ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ NIAL FENNELLY

της 16ης Μαρτίου 2000 *

1. Με τις δύο ελληνικές αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ερωτάται αν ένας ελληνικός φόρος επί των εξαγομένων καπνών συνιστά επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό απαγορευόμενη από τη Συνθήκη ΕΚ και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν το κράτος μπορεί να αρνηθεί την επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων επικαλούμενο αδικαιολόγητο πλουτισμό.

I — Το νομικό και πραγματικό πλαίσιο της υποθέσεως

Α — *Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα*

2. Η Καπνική Μιχαηλίδης ΑΕ, προσφεύγουσα των κυρίων δικών (στο εξής: Καπνική ΑΕ), έχει ως αντικείμενο την εμπορία καπνών. Στο πλαίσιο των κυρίων δικών, η Καπνική ΑΕ ζητεί από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (στο εξής: εθνικό δικαστήριο) την ακύρωση δύο χωριστών διοικητικών αποφάσεων με τις οποίες απορρίφθηκαν αιτήσεις της περί επιστροφής δύο ποσών, ύψους, αντιστοίχως, 336 068 769 δρχ. και 30 113 030 δρχ., τα οποία είχε καταβάλει κατά το χρονικό διάστημα από το 1990 έως το 1994 (στο εξής: κρίσιμη περίοδος) κατ' εφαρμογήν του άρθρου 7 του νόμου 2348/1953 (στο εξής: νόμος του 1953) [1], όπως αυτός έχει τροποποιηθεί, κατά την εξαγωγή ελληνικών καπνών από την Ελλάδα προς άλλα κράτη μέλη και προς τρίτες χώρες. Η Καπνική ΑΕ υποστηρίζει ότι ο επίδικος φόρος συνιστά επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό, καθόσον εισπράττεται επί των εξαγομένων καπνών εξ αιτίας της διελεύσεώς τους από τα σύνορα.

3. Το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο ερωτήματα:

«1) [Ερωτάται] αν η αναλογική προς την αξία των εμπορευμάτων επιβάρυνση που εισπράττεται από ένα κράτος μέλος επί εγχωρίων εμπορευμάτων εξαγομένων σε άλλο κράτος μέλος συνιστά φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου προς εξαγωγικούς δασμούς αποτελέσματος, λαμβανομένου υπόψη ότι η επιβάρυνση αυτή, που επιβάλλεται πάγια σε μία συγκεκριμένη κατηγορία εγχωρίων εμπορευμάτων, σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια και στα πλαίσια ενός γενικού συστήματος φορολογίας, δεν βαρύνει τα εγχώρια προϊόντα που διατίθενται στην εσωτερική αγορά και τα όμοια εμπορεύματα που εισάγονται στη χώρα από άλλο κράτος μέλος· ή αν η πιο πάνω αναλογική εισφορά σε βάρος των εξαγωγέων καπνών η οποία εισπράττεται και αποδίδεται ως έσοδο του ΙΚΑ,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — *ΦΕΚ* Α·75.

φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης, υπέρ του Κλάδου Συντάξεως των Καπνεργατών, ως εκ του σκοπού στον οποίο αποβλέπει, δηλ. την οικονομική ενίσχυση των πόρων του συγκεκριμένου κλάδου ασφάλισης, δεν αντιτίθεται στον κοινοτικό δίκαιο, αλλά συνιστά υπό ευρύτερη έννοια εισφορά υπέρ ασφαλιστικού οργανισμού για την πραγμάτωση των σκοπών της κοινωνικής ασφάλισης της συγκεκριμένης κατηγορίας εργαζομένων, οι οποίοι είναι εν δυνάμει απασχολούμενοι σε επιχειρήσεις, όπως της προσφεύγουσας, δικαιούμενοι κοινωνικής ασφάλισης, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Συντάγματος του συγκεκριμένου κράτους μέλους, με κάθε τρόπο, ακόμη και με την επιβολή επιβαρύνσεων, όπως της επίδικης.

2) Σε περίπτωση θετικής απαντήσεως επί του πρώτου σκέλους του πρώτου ερωτήματος, ερωτάται αν ένα κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει στον επιχειρηματία χρηματικές επιβαρύνσεις επί της αξίας εξαγομένων εμπορευμάτων, οι οποίες ήθελε θεωρηθεί ότι εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, με δεδομένο ότι αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο που αναγκάστηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε πράγματι σε άλλα πρόσωπα, τους αγοραστές των εμπορευμάτων, και δεν προκύπτει ούτε επικαλείται ο επιχειρηματίας ότι από την επιβάρυνση αυτή προκλήθηκε αύξηση της τιμής των προϊόντων και μείωση του όγκου των πωλήσεών του που είχαν ως αποτέλεσμα την περαιτέρω ζημία αυτού.»

4. Καίτοι είναι σαφές από την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ότι οι απαιτήσεις που αποτελούν το αντικείμενο των κυρίων δικών αφορούν εξαγωγές τόσο προς κράτη μέλη όσο και προς τρίτες χώρες, το εθνικό δικαστήριο περιόρισε τα ερωτήματά του αναφερόμενο μόνο στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Ελλείψει περαιτέρω πληροφοριών ή κάθε άλλης αναφοράς στα νομικά ζητήματα που θέτει η επιβολή φόρου στις εξαγωγές προς τρίτες χώρες, προτείνω στο Δικαστήριο να εξετάσει μόνον το κύρος του επιδίκου φόρου στο μέτρο που πλήττει τις εξαγωγές προς άλλα κράτη μέλη.

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

5. Ο επίδικος φόρος καθιερώθηκε με τον νόμο του 1953, περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως και καταργήσεως διατάξεων αφορωσών την επεξεργασία φύλλων καπνού και συγχωνεύσεως του Ταμείου Ασφαλίσεως Καπνεργατών (ΤΑΚ) μετά του ΙΚΑ, του γενικού ελληνικού ασφαλιστικού φορέα. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου του 1953 όριζε τα εξής:

«Προς τον σκοπόν

α) της συνεχίσεως της καταβολής των συντάξεων εις τους ήδη συνταξιούχους του ΤΑΚ και τους κατά τας διατάξεις του

παρόντος καθισταμένους τοιούτους, και εν περιπτώσει θανάτου αυτών, εις τους κατά τα ανωτέρω δικαιοδόχους των, και

β) της καταβολής της αποζημιώσεως εις τους τυχόν μη ενταχθησομένους εις το ΙΚΑ και μη δικαιουμένους συντάξεως μέχρι της ισχύος του παρόντος Νόμου υπαλλήλους του ΤΑΚ,

συνιστάται διά του παρόντος παρά τη Εθνική Τραπέζη της Ελλάδος και Αθηνών ειδικός λογαριασμός υπό τον τίτλο "Ειδικός Λογαριασμός Εξυπηρετήσεως συνταξιούχων του συγχωνευθέντος εις το ΙΚΑ Ταμείου Ασφαλίσεως Καπνεργατών".»

Η παράγραφος 2 του άρθρου 6, στοιχείο γ', προέβλεπε ότι πόροι του ειδικού λογαριασμού θα ήταν, μεταξύ άλλων, «το προϊόν της κατά το επόμενον άρθρον εισφοράς επί της αξίας των εξαγομένων καπνών».

6. Συναφώς, με το άρθρο 7, παράγραφος 1, θεσπίστηκε, αρχικά για τρία έτη, «ειδική εισφορά επί της αξίας των εξαγομένων εκτός των ορίων της χώρας καπνών», ο συντελεστής της οποίας καθορίστηκε σε «πέντε επί τοις εκατόν διά τα [καπνά] εσοδείας 1952 και (...) τρία επί τοις εκατόν για τα τοιαύτα των εσοδειών 1953 και 1954 (...)». Η παράγραφος 1 του άρθρου 7, όπως έχει τροποποιηθεί, ορίζει ότι ο επίδικος φόρος καταβάλλεται «υπό των εξαγωγέων άμα τη εξαγωγή και [εισπράττεται] υπό του Τελωνείου του Κράτους μέσω του οποίου ενεργείται η εξαγωγή», το οποίο υποχρεούται να αποδίδει τις εισφορές στον ειδικό λογαριασμό [2]. Ωστόσο, η εφαρμογή του φόρου επεκτάθηκε και στις μετά το 1954 εσοδείες, έστω και με μειωμένο συντελεστή, ο οποίος κατέληξε στον ισχύοντα συντελεστή 0,5 % «προκειμένου περί καπνών εσοδειών 1959 και εφεξής» [3]. Σημειωτέον ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται μόνον επί του ακατέργαστου καπνού.

7. Εκ πρώτης όψεως και ελλείψει διευκρινίσεων, ο νόμος του 1953 φαίνεται ασυμβίβαστος με τους κανόνες που ίσχυαν κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών που αφορούν οι κύριες δίκες, ήτοι τους κανόνες που περιείχαν τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ) και το άρθρο 16 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ). Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 23, παράγραφος 1, ΕΚ) προβλέπει ότι η Κοινότητα «βασίζεται επί τελωνειακής ενώσεως», η οποία συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, «την απαγόρευση των εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών και όλων των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών» [4].

2 — Βλ. άρθρο 2 του νομοθετικού διατάγματος 2519/1953· *ΦΕΚ* Α' 220.

3 — Βλ. άρθρο 9 του νομοθετικού διατάγματος 4104/1960· *ΦΕΚ* Α' 147. Με το άρθρο 11, παράγραφος 4, του διατάγματος αυτού καταργήθηκε ο ειδικός λογαριασμός, οι δε εξ αυτού υποχρεώσεις και δικαιώματα αναλήφθηκαν από τον Κλάδο Συντάξεων του ΙΚΑ.

4 — Σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 30 της Πράξεως για τους όρους προσχωρήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας και των προσαρμογών των Συνθηκών, που έχει προσαρτηθεί στη Συνθήκη Προσχωρήσεως, η Ελλάς όφειλε να καταργήσει τους δασμούς και τις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος στις εξαγωγές μεταξύ αυτής και των άλλων κρατών μελών και να εφαρμόσει το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 90 ΕΚ) από της ημερομηνίας προσχωρήσεώς της στις Κοινότητες, ήτοι από 1ης Ιανουαρίου 1981· ΕΕ 1979, L 291, σ. 17.

II — Ανάλυση

8. Γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Καπνική ΑΕ, το ΙΚΑ, η Ελληνική Δημοκρατία και η Επιτροπή.

Α — *Η φύση του επίδικου φόρου*

9. Η Ελληνική Δημοκρατία, υποστηριζόμενη από το ΙΚΑ, υποστηρίζει ότι ο επίδικος φόρος αποτελεί εσωτερική φορολογία που εμπίπτει στο άρθρο 95 και όχι στα άρθρα 9, 12 και 16 της Συνθήκης ΕΚ [5]. Ειδικότερα, η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι σκοπός του φόρου, καίτοι στον νόμο του 1953 αυτός χαρακτηρίζεται ως εισφορά επί των «εξαγομένων καπνών», είναι απλώς να υπαχθούν τα καπνά που προορίζονται προς εξαγωγή σε έναν ενιαίο φόρο καταναλώσεως πλήττοντα εξ ίσου και τα ελληνικά καπνά που παραμένουν στην εγχώρια αγορά. Από κανένα στοιχείο, ωστόσο, της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ή της διατυπώσεως του πρώτου ερωτήματος δεν προκύπτει ότι το εθνικό δικαστήριο θεώρησε ότι ο επίδικος φόρος αποτελεί συστατικό ενός τέτοιου γενικού συστήματος φορολογίας.

10. Με το πρώτο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ο επίδικος φόρος, μολονότι επιβάλλεται μόνον επί των εξαγομένων καπνών, μπορεί να μη χαρακτηρισθεί ως επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό λόγω του κοινωνικού σκοπού που υπαγόρευσε την επιβολή του.

11. Όπως παγίως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, ιδίως με την πρώτη απόφαση Diamantarbeiders, στην οποία παραπέμπουν η Καπνική ΑΕ και η Επιτροπή, «από το όλο σύστημα και το γενικό και απόλυτο χαρακτήρα της απαγόρευσης κάθε δασμού επιβαλλομένου επί των εμπορευμάτων που διακινούνται μεταξύ των κρατών μελών, προκύπτει ότι οι δασμοί απαγορεύονται ασχέτως του σκοπού προς επίτευξη του οποίου επιβλήθηκαν καθώς και του προορισμού των εσόδων που αποφέρουν» [6]. Η επέκταση της απαγορεύσεως των δασμών στις φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος αποσκοπεί στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας της πρώτης απαγορεύσεως, ώστε να εξασφαλίζεται, «στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών», η αποφυγή της «[επιβολής] οποιασδήποτε οικονομικής επιβαρύνσεως που στηρίζεται στο ότι τα προϊόντα που κυκλοφορούν εντός της Κοινότητας διέρχονται τα σύνορα ενός κράτους» [7]. Συνεπώς, το Δικαστήριο εφαρμόζει παγίως τον ακόλουθο ευρύ ορισμό της επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος, τον οποίο διατύπωσε πριν από 30 και πλέον έτη: [8]

«(...) μια χρηματική επιβάρυνση, όσο μικρή και αν είναι, μονομερώς επιβαλλόμενη, και όποια και αν είναι η ονομασία της και ο τρόπος επιβολής της, η οποία επιβάλλεται επί των εγχωρίων προϊόντων ή των εισαγομένων λόγω του ότι αυτά διέρχονται τα σύνορα, όταν δεν είναι δασμός στην κυριολεξία,

5 — Η Ελληνική Δημοκρατία παραπέμπει, ειδικότερα, στην υπόθεση 158/82, Επιτροπή κατά Δανίας (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, Συλλογή 1983, σ. 3573, σκέψη 24).

6 — Απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 2/69 και 3/69, Diamantarbeiders κατά Brachfeld, Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 59, σκέψη 13 (στο εξής: απόφαση Diamantarbeiders I).

7 — Όπ. αν.

8 — Προμνησθείσα απόφαση Diamantarbeiders I. Βλ. επίσης, μεταξύ πολλών άλλων, απόφαση της 21ης Μαρτίου 1991, C-209/89, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1991, σ. I-1575, σκέψη 7.

συνιστά φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος (...) έστω και αν δεν εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου, δεν εισάγει δυσμενείς διακρίσεις, δεν επάγεται προστατευτικά αποτελέσματα, και έστω και αν το επιβαρυνόμενο προϊόν δεν ανταγωνίζεται την εγχώρια παραγωγή.»

Το γεγονός ότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά εξαγωγές δεν είναι καθοριστικής σημασίας, καθόσον δεν γίνεται διάκριση αναλόγως του αν η επιβάρυνση πλήττει τις εισαγωγές ή τις εξαγωγές [9].

12. Το γεγονός και μόνον ότι σκοπός του επιδίκου φόρου είναι η χρηματοδότηση παροχών κοινωνικής ασφαλίσεως για τους καπνεργάτες δεν ασκεί επιρροή. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να χρηματοδοτούν εθνικούς σκοπούς κοινωνικής πολιτικής, έστω και αν αυτοί έχουν καθοριστεί σύμφωνα με τις εθνικές συνταγματικές διατάξεις (όπως υποδηλώνει το πρώτο ερώτημα), μέσω της επιβολής επιβαρύνσεων ασυμβιβάστων με το κοινοτικό δίκαιο. Έτσι, «το κοινοτικό δίκαιο δεν θίγει [μεν] την εξουσία των κρατών μελών να διαρρυθμίζουν τα συστήματά τους κοινωνικής ασφαλίσεως», τα κράτη μέλη όμως οφείλουν, «κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο» [10]. Συνεπώς, οι όροι της εθνικής νομοθεσίας κοινωνικής ασφαλίσεως μπορεί να αντιβαίνουν στους κανόνες της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων αν εισάγουν διακρίσεις αναλόγως της καταγωγής των διατιθεμένων προϊόντων [11] ή αν δεν επιτρέπουν την επιστροφή δαπανών για αγορές τις οποίες ο ασφαλισμένος πραγματοποίησε σε άλλο κράτος μέλος [12].

13. Θα εξετάσω τώρα τον ισχυρισμό ότι ο φόρος επί των εξαγωγών αποτελεί, παρά ταύτα, απλώς μια δευτερεύουσα πτυχή ενός γνησίου και μη εισάγοντος διακρίσεις συστήματος εσωτερικής φορολογίας. Πέραν της παραθέσεως της νομοθεσίας την οποία ήδη μνημόνευσα (ανωτέρω σημεία 5 και 6), το εθνικό δικαστήριο αναφέρεται μόνο στο γεγονός ότι, σύμφωνα με το άρθρο 59, παράγραφος 4, του νόμου 2084/1992 [13] (στο εξής: νόμος του 1992), οι πόροι του ΙΚΑ προέρχονται από διάφορες πηγές, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται εισφορές επί των εξαγομένων καπνών, επί των καταναλισκομένων καπνικών προϊόντων και επί εγγείου φόρου καπνού, χωρίς, ωστόσο, να προσδιορίζει επακριβώς τις φορολογικές διατάξεις που αφορούν τις άλλες πλην της πρώτης πηγές.

14. Δεν πρέπει να διαφεύγει της προσοχής μας, βεβαίως, ότι στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται τελικά να ερμηνεύσει τις κρίσιμες διατάξεις του ελληνικού δικαίου. Το Δικαστήριο, απαντώντας στα υποβληθέντα ερωτήματα, μπορεί να παράσχει κατευθυντήριες γραμμές ως προς το πώς πρέπει να εξεταστεί ο ισχυρισμός ότι ο επίδικος φόρος συνιστά μέρος ενός γενικού συστήματος εσωτερικής φορολογίας.

9 — Βλ. αποφάσεις της 23ης Ιανουαρίου 1975, 51/74, Hulst, Συλλογή τόμος 1975, σ. 29, σκέψεις 13 και 14, της 10ης Μαρτίου 1981, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 36/80 και 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 1981, σ. 735, σκέψη 23, και της 2ας Μαΐου 1990, C-111/89, Bakker Hillegom, Συλλογή 1990, σ. I-1735, σκέψεις 9 και 10.

10 — Απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-120/95, Decker, Συλλογή 1998, σ. I-1831, σκέψεις 21 και 23.

11 — Απόφαση της 7ης Φεβρουαρίου 1984, 238/82, Duphar κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1984, σ. 523, σκέψη 21.

12 — Προμνησθείσα απόφαση Decker, σκέψη 46.

13 — *ΦΕΚ Α'* 165.

15. Η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι υφίσταται λεπτή διάκριση μεταξύ των χρηματικών επιβαρύνσεων που πρέπει να θεωρούνται ως επιβαρύνσεις αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμούς και των επιβαρύνσεων εκείνων που μπορούν να θεωρηθούν ως συνιστώσες εσωτερική φορολογία, καθώς και ότι οι τελευταίες πρέπει να εξετάζονται υπό το φως του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΚ. Δεν συμφωνώ με την άποψη αυτή.

16. Στην προμνησθείσα απόφαση Diamantarbeiders I, το Δικαστήριο αναγνώρισε βεβαίως ότι «ο όρος "φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος" δεν περιλαμβάνει τις επιβαρύνσεις που επιβάλλονται με τον ίδιο τρόπο, εντός των κρατών, επί των ομοειδών ή συγκρίσιμων εγχώριων προϊόντων, ή οι οποίες τουλάχιστον, ελλείψει τέτοιων προϊόντων, υπάγονται στο πλαίσιο της εσωτερικής γενικής επιβαρύνσεως ή που έχουν ως σκοπό να αντισταθμίσουν, εντός των προβλεπομένων από τη Συνθήκη ορίων, τέτοιες εσωτερικές επιβαρύνσεις» [14]. Η συλλογιστική της διακρίσεως είναι σαφής. Όπως εξήγησε ο γενικός εισαγγελέας J. Gand με τις προτάσεις του στην υπόθεση εκείνη, «οι φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος και οι εσωτερικοί φόροι ανήκουν σε διαφορετικό τομέα και δεν διέπονται από το ίδιο σύστημα», δεδομένου ότι η φορολογική επιβάρυνση είναι «παράνομη απλώς και μόνο διότι αποτελεί εμπόδιο στο εμπόριο, ενώ ο εσωτερικός φόρος δεν είναι παράνομος παρά μόνο αν και στο μέτρο που πλήττει βαρύτερα τα εισαγόμενα από τα εγχώρια προϊόντα» [15]. Επομένως, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν το επίπεδο της εσωτερικής φορολογίας τους, αλλά δεν μπορούν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή για να παρακωλύσουν το εμπόριο. Η καταρχήν διάκριση μεταξύ επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος και εσωτερικής φορολογίας προκύπτει σαφώς από τη νομολογία.

17. Στην υπόθεση Denkavit, το Δικαστήριο κλήθηκε να κρίνει κατά πόσον μια επιβάρυνση επιβαλλόμενη στην εισαγωγή χοιρινού κρέατος μπορούσε να μη θεωρηθεί ως επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό διότι αποσκοπούσε στην αντιστάθμιση της επιβολής εσωτερικού φόρου για τη σφαγή χοίρων [16]. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, «για να εντάσσεται στο πλαίσιο γενικού συστήματος εσωτερικών επιβαρύνσεων, η φορολογική επιβάρυνση στην οποία υπόκειται ένα εισαγόμενο προϊόν πρέπει να βαρύνει ένα εγχώριο προϊόν και ένα εισαγόμενο προϊόν με τον *ίδιο φόρο* στο *ίδιο στάδιο της εμπορίας*, η δε *γενεσιουργός αιτία του φόρου* πρέπει επίσης *να είναι η ίδια* και για τα δύο προϊόντα» [17]. Έκρινε ότι «δεν αρκεί η επιβάρυνση η οποία βαρύνει το εισαγόμενο προϊόν να έχει ως σκοπό την αντιστάθμιση επιβαρύνσεως η οποία βαρύνει το ομοειδές εγχώριο προϊόν — ή η οποία εβάρυνε το προϊόν αυτό ή το προϊόν του οποίου είναι παράγωγο — σε στάδιο της παραγωγής ή της εμπορίας προηγούμενο από το στάδιο κατά το οποίο φορολογείται το εισαγόμενο προϊόν», καθόσον, «αν μια επιβάρυνση που εισπράττεται στα σύνορα δεν εθεωρείτο ως επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος όταν αυτή δεν επιβάλλεται και στα ομοειδή εγχώρια προϊόντα ή όταν επιβάλλεται σ' αυτά σε διαφορετικό στάδιο εμπορίας ή, ακόμα, όταν επιβάλλεται βάσει διαφορετικού γενεσιουργού αιτίας του φόρου, διότι αποβλέπει στην αντιστάθμιση εσωτερικής φορολογικής επιβαρύσεως που επιβάλλεται στα ίδια προϊόντα (...), αυτό θα καθιστούσε κενή περιεχομένου την απαγόρευση των επιβαρύνσεων αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμούς» [18].

14 — Όπ. αν., σκέψη 20.
15 — Όπ. αν., σ. 77.

16 — Απόφαση της 31ης Μαΐου 1979, 132/78, Συλλογή τόμος 1979/Ι, σ. 985.
17 — Όπ. αν., σκέψη 8 (η υπογράμμιση δική μου).
18 — Όπ. αν., σκέψη 8.

Έτσι, επιβαρύνσεις όπως η επίδικη, οι οποίες εισπράττονται λόγω της διελεύσεως από εθνικά σύνορα, πρέπει να λογίζονται ως επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, εκτός εάν η καθ' υπόθεση συγκρίσιμη επιβάρυνση επί των εγχωρίων προϊόντων επιβάλλεται με τον ίδιο συντελεστή, στο ίδιο στάδιο εμπορίας και είναι αποτέλεσμα της ίδιας γενεσιουργού αιτίας του φόρου.

18. Ενδιαφέρουσα είναι η σύγκριση της αποφάσεως Denkavit με τη μεταγενέστερη απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας [19], με την οποία το Δικαστήριο απέρριψε προσφυγή λόγω παραβάσεως την οποία είχε ασκήσει η Επιτροπή βάλλουσα κατά της επιβολής εισφοράς επί της χρησιμοποιήσεως συσκευών ανατυπώσεως και με την οποία ζητούσε να αναγνωριστεί ότι, στο μέτρο που εφαρμοζόταν στις εισαγόμενες συσκευές, η εισφορά αυτή αποτελούσε επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό. Η εν λόγω εισφορά επιβαλλόταν σε «οκτώ διαφορετικά είδη συσκευών», στα οποία περιλαμβάνονταν «[όλοι οι τύποι] μηχανημάτων ανατυπώσεως που προορίζονται για την αναπαραγωγή γραπτού λόγου» και είχε σχέση με την εισφορά επί της εκδόσεως βιβλίων την οποία επέβαλλε ο ίδιος εθνικός νόμος [20]. Το Δικαστήριο, καίτοι φαίνεται ότι θεώρησε τη γαλλική εγχώρια παραγωγή των φορολογουμένων συσκευών μηδαμινή, έκρινε ότι «οι ιδιομορφίες της επίδικης εισφοράς οδηγούν στο να γίνει δεκτό ότι αυτή αποτελεί μέρος ενός τέτοιου γενικού συστήματος εσωτερικών φόρων» [21]. Στην απόφαση Co-Frutta κατά Amministrazione delle Finanze dello Stato [22], το Δικαστήριο έκρινε ότι η υπαγωγή των μπανανών, κατά την εισαγωγή, σε φόρο καταναλώσεως, παρά το γεγονός ότι μια μικρή εγχώρια παραγωγή (στη Σικελία) φαινόταν πράγματι να μη φορολογείται [23], δεν συνιστούσε επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμούς, διότι πείστηκε ότι εντασσόταν «σε ένα γενικό σύστημα εσωτερικών τελών που επιβάλλονται πάγια σε κατηγορίες προϊόντων», καθόσον ο εν λόγω φόρος αποτελούσε έναν από «[τους] 19 [φόρους] καταναλώσεως [που διέπονταν] από κοινούς δημοσιονομικούς κανόνες και [επιβάρυναν] κατηγορίες προϊόντων με βάση ένα αντικειμενικό κριτήριο, αν δηλαδή ένα προϊόν ανήκει σε ορισμένη κατηγορία εμπορευμάτων» [24]. Το Δικαστήριο αναφέρθηκε, επίσης, ειδικά στο γεγονός ότι ο τόπος παραγωγής των φορολογουμένων κατηγοριών αγαθών «δεν φαίνεται να έχει επίδραση ούτε στο συντελεστή ούτε στη φορολογική βάση ούτε στη μέθοδο είσπραξης του φόρου», καθώς και στο γεγονός ότι «ο προορισμός του προϊόντος των φόρων αυτών δεν είναι συγκεκριμένος (...) [αλλά] συνιστά δημοσιονομικό έσοδο όμοιο με τα άλλα (...)» [25].

19. Η έννοια του «γενικού συστήματος εσωτερικών φόρων» δεν πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως. Στην υπόθεση Επιτροπή κατά Δανίας, το Δικαστήριο απέρριψε τον αμυντικό ισχυρισμό της Δανίας ότι οι αραχίδες και τα καρύδια Βραζιλίας συνιστούν ειδική ομάδα προϊόντων στην οποία το επίδικο τέλος κατά την εισαγωγή εφαρμοζόταν συστηματικά βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (ιδιαίτερα σοβαρός κίνδυνος για την υγεία λόγω πιθανής μολύνσεως) [26]. Το Δικαστήριο έκρινε ότι «ένας τόσο περιορισμένος αριθμός προϊόντων δεν ανταποκρίνεται στην έννοια των "ολόκληρων κατηγοριών προϊόντων" (...), έννοια που σημαίνει

19 — Απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1981, 90/79, Συλλογή 1981, σ. 283.

20 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J.-P. Warner, Συλλογή 1981, σ. 303, συγκεκριμένα σ. 315.

21 — Σκέψη 16.

22 — Απόφαση της 7ης Μαΐου 1987, 193/85, Συλλογή 1987, σ. 2085.

23 — Βλ. σημεία 17 και 23 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα C. O. Lenz, ο οποίος επισήμανε ότι η Ιταλία δεν έδωσε ικανοποιητική απάντηση όσον αφορά τη φορολόγηση της εγχώριας παραγωγής μπανανών.

24 — Σκέψεις 11 και 12.

25 — Σκέψη 12.

26 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 5 υπόθεση 158/82.

μεγαλύτερο πλήθος προϊόντων που να καθορίζονται με γενικά και αντικειμενικά κριτήρια» [27].

20. Πιο πρόσφατα, στην υπόθεση CRT France International, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η επιβάρυνση, με ενιαίο συντελεστή, των πωλήσεων ραδιοφωνικών πομπών-δεκτών που λειτουργούν στις ζώνες ραδιοσυχνότητας πολιτών, γνωστών ως συσκευών CB, η οποία επιβαλλόταν από τη γαλλική νομοθεσία στις εισαγωγές, δεν αποτελούσε εσωτερικό φόρο κατά την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΚ, αλλά, αντιθέτως, επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό [28]. Και τούτο διότι, καίτοι στη Γαλλία φορολογούνταν τα περισσότερα είδη συσκευών που χρησιμοποιούν ραδιοηλεκτρικό φάσμα, η μέθοδος φορολογήσεως των CB ήταν διαφορετική· αντίθετα προς τα άλλα είδη συσκευών, για τα οποία ο φόρος επιβάρυνε τους χρήστες, στη περίπτωση εκείνη φορολογούνταν η πώληση συσκευών CB. Η περίπτωση αυτή καθιστά σαφή την ανάγκη ομοιόμορφης μεθόδου εφαρμογής των καθ' υπόθεση συγκρίσιμων επιβαρύνσεων.

21. Ωστόσο, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι ο επίδικος φόρος αποτελεί απλώς ένα από τα στοιχεία ενός γενικού μη εισάγοντος διακρίσεις φορολογικού συστήματος που αποσκοπεί στη χρηματοδότηση παροχών κοινωνικής ασφαλίσεως για τους καπνεργάτες. Τα άλλα στοιχεία — υποστηρίζει η ως άνω κυβέρνηση — περιλαμβάνουν έναν (ενιαίο) φόρο καταναλώσεως με συντελεστή 16 % επί της τιμής πωλήσεως του καπνού και έναν έγγειο φόρο καπνού. Αναφερόμενη στο άρθρο 6 του νόμου του 1953, η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι ο ενιαίος φόρος καταναλώσεως θεσπίστηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 4, στοιχείο β', του νόμου 3460/28 [29]. Επειδή στην απόφαση περί παραπομπής δεν υπάρχει καμία πληροφορία όσον αφορά τον υποτιθέμενο (ενιαίο) φόρο καταναλώσεως και δεδομένου ότι το άρθρο 59, παράγραφος 4, στοιχείο στ', του νόμου του 1992, που παραθέτει το εθνικό δικαστήριο, αναφέρεται σε «εισφορά επί εγγείου φόρου καπνού», το Δικαστήριο ζήτησε από την Ελληνική Δημοκρατία να απαντήσει γραπτώς σε ορισμένες ερωτήσεις.

22. Προτού εκτιμήσω τα στοιχεία που παρασχέθηκαν με την απάντηση αυτή, θα διατυπώσω δύο προκαταρκτικές παρατηρήσεις. Πρώτον, ο επίδικος φόρος είναι ενιαίος φόρος επιβαλλόμενος στα εξαγόμενα ακατέργαστα καπνά. Δεύτερον, δεν πρέπει να λησμονείται η διάκριση μεταξύ της επιβολής φόρου επί ορισμένων πράξεων που αφορούν ένα προϊόν και των νομικών διατάξεων που αφορούν τη διάθεση των εσόδων της φορολογίας.

23. Με την απάντησή της, η Ελληνική Δημοκρατία παρέσχε στο Δικαστήριο λεπτομερείς πληροφορίες όσον αφορά, ειδικότερα, τις εισφορές που μνημονεύονται στα στοιχεία ε' και στ' του άρθρου 59, παράγραφος 4, του νόμου του 1992, δηλαδή την «εισφορά στα καταναλισκόμενα καπνικά προϊόντα» και την «εισφορά επί εγγείου φόρου καπνού», χωρίς όμως να παραθέσει επισήμως το άρθρο ή το πλήρες κείμενο του νόμου 3460/28.

27 — Όπ. αν., σκέψη 24. Βλ. επίσης σημείο 4 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα G. F. Mancini.

28 — Απόφαση της 22ας Απριλίου 1999, C-109/98, Συλλογή 1999, σ. I-2237. Ο φόρος επιβαλλόταν κατά την εισαγωγή και ήταν γνωστό ότι δεν υπήρχε γαλλική παραγωγή συσκευών CB· βλ. σημείο 19 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Γ. Κοσμά.

29 — Στις γραπτές παρατηρήσεις της, η Ελληνική Δημοκρατία εσφαλμένα αναφέρεται στον νόμο 3466/28.

24. Κατά το πέρας της επ' ακροατηρίου συζητήσεως, και παρά τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από διάφορες κυβερνητικές αρχές της Ελληνικής Δημοκρατίας, παρέμενε αδιευκρίνιστο κατά πόσον, κατά την κρίσιμη περίοδο, ίσχυε στην Ελλάδα άλλος φόρος επί των καπνών πλην του επίδικου. Σε επιστολή του Υπουργείου Οικονομικών (παράρτημα Β της απαντήσεως) αναφέρεται ότι, πλην του επίδικου φόρου, στα ακατέργαστα καπνά ή στα βιομηχανοποιημένα καπνικά προϊόντα δεν επιβαλλόταν καμία φορολογική επιβάρυνση εκτός ειδικών φόρων και του ΦΠΑ επί της καταναλώσεως βιομηχανοποιημένων καπνών.

25. Δυστυχώς, στο Δικαστήριο παρασχέθηκαν και άλλες αντιφατικές ή τουλάχιστον συγκεχυμένες πληροφορίες. Η μεγαλύτερη σύγχυση αφορούσε την παλαιά εισφορά επί εγγείου φόρου καπνού και τη μεταγενέστερη μεταρρύθμισή της. Εφόσον μόνον το εθνικό δικαστήριο μπορεί να εξακριβώσει τί ακριβώς ισχύει κατά το ελληνικό δίκαιο όσον αφορά την ύπαρξη ενός τέτοιου φόρου, θα αναφερθώ με συντομία στα κυριότερα μόνο στοιχεία των παρασχεθεισών πληροφοριών.

26. Από τον νόμο 3460/28 προκύπτει ότι σε κάποια φάση επιβαλλόταν εισφορά επί εγγείου φόρου καπνού, η οποία είχε τη μορφή κρατικής εισφοράς 4 % επί των εσόδων ενιαίου φόρου 16 % επί της τιμής πωλήσεως του καπνού (μετά από αφαίρεση του 20 % που αποδιδόταν στους δήμους και τις κοινότητες) και αποτελούσε μέρος των πόρων του Ταμείου Ασφαλίσεως Καπνεργατών. Η φύση ή η ακριβής βάση επιβολής αυτής της εισφοράς ουδέποτε διευκρινίστηκαν. Πράγματι, δεν νομίζω ότι ο φόρος αυτός λειτούργησε ως ανεξάρτητη φορολογική επιβάρυνση κατά την κρίσιμη περίοδο. Από πληροφορίες που παρέσχε η Ελληνική Δημοκρατία φαίνεται ότι, με το άρθρο 1, παράγραφοι 10 και 12, του νόμου 3921/58, ο εν λόγω φόρος ενσωματώθηκε στον φόρο καταναλώσεως — με πάγιο συντελεστή — επί των σιγαρέττων και λοιπών καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

27. Όσον αφορά την «*εισφορά* στα καταναλισκόμενα καπνικά προϊόντα» (η υπογράμμιση δική μου) που μνημονεύεται στο άρθρο 59, παράγραφος 4, στοιχείο ε', του νόμου του 1992, από τα στοιχεία που αντλούνται από το προαναφερθέν έγγραφο του ΙΚΑ συνάγεται ότι η εισφορά αυτή διέπεται από τρεις διατάξεις [30]. Φαίνεται να γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις αυτές όντως προέβλεπαν πάγια εισφορά (12 780 000 δρχ.) από τον γενικό φόρο καταναλώσεως επί της τιμής λιανικής πωλήσεως του καπνού. Φαίνεται επίσης ότι ο παλαιός έγγειος φόρος καπνού ενσωματώθηκε σ' αυτή την «εισφορά». Η εν λόγω εισφορά, ωστόσο, δεν αποτελεί κατά κυριολεξία φόρο, υπό τη νομική έννοια του όρου, αλλά τρόπο διαθέσεως του προϊόντος του φόρου.

28. Αν τα ανωτέρω αποτελούν ορθή περιγραφή της φορολογίας των καπνικών προϊόντων στην Ελλάδα, είναι σαφές ότι, κατά την κρίσιμη περίοδο, δεν ίσχυε κανένας φόρος συγκρίσιμος προς τον επίδικο. Ο επίδικος φόρος επιβαλλόταν επί των εξαγομένων καπνών. Εφόσον η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι η εξαγωγή των καπνών και όχι η λιανική πώλησή τους, δύσκολα μπορεί να κατανοηθεί πώς ο φόρος αυτός μπορεί να συγκριθεί με έναν (ενιαίο) φόρο καταναλώ-

30 — Νομοθετικά διατάγματα 441/47 (*ΦΕΚ* Α' 170, που προσέθεσε νέα διάταξη στον νόμο 5967/1933) και 4373/64, καθώς και απόφαση Κ.2376/65 του Υπουργού Οικονομικών.

σεως σιγαρέττων και λοιπών καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Επιπλέον, η εισφορά 4 % επί του 16 % της τιμής πωλήσεως του καπνού δεν φαίνεται να συνιστά, όπως ήδη ανέφερα, φόρο, αλλά ένα σύστημα διαθέσεως των εσόδων από ένα γενικό φόρο καταναλώσεως σιγαρέττων.

29. Σύμφωνα με το έγγραφο του ελληνικού Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο επίσης επισυνάπτεται στην απάντηση (παράρτημα Β), η κατανάλωση βιομηχανοποιημένων καπνών υπόκειται σε ειδικούς φόρους, οι οποίοι επιβάλλονται, επιπλέον του ΦΠΑ, επί της τιμής λιανικής πωλήσεως σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία περί εναρμονίσεως ορισμένων πτυχών των ειδικών φόρων καταναλώσεως [31]. Κατά την περίοδο 1990-1995, οι φόροι αυτοί εισπράττονταν με συντελεστή ο οποίος αυξήθηκε προοδευτικά από 44,53 % σε 57,5 %. Οι επιβαρύνσεις αυτές αποτελούν, βεβαίως, φόρους. Πάντως, σαφώς δεν είναι συγκρίσιμοι με τον επίδικο φόρο.

30. Ωστόσο, εξακολουθεί να υφίσταται αμφιβολία ως προς την ύπαρξη φόρου με συντελεστή 2 % επί της τιμής του καπνού που πωλείται από τους παραγωγούς στους καπνεμπόρους και καπνοβιομηχάνους. Ο Εθνικός Οργανισμός Καπνού, σε προφανή αντίθεση με τις πληροφορίες που παρέσχε το Υπουργείο Οικονομικών (παράρτημα Γ της απαντήσεως), ανέφερε ότι αυτός ο φόρος υφίσταται και ότι, μέχρι το 1994, υπολογιζόταν επί της συνολικής τιμής πωλήσεως ακατέργαστου καπνού περιλαμβανομένης της αξίας της σχετικής κοινοτικής πριμοδοτήσεως, ενώ, πιο πρόσφατα, ως βάση επιβολής του λαμβάνεται μόνον η καταβαλλομένη τιμή πωλήσεως του καπνού. Η εκπρόσωπος της Καπνική ΑΕ αναγνώρισε την ύπαρξη αυτού του φόρου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση [32]. Ισχυρίστηκε, ωστόσο, ότι ο φόρος αυτός εφαρμόζεται σε όλα τα ακατέργαστα καπνά που τίθενται σε κυκλοφορία εντός της Ελλάδος, ανεξαρτήτως του προορισμού τους, και ότι πλήττει και τα καπνά που προορίζονται για εξαγωγή, τα οποία έτσι φορολογούνται διπλά.

31. Το Δικαστήριο δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες ώστε να συγκρίνει τον φόρο αυτόν με τον επίδικο. Ούτε το ΙΚΑ ούτε η Ελληνική Δημοκρατία αναφέρθηκαν στον φόρο αυτό με τις παρατηρήσεις τους. Αν το εθνικό δικαστήριο διαπιστώσει ότι τα ελληνικής παραγωγής ακατέργαστα καπνά που προορίζονται τόσο για την εγχώρια αγορά όσο και για εξαγωγή υπάγονται στον φόρο αυτόν, ο φόρος αυτός είναι συγκρίσιμος τουλάχιστον ως προς μία πτυχή του με τον επίδικο φόρο. Ωστόσο, ο τελευταίος θα αποτελούσε τότε, ακόμα σαφέστερα, ανεπίτρεπτο φόρο επί των εξαγωγών.

32. Για να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της Ελληνικής Δημοκρατίας, πρέπει το εθνικό δικαστήριο να πεισθεί τελικά ότι οι κρίσιμοι φόροι είναι απολύτως συγκρίσιμοι. Συ-

31 — Βλ., ειδικότερα, την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης· ΕΕ 1992, L 76, σ. 1.

32 — Το άρθρο 10 του νομοθετικού διατάγματος 3758/1957 (*ΦΕΚ* Α' 184), μαζί με διαφόρους προγενέστερους νόμους, αναφέρθηκαν ως η νομική βάση επιβολής του φόρου αυτού κατά το ελληνικό δίκαιο. Ο εκπρόσωπος της Επιτροπής, ο οποίος τον περιέγραψε ως «φόρο καλλιέργειας καπνών», είχε την εντύπωση ότι ο φόρος αυτός έχει καταργηθεί και ότι μόνον η ονομασία του παρέμεινε στον νόμο του 1992.

ναφώς, αξίζει να επισημανθούν διάφορα σημεία. Με τις απαντήσεις σε ερωτήσεις που τέθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναγνωρίστηκε ότι ο επίδικος φόρος εφαρμόζεται μόνο στα εξαγόμενα ακατέργαστα καπνά. Έγινε δεκτό ότι ο έγγειος φόρος έχει καταργηθεί. Ο φόρος καταναλώσεως στον οποίο αναφέρεται το ελληνικό Υπουργείο Οικονομικών σαφώς επιβάλλεται επί των τιμών λιανικής πωλήσεως των βιομηχανοποιημένων καπνικών προϊόντων στην Ελλάδα και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να συγκριθεί με φόρο που πλήττει τα εξαγόμενα ακατέργαστα καπνά.

33. Συνεπώς, κατά τη γνώμη μου, είναι σαφές ότι μια επιβάρυνση όπως ο επίδικος φόρος συνιστά επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό, η οποία είναι ασυμβίβαστη με τη Συνθήκη.

B — *Η έκταση της υποχρεώσεως επιστροφής*

34. Ενόψει της θέσεως που έλαβα όσον αφορά τη φύση του επίδικου φόρου, είναι απαραίτητο να εξετάσω και το δεύτερο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου. Από τη διατύπωση του ερωτήματος αυτού είναι σαφές ότι το εθνικό δικαστήριο ερωτά, αφενός, αν το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει σε κράτος μέλος να αρνηθεί να επιστρέψει παρανόμως εισπραχθείσες επιβαρύνσεις σε περίπτωση που αποδειχθεί η ενδεχόμενη ύπαρξη αδικαιολογήτου πλουτισμού και, αφετέρου, ποιος φέρει το βάρος αποδείξεως του τυχόν αδικαιολογήτου πλουτισμού.

35. Η δικογραφία δεν περιέχει κανένα στοιχείο από το οποίο να συνάγεται ότι μια τέτοια αρχή απαγορεύουσα τον αδικαιολόγητο πλουτισμό θα εφαρμοζόταν σε ανάλογη απαίτηση επιστροφής φόρων στηριζόμενη αποκλειστικά στο εθνικό δίκαιο. Άλλωστε, ορθώς η Ελληνική Κυβέρνηση δέχεται με τις παρατηρήσεις της ότι το κράτος μέλος υποχρεούται καταρχήν να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου και ότι, καίτοι στο κράτος μέλος εναπόκειται τόσο να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια όσο και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των συναφών ενδίκων προσφυγών, το δικαίωμα προσφυγής και οι κανόνες που διέπουν την άσκησή του πρέπει να ανταποκρίνονται στις επιταγές της απαγορεύσεως των διακρίσεων και της αποτελεσματικότητας σε σχέση προς τους κανόνες που διέπουν παρόμοιες προσφυγές που στηρίζονται αποκλειστικά στο εθνικό δίκαιο [33]. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να καθορίσει κατά πόσο μια απαίτηση περί επιστροφής φόρου στηριζόμενη αποκλειστικά στο εθνικό δίκαιο πρέπει να πληροί ανάλογη προϋπόθεση, ήτοι το πρόσωπο που υποβλήθηκε στην επιβάρυνση να μην την έχει μετακυλίσει σε άλλους. Εάν δεν ισχύει τέτοια προϋπόθεση, τότε ο περί αδικαιολογήτου πλουτισμού αμυντικός ισχυρισμός του ΙΚΑ κατά του αιτήματος επιστροφής του φόρου που προβάλλει η Καπνική ΑΕ στο πλαίσιο της κύριας δίκης είναι απορριπτέος [34].

36. Το πραγματικό ζήτημα σχετικά με την επιστροφή του φόρου το οποίο τίθεται στην υπό κρίση περίπτωση αφορά την απόδειξη. Στην απόφαση περί παραπομπής, το εθνικό δικαστήριο ουδόλως αναφέρεται σε διαπι-

33 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, της 14ης Ιανουαρίου 1997, συνεκ. υποθ. C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165 (στο εξής: Comateb), και της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport, Συλλογή 1999, σ. I-579.

34 — Η Καπνική ΑΕ υποστήριξε σθεναρά κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι τόσο η ελληνική νομοθεσία όσο και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αποκλείουν την επίκληση αδικαιολογήτου πλουτισμού προς απόρριψη προσφυγών των φορολογουμένων περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθεισών φορολογικών επιβαρύνσεων.

στώσεις του περί τα πραγματικά περιστατικά όσον αφορά την εκ μέρους της Καπνική ΑΕ μετακύλιση του επίδικου φόρου. Στο δεύτερο ερώτημά του, αναφέρει ότι η Καπνική ΑΕ δεν ισχυρίζεται ότι η μετακύλιση της επιβαρύνσεως προκάλεσε μείωση των πωλήσεών της. Με τις παρατηρήσεις του ενώπιον του Δικαστηρίου, το ΙΚΑ υποστηρίζει ότι, δεδομένου ότι η Καπνική ΑΕ δεν ισχυρίστηκε με την προσφυγή της στο πλαίσιο των κυρίων δικών ότι η μετακύλιση της επιβαρύνσεως προκάλεσε αύξηση της τιμής και συνακόλουθη μείωση των πωλήσεών της, συνάγεται αναγκαστικά, εφόσον αποδειχθεί ότι η επιβάρυνση πράγματι έχει μετακυλιστεί, ότι θα υπήρχε αδικαιολόγητος πλουτισμός σε περίπτωση που διατασσόταν η επιστροφή του φόρου. Η Ελληνική Δημοκρατία, εξάλλου, φαίνεται να θεωρεί ότι το εθνικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Καπνική ΑΕ έχει μετακυλίσει τον φόρο, καίτοι κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση υποστήριξε ότι το εθνικό δικαστήριο συμπέρανε από τα υποβληθέντα σ' αυτό έγγραφα ότι ο φόρος είχε μετακυλιστεί.

37. Συμφωνώ με την Καπνική ΑΕ και την Επιτροπή ότι κάθε εξαίρεση από το εκ πρώτης όψεως δικαίωμα των φορολογουμένων προς επιστροφή των φόρων πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Εφόσον στην απόφαση περί παραπομπής δεν αναφέρεται σαφώς ότι έχει αποδειχθεί ότι η Καπνική ΑΕ μετακύλισε την επίδικη επιβάρυνση, η μετακύλιση αυτή δεν τεκμαίρεται. Τα κριτήρια που πρέπει να έχει κατά νου το εθνικό δικαστήριο προκειμένου να εξετάσει κατά πόσον υπήρξε μετακύλιση της παράνομης επιβαρύνσεως είναι σαφώς καθορισμένα.

38. Με την απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79, Hans Just κατά Δανικού Υπουργείου Φορολογίας, διευκρινίστηκε ότι, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως των αρχών της απαγορεύσεως των διακρίσεων και της αποτελεσματικότητας, «[η κοινοτική έννομη τάξη] δεν απαιτεί την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον δικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων» [35]. Μερικά έτη αργότερα, στην υπόθεση San Giorgio, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη νομολογία Just αποφαινόμενο ότι «δεν είναι (...) δυνατό να θεωρηθούν καταρχήν ως αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο εθνικές νομοθετικές διατάξεις που αποκλείουν την απόδοση φόρων, τελών και επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου όταν αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο που αναγκάστηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις επέρριψε πράγματι σε άλλα πρόσωπα» [36]. Ωστόσο, πρόσφατα το Δικαστήριο αποφάνθηκε, με την απόφαση Comateb, ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται ενδεχόμενο αδικαιολογήτου πλουτισμού παρά μόνον αν ο φορολογούμενος έχει όντως μετακυλίσει πλήρως την επιβάρυνση [37]. Το Δικαστήριο συνέχισε ως εξής: «[Α]κόμα και στην περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί, εν όλω ή εν μέρει, στον αγοραστή, η επιστροφή του κατ' αυτόν τον τρόπο μετακυλιθέντος ποσού στον επιχειρηματία δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του τελευταίου», εφόσον, π.χ., η αύξηση της τιμής των προϊόντων που οφείλεται στην ενσωμάτωση της επιβαρύνσεως στην τιμή ενδέχεται να προκάλεσε μείωση των πωλήσεων [38].

39. Περαιτέρω, το κοινοτικό δίκαιο επίσης αποκλείει την εφαρμογή τεκμηρίων ή κανόνων περί αποδείξεως που σκοπούν να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος αποδείξεως περί του ότι η επίμαχη επιβάρυνση δεν έχει μετακυλιστεί. Συναφώς, αρκεί να υπομνησθεί ότι πρόσφατα το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση Dilexport, ότι «είναι

35 — Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 253 (στο εξής: Just), σκέψη 26.

36 — Όπ. αν., ανωτέρω υποσημείωση 33, σκέψη 13.

37 — Όπ. αν., ανωτέρω υποσημείωση 33, ειδικότερα σκέψεις 27 και 28.

38 — Σκέψη 29.

ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο όλοι οι κανόνες περί αποδείξεως που έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δύσκολη την επίτευξη της επιστροφής επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου» και ότι αυτό ισχύει ιδίως προκειμένου «για τεκμήρια ή κανόνες αποδείξεως που σκοπούν να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος αποδείξεως ότι οι αχρεωστήτως καταβληθείσες επιβαρύνσεις δεν μετακυλίστηκαν σε άλλα πρόσωπα ή προκειμένου για ιδιαιτέρους περιορισμούς όσον αφορά το είδος της αποδείξεως που πρέπει να προσκομιστεί, όπως ο αποκλεισμός κάθε άλλου αποδεικτικού μέσου εκτός από την έγγραφη απόδειξη» [39]. Το Δικαστήριο εξήγησε πώς πρέπει να εκτιμώνται τα δικονομικά τεκμήρια που προβλέπει το εθνικό δίκαιο [40]:

«Αν, όπως φρονεί το εθνικό δικαστήριο, υπάρχει τεκμήριο μετακυλίσεως σε τρίτους των δασμών και φόρων που επιβλήθηκαν παρανόμως ή εισπράχθηκαν αχρεωστήτως και αν επιβάλλεται στον αιτούντα η υποχρέωση ανατροπής αυτού του τεκμηρίου προκειμένου να επιτύχει επιστροφή του φόρου, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι οι σχετικές διατάξεις αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο.

Αν, αντιθέτως, (...) εναπόκειται στη διοίκηση να αποδείξει, με όλα τα αποδεικτικά μέσα που γενικώς επιτρέπει το εθνικό δίκαιο, ότι ο φόρος μετακυλίστηκε σε τρίτους, πρέπει, αντιθέτως, να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο».

39 — Όπ. αν., ανωτέρω υποσημείωση 33, σκέψη 48.

40 — Όπ. αν., σκέψεις 52 και 53.

40. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Καπνική ΑΕ υποστηρίζει ότι η απόδειξη περί του ότι έχει πράγματι μετακυλίσει την επιβάρυνση πρέπει να στηριχθεί όχι στα έγγραφα τα οποία υποχρεώθηκε να υποβάλει στις φορολογικές αρχές προς τον σκοπό την καταβολής της επίδικης επιβαρύνσεως, αλλά στα συμβατικά έγγραφα που κατάρτισε με τους αγοραστές των υποβληθέντων στην επιβάρυνση καπνών. Ωστόσο, εφόσον το κατά πόσον μια επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί αποτελεί πραγματικό ζήτημα, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να καθορίσει τα έγγραφα στα οποία μπορεί να στηριχθεί προς διαπίστωση του κατά πόσον υπήρξε μετακύλιση. Η εφαρμογή των εθνικών κανόνων περί αποδείξεως εξακολουθεί να υπόκειται, βεβαίως, στην κατισχύουσα επιταγή του κοινοτικού δικαίου σύμφωνα με την οποία η εκ μέρους των φορολογουμένων άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να παραμένει πάντοτε δυνατή. Κατά τη γνώμη μου, η θεμελιώδης αρχή του κοινοτικού δικαίου που επιβάλλει την αποτελεσματική προστασία των εκ του κοινοτικού δικαίου δικαιωμάτων απαιτεί να είναι η απόδειξη, βάσει εγγράφων ή με άλλον τρόπο, την οποία προσκομίζει η εθνική φορολογική αρχή προκειμένου να αποφύγει την επιστροφή, αδιάσειστη και πειστική και να μη στηρίζεται απλώς σε τεκμήρια [41]. Συνεπώς, όταν μια διοικητική αρχή, η οποία φέρει το βάρος αποδείξεως, αναφέρεται σε επίσημα έγγραφα τα οποία υποβλήθηκαν κατά ορισμένο τύπο από τον φορολογούμενο λόγω της επιβολής της αμφισβητουμένης επιβαρύνσεως, ο φορολογούμενος αυτός θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει

41 — Βλ., συναφώς, το σημείο 29 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση C-228/98, Δούνιας (απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I-577), όπου υποστηρίζεται ότι η εθνική νομοθεσία που απαγορεύει τη διά μαρτύρων απόδειξη, εάν η κατάθεσή τους είναι κρίσιμη για τον προσφεύγοντα, καθιστά αδύνατη την άσκηση των απορρεόντων από το κοινοτικό δίκαιο δικαιωμάτων. Το Δικαστήριο (με την απόφασή του της 3ης Φεβρουαρίου 2000) συμφώνησε μεν, αλλά έκρινε ότι η επίδικη νομοθεσία είναι ασυμβίβαστη με το κοινοτικό δίκαιο μόνον εάν ο προσφεύγων δεν έχει τη δυνατότητα να επιτύχει την εφαρμογή της κατ' εξαίρεση διαδικασίας εξετάσεως μαρτύρων και αν δεν η δι' εγγράφων απόδειξη δεν του επιτρέπει να υποστηρίξει τους ισχυρισμούς του (βλ. σκέψεις 71 και 72).

εμπορική αλληλογραφία ή άλλα έγγραφα από τα οποία να καταδεικνύεται ότι η επιβάρυνση, ή τουλάχιστον μέρος αυτής, παρά τα περί του αντιθέτου διαλαμβανόμενα στα επίσημα έγγραφα, δεν έχει στην πραγματικότητα μετακυλιστεί.

41. Συνεπώς, ένα κράτος μέλος είναι υποχρεωμένο να επιστρέψει στον φορολογούμενο το ποσό των επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, εκτός εάν η αρμόδια φορολογική αρχή αποδείξει ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου που εξετάζει το αίτημα επιστροφής ότι ο φορολογούμενος έχει πράγματι μετακυλίσει πλήρως τις επιβαρύνσεις σε άλλα πρόσωπα και, πράττοντάς το, δεν υπέστη, λόγω τυχόν μειώσεως των πωλήσεων ή των κερδών, καμία συνακόλουθη οικονομική ζημία.

43. Οι ερμηνείες του κοινοτικού δικαίου τις οποίες δίνει το Δικαστήριο εφαρμόζονται ex tunc. Μόνον σε εξαιρετικές περιστάσεις μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με την κοινοτική έννομη τάξη, να κρίνει σκόπιμο «τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεστεί μια διάταξη που αυτό έχει ερμηνεύσει προκειμένου να τεθούν υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που έχουν καλοπίστως συναφθεί»[42]. Ο περιορισμός αυτός μπορεί να γίνει «μόνο με την ίδια την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της αιτηθείσας ερμηνείας». Καίτοι οι πρακτικές συνέπειες της αποφάσεώς του πρέπει «να σταθμίζονται με προσοχή», το Δικαστήριο δεν μπορεί να επιτρέψει να περιοριστεί η αντικειμενικότητα του δικαίου ή να διακυβευθεί η μελλοντική εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου «λόγω των επιπτώσεων που μια δικαστική απόφαση μπορεί να συνεπάγεται για το παρελθόν».

Γ — *Τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως*

42. Το ΙΚΑ υποστήριξε, για πρώτη φορά κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να περιορίσει ex nunc τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του εάν κρίνει ότι επιβαρύνσεις όπως ο επίδικος φόρος δεν συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο. Το αίτημα αυτό υποβλήθηκε λόγω των σημαντικών οικονομικών επιπτώσεων που θα είχε για τη σταθερότητα των οικονομικών του ΙΚΑ η επιβολή της υποχρεώσεως επιστροφής των εισπραχθέντων ποσών. Στο Δικαστήριο δεν δόθηκαν λεπτομερείς εξηγήσεις ως προς αυτές τις υποτιθέμενες οικονομικές δυσχέρειες. Επιπλέον, στο αίτημα αυτό αντιτάχθηκε σθεναρώς η Καπνική ΑΕ.

44. Εφαρμόζοντας την εξαιρετική αυτή αρχή, το Δικαστήριο εξέτασε κατά πόσον η επίμαχη διάταξη του κοινοτικού δικαίου είχε ήδη ερμηνευθεί από το Δικαστήριο καθώς και τον βαθμό στον οποίο η Επιτροπή είχε συμβάλει ενδεχομένως στην αβεβαιότητα σχετικά με την ερμηνεία της διατάξεως αυτής[43]. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν συντρέχουν τέτοιοι λόγοι. Η νομολογία του Δικαστηρίου με την οποία καθορίστηκε η έκταση της απαγορεύσεως των επιβαρύνσεων αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό έχει παγιωθεί ήδη από τα τέλη της

42 — Βλ. αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 24/86, Blaizot, Συλλογή 1988, σ. 379, σκέψεις 28 και 30, της 16ης Ιουλίου 1992, C-163/90, Legros κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-4625, σκέψη 30, και της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW και Wein & Co. (Συλλογή 2000, σ. I-1157, στο εξής: απόφαση Krankenhausverein, σκέψη 57).

43 — Βλ. προμνησθείσες αποφάσεις Blaizot, σκέψεις 29 και 33, Legros κ.λπ., σκέψεις 31 και 32, και Krankenhausverein, σκέψη 58.

δεκαετίας του '60 και εφαρμόζεται πλήρως από την Ελληνική Δημοκρατία από τον χρόνο της προσχωρήσεώς της στις Κοινότητες. Ο περιορισμός των αποτελεσμάτων ratione temporis των άρθρων 9, 12 και 16 της Συνθήκης ΕΚ στην Ελλάδα, όσον αφορά τον επίδικο φόρο, θα συνιστούσε μείζονα και, κατά τη γνώμη μου, αδικαιολόγητη διεύρυνση μιας δικαστικής εξουσίας που θα έπρεπε να παραμείνει όλως εξαιρετική. Εν πάση περιπτώσει, στο ελληνικό Υπουργείο Οικονομικών εναπόκειται να αποκαταστήσει όποια οικονομική ζημία υποστούν φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως όπως το ΙΚΑ λόγω ερμηνευτικής αποφάσεως κρίνουσας ότι μια επιβάρυνση όπως ο επίδικος φόρος στην υπό κρίση υπόθεση είναι ασυμβίβαστη με το κοινοτικό δίκαιο.

IV — Πρόταση

45. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα ως εξής:

1) Επιβάρυνση επιβαλλόμενη από κράτος μέλος στις εξαγωγές ακατέργαστου καπνού προς άλλα κράτη μέλη συνιστά επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό η οποία δεν συμβιβάζεται με τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ) και το άρθρο 16 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), εκτός εάν εφαρμόζεται, σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια και στο πλαίσιο ενός γενικού συστήματος φορολογίας, προς αντιστάθμιση μιας εσωτερικής επιβαρύνσεως πλήττουσας τον ακατέργαστο καπνό και επιβαλλόμενης στο ίδιο στάδιο εμπορίας, με την ίδια βάση επιβολής, τον ίδιο συντελεστή και, κατά συνέπεια, την ίδια γενεσιουργό αιτία του φόρου όπως και η επιβάρυνση που πλήττει τις εξαγωγές. Το γεγονός ότι τα έσοδα από επιβάρυνση πλήττουσα τις εξαγωγές χρησιμοποιούνται προς χρηματοδότηση εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως για εργαζομένους του συγκεκριμένου βιομηχανικού τομέα δεν επηρεάζει τον

χαρακτηρισμό της ως επιβαρύνσεως αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό.

2) Το δικαίωμα του φορολογουμένου ο οποίος υποχρεώθηκε να καταβάλει επιβάρυνση συνιστώσα επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό να ζητήσει την επιστροφή των καταβληθέντων ποσών μπορεί να αποκλεισθεί μόνον εάν η αρμόδια φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι ο φορολογούμενος έχει μετακυλίσει το σύνολο της οικονομικής επιβαρύνσεως σε τρίτους και, πράττοντας αυτό, δεν υπέστη, εξ αιτίας μειώσεως των πωλήσεων ή των κερδών, καμία συνακόλουθη οικονομική ζημία.