φόρου³¹.

26 — Πρβλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 12ης Ιουλίου 1990 στην υπόθεση C-128/89, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1990, σ. I-3239, σκέψη 23) για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, την απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 1997 στην υπόθεση C-157/94, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1997, σ. I-5699, σκέψη 51) σχετικά με το άρθρο 88, παράγραφος 2, ΕΚ, καθώς και τις αποφάσεις της 28ης Μαρτίου 1996 στην υπόθεση C-318/94, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1996, σ. I-1949, σκέψη 13), και της 10ης Απριλίου 2003, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-20/01 και C-28/01, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2003, σ. I-3609, σκέψη 58).

27 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 16.

28 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 12.

29 — Απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992 στην υπόθεση C-200/90, Dansk Denkvit και Poulsen Trading (Συλλογή 1992, σ. I-2217).

30 — Ό.π., σκέψη 54.

31 — Ό.π., σκέψη 50.

34. Στην υπόθεση Dansk Denkvit το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Δανική Κυβέρνηση δεν απέδειξε ότι το κοινοτικό δίκαιο κατά τον χρόνο θεσπίσεως της επίδικης εισφοράς μπορούσε ευλόγως να νοηθεί ως επιτρέπον τέτοιο φόρο. Αντιθέτως, η οικεία διάταξη περιείχε σαφή απαγόρευση της οποίας το περιεχόμενο είχε ήδη διευκρινιστεί από το Δικαστήριο με άλλη απόφαση η οποία ασκούσε επιρροή στην περίπτωση που έπρεπε να επιλυθεί³². Άλλωστε, από αυτό προκύπτει εξ αντιδιαστολής ότι το Δικαστήριο, παρά την προηγούμενη σχετική απόφαση, προδήλως δεν θεώρησε δεδομένη την παραγραφή της αξιώσεως του κράτους μέλους.

35. Τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται το βάρος επικλήσεως κράτους μέλους σε σχέση με το ζήτημα του περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων εκδοθησομένης αποφάσεως εξέτασε προσφάτως ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed με τις προτάσεις του επί της υποθέσεως Test Claimants in the FII Group Litigation³³. Υπογράμμισε συναφώς ότι ο διάδικος ο οποίος προβάλλει, σε διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, επιθετικό ή αμυντικό ισχυρισμό οφείλει να εκθέτει με επαρκή σαφήνεια τα επιχειρήματά του και να μεριμνά για την επαρκή ενημέρωση του Δικαστηρίου, ώστε το Δικαστήριο να μπορεί να καταλήξει σε απόφαση επί του επιδίκου ζητήματος. Τούτο είναι αναγκαίο για να αποτραπεί το ενδεχόμενο να εκδώσει το Δικαστήριο αποφάσεις επί καθαρώς υποθε-

τικών ζητημάτων ή βάσει καθαρών εικασιών, οι οποίες ενδέχεται να αποδειχθούν ανακριβείς³⁴. Ο γενικός εισαγγελέας Geelhoed, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, πρότεινε να απορριφθεί το αίτημα του οικείου στη συγκεκριμένη διαδικασία κράτους μέλους για άνευ ετέρου περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της εκδοθησομένης αποφάσεως για τον λόγο και μόνον ότι η συνδρομή των αναγκαίων προϋποθέσεων παρεκκλίσεως δεν προβλήθηκε τεκμηριωμένα³⁵.

36. Επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας οφείλει να παρουσιάσει τεκμηριωμένα και μάλιστα να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων, οι οποίες θα εκτεθούν κατωτέρω.

Δ — Προϋποθέσεις για τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της εκδοθησομένης αποφάσεως

37. Λαμβάνοντας ως αφετηρία την αρχή της ασφάλειας δικαίου στην υπόθεση Defrenne II³⁶, το Δικαστήριο καθόρισε στη μεταγενέστερη νομολογία του δύο προϋποθέσεις για τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων.

32 — Όπ.π., σκέψεις 21 επ.

33 — Προτάσεις της 6ης Απριλίου 2006 στην εκκρεμή υπόθεση C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation.

34 — Σημεία 140 επ., ιδίως σημείο 143, των παρατεθεισών προτάσεων.

35 — Σημεία 144 επ. των παρατεθεισών προτάσεων.

36 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 74.

38. Ο περιορισμός αυτός είναι δυνατός μόνον όταν υφίσταται κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων, οφειλομένων ιδίως στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλοπίστως βάσει ρυθμίσεως η οποία εθεωρείτο νομίμως ισχύουσα³⁷. Επιπλέον, οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές πρέπει να έχουν ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχε συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής³⁸.

39. Πρέπει εν προκειμένω να εξετασθούν οι δύο αυτές προϋποθέσεις.

1. Επί της αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας

40. Όσον αφορά την προϋπόθεση αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στις συνεκδικα-

σθείσες υποθέσεις *Amrafrance* και *Sanofi*³⁹ —έστω και σε διαφορετικό πλαίσιο, δηλαδή σε διαδικασία σχετικά με το κύρος πράξεως της Κοινότητας—, ότι το κριτήριο αυτό δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι θεμελιώνει προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης υπέρ των κρατών μελών.

41. Επομένως, το Δικαστήριο επέστησε κατ' επανάληψη την προσοχή στο ότι η αβεβαιότητα ως προς το δίκαιο πρέπει να είναι *αντικειμενική*. Η αβεβαιότητα την οποία αντιλαμβάνεται υποκειμενικά ένα κράτος μέλος δεν αρκεί. Προς εξασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως των κρατών μελών και της ενιαίας εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου το Δικαστήριο οφείλει να εξετάζει αν υφίστατο ή όχι αντικειμενική αβεβαιότητα ως προς το δίκαιο κατά το οικείο χρονικό σημείο.

42. Έτσι, το Δικαστήριο απέρριψε επιχειρήματα των κρατών μελών ότι το προδικαστικό ερώτημα ως προς το οποίο θα έπρεπε να αποφανθεί ήταν νέο, διότι υφίστατο ήδη νομολογία, η οποία παρείχε στο εκάστοτε κράτος μέλος τη δυνατότητα να εξετάσει τη συμβατότητα της επίμαχης εθνικής ρυθμί-

37 — Βλ. και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano στην παρούσα υπόθεση (παρατεθείσες στο σημείο 3 και στην υποσημείωση 18), σημείο 34.

38 — Ό.π.π.

39 — Απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-177/99 και C-181/99, *Amrafrance* και *Sanofi* (Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψεις 65 επ.): «[...] δεν μπορεί να γίνεται επίκληση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από κράτος μέλος προκειμένου να αποφύγει τις συνέπειες μιας αποφάσεως του Δικαστηρίου που διαπιστώνει την ακυρότητα κοινοτικής πράξεως, διότι τούτο θα διακύβευε τη δυνατότητα των ιδιωτών να προστατεύονται από συμπεριφορά των δημοσίων αρχών στηριζόμενη σε παράνομους κανόνες».

σεως με τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου^{40 41}.

43. Αντιθέτως, το Δικαστήριο στην υπόθεση Fisscher⁴² περιόρισε διαχρονικώς τα αποτελέσματα της αποφάσεως, διότι, λόγω των αμφισβητούμενων στην υπόθεση εκείνη διατάξεων του κοινοτικού δικαίου σχετικά με τη διαχρονική εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, τα κράτη μέλη και οι ενδιαφερόμενοι ευλόγως μπορούσαν να υποθέσουν ότι εξαιρέσεις από την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ ανδρών και γυναικών στον οικείο τομέα επιτρέπονταν μετά όπως και πριν.

44. Παρεμφερείς πιθανολογήσεις ανευρίσκονται και σε άλλες αποφάσεις. Έτσι, έγινε δεκτή νομική αβεβαιότητα σε σχέση με τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως στην υπόθεση Bosman⁴³ λόγω της ιδιαίτερης συνθήκης που συνίστατο στην ύπαρξη πολλών εν μέρει επικαλυπτομένων διαφορετικών ρυθμίσεων⁴⁴.

45. Όσον αφορά την παρούσα υπόθεση, διαπιστώνονται τα ακόλουθα: Όπως αναφέρθηκε⁴⁵, το Δικαστήριο για πρώτη φορά στην υπόθεση Verkooijen ασχολήθηκε με την ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου σε σχέση με την από πλευράς φόρου εισοδήματος μεταχείριση των καταβολών μερισμάτων. Στην υπόθεση Manninen έγινε για πρώτη φορά μνεία εθνικής —φινλανδικής— διαδικασίας καταλογισμού, η οποία ήταν παρεμφερής προς τις αποτελούσες αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως διατάξεις του γερμανικού EStG. Επομένως, είναι πιθανόν ότι τουλάχιστον μέχρι την παροχή διευκρινίσεων με την απόφαση Verkooijen υπήρχε αντικειμενική και σοβαρή αβεβαιότητα περί το δίκαιο.

46. Ανακύπτει το ερώτημα αν και κατά πόσον, υπό το πρίσμα αυτό, αποκτά σημασία και η συμπεριφορά της Επιτροπής. Το ερώτημα αυτό έθεσε και ο γενικός εισαγγελέας Tizzano με τις προτάσεις του επί της παρούσας υποθέσεως⁴⁶.

47. Η Επιτροπή επέστησε, με έγγραφο της 31ης Οκτωβρίου 1995, την προσοχή της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας στο ότι η γερμανική διαδικασία καταλογισμού συνιστά παραβίαση των θεμελιωδών ελευθεριών της Συνθήκης ΕΚ. Περαιτέρω όμως η Επιτροπή δεν άσκησε προσφυγή περί

40 — Απόφαση στην υπόθεση Buchner κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 16), σκέψεις 38 επ. Βλ. και τις αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2002 στην υπόθεση C-347/00, Ángel Barreira Pérez (Συλλογή 2002, σ. I-8191, σκέψη 46), στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Roders κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 45) και της 17ης Φεβρουαρίου 2005 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-453/02 και C-462/02, Linneweber κ.λπ. (Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψη 43), καθώς και τις προτάσεις μου της 8ης Ιουλίου 2004 στις προαναφερθείσες υποθέσεις, σημείο 60.

41 — Βλ. και την ήδη παρατεθείσα (υποσημείωση 29) απόφαση στην υπόθεση Dansk Denkavit και Poulsen Trading σκέψεις 21 και 22.

42 — Απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 1994 στην υπόθεση C-128/93, Fisscher (Συλλογή 1994, σ. I-4583, σκέψεις 40 επ.). Βλ. και την απόφαση στην υπόθεση Sürül (παρατεθείσα στην υποσημείωση 19), σκέψεις 109 επ.

43 — Απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1995 στην υπόθεση C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψεις 143 επ.).

44 — Βλ. και τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992 στην υπόθεση C-163/90, Legros κ.λπ. (Συλλογή 1992, σ. I-4625, σκέψεις 31 επ.) και της 15ης Ιανουαρίου 1986 στην υπόθεση 41/84, Pinna (Συλλογή 1986, σ. I, σκέψεις 26 επ.).

45 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 26.

46 — Οπ.π., σημεία 36 επ. Βλ. και τις προτάσεις μου στην υπόθεση Banca popolare di Cremona (παρατεθείσα στην υποσημείωση 2), σημείο 156.

διαπιστώσεως παραβάσεως. Κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Μαΐου 2006, η Επιτροπή διευκρίνισε, κατόπιν σχετικής ερωτήσεως, ότι παραιτήθηκε από την άσκηση προσφυγής λόγω παραβάσεως διότι η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση εξήγγειλε τροποποίηση των επίδικων νομικών διατάξεων και η Επιτροπή προτίμησε να ενθαρρύνει τις προσπάθειες της Γερμανικής Ομοσπονδιακής Κυβερνήσεως.

48. Ο γενικός εισαγγελέας Tizzano, στις προτάσεις του της 10ης Νοεμβρίου 2005, λαμβάνει ως αφετηρία ότι η μη συνέχιση της διαδικασίας ασκήσεως προσφυγής λόγω παραβάσεως θα μπορούσε να προκαλέσει αντικειμενική αβεβαιότητα⁴⁷. Για να είναι όμως δυνατή η αξιολόγηση της συμπεριφοράς της Επιτροπής για την υπό κρίση υπόθεση —και όσον αφορά τα επιχειρήματά της κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση— φαίνεται σκόπιμο να υπομνησθεί κατ' αρχάς η νομολογία του Δικαστηρίου για τη νομική σημασία της ασκήσεως προσφυγής λόγω παραβάσεως από την Επιτροπή⁴⁸.

49. Κατά τη νομολογία αυτή, η Επιτροπή δεν έχει την εξουσία, με τις γνώμες που διατυπώνει δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ ή με άλλες τοποθετήσεις στο πλαίσιο αυτής της διαδικασίας, να προσδιορίζει κατά τρόπο

οριστικό τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις ενός κράτους μέλους ή να του παρέχει εγγυήσεις σχετικά με το συμβιβαστό μιας συγκεκριμένης συμπεριφοράς προς το κοινοτικό δίκαιο⁴⁹. Αντιθέτως, κατά το σύστημα των άρθρων 227 ΕΚ και 228 ΕΚ, ο προσδιορισμός των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των κρατών μελών και η κρίση επί της συμπεριφοράς τους συντελούνται μόνο με απόφαση του Δικαστηρίου⁵⁰.

50. Η διατύπωση αιτιολογημένης γνώμης αποτελεί, κατά τη νομολογία, τμήμα της προκαταρκτικής διαδικασίας. Η προκαταρκτική φάση της διαδικασίας παρέχει στο κράτος μέλος τη δυνατότητα να συμμορφωθεί οικειοθελώς προς τις επιταγές της Συνθήκης ή ενδεχομένως του δίδει την ευκαιρία να δικαιολογήσει τη θέση του⁵¹. Το ίδιο πρέπει να ισχύει όσον αφορά ενδεχόμενη ανεπίσημη αίτηση της Επιτροπής προς το κράτος μέλος.

51. Περαιτέρω, το Δικαστήριο τόνισε ότι η απόφαση της Επιτροπής να κινήσει ή όχι διαδικασία διαπιστώσεως παραβάσεως συνιστά μία —σε τελική ανάλυση μη υποκείμενη σε δικαστικό έλεγχο— απόφαση διακριτικής ευχέρειας⁵². Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν

47 — Όπ.π., σημεία 36 επ.

48 — Βλ. τις προτάσεις μου στις υποθέσεις Linneweber κ.λπ. (παρατεθείσες στην υποσημείωση 40), σημείο 60.

49 — Απόφαση της 20ής Μαρτίου 2003 στην υπόθεση C-135/01, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2003, σ. I-2837, σκέψη 24). Βλ. υπό την έννοια αυτή και τις αποφάσεις της 27ης Μαΐου 1981 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 142/80 και 143/80, Essevi και Salengo (Συλλογή 1981, σ. 1413, σκέψη 16).

50 — Απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001 στην υπόθεση C-393/98, Gomes Valente (Συλλογή 2001, σ. I-1327, σκέψη 18).

51 — Απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 1998 στην υπόθεση C-191/95, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1998, σ. I-5449, σκέψη 44).

52 — Πρβλ. την απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2004 στην υπόθεση C-477/03, Επιτροπή κατά Γερμανίας [μη δημοσιευθείσα στη Συλλογή, σκέψη 11 (ΕΕ C 300, σ. 23)] με παραπομπή στην απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1989 στην υπόθεση 247/87, Star Fruit κατά Επιτροπής (Συλλογή 1989, σ. 291, σκέψη 11).

οφείλει να αποδεικνύει την ύπαρξη ειδικού εννόμου συμφέροντος στο πλαίσιο διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως. Αντιθέτως, έχει την αποστολή, προς το γενικό κοινοτικό συμφέρον, να μεριμνά αυτεπαγγέλτως για την εφαρμογή, από τα κράτη μέλη, της Συνθήκης και των διατάξεων που θεσπίζονται δυνάμει αυτής από τα κοινοτικά όργανα και για την αναγνώριση της υπάρξεως τυχόν παραβάσεων των εξ αυτών απορρεουσών υποχρεώσεων με σκοπό την παύση τους⁵³. Επομένως, είναι η μόνη αρμόδια να αποφασίζει αν είναι σκόπιμο να κινήσει τη διαδικασία διαπιστώσεως παραβιάσεως της Συνθήκης από κράτος μέλος⁵⁴.

52. Κατά συνέπεια, η μη περαιτέρω διεξαγωγή της διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως κατόπιν κινήσεως άτυπης προδικασίας μπορεί να οφείλεται, παράλληλα προς τους νομικούς, συχνά και σε ποικίλους άλλους λόγους, οι οποίοι στηρίζονται ιδίως σε εκτιμήσεις σκοπιμότητας. Και στην προκειμένη περίπτωση μπορεί να υπήρξαν τέτοιες σκέψεις εκ μέρους της Επιτροπής: η Επιτροπή, κατά τη γνώμη μου, τουλάχιστον στη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση εξέθεσε απολύτως εύλογα ότι δεν παρέμεινε αδρανής, αλλά προτίμησε για λόγους σκοπιμότητας να αναμείνει την εξαγγελθείσα τροποποίηση των εθνικών νομικών διατάξεων, ακολουθώντας εξωδικαστική διαδικασία. Υπό το πρίσμα αυτό, μου φαίνεται όμως δύσκολο να εξετασθούν μεμονωμένα οι —μέχρι τούδε— δηλώσεις της Επιτροπής

ενώπιον του Δικαστηρίου ότι δεν κίνησε διαδικασία διαπιστώσεως παραβάσεως της Συνθήκης, διότι η Γερμανική ρύθμιση περί πιστώσεως φόρου καταργήθηκε μεταγενέστερα⁵⁵. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορούν οι μνημονευθείσες από την Επιτροπή κατά τη δεύτερη προφορική συζήτηση συνεχιζόμενες επαφές μεταξύ των υπαλλήλων της και των γερμανικών αρχών, τις οποίες δεν αμφισβητούν οι γερμανικές αρχές.

53. Ο τρόπος ενεργείας της Επιτροπής, ιδίως η μη κίνηση τυπικής διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως κατά της Γερμανίας, δεν φαίνεται όμως —σε αντιδιαστολή προς την υπόθεση Defrenne II⁵⁶— ικανός να συμβάλει σε επιδείνωση πιθανής αβεβαιότητας ως προς το δίκαιο όσον αφορά το ζήτημα της συμβατότητας του γερμανικού EStG με το κοινοτικό δίκαιο.

54. Ακόμη και αν υπήρξαν μακρά χρονικά διαστήματα μεταξύ των προαναφερθεισών επαφών, αυτά δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παραίτηση από ενδεχόμενη κίνηση διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως θεμελιώνουσα δικαιολογημένη εμπιστοσύνη.

53 — Βλ. μεταξύ άλλων την απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995 στην υπόθεση C-431/92, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1995, σ. I-2189, σκέψη 21).

54 — Βλ. υπό την έννοια αυτή την απόφαση της 5ης Νοεμβρίου 2002 στην υπόθεση C-476/98, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2002, σ. I-9855, σκέψη 38) με παραπομπή στην απόφαση επί της υποθέσεως C-431/92 (παρατεθείσα στην υποσημείωση 53), σκέψη 22. Βλ. περαιτέρω την απόφαση στην υπόθεση 247/87 (παρατεθείσα στην υποσημείωση 52), κατά την οποία είναι απαράδεκτη η προσφυγή κατά παραλείψεως την οποία ασκεί φυσικό ή νομικό πρόσωπο και η οποία στηρίζεται στη διαπίστωση ότι η Επιτροπή παρέλειψε, κατά παράβαση της Συνθήκης, να αποφασίσει την κίνηση διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως κατά κράτους μέλους.

55 — Γενικός εισαγγελέας Tizzano στις προτάσεις του της 10ης Νοεμβρίου 2005, για την πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση, σημείο 37.

56 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 9. Βλ. όμως τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano στην υπό κρίση υπόθεση, σημείο 38.

Πρέπει εν προκειμένω να υπομνησθεί ότι, κατά παγία νομολογία του Δικαστηρίου, η απλή σιωπή της Επιτροπής δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως έγκριση συγκεκριμένης συμπεριφοράς κράτους μέλους⁵⁷.

γικές σκέψεις του νόμου είναι συνήθεις και συχνά καταρτίζονται χωρίς συγκεκριμένη αναφορά στο κοινοτικό δίκαιο⁵⁹, φαίνεται ελάχιστα πειστική, στο μέτρο που η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση δεν αντέκρουσε τον ισχυρισμό της Επιτροπής περί συνεχιζομένων επαφών.

55. Τέλος, και η συμπεριφορά της Γερμανικής Ομοσπονδιακής Κυβέρνησεως δεν αναιρεί το συμπέρασμα ότι είχε τουλάχιστον γνώση ότι η διαδικασία καταλογισμού του γερμανικού EstG ήταν προβληματική υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου. Πράγματι, στη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Μαΐου 2006, η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση δεν αρνήθηκε ότι η κατάργηση των εν προκειμένω επίδικων διαδικασιών καταλογισμού πραγματοποιήθηκε λίγους μήνες πριν από την έκδοση της αποφάσεως στην υπόθεση Verkooijen⁵⁸. Η ένσταση ότι αυτό στερείται επίσης σημασίας όπως οι αιτιολογικές σκέψεις που απαντούν στις προπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου κατά τις οποίες οι επίδικες νέες ρυθμίσεις έχουν διαμορφωθεί κατά τρόπο σύμφωνο προς το κοινοτικό δίκαιο, διότι οι διατυπώσεις αυτού του είδους στις αιτιολο-

56. Εν τούτοις, η οριστική αξιολόγηση της υπάρξεως αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας περί το δίκαιο θα μπορούσε να αποδειχθεί περιττή, εάν δεν είχε προβληθεί τεκμηριωμένα η ύπαρξη κινδύνου δυσμενών οικονομικών επιπτώσεων.

2. Επί του κινδύνου σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων

57. Με τη διάταξη περί επαναλήψεως της διαδικασίας της 7ης Απριλίου 2006 ζητήθηκε

57 — Απόφαση στην υπόθεση Richardson (παραπεμπά στην υποσημείωση 15), σκέψη 35, σε συνδυασμό με την οδηγία 79/7/ΕΟΚ του Συμβουλίου. Βλ. και τις αποφάσεις στην υπόθεση Legros (παραπεμπά στην υποσημείωση 44), σκέψεις 31 επ., της 9ης Μαρτίου 2000 στην υπόθεση EKW και Wein & Co. (παραπεμπά στην υποσημείωση 17), σκέψεις 56 και 58, και στην υπόθεση Blaizot κ.λπ. (παραπεμπά στην υποσημείωση 23), σκέψεις 32 επ.

58 — 15 Φεβρουαρίου 2000 — Entwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) [Σχέδιο νόμου των κοινοβουλευτικών ομάδων των SPD και BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN για τη μείωση των φορολογικών συντελεστών και τη μεταρρύθμιση της φορολογίας των επιχειρήσεων (νόμος περί μείωσης του φόρου)], Entwurf der Bundesregierung vom 30. März 2000 [Νομοσχέδιο της Ομοσπονδιακής Κυβερνήσεως της 30ής Μαρτίου 2000]. Συναφώς ο γενικός εισαγγελέας Tizzano στις προτάσεις του στην υπό κρίση υπόθεση λαμβάνει ως αφετηρία ότι «μόλις εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση έλαβε αμέσως μέτρα για τη συμμόρφωση της προϋφισταμένης νομοθεσίας» (σημείο 40).

59 — Εν πάση περιπτώσει, στις αιτιολογικές σκέψεις για το σχέδιο νόμου περί μείωσης του φόρου της 15ης Φεβρουαρίου 2000 (Deutscher Bundestag — 14. Wahlperiode, Drucksache 14/2683) απαντά στη σελίδα 95, στη δεξιά στήλη, και το ακόλουθο εδάφιο:

«Αντιθέτως, το σύστημα πλήρους καταλογισμού εφαρμόζεται μόνο σε εθνικό επίπεδο και κατά συνέπεια έχει εσωτερικό προσανατολισμό. Αποκλείει τη διπλή φορολογία μόνο στην περίπτωση εγκαταστάσεως του μετόχου και της εταιρίας του εντός της Γερμανίας. Ο αλλοδαπός μέτοχος ημεδαπής εταιρίας δεν απολαύει της ελαφρύνσεως αυτής όπως ακριβώς και ο Γερμανός μέτοχος αλλοδαπής εταιρίας. Η σύγκριση της φορολογικής επιβαρύνσεως μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών μερισμάτων παρακίνησε, επομένως, την Επιτροπή της ΕΕ να καταγγείλει την παράβαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και της ελευθρίας εγκαταστάσεως που συνεπάγεται η γερμανική διαδικασία του πλήρους καταλογισμού» (η υπογράμμιση είναι δική μου).

ρητώς από τους μετέχοντες στη διαδικασία να εκφράσουν τις απόψεις τους επί των οικονομικών επιπτώσεων της ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, της οποίας ζητείται ο χρονικός περιορισμός.

58. Κατ' αρχάς, πρέπει να τονισθεί ότι η πρωτοποριακή απόφαση Defrenne II⁶⁰ δεν αποφάνθηκε ως προς το ύψος των αναμενόμενων οικονομικών επιπτώσεων του αναδρομικού αποτελέσματος. Περαιτέρω, πρέπει να ληφθεί υπόψη η παγία νομολογία κατά την οποία οι οικονομικές επιπτώσεις προδικαστικής αποφάσεως για κράτος μέλος δεν μπορούν να δικαιολογήσουν αφεαυτών τον χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της οικείας αποφάσεως⁶¹.

59. Σημειωτέον, επιπλέον, ότι μια απόφαση αναπτύσσει την αναδρομική ισχύ της ανεξαρτήτως του αν με αυτήν επιβαρύνονται ή ευνοούνται τα πρόσωπα τα οποία αφορά. Δεν ασκεί ιδίως καμία επιρροή το αν πρόκειται για χρηματικά ποσά τα οποία επέβαλε κράτος μέλος κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου⁶².

60. Από το σύνολο των ανωτέρω προκύπτει ότι το μέγεθος των οικονομικών επιπτώσεων δεν μπορεί από μόνο του να είναι καθοριστικό για τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως. Ο κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων δεν θεμελιώνεται μόνο βάσει αριθμητικών στοιχείων. Προϋποθέτει, αντιθέτως, αξιολογική εκτίμηση του Δικαστηρίου στηριζόμενη στα πραγματικά περιστατικά που προβάλλει το κράτος μέλος το οποίο υποβάλλει το οικείο αίτημα. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να αντισταθεί στον πειρασμό να συνδέσει τον βαθμό σοβαρότητας των οικονομικών επιπτώσεων με το ύψος ενδεχομένων οικονομικών συνεπειών ή ποσών. Πράγματι, θεωρώ μακροπροθέσμως ανησυχητικό, και σε σχέση με τη διαφορετική οικονομική ισχύ διαφορετικών κρατών μελών, να λαμβάνεται ως αφετηρία ότι συγκεκριμένα ποσά (όσο σημαντικά και αν είναι) υποδηλώνουν ήδη εκ των προτέρων κίνδυνο σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων⁶³. Νομίζω ότι αυτό αποτελεί χαλιναγώγηση του αλόγου από την ουρά και θα μπορούσε στη χειρότερη περίπτωση να οδηγήσει σε «συζήτηση περί κατωφλίων»⁶⁴.

61. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω φρονώ ότι πρέπει εν προκειμένω να εξετάσω λεπτομερώς αν η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση εξέθεσε προσηκόντως τον κίνδυνο σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων. Οι

60 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 9.

61 — Βλ. τις ανωτέρω αναλύσεις και τις αντίστοιχες παραπομπές, σημεία 16 επ.

62 — Απόφαση στην υπόθεση Salumi κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 14), σκέψη 12.

63 — Βλ. συναφώς τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano στην υπό κρίση υπόθεση, σημείο 35 in fine.

64 — Στα ανωτέρω προστίθεται ότι οι σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις δεν μπορούν να εκφραστούν πάντοτε αριθμητικά, όπως προκύπτει, για παράδειγμα, από την απόφαση της 7ης Ιουλίου 2005 στην υπόθεση C-147/03, Επιτροπή κατά Αυστρίας (Συλλογή 2005, σ. I-5969).

προβληθείσες προς τούτο περιπτώσεις φοροδιαφυγής των οποίων το ύψος —μειωμένο στην πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση— ανέρχεται σε 5 δισεκατομμύρια ευρώ δεν αρκούν, στο μέτρο που υποδηλώνουν μεν τις αναμενόμενες σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις, πλην όμως δεν αποδεικνύουν ακόμη το υποστατό του κινδύνου. Τα ποσά της προαναφερθείσας τάξεως μεγέθους, τα οποία προέβλεπε η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση και των οποίων ο υπολογισμός, όπως εξέθεσε κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Μαΐου 2006, ήταν αρκούντως βάσιμος⁶⁵, εντάσσονται στις δημοσιονομικές επιπτώσεις, οι οποίες, κατά παγία νομολογία⁶⁶, δεν αρκούν αφεαυτών για την προσήκουσα απόδειξη της υπάρξεως κινδύνου σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων.

62. Ο κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων δεν ανακλύπτει συναφώς ούτε από λογιστικό συσχετισμό του ποσού των 5 δισεκατομμυρίων ευρώ με το γερμανικό δημοσιονομικό έλλειμμα —το οποίο συνοδεύεται και από μείωση του διαθέσιμου ποσού για επενδύσεις⁶⁷, των εσόδων από τον φόρο επιχειρήσεων και άλλων μεγεθών αναφοράς—, επειδή τα στοιχεία αυτά (απλώς) εμφανίζουν τις «αμιγώς» χρηματοπιστωτικές συνέπειες της εκδοθησομένης απόφασως.

65 — Η Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση δεν διευκρίνισε, πάντως, σε ποιο μέτρο οι εκτιμήσεις των φοροδιαφυγών, που βασίζονται στα στοιχεία που χορήγησε το Finanzamt Hamburg, μπορούν να γενικευθούν.

66 — Βλ. τις παραπομπές στα σημεία 16 επ.

67 — Για το 2006 ο γερμανικός προϋπολογισμός προβλέπει, κατά τα στοιχεία του *dra*, επενδύσεις ύψους 23,2 δισεκατομμυρίων ευρώ —για πρόσθετο χρέος 38,2 δισεκατομμυρίων ευρώ και συνολικές δαπάνες ύψους 261,6 δισεκατομμυρίων ευρώ.

63. Στα ανωτέρω προστίθεται ότι το παρατεθέν από τη Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση ποσό αναφέρεται σε τετραετές χρονικό διάστημα (1998-2001), ενώ τα ποσά αναφοράς αφορούν εκάστοτε ένα δημοσιονομικό έτος. Τα προαναφερθέντα 5 δισεκατομμύρια ευρώ αποτελούν το εν δυνάμει ύψος οικονομικών κινδύνων, εάν όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο τους οποίους αφορά η διαδικασία καταλογισμού ασκούσαν ένδικα βοηθήματα, πράγμα το οποίο επιβεβαίωσε ρητώς η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση κατά τη δεύτερη επ' ακροατηρίου συζήτηση. Μολονότι οι αντίστοιχοι κίνδυνοι απορρέουν από ρύθμιση η οποία δεν ισχύει πλέον, η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση δεν κατόρθωσε να αποδείξει, έστω κατά προσέγγιση, πόσοι φορολογούμενοι πράγματι άσκησαν ένδικα βοηθήματα. Κατά το μέτρο αυτό διαφέρει η παρούσα υπόθεση και από την υπόθεση *Banca popolare di Cremona*⁶⁸, στο πλαίσιο της οποίας η επίδικη ρύθμιση εξακολουθούσε να ισχύει και, κατά τους ισχυρισμούς της Ιταλικής Κυβερνήσεως που δεν αμφισβητήθηκαν, να εξασφαλίζει ουσιώδες τμήμα της χρηματοδότησεως αυτόνομων τοπικών οργανισμών.

64. Κατά συνέπεια, νομίζω ότι υφίστανται βάσιμοι λόγοι να θεωρηθεί ότι δεν αποδείχθηκε επαρκώς ο κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων.

68 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 2.

65. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή ούτε η ένσταση της Γερμανικής Ομοσπονδιακής Κυβερνήσεως ότι τα αναδρομικά αποτελέσματα της εκδοθησομένης αποφάσεως είναι δυσανάλογα και προσδίδουν στη διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ποινικό χαρακτήρα τον οποίο δεν προέβλεψε ο κοινοτικός νομοθέτης.

66. Είναι βεβαίως ορθό ότι η κοινοτική έννομη τάξη και, επομένως, η διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως εξυπηρετούν αποκλειστικά την τήρηση και την εφαρμογή του δικαίου. Είναι ξένη προς τη φύση τους η επιβάρυνση ή η τιμωρία των κρατών μελών. Επίσης δεν πρέπει, όπως εκθέτει ο γενικός εισαγγελέας Tizzano, να επιρρίπτονται στα κράτη μέλη βάρη περισσότερα από τα απολύτως απαραίτητα⁶⁹. Τούτο όμως δεν αλλάζει σε τίποτα το γεγονός ότι οι προαναφερθείσες συνέπειες συνιστούν, κατά παγία νομολογία, το παρεπόμενο αποτέλεσμα της κατ' αρχήν αναδρομικής ισχύος μιας αποφάσεως περί ερμηνείας.

67. Χάριν πληρότητας πρέπει να αναφερθούν και οι διαπλαστικές δυνατότητες των κρατών μελών. Το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση Edis⁷⁰ ότι, για να μπορεί μια απόφαση παρά το αναδρομικό της αποτέλεσμα να εφαρμοστεί από δικαστήριο κράτους

μέλους σε πραγματικά περιστατικά προγενέστερα της αποφάσεως αυτής, πρέπει να έχουν τηρηθεί οι διαδικαστικοί κανόνες του εθνικού δικαίου⁷¹.

Κατά παγία νομολογία, ελλείπει κοινοτικής ρυθμίσεως όσον αφορά την απόδοση των αχρεωστήτως εισπραχθέντων εθνικών φόρων, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους απόκειται να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, εξυπακουμένου ότι οι κανόνες αυτοί δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη⁷².

Συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο ο καθορισμός ευλόγων αποκλειστικών προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής, προς το συμφέρον της ασφάλειας δικαίου, η οποία προστατεύει τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο όσο και την εμπλεκόμενη διοίκηση⁷³.

71 — Όπ.π., σκέψη 17.

72 — Απόφαση στην υπόθεση Edis (παραπεμπά στην υποσημείωση 11), σκέψη 19. Βλ. και τις αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe (Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5) και 45/76, Comet (Συλλογή τόμος 1976, σ. 765, σκέψεις 13 και 16).

73 — Αποφάσεις στην υπόθεση Rewe (παραπεμπά στην υποσημείωση 72), σκέψη 5, στην υπόθεση Comet (παραπεμπά στην υποσημείωση 72), σκέψεις 17 και 18, και στην υπόθεση Denkavit italiana (παραπεμπά στην υποσημείωση 8), σκέψη 23.

69 — Προτάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2005 στην υπό κρίση υπόθεση, σημείο 42.

70 — Απόφαση παραπεμπά στην υποσημείωση 11.

IV — Πρόταση

68. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να μη περιορίσει χρονικώς τα αποτελέσματα της αποφάσεως στην υπό κρίση υπόθεση.