HANS JUST I/S ΚΑΤΑ ΔΑΝΙΚΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 27ης Φεβρουαρίου 1980 *

Στην υπόθεση 68/79,

η οποία έχει ως αντικείμενο αίτηση του stre Landsret προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

Hans Just I/S, επιχείρηση παραγωγής και εισαγωγής οινοπνευματούχων ποτών, με έδρα την Κοπενχάγη,

και

Δανικού Υπουργείου Φορολογίας,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, σε σχέση με το δανικό νόμο, της 4ης Απριλίου 1978, περί ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των αποσταγμάτων,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους H. Kutscher, Πρόεδρο, A. O'Keeffe και A. Touffait, προέδρους τμήματος, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans και O. Due, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Reischl
γραμματέας: A. Van Houtte

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

Απόφαση

(το μέρος που περιέχει τα περιστατικά παραλείπεται)

Σκεπτικό

1 Με Διάταξη της 26ης Μαρτίου 1979, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Απριλίου 1979, το stre Landsret Κοπενχάγης υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ προκειμένου, αφενός, να εκτιμήσει αν συμβιβάζεται με αυτή τη διάταξη η επιβολή διαφοροποιημένης φορολογίας, με το νόμο .151 της 4ης Απριλίου 1978 περί ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των αποσταγμάτων και, αφετέρου, να κρίνει σε ποιο βαθμό ο φορολογούμενος, ο οποίος υποχρεώθηκε να καταβάλει φόρους εισπραχθέντες κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, μπορεί να προβάλει δικαίωμα επί της αποδόσεως των καταβληθέντων φόρων.

2 Κατά το άρθρο 2 του νόμου 151 στον οποίο αναφέρεται το παραπέμπον δικαστήριο, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθορίζεται ως εξής:

1) για το akvavit και το snaps (προϊόντα αναφερόμενα στο εξής με το μόνο όρο «akvavit», λόγω της συνωνυμίας των δύο εκφράσεων) σε 167,50 δανικές κορώνες ανά λίτρο καθαρής αιθυλικής αλκοόλης και

2) για τα «άλλα προϊόντα», σε 257,15 δανικές κορώνες ανά λίτρο καθαρής αιθυλικής αλκοόλης.

3 Κατά το άρθρο 3 του ιδίου νόμου, τα προϊόντα για τα οποία ισχύει ο οριζόμενος με τον αριθμό 1 του άρθρου 2, ορίζονται ως «παραγόμενα από ουδέτερη αλκοόλη και περιλαμβάνοντα, στη σύνθεσή τους, φυτικά αρωματικά αποστάγματα» και επιπλέον, ως «μη εμφανίζοντα τα χαρακτηριστικά του τζιν, της βότκας, της genièvre, του wacholder, και λοιπών ομοειδών προϊόντων, ούτε τα ίδια χαρακτηριστικά με το λικέρ, το punch, το bitter ή τα οινοπνευματώδη με γλυκάνισο, το ρούμι, τα αποστάγματα με βάση τα φρούτα και άλλα αποστάγματα, των οποίων η χαρακτηριστική γεύση προέρχεται από την απόσταξη ή την ωρίμανση».

4 Όπως προκύπτει από τη Διάταξη περί παραπομπής, η εταιρία Hans Just, ενάγουσα της κύριας δίκης, εισάγει οίνο και αποστάγματα και επιπλέον παράγει οινοπνευματούχα ποτά. Δεν διαθέτει στο εμπόριο παρά μικρή ποσότητα προϊόντων φορολογούμενων ως akvavit, ενώ, αντιθέτως πωλεί σημαντικές ποσότητες άλλων αποσταγμάτων. Στο μηνιαίο πίνακα που απηύθυνε στη διοίκηση των τελω-

νείων για τον Ιούνιο 1978, η ενάγουσα δήλωσε ποσότητα εισαχθέντων οινοπνευματούχων ποτών για την εφαρμογή του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Μικρό τμήμα αυτών των ποσοτήτων αποτελούσε το akvavit, φορολογούμενο προς 167,50 δανικές κορώνες ανά λίτρο καθαρής αιθυλικής αλκοόλης, ενώ το μεγαλύτερο τμήμα αποτελείτο από αποστάγματα άλλα εκτός του akvavit, φορολογούμενα προς 257,15 δανικές κορώνες ανά λίτρο καθαρής αιθυλικής αλκοόλης.

5 Οταν υπέβαλε στη Διοίκηση την κατάσταση αυτών των φόρων, η ενάγουσα ισχυρίστηκε ότι οι φόροι που πλήττουν τα αποστάγματα, εκτός του akvavit, δεν έπρεπε να εισπράττονται παρά σύμφωνα με το ύψος του επιβαλλόμενου στο akvavit φόρου. Δεδομένου ότι η Διοίκηση γνωστοποίησε στην ενάγουσα ότι, σε περίπτωση μη καταβολής του συνόλου των φόρων, σύμφωνα με το νόμο, οι καταστάντες ληξιπρόθεσμοι φόροι θα αποτελούσαν το αντικείμενο αναζητήσεως διά κατασχέσεως, χωρίς να αποκλείεται η ενδεχόμενη διαγραφή της εταιρίας από τα μητρώα των τελωνείων. Κατά συνέπεια, η ενάγουσα κατέβαλε το σύνολο του φόρου, αλλά διαμαρτυρόμενη και επιφυλασσόμενη του δικαιώματος να ζητήσει την απόδοση της διαφοράς μεταξύ των δύο φόρων. Στη συνέχεια, η ενάγουσα άσκησε το μέσο έννομης προστασίας που εκκρεμεί ενώπιον του stre Landsret, ισχυριζόμενη ότι η επιβολή στα εισαγόμενα αποστάγματα, εκτός του akvavit, φόρου ύψους ανώτερου από τον εφαρμοζόμενο στο akvavit, είναι αντίθετη προς τις διατάξεις του άρθρου 95 της Συνθήκης. Ζήτησε, κατά συνέπεια, την απόδοση των ποσών που θεωρεί ότι υποχρεώθηκε να καταβάλει κατά παράβαση των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου.

6 Το εθνικό δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη την άσκηση υπό της Επιτροπής της προσφυγής λόγω παραβάσεως κράτους 171/78 κατά του Βασιλείου της Δανίας, που προβάλλει το ασυμβίβαστο της εν λόγω νομοθεσίας προς τη Συνθήκη, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο σύνολο προδικαστικών ερωτημάτων, από τα οποία τα τρία πρώτα αφορούν το αν συμβιβάζεται, με το άρθρο 95, το φορολογικό σύστημα που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς, ενώ το τέταρτο ερώτημα αφορά την ενδεχόμενη απόδοση των εισπραχθέντων φόρων.

Επί του αν το αμφισβητούμενο φορολογικό σύστημα συμβιβάζεται με το άρθρο 95 (ερωτήματα 1, 2 και 3)

7 Τα τρία πρώτα ερωτήματα έχουν ως εξής:

Ερώτημα 1 Α

Αντιτίθεται το κοινοτικό δίκαιο στο να προβλέπει ένα εθνικό σύστημα φορολογίας διαφορετικό ύψος φόρου, αφενός, για το acquavit και το schnaps και, αφετέρου, για τα άλλα αποστάγματα, λαμβανομένου υπόψη ότι:

α) η εθνική νομοθεσία διακρίνει μεταξύ δύο κατηγοριών αποσταγμάτων βάσει ορισμού αναφερόμενου στις πρώτες ύλες και στα εκχυλίσματα που τα συνθέτουν, στον κεκτημένο αλκοολικό τους τίτλο καθώς και σε χαρακτηριστικά που συνδέονται με τη γεύση τους,

β) η γινόμενη από το νόμο διαφοροποίηση μεταξύ των δύο κατηγοριών δεν στηρίζεται σε ενδεχόμενη διάκριση μεταξύ εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων και ούτε λαμβάνει υπόψη, ως προς τις δύο φορολογικές κλάσεις, την καταγωγή των εμπορευμάτων;

Ερώτημα 1 Β

Το γεγονός ότι φορολογική επιβάρυνση, θεωρούμενη σε σχέση με το κόστος παραγωγής του προϊόντος, είναι η ίδια για την ελαφρότερα φορολογούμενη κατηγορία οινοπνευματωδών (acquavit και schnaps) και για τη βαρύτερα φορολογούμενη κλάση (αποστάγματα εκτός του acquavit) έχει άραγε επίπτωση επί της απαντήσεως που πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα υπό Α;

Ερώτημα 2

Αν υποτεθεί ότι κοινοτικοί κανόνες δικαίου δεν αντιτίθενται στην ύπαρξη των διαφορετικών φόρων που αναφέρονται στο πρώτο ερώτημα, θέτει το κοινοτικό δίκαιο ορισμένες προϋποθέσεις ως προς την εφαρμογή αυτών των φόρων στα εισαγόμενα προϊόντα; ακριβέστερα:

α) πρέπει τα εισαγόμενα αποστάγματα να φορολογούνται με τον ίδιο φόρο που πλήττει τα ταυτόσημα εγχώρια προϊόντα ή, αν δεν υφίστανται τέτοια προϊόντα, τα προϊόντα που εμφανίζουν σε σχέση με αυτά τη μεγαλύτερη ομοιότητα;

β) πρέπει στο σύνολο των εισαγόμενων αποσταγμάτων να εφαρμόζεται ο χαμηλότερος φόρος, ακόμα και αν στα «αποστάγματα εκτός του acquavit» που παρασκευάζονται στην ίδια τη χώρα επιβάλλεται υψηλότερος φόρος;

Ερώτημα 3

Α. Αν υποτεθεί, αντιθέτως, ότι η επιβολή διαφορετικών φόρων είναι ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο, ποια είναι τα κριτήρια που επιτρέπουν να καθοριστεί ο εφαρμοστέος φόρος;

Β. Μπορούν οι Δανοί παραγωγοί να επικαλεστούν το άρθρο 95 ή αποκλειστικά οι εισαγωγείς μπορούν να το επικαλεστούν;

8 Οι διατάξεις του νόμου, του οποίου η εφαρμογή προκάλεσε την αχθείσα ενώπιον του Østre Landsret διαφορά, αποτελούν το αντικείμενο προσφυγής λόγω παραβάσεως κράτους, την οποία άσκησε η Επιτροπή δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ υπό τον αριθμό 171/78. Στην ουσία, τα νομικά ζητήματα που εξετάστηκαν στο πλαίσιο αυτής της προσφυγής είναι ταυτόσημα με αυτά που τίθενται με τα τρία πρώτα ερωτήματα του Østre Landsret.

9 Με απόφαση υπό σημερινή ημερομηνία, το Δικαστήριο έκρινε ότι, με την εφαρμογή διαφορετικών φόρων επί των αποσταγμάτων, όπως η προβλεπόμενη από τον εν λόγω νόμο, το Βασίλειο της Δανίας παρέβη, όσον αφορά τα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη προϊόντα, τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ. Αρκεί, συνεπώς, να γίνει παραπομπή, επ' αυτού, στην απόφαση επί της υποθέσεως 171/78, της οποίας το κείμενο προσαρτάται στην παρούσα απόφαση.

Λαμβανομένων υπόψη των διατυπωθεισών σ' αυτή την απόφαση σκέψεων, πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση στα υποβληθέντα από το εθνικό δικαστήριο ερωτήματα.

10 Το πρώτο ερώτημα αναφέρεται σε διάφορα χαρακτηριστικά της δανικής φορολογικής νομοθεσίας, για να επιτύχει απάντηση του Δικαστηρίου επί του αν ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα συμβιβάζεται με τις απαιτήσεις του κοινοτικού δικαίου. Στην απόφαση 171/78, το Δικαστήριο εξήτασε τα χαρακτηριστικά αυτού του συστήματος για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι εισάγει διακρίσεις έναντι απροσδιόριστου αριθμού εισαγόμενων προϊόντων, ή που μπορούν να εισαχθούν στη Δανία και ότι, επιπλέον, είναι ικανό να προστατεύει την εθνική παραγωγή akvavit.

11 Το Δικαστήριο δεν απέκλεισε, ωστόσο, καταρχήν, τη δυνατότητα επιβολής διαφορετικών φόρων, από μία εθνική φορολογική νομοθεσία, επί διαφορετικών οινοπνευματούχων ποτών, νοουμένου, ωστόσο, ότι μια τέτοια διαφοροποίηση δεν μπορεί να χρησιμοποιείται προς το σκοπό φορολογικών διακρίσεων, ή κατά τρόπο που να διασφαλίζει προστασία εθνικών παραγωγών. Δέχθηκε ότι η επιβολή, με τη δανική νομοθεσία, διαφορετικού φόρου επί του akvavit και διαφορετικού φόρου επί όλων των λοιπών οινοπνευματούχων ποτών έχει προστατευτικό χαρακτήρα και εισάγει διακρίσεις.

12 Πρέπει, επομένως, να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι παρόλον ότι η Συνθήκη ΕΟΚ δεν αποκλείει, καταρχήν, την επιβολή διαφορετικών φόρων επί διαφόρων οινοπνευματούχων προϊόντων, οι διαφορετικοί αυτοί φόροι δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς το σκοπό επιβολής φορολογίας εισάγουσας δια-

κρίσεις ή κατά τρόπο που να προστατεύει, έστω εμμέσως, μια εθνική παραγωγή. Ένα φορολογικό σύστημα που συνίσταται στο να διασφαλίζει φορολογικό πλεονέκτημα σε ένα μόνο προϊόν, το οποίο αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο μέρος της εθνικής παραγωγής, αποκλείοντας όλα τα άλλα εισαγόμενα προϊόντα, ομοειδή ή ανταγωνιστικά, είναι ασυμβίβαστο προς το κοινοτικό δίκαιο.

13 Το δεύτερο και τρίτο ερώτημα έχουν εναλλακτικό χαρακτήρα. Λαμβανομένης υπόψη της δοθείσας στο πρώτο ερώτημα απαντήσεως, μόνο επί του τρίτου ερωτήματος πρέπει να ληφθεί θέση. Το ερώτημα αυτό περιλαμβάνει δύο σκέλη.

14 Ερωτάται, πρώτον, ποιος είναι ο εφαρμοστέος στα εισαγόμενα προϊόντα φόρος όταν ένα σύστημα διαφοροποιημένης φορολόγησης αναγνωρίζεται ότι είναι ασυμβίβαστο προς το κοινοτικό δίκαιο. Δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο, δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών όσον αφορά τον καθορισμό του ύψους του φόρου σ' αυτό τον τομέα, προκύπτει από το άρθρο 95 ότι ο εφαρμοστέος στα εισαγόμενα προϊόντα φόρος πρέπει να καθορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εξαφανίζει το περιθώριο διακρίσεων ή προστασίας που απαγορεύει η Συνθήκη.

15 Με το δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος, ερωτάται αν το άρθρο 95 μπορούν να επικαλεσθούν μόνο οι εισαγωγείς ή αν αυτή η διάταξη ωφελεί επίσης και τους Δανούς παραγωγούς. Το ερώτημα αυτό τίθεται λόγω του γεγονότος ότι, ορισμένο τμήμα της φυσικής παραγωγής αποσταγμάτων υπόκειται στον υψηλότερο φόρο, όπως διευκρινίστηκε στην αιτιολογία της αποφάσεως 171/78. Δεδομένου ότι το άρθρο 95 ρητώς αναφέρεται στα «προϊόντα άλλων κρατών μελών», δεν μπορεί να γίνει επίκληση αυτής της διατάξεως από τους εθνικούς παραγωγούς του οικείου κράτους μέλους.

16 Πρέπει, επομένως, να δοθεί στο τρίτο ερώτημα η απάντηση ότι, στην περίπτωση κατά την οποία ένα εθνικό σύστημα επιβολής διαφορετικών φόρων αποδεικνύεται ασυμβίβαστο προς το κοινοτικό δίκαιο, το οικείο κράτος μέλος πρέπει να επιβάλει στα εισαγόμενα προϊόντα φόρο ύψους τέτοιου ώστε να εξαφανίζεται το περιθώριο διακρίσεων ή προστασίας, απαγορευόμενων από τη Συνθήκη. Αυτή η μεταχείριση διασφαλίζεται με το άρθρο 95 μόνο στα εισαγόμενα από άλλα κράτη προϊόντα.

Επί της αποδόσεως φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (ερώτημα 4)

17 Το τέταρτο ερώτημα του Østre Landsret έχει ως εξής:

Υφίστανται στο κοινοτικό δίκαιο κανόνες που μπορούν επωφελώς να εφαρμοστούν στην απόδοση φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του άρθρου 95; Είναι, ως προς αυτό, σημαντικό το γεγονός ότι ο έμπορος μπορεί να προσκομίσει την απόδειξη ότι υπέστη ζημία;

18 Η ενάγουσα της κύριας δίκης εκθέτει σχετικώς ότι κατά τη διάρκεια μακράς περιόδου, εικάζοντας ότι η δανική νομοθεσία ήταν σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο, κατέβαλε καλή τη πίστει και με πλήρη εμπιστοσύνη το φόρο επί της εισαγόμενης αλκοόλης. Από το 1978, οπότε αντελήφθη ότι η δανική νομοθεσία μπορεί να ήταν αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο προέβαλε διαμαρτυρίες. Εντούτοις, δεδομένου ότι απειλήθηκε με κατάσχεση και με διαγραφή της καταχωρήσεώς της στα μητρώα της γενικής διευθύνσεως των τελωνείων, αναγκάστηκε να καταβάλει τους αιτούμενους φόρους, για να ζητήσει, στη συνέχεια, την απόδοσή τους διά της δικαστικής οδού. Δέχεται ότι αυτή η αγωγή αποδόσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων πρέπει να εκτιμηθεί στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου. Υπενθυμίζει, όμως, ότι κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις Rewe και Comet, της 16ης Δεκεμβρίου 1976), η εφαρμογή αυτών των διατάξεων δεν μπορεί να καθιστά στην πράξη αδύνατη την άσκηση δικαιωμάτων που τα εθνικά δικαστήρια έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν.

19 Κατά την ενάγουσα, τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την έννομη προστασία η οποία απορρέει, υπέρ των υποκειμένων δικαίου, από το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου. Η ορθότερη λύση συνίσταται στο να γίνει δεκτό, σε περίπτωση όπως η προκειμένη, απλό δικαίωμα αποδόσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Εντούτοις, οι σχετικοί με την απόδοση των παρανόμως εισπραχθέντων φόρων κανόνες του δανικού δικαίου είναι ασαφείς. Κατά την ισχύουσα σήμερα νομολογία, πρέπει να αναμένεται ότι ένα δανικό δικαστήριο θα απορρίπτει την αγωγή αποδόσεως κάθε φορά που θα οδηγείτο στη διαπίστωση ότι ο κακώς εισπραχθείς φόρος ή φορολογική επιβάρυνση μπορεί να τεκμαίρεται ότι μετακυλίστηκε στον καταναλωτή. Ως προς το αν ένα πρόσωπο που παρανόμως υποχρεώθηκε να καταβάλει ένα φόρο υποχρεούται να προσκομίσει την απόδειξη ζημίας, η ενάγουσα παρατηρεί ότι, όσο μεγαλύτερη είναι η διαφορά τιμής μεταξύ των δύο κατηγοριών, τόσο πιο δύσκολο είναι να πωληθεί το ακριβό προϊόν. Εν πάση περιπτώσει, η αύξηση των φόρων επί των αποσταγμάτων, στις 7 Σεπτεμβρίου 1977, με το νόμο 437, της 6ης Σεπτεμβρίου 1977, είχε ως αποτέλεσμα την πτώση των πωλήσεων αποσταγμάτων, εκτός του akvavit· αυτή η πτώση των πωλήσεων δεν είχε ως συνέπεια μόνο σημαντική μείωση των κερδών της εταιρίας, αλλά επιπλέον υποχρέωσε την εταιρία να προβεί σε μείωση του εργατικού δυναμικού. Παρόμοια πτώση των πωλήσεων αποσταγμάτων, εκτός του akvavit, έπληξε το σύνολο του κλάδου στη Δανία.

20 Η Δανική Κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι η προστασία του άμεσου αποτελέσματος του κοινοτικού δικαίου συνεπάγεται καταρχήν το δικαίωμα, υπέρ των φορολο-

γουμένων, να ζητήσουν την απόδοση φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Θεωρεί ότι αυτή η απόδοση πρέπει να πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τους κανόνες του εθνικού δικαίου, νοουμένου ότι οι εν λόγω κανόνες δεν μπορούν, ωστόσο, να εξαφανίσουν το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου και ότι οι λεπτομέρειες εφαρμογής που θεσπίζουν δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από τις παρόμοιες που διέπουν τα εσωτερικά μέσα έννομης προστασίας. Όμως, κατά το δανικό δίκαιο, το κριτήριο του αδικαιολόγητου πλουτισμού είναι αυτό που συνιστά το θεμελιώδη λίθο των κανόνων που διέπουν την απόδοση φόρων καταβληθέντων κατά λάθος ή αχρεωστήτως. Υπ' αυτό το πρίσμα, η Δανική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η ενάγουσα της κύριας δίκης, αφού κατέβαλε τους φόρους, επώλησε τα προϊόντα της σε συνήθεις τιμές, έτσι ώστε η εταιρία καλύφθηκε, εκτός για την τιμή κόστους, και για το ποσό των αμφισβητούμενων φόρων, προσθέτοντας σ' αυτό κανονικό περιθώριο κέρδους. Επομένως, οι καταναλωτές είναι εκείνοι που στην πραγματικότητα κατέβαλαν τους φόρους και η ενάγουσα δεν υπέστη, κατά συνέπεια, καμία ζημία. Η απόδοση των φόρων θα συνιστούσε, συνεπώς, για την ενάγουσα αδικαιολόγητο πλουτισμό. Αν ο φόρος απεδίδετο σε επιχείρηση που, στην πραγματικότητα, απλώς έκαμε χρήση της δίκης για απόδοση φόρου, το κράτος μπορούσε να βρεθεί εκτεθειμένο αργότερα σε αξιώσεις εκ μέρους αυτών οι οποίοι, σε τελευταία ανάλυση, υπέστησαν το βάρος του φόρου, υποχρεούμενη έτσι να αποδώσει δυο φορές το ίδιο ποσό.

21 Η Δανική Κυβέρνηση τονίζει, επιπλέον, τις οικονομικές συνέπειες που μπορούν να προκύψουν για το δανικό κράτος από την υποχρέωση να αποδώσει απλώς τους εισπραχθέντες φόρους, στο μέτρο που θα αναγνωρίζονταν αντίθετοι προς το κοινοτικό δίκαιο. Η διαφορά φόρου μεταξύ εισαγόμενων αποσταγμάτων και akvavit αντιστοιχεί σε ετήσιο έσοδο περίπου 200 εκατομμυρίων κορωνών· δεδομένου ότι το δικαίωμα αποδόσεως παραγράφεται σε 5 έτη, το δανικό Δημόσιο θα μπορούσε να βρεθεί ενώπιον αιτήσεων αποδόσεως ποσού περίπου ενός δισεκατομμυρίου κορωνών.

22 Όπως προκύπτει από τη συγκριτική προσέγγιση των εθνικών συστημάτων, το πρόβλημα της αμφισβητήσεως παρανόμως αξιούμενων φόρων ή της αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων λύεται κατά διαφορετικούς τρόπους στα διάφορα κράτη μέλη και ακόμα, στο εσωτερικό του ίδιου κράτους, κατά τους διαφόρους τύπους των σχετικών φόρων και επιβαρύνσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι αμφισβητήσεις ή αγωγές αυτού του είδους υπόκεινται από το νόμο σε καθορισμένες προϋποθέσεις τύπου και προθεσμίας, όσον αφορά, τόσο τις ενστάσεις που απευθύνονται στις φορολογικές αρχές, όσο και τα δικαστικά μέσα έννομης προστασίας. Ενόψει της λειτουργίας τέτοιων μηχανισμών έννομης προστασίας το Δικαστήριο, με τις αποφάσεις, Rewe και Comet της 16ης Δεκεμβρίου 1976 (υπόθ. 33/76 και 45/76, Recueil 1976, σ. 1989 και 2043 αντιστοίχως) αναγνώρισε ότι συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο ο καθορισμός ευλόγων προθεσμιών ασκήσεως του μέσου έννομης προστασίας προς το συμφέρον της ασφα-

λείας του δικαίου που προστατεύει συγχρόνως το φορολογούμενο και τη Διοίκηση για την οποία πρόκειται.

23 Σε άλλες περιπτώσεις, η αγωγή αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων πρέπει να φέρεται ενώπιον των τακτικών δικαστηρίων, ιδίως υπό τη μορφή απαιτήσεως αχρεωστήτου. Αυτά τα μέσα έννομης προστασίας μπορούν να ασκηθούν εντός μικρότερης ή μεγαλύτερης προθεσμίας, σε ορισμένες δε περιπτώσεις εντός της προθεσμίας του κοινού δικαίου, έτσι ώστε τα οικεία κράτη μέλη μπορούν να βρεθούν ενώπιον σημαντικών σωρευμένων απαιτήσεων σε περίπτωση διαπιστώσεως του ασυμβιβάστου ορισμένων εθνικών φορολογικών διατάξεων σχετικώς με τις απαιτήσεις του κοινοτικού δικαίου.

24 Το εφαρμοζόμενο σχετικό σύστημα στο Βασίλειο της Δανίας ανήκει σ' αυτή την τελευταία ομάδα εφόσον, σ' αυτό το κράτος, η απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων επιδιώκεται ενώπιον των τακτικών δικαστηρίων, υπό τη μορφή απαιτήσεως αχρεωστήτου που υποβάλλεται σε παραγραφή, η οποία καταρχήν είναι πενταετής. Κατά τη δανική νομολογία, τα δικαστήρια λαμβάνουν υπόψη, στην περίπτωση τέτοιων αγωγών, το γεγονός ότι οι αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι, οι οποίοι έχουν ενσωματωθεί στο τίμημα των εμπορευμάτων, μπόρεσαν να μετακυλιστούν στα επόμενα κλιμάκια του οικονομικού κύκλου· φαίνεται επίσης ότι αυτά τα δικαστήρια μπορούν να λαμβάνουν υπόψη, προς καθορισμό του προς επιστροφή ποσού, τη ζημία που ενδεχομένως υπέστη ο φορολογούμενος λόγω της επιπτώσεως του παράνομου φόρου επί του όγκου των υποθέσεών του.

25 Όπως προκύπτει από τις αποφάσεις Rewe και Comet, της 16ης Δεκεμβρίου 1976, που προαναφέρθηκαν, κατ' εφαρμογή της αρχής της συνεργασίας που αναφέρει το άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΟΚ, εναπόκειται στα δικαστήρια των κρατών μελών να διασφαλίζουν την έννομη προστασία που απορρέει, για τα υποκείμενα δικαίου, από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου. Ελλείψει κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως επί του θέματος της αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων εθνικών φόρων, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να υποδείξει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τις δικονομικές λεπτομέρειες εφαρμογής των μέσων έννομης προστασίας ενώπιον δικαστηρίου που έχουν ως προορισμό τη διασφάλιση των δικαιωμάτων που τα υποκείμενα δικαίου αντλούν από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου, νοουμένου ότι αυτές οι λεπτομέρειες εφαρμογής δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκές από αυτές των παρόμοιων μέσων έννομης προστασίας εσωτερικής φύσεως και ότι, σε καμιά περίπτωση, δεν μπορούν να ρυθμίζονται κατά τρόπο που να καθιστά αδύνατη, στην πραγματικότητα, την άσκηση δικαιωμάτων που τα εθνικά δικαστήρια έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν

26 Πρέπει να διευκρινιστεί, σχετικώς, ότι η προστασία των εγγυημένων δικαιωμάτων σ' αυτό τον τομέα από την κοινοτική έννομη τάξη δεν απαιτεί την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων. Τίποτε, επομένως, δεν αντιτίθεται, από την άποψη του κοινοτικού δικαίου, στο να λαμβάνουν τα εθνικά δικαστήρια υπόψη, σύμφωνα με το εθνικό τους δίκαιο, το γεγονός ότι οι αχρεωστήτως εισπραχθέντες φόροι μπόρεσαν να ενσωματωθούν στις τιμές της επιχείρησης που όφειλε τους φόρους και να μετακυλιστούν στους αγοραστές. Είναι, επίσης, σύμφωνο προς τις αρχές του κοινοτικού δικαίου τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται αγωγών αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών να λαμβάνουν υπόψη, κατά το εθνικό τους δίκαιο, τη ζημία την οποία ο εισαγωγέας μπορεί να έχει υποστεί από το γεγονός ότι φορολογικά μέτρα, προστατευτικά ή που εισάγουν διακρίσεις, είχαν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του όγκου των εισαγωγών από άλλα κράτη μέλη.

27 Πρέπει, επομένως, να δοθεί στο τέταρτο ερώτημα η απάντηση ότι εναπόκειται στα κράτη μέλη να διασφαλίζουν την απόδοση φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του άρθρου 95, σύμφωνα με τις διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου υπό προϋποθέσεις που δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από αυτές που αφορούν παρόμοια μέσα έννομης προστασίας εσωτερικής φύσεως και που, εν πάση περιπτώσει, δεν πρέπει να καθιστούν αδύνατη στην πραγματικότητα την άσκηση των παρεχόμενων από την κοινοτική έννομη τάξη δικαιωμάτων· το κοινοτικό δίκαιο δεν αποκλείει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι το βάρος των αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων μπόρεσε να μετακυλιστεί σε άλλους επιχειρηματίες ή στους καταναλωτές· τέλος, είναι σύμφωνο προς τις αρχές του κοινοτικού δικαίου να λαμβάνεται υπόψη ενδεχομένως, δυνάμει του εθνικού δικαίου του κράτους για το οποίο πρόκειται, ζημία την οποία υπέστη το πρόσωπο που υποχρεώθηκε να καταβάλει φόρους, λόγω του περιοριστικού αποτελέσματος των φόρων αυτών επί του όγκου των εισαγωγών από άλλα κράτη μέλη.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με Διάταξη της 26ης Μαρτίου 1979, το stre Landsret, αποφαίνεται:

1) Παρόλον ότι η Συνθήκη ΕΟΚ δεν αποκλείει, καταρχήν, την επιβολή διαφορετικών φόρων επί διαφόρων οινοπνευματούχων προϊόντων, οι διαφορετικοί αυτοί φόροι δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς το σκοπό επιβολής φορολο-

γίας εισάγουσας διακρίσεις ή κατά τρόπο που να προστατεύει, έστω εμμέσως, μια εθνική παραγωγή. Ένα φορολογικό σύστημα που συνίσταται στο να διασφαλίζει φορολογικό πλεονέκτημα σε ένα μόνο προϊόν, το οποίο αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο μέρος της εθνικής παραγωγής, αποκλείοντας όλα τα άλλα εισαγόμενα προϊόντα, ομοειδή ή ανταγωνιστικά, είναι ασυμβίβαστο προς το κοινοτικό δίκαιο.

2) Στην περίπτωση κατά την οποία ένα εθνικό σύστημα επιβολής διαφορετικών φόρων αποδεικνύεται ασυμβίβαστο προς το κοινοτικό δίκαιο, το οικείο κράτος μέλος πρέπει να επιβάλει στα εισαγόμενα προϊόντα φόρο ύψους τέτοιου ώστε να εξαφανίζεται το περιθώριο διακρίσεων ή προστασίας, απαγορευόμενων από τη Συνθήκη. Αυτή η μεταχείριση διασφαλίζεται με το άρθρο 95 μόνο στα εισαγόμενα από άλλα κράτη προϊόντα.

3) Εναπόκειται στα κράτη μέλη να διασφαλίζουν την απόδοση φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του άρθρου 95, σύμφωνα με τις διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου υπό προϋποθέσεις που δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από αυτές που αφορούν παρόμοια μέσα έννομης προστασίας εσωτερικής φύσεως και που, εν πάση περιπτώσει, δεν πρέπει να καθιστούν αδύνατη στην πραγματικότητα την άσκηση των παρεχόμενων από την κοινοτική έννομη τάξη δικαιωμάτων· το κοινοτικό δίκαιο δεν αποκλείει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι το βάρος των αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων μπόρεσε να μετακυλιστεί σε άλλους επιχειρηματίες ή στους καταναλωτές· τέλος, είναι σύμφωνο προς τις αρχές του κοινοτικού δικαίου να λαμβάνεται υπόψη ενδεχομένως, δυνάμει του εθνικού δικαίου του κράτους για το οποίο πρόκειται, ζημία την οποία υπέστη το πρόσωπο που υποχρεώθηκε να καταβάλει φόρους, λόγω του περιοριστικού αποτελέσματος των φόρων αυτών επί του όγκου των εισαγωγών από άλλα κράτη μέλη.

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars

Pescatore Mackenzie Stuart Bosco

Koopmans Due

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 27 Φεβρουαρίου 1980.

Ο Γραμματέας
A. Van Houtte

Ο Πρόεδρος
H. Kutscher