ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
L. A. GEELHOED
της 3ης Ιουνίου 2003 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής λόγω παραβάσεως που ασκήθηκε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 226 ΕΚ, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ιταλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη της το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428 της 29ης Δεκεμβρίου 1990, το οποίο, όπως εφαρμόζεται στην πράξη και ερμηνεύεται από τα δικαστήρια, δέχεται, προς τον σκοπό της αποδόσεως φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, ένα σύστημα αποδείξεως το οποίο καθιστά την άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως των εν λόγω φόρων αδύνατη ή, πάντως, υπερβολικά δυσχερή για τον φορολογούμενο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ. Κατά την Επιτροπή, η πρακτική αυτή αντιβαίνει στις αρχές του δικαίου που έχει διατυπώσει το Δικαστήριο όσον αφορά την αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

2. Τίθεται επίσης το ουσιαστικότερο ζήτημα των συνεπειών της μη τηρήσεως, εκ μέρους εθνικής νομολογίας, των διατάξεων του πρωτογενούς και του παραγώγου κοινοτικού δικαίου, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο.

3. Επιτρέψτε μου να υπογραμμίσω ότι το ζήτημα αυτό έχει ανακύψει, έστω και από διαφορετική οπτική γωνία, και σε δύο άλλες υποθέσεις που εκκρεμούν προς το παρόν ενώπιον του Δικαστηρίου. Πρόκειται για τις υποθέσεις Kühne & Heitz [2] και Köbler [3]. Στην πρώτη από τις υποθέσεις αυτές, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ένα εθνικό διοικητικό όργανο υποχρεούται να επανεξετάσει απόφαση που έχει καταστεί απρόσβλητη και έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, αν, από μεταγενέστερη απόφαση του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι η απόφαση αυτή θεμελιώθηκε σε εσφαλμένη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου. Η δεύτερη υπόθεση αφορά το κατά πόσον ένα κράτος μέλος ευθύνεται για τη ζημία που προξενείται σε διοικούμενο από απόφαση ανωτάτου εθνικού δικαστηρίου αντιβαίνουσα στο κοινοτικό δίκαιο. Στην υπό κρίση περίπτωση, τίθεται το ερώτημα αν μια πρακτική των εθνικών δικαστηρίων μπορεί

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

2 — Υπόθεση C-453/00.

3 — Υπόθεση C-224/01. Ο γενικός εισαγγελέας P. Léger ανέπτυξε τις προτάσεις του στην υπόθεση αυτή στις 8 Απριλίου 2003 (απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2003 Συλλογή 2003, σ. I-10239).

να οδηγήσει στην αναγνώριση της εκ μέρους του κράτους μέλους παραβάσεως των υποχρεώσεων που υπέχει το κράτος αυτό από τη Συνθήκη ΕΚ, υπό την έννοια του άρθρου 226 ΕΚ.

II — Η επίδικη ιταλική νομοθεσία

4. Ο νόμος 428/1990, της 29ης Δεκεμβρίου 1990, περί διατάξεων για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη συμμετοχή της Ιταλικής Δημοκρατίας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες (κοινοτικός νόμος για το έτος 1990, GURI αριθ. 10, της 12ης Ιανουαρίου 1991) τέθηκε σε ισχύ στις 27 Ιανουαρίου 1991.

5. Το άρθρο 29 του νόμου 428/1990 θεσπίζει κανόνες σχετικά με την «επιστροφή φόρων που έχουν αναγνωριστεί ως ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο». Οι παράγραφοι 1 και 2 του εν λόγω άρθρου έχουν ως εξής:

«1. Η πενταετής αποσβεστική προθεσμία του άρθρου 91 της ενιαίας τελωνειακής νομοθεσίας που επικυρώθηκε με το διάταγμα 43 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 23ης Ιανουαρίου 1973, πρέπει να νοηθεί ως ισχύουσα για όλες τις αιτήσεις και αγωγές που διώκουν την επιστροφή ποσών καταβληθέντων σε συνάρτηση με τελωνειακές πράξεις. Από της ενενηκοστής ημέρας μετά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, η ανωτέρω προθεσμία καθώς και η προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 του ενιαίου νομοθετήματος περιορίζονται σε τρία έτη.

2. Οι εισαγωγικοί δασμοί, οι φόροι κατασκευής, οι φόροι καταναλώσεως, ο φόρος επί της ζάχαρης και οι κρατικοί φόροι που επιβάλλονται κατ' εφαρμογήν εθνικών διατάξεων ασυμβίβαστων με την κοινοτική νομοθεσία επιστρέφονται, εκτός αν η σχετική επιβάρυνση μετακυλίστηκε σε τρίτους.

[...]»

III — Το ιστορικό της διαφοράς

6. Η ρύθμιση του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 αντικατέστησε το άρθρο 10 του νομοθετικού διατάγματος 430 της 10ης Ιουλίου 1982 [4]:

«Πρόσωπο που κατέβαλε αχρεωστήτως εισαγωγικούς δασμούς, φόρους κατασκευής, φόρους καταναλώσεως ή κρατικά τέλη [...]

4 — Διατάξεις σχετικά με τους φόρους κατασκευής, τις κινήσεις πετρελαιοειδών, τους άμεσους φόρους, τον φόρο προστιθεμένης αξίας και τις σχετικές κυρώσεις, GURI αριθ. 190, της 13ης Ιουλίου 1982.

δεν δικαιούται επιστροφής των καταβληθέντων ποσών, εκτός αν συντρέχει πλάνη περί τα πράγματα, όταν η σχετική επιβάρυνση επερρίφθη κατά οποιονδήποτε τρόπο σε άλλα πρόσωπα.

Η επιβάρυνση τεκμαίρεται ότι επερρίφθη κάθε φορά που τα προϊόντα για τα οποία πραγματοποιήθηκε η πληρωμή μεταβιβάστηκαν, έστω και μετά από επεξεργασία, μεταποίηση, συναρμολόγηση, συναρμογή ή προσαρμογή, εκτός αν αποδειχθεί εγγράφως το αντίθετο.

[...]»

7. Η διάταξη αυτή αποτέλεσε αντικείμενο δύο αποφάσεων του Δικαστηρίου κατά τη δεκαετία του '80. Με την απόφαση San Giorgio, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εξαρτούν την επιστροφή εθνικών επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου από την απόδειξη του ότι οι εν λόγω επιβαρύνσεις δεν έχουν μετακυλιστεί σε άλλα πρόσωπα, όταν η επιστροφή υπόκειται σε αποδεικτικούς κανόνες που καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος αυτού [5]. Μετά την έκδοση της αποφάσεως San Giorgio, η Επιτροπή κίνησε διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά της Ιταλικής Δημοκρατίας. Επί της υποθέσεως αυτής εκδόθηκε η απόφαση της 24ης Μαρτίου 1988 [6]. Οι αιτιάσεις της Επιτροπής αφορούσαν τον κανόνα σύμφωνα με τον οποίο η μη μετακύλιση των αχρεωστήτως καταβληθέντων εθνικών δασμών και φόρων σε τρίτους μπορούσε να αποδειχθεί αποκλειστικώς και μόνο δι' εγγράφων. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο εν λόγω κανόνας περί αποδείξεως ήταν ασυμβίβαστος με το κοινοτικό δίκαιο.

8. Και το άρθρο 29 του νόμου 428/1990 έχει αποτελέσει αντικείμενο κοινοτικής νομολογίας. Σχετικά με το άρθρο 29, παράγραφοι 1 και 2, έχουν υποβληθεί προδικαστικά ερωτήματα επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις Aprile [7], Dilexport [8] και Grundig Italiana [9]. Και οι τρεις αυτές αποφάσεις αφορούν την αποσβεστική προθεσμία την οποία προβλέπει το άρθρο 29, παράγραφος 1.

9. Η απόφαση Dilexport έχει ιδιαίτερη σημασία για την εφαρμογή του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, η οποία αποτελεί το επίκεντρο της προσφυγής λόγω παραβάσεως στην υπό κρίση υπόθεση. Το Δικαστήριο, αφού διαπίστωσε ότι η Ιταλική Κυβέρνηση και το εθνικό δικαστήριο διατύπωναν αντίθετες απόψεις ως προς την εκ μέρους των ιταλικών δικαστηρίων ερμηνεία

5 — Απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82 (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 18).

6 — Υπόθεση 104/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1988, σ. 1799).

7 — Απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96 (Συλλογή 1998, σ. I-7141).

8 — Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96 (Συλλογή 1999, σ. I-579).

9 — Απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, C-255/00 (Συλλογή 2002, σ. I-8003).

της διατάξεως αυτής, έκρινε, όσον αφορά την κατανομή του βάρους της αποδείξεως, τα ακόλουθα:

«52. 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.

53. Αν, αντιθέτως, όπως υποστηρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση, 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.»

Το Δικαστήριο κατέληξε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋπόθεση, όπως η μη μετακύλιση των εν λόγω δασμών ή φόρων σε τρίτους, τη συνδρομή της οποίας πρέπει να αποδεικνύει ο αιτών.

IV — Διαδικασία

10. Η Επιτροπή εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη στις 17 Σεπτεμβρίου 1996. Στις 4 Απριλίου 2000, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου.

11. Η προσφεύγουσα ζητεί από το Δικαστήριο:

α) να αναγνωρίσει ότι η Ιταλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη της το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428, της 29ης Δεκεμβρίου 1990, το οποίο, όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τη διοίκηση και τα δικαστήρια, δέχεται έναν κανόνα περί αποδείξεως της μετακυλίσεως των φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση των κοινοτικών κανόνων ο οποίος καθιστά την άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως των εν λόγω φόρων πρακτικώς αδύνατη ή, πάντως, υπερβολικά δυσχερή για τον φορολογούμενο, και ο οποίος, ως τοιούτος, δεν συμβιβάζεται με τις αρχές του δικαίου τις οποίες έχει διατυπώσει το Δικαστήριο σχετικά με την αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ·

β) να καταδικάσει την Ιταλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

12. Η Ιταλική Δημοκρατία ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

13. Η επ' ακροατηρίου συζήτηση διεξήχθη στις 2 Απριλίου 2003. Αιτήσει του Δικαστηρίου, οι διάδικοι διατύπωσαν τις απόψεις τους ως προς το αν η Επιτροπή μπορεί να στηρίξει διαδικασία λόγω παραβάσεως σε αποφάσεις των εθνικών δικαστηρίων. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ιταλική Κυβέρνηση προέβαλε ένσταση απαραδέκτου.

V — Ισχυρισμοί και κύρια επιχειρήματα

A — *Οι αιτιάσεις της Επιτροπής*

14. Η Επιτροπή αμφισβητεί τον τρόπο με τον οποίο το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 ερμηνεύεται από την εθνική νομολογία και εφαρμόζεται από τη φορολογική διοίκηση. Κατά την Επιτροπή, η νομική αυτή πρακτική δεν είναι σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί να αποδώσει σε φορολογούμενο φορολογικές επιβαρύνσεις εισπραχθείσες κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

15. Παραπέμπει ιδίως στη νομολογία με την οποία το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι είναι ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο οι κανόνες περί αποδείξεως που έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την επίτευξη της επιστροφής των εν λόγω επιβαρύνσεων [10]. Αυτό ισχύει ιδίως προκειμένου για το τεκμήριο περί του ότι η επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί σε τρίτους, όταν εναπόκειται στον φορολογούμενο να αποδείξει ότι δεν υπήρξε τέτοια μετακύλιση. Το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋπόθεση όπως η μη μετακύλιση των εν λόγω δασμών ή φόρων σε τρίτους, τη συνδρομή της οποίας πρέπει να αποδεικνύει ο αιτών [11]. Η Επιτροπή παραπέμπει επίσης στην απόφαση Comateb κ.λπ., στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το ζήτημα της μετακυλίσεως ή της μη μετακυλίσεως ενός έμμεσου φόρου σε κάθε περίπτωση είναι πραγματικό ζήτημα που εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου το οποίο δεν δεσμεύεται κατά την εκτίμηση των αποδείξεων. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι δεν μπορεί, ωστόσο, να γίνει δεκτό ότι, στην περίπτωση των έμμεσων φόρων, υπάρχει τεκμήριο μετακυλίσεως και ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει το αντίθετο [12].

16. Όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, το βάρος αποδείξεως το φέρει καταρχήν η διοίκηση, η οποία οφείλει να αποδείξει ότι ο ιδιώτης έχει μετακυλίσει τον επίμαχο φόρο σε τρίτους. Ωστόσο, η ιταλική νομολογία επιτρέπει στη διοίκηση να στηρίξει την απόδειξη —της οποίας φέρει το βάρος δυνάμει του άρθρου 29, παράγραφος 2, του

10 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Dilexport.

11 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Dilexport.

12 — Απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 25).

νόμου 428/1990— περί του ότι ο ιδιώτης έχει μετακυλίσει τον επίμαχο φόρο σε τρίτους σε «μαχητό τεκμήριο» [13], πράγμα που ελαφρύνει σημαντικά τη θέση της διοικήσεως. Αυτό το σύστημα της διά τεκμηρίων αποδείξεως οδήγησε, στην πράξη, σε αντιστροφή του βάρους αποδείξεως.

17. Η μέθοδος με την οποία ο ιταλικός νόμος ερμηνεύεται στην πράξη από τα ιταλικά δικαστήρια (και ειδικότερα από το Corte suprema di cassazione) και εφαρμόζεται από την ιταλική φορολογική διοίκηση καταλήγει να επιβάλλει στον φορολογούμενο την περί του αντιθέτου απόδειξη, δηλαδή του ότι δεν έχει μετακυλίσει στους πελάτες του τον παράνομο φόρο, καθιστώντας έτσι εξαιρετικά δυσχερή, αν όχι αδύνατη, την επίτευξη της επιστροφής του εν λόγω φόρου. Από την έναρξη της ισχύος του νόμου 428/1990, η ιταλική διοίκηση επιτυγχάνει συστηματικά να αποκρούει όλες τις αιτήσεις επιστροφής, λόγω του παρανόμου κατά το κοινοτικό δίκαιο χαρακτήρα τους, δασμών ή άλλων επιβαρύνσεων που εισπράττονται επ' ευκαιρία τελωνειακών πράξεων ή φόρων καταναλώσεως [14]. Αυτό αντίκειται καταφανώς στη νομολογία του Δικαστηρίου την οποία επικαλείται η Επιτροπή.

18. Η Επιτροπή διακρίνει δύο ομάδες αποφάσεων στη νομολογία του Corte suprema di cassazione όσον αφορά την ερμηνεία και την εφαρμογή του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990.

19. Στην πρώτη ομάδα αποφάσεων, το τεκμήριο βασίζεται στην πεποίθηση του δικαστή, έχοντας έτσι τα χαρακτηριστικά αξιώματος (ισχυρισμού μη χρήζοντος αποδείξεως). Η Επιτροπή ερμηνεύει αυτή την τεχνική την οποία χρησιμοποιεί το Corte suprema di cassazione υπό την έννοια ότι, στην πραγματικότητα, δεν πρόκειται πλέον για μαχητό τεκμήριο, αλλά για νόμιμο τεκμήριο στηριζόμενο σε γεγονός γνωστό τοις πάσι —δηλαδή το ότι οι φόροι μετακυλίονται στους πελάτες— οπότε το βάρος της αποδείξεως φέρει συστηματικά ο φορολογούμενος.

20. Με την απόφασή του αριθ. 2844 της 29ης Μαρτίου 1996, το Corte suprema di cassazione θεμελιώνει το τεκμήριο περί του ότι ο εισαγωγέας μετακύλισε τους φόρους

13 — Στο δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή εκθέτει τη θεωρία του «τεκμηρίου» κατά το ιταλικό δίκαιο όσον αφορά την απόδειξη. Υφίσταται μαχητό τεκμήριο —«presunzione semplice» κατά το άρθρο 2729 του αστικού κώδικα— όταν ο δικαστής περνά, βάσει επαγωγικού συλλογισμού, από τη γνώση του factum probans στη γνώση του factum probandum. Η ιταλική νομολογία θεωρεί ότι το factum probans πρέπει να εμφανίζει απόλυτο βαθμό βεβαιότητας και δεν μπορεί να στηριχθεί σε τεκμήρια. Το νόμιμο τεκμήριο —«presunzione legale» κατά το άρθρο 2728 του αστικού κώδικα— δεν προϋποθέτει λογικό συλλογισμό του δικαστή, αλλά συνδέει απευθείας ένα έννομο αποτέλεσμα με ένα δεδομένο πραγματικό στοιχείο. Το σύστημα της «περί του αντιθέτου αποδείξεως» —«prova contraria»— διαφέρει ουσιωδώς αναλόγως της περιπτώσεως. Στην περίπτωση του νομίμου τεκμηρίου, ενίοτε δεν χωρεί απόδειξη περί του αντιθέτου και, όταν αυτή είναι δυνατή, στον αντίδικο εναπόκειται να το αποδείξει. Υπάρχει τότε αντιστροφή του βάρους αποδείξεως. Το μαχητό τεκμήριο αφήνει, ως εκ της φύσεώς του, μικρότερο περιθώριο αποδείξεως του αντιθέτου. Διαφορετική είναι η περίπτωση του τεκμηρίου που αντλείται από γεγονός γνωστό τοις πάσι («fatto notorio»). Το γνωστό τοις πάσι γεγονός είναι ένα γεγονός που δεν αμφισβητείται και δεν χρειάζεται να αποδειχθεί.

14 — Στο υπόμνημα απαντήσεώς της, η Επιτροπή αναγνωρίζει, ωστόσο, ότι ο ισχυρισμός της αυτός έχει διατυπωθεί κατά τρόπο υπερβολικά απόλυτο. Βλ. κατωτέρω σημείο 30.

στον καταναλωτή, ενσωματώνοντάς τους στην τιμή πωλήσεως των εμπορευμάτων, επί των εξής στοιχείων:

«α) στο ότι ο εισαγωγέας δεν ήταν φυσικό πρόσωπο, αλλά εμπορική ή βιομηχανική εταιρία·

β) στο ότι η επιχείρηση βρισκόταν υπό κανονική διαχείριση και δεν παρουσίαζε ελλείμματα ούτε ήταν αφερέγγυα, πράγμα που θα επέτρεπε να συναχθεί ότι είχε επιχειρήσει πωλήσεις σε τιμές κάτω του κόστους·

γ) στο ότι η παράνομη φορολογία είχε επιβληθεί από όλες τις ιταλικές τελωνειακές αρχές, γεγονός το οποίο ασφαλώς είχε δημιουργήσει ένα κλίμα εμπιστοσύνης όσον αφορά τη νομιμότητα του φόρου·

δ) στο ότι η φορολογία αυτή ίσχυε επί μακρό χρονικό διάστημα χωρίς να αμφισβητηθεί».

21. Στην απόφαση αριθ. 9797 της 18ης Νοεμβρίου 1998, το Corte suprema di cassazione χαρακτηρίζει τη μετακύλιση των φόρων ως φυσιολογική οικονομική πράξη, δηλαδή ως γεγονός γνωστό τοις πάσι και μη χρήζον αποδείξεως.

22. Στη δεύτερη ομάδα αποφάσεων, το τεκμήριο συνδέεται με τη διεξαγωγή των αποδείξεων. Οι αποφάσεις αυτές επιβάλλουν στη διοίκηση να προσκομίσει έναν ορισμένο αριθμό αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων. Έτσι, η διοίκηση απαλλάσσεται κατά τα λοιπά από το βάρος αποδείξεως και εναπόκειται στον διοικούμενο να προσκομίσει ορισμένα λογιστικά έγγραφα. Αν ο φορολογούμενος δεν είναι σε θέση να το πράξει, συνάγεται ότι οι επίμαχοι φόροι έχουν μετακυλιστεί. Αυτή η «αρνητική απόδειξη περί του αντιθέτου» προβλέπεται στο άρθρο 116 του κώδικα πολιτικής δικονομίας.

23. Είναι συχνά αδύνατο ή εξαιρετικά δύσκολο για τους εμπόρους να προσκομίσουν τα εν λόγω έγγραφα λόγω της παρελεύσεως του ελάχιστου νόμιμου χρόνου διατηρήσεως των εγγράφων που έχει οριστεί σε δέκα έτη (άρθρο 2220 του ιταλικού κώδικα πολιτικής δικονομίας). Δεδομένης της μεγάλης διάρκειας των διαδικασιών αναζητήσεως, η διατήρηση των εγγράφων πέραν της δεκαετίας θα δημιουργούσε υπερβολική επιβάρυνση για τους εμπόρους, ιδίως λόγω των υψηλών εξόδων διατηρήσεως. Πρόκειται για ένα πρόσθετο εμπόδιο στην αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων.

24. Η Επιτροπή επικαλείται μια σειρά αποφάσεων των επί της ουσίας δικαστηρίων οι οποίες τεκμηριώνουν τα ανωτέρω στοιχεία. Παραπέμπει ειδικότερα σε μια απόφαση του Tribunale civile di Genova της 12ης Απριλίου 1995, με την οποία το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι, καίτοι το βάρος της αποδείξεως της μετακυλίσεως φέρει καταρχήν η φορολογική διοίκηση, είναι δυνατή και η απόδειξη διά μαχητού τεκμηρίου, βάσει γνωστών γεγονό-

των σχετικών με τη μετακύλιση, έστω και αν το τεκμήριο αυτό εκφράζει απλώς εύλογη πιθανότητα. Κατά το δικαστήριο, το ότι υφίσταται μια «ροπή» προς τη μετακύλιση μπορεί να συναχθεί και από άλλους παράγοντες. Συναφώς, το Tribunale μνημονεύει τα τέσσερα στοιχεία τα οποία μόλις ανέφερα [15] και τα οποία το Corte suprema di cassazione λαμβάνει ως κριτήρια. Κατά το Tribunale, οι παράγοντες αυτοί δικαιολογούν το τεκμήριο ότι ο φόρος έχει ενσωματωθεί στην τιμή πωλήσεως και, συνεπώς, έχει μετακυλιστεί στον τελικό καταναλωτή. Πρόκειται για μαχητό τεκμήριο το οποίο επιτρέπει την απόδειξη του μη γνωστού περιστατικού, που συνίσταται στη μετακύλιση της φορολογικής επιβαρύνσεως. Υπάρχει, ωστόσο, η δυνατότητα της περί του αντιθέτου αποδείξεως, έστω και αν εκείνος που φέρει τότε το βάρος της αποδείξεως είναι ο εισαγωγέας και όχι η φορολογική διοίκηση.

25. Κατά την Επιτροπή, αυτή η τάση της νομολογίας υφίσταται ακόμα (το 2000) και τίποτε δεν προμηνύει μεταστροφή της νομολογίας.

26. Προσθέτει ότι η συλλογιστική που ακολουθείται οδηγεί σε παράλογα αποτελέσματα. Λαμβάνεται ως αφετηρία του συλλογισμού ότι οι επιχειρήσεις μετακυλίουν γενικώς τους εμμέσους φόρους. Η μείζων αυτή πρόταση του συλλογισμού βασίζεται στο ότι ο φορολογούμενος είναι εμπορική επιχείρηση, στο ότι δεν είναι αφερέγγυος και στο ότι ο φόρος εισπραττόταν από τη διοίκηση γενικά και τακτικά επί ορισμένο χρονικό διάστημα. Ωστόσο, κανένα από τα περιστατικά αυτά δεν μπορεί να θεμελιώσει το εν λόγω τεκμήριο. Μια επιχείρηση η οποία δεν μετακυλίει τους φόρους σε τρίτους αρκείται σε μικρότερα κέρδη, αλλά δεν είναι απαραίτητο να αντιμετωπίζει δυσκολίες. Το να συνάγεται από τη μη ύπαρξη αφερεγγυότητας ότι υπήρξε μετακύλιση είναι αυθαίρετο τόσον από λογικής όσο και από νομικής απόψεως. Κατά την Επιτροπή, η σύγχρονη αντίληψη της αγοράς καθιστά, εν πάση περιπτώσει, δυσχερή τον αυστηρό λογικό συσχετισμό μεταξύ αυξήσεως των τιμών και μετακυλίσεως του φόρου.

27. Η Επιτροπή υποστηρίζει, περαιτέρω, ότι εμπόδια στον δρόμο του φορολογούμενου που επιθυμεί να ανακτήσει τους αχρεωστήτως καταβληθέντες αυτούς φόρους θέτουν όχι μόνον τα ιταλικά δικαστήρια, αλλά και η ιταλική διοίκηση. Επικαλείται, συναφώς, δύο εγκυκλίους, της 11ης Μαρτίου 1994 και της 12ης Απριλίου 1995, τις οποίες εφαρμόζει το Υπουργείο Οικονομικών. Από τις εγκυκλίους αυτές προκύπτει ότι οι φορολογικές και τελωνειακές υπηρεσίες είναι υποχρεωμένες να ζητούν αντίγραφο της λογιστικής του φορολογουμένου και, επομένως, η επιστροφή του φόρου συνδέεται προδήλως με τις διοικητικές διατυπώσεις που τηρούνται για τις ανάγκες των φορολογικών υπηρεσιών. Οι δύο αυτές εγκύκλιοι αναφέρουν, κατ' ουσίαν, ότι η μετακύλιση του φόρου στους τρίτους θεωρείται αποδεδειγμένη εφόσον ο φόρος αυτός δεν έχει εγγραφεί στον ισολογισμό (ως αχρεωστήτως καταβληθέν) του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου καταβλήθηκε στη φορολογική διοίκηση. Η παράλειψη εγγραφής του εξόδου αυτού καταδεικνύει ότι η επιχείρηση θεωρεί τις επιβαρύνσεις αυτές ως συνήθεις δαπάνες, οπότε συμπεραίνεται αναγκαστικά ότι έχουν μετακυλιστεί.

15 — Βλ. ανωτέρω σημείο 20.

28. Η εφαρμογή και η ερμηνεία του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 από τα ιταλικά δικαστήρια και την ιταλική διοίκηση καταλήγουν, συνεπώς, στο ίδιο αποτέλεσμα στο οποίο οδηγούσε το παλαιό άρθρο 19 του νομοθετικού διατάγματος 688 του 1982 [16], υποχρεώνοντας αποκλειστικά και μόνον τον έμπορο που ζητεί την επιστροφή του φόρου να αποδείξει ότι δεν υπήρξε μετακύλιση.

29. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, σε όλες τις αποφάσεις του Corte suprema di cassazione με τις οποίες επικυρώθηκαν οι αποφάσεις των ιταλικών δικαστηρίων, ακολουθήθηκε η ερμηνεία την οποία περιγράφει η Επιτροπή. Στις περιπτώσεις που τα δικαστήρια υιοθέτησαν την ορθή άποψη όσον αφορά το βάρος της αποδείξεως, το Corte suprema di cassazione αναίρεσε τις αποφάσεις τους.

30. Με το υπόμνημα απαντήσεως, ωστόσο, η Επιτροπή αναγνώρισε ότι ο αρχικός ισχυρισμός της περί συστηματικής αρνήσεως της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων ήταν υπερβολικά απόλυτος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό όντως επεστράφη στον ιδιώτη. Στις στατιστικές που προσκόμισε η Ιταλική Κυβέρνηση [17] εμφαίνονται αναμφισβητήτως περιορισμένα ποσά σε σύγκριση με τον αριθμό των υποθέσεων των οποίων επιλήφθηκαν τα δικαστήρια. Εξάλλου, επιστροφές πραγματοποιήθηκαν μόνον προς μεγάλες επιχειρήσεις, οι οποίες διαθέτουν τα μέσα προς κίνηση ένδικης διαδικασίας. Εν πάση περιπτώσει, μόνο σε μικρό αριθμό περιπτώσεων υπήρξε επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων. Κατά την Επιτροπή, από τα έγγραφα της ίδιας της Ιταλικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι η φορολογική διοίκηση ουδέποτε επέστρεψε τους επιδίκους φόρους στο πλαίσιο εξώδικης διαδικασίας. Εξάλλου, η Ιταλική Κυβέρνηση, απαριθμώντας ευνοϊκές γι' αυτήν αποφάσεις στο υπόμνημα αντικρούσεως, παρέλειψε να διευκρινίσει αν επρόκειτο για αποφάσεις που είχαν πλέον την ισχύ δεδικασμένου ή αν επρόκειτο για αποφάσεις κατά των οποίων είχε ασκηθεί αναίρεση.

31. Εξάλλου, κατά την Επιτροπή, μια ακριβής ποσοτική εκτίμηση των στατιστικών ουδόλως θα μείωνε τη σημασία των επιχειρημάτων της.

32. Τέλος —αλλά και ως εκ περισσού— η Επιτροπή επισημαίνει άλλα δύο σημεία. Πρώτον, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η άσκηση των δικαιωμάτων που εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ δεν μπορεί να παρεμποδίζεται με γενικά απαγορευτικά μέτρα καταπολεμήσεως των καταχρήσεων δικαιώματος. Δεύτερον, η Επιτροπή επικαλείται δύο αποφάσεις του Συμβουλίου [18] που

16 — Η διάταξη αυτή αποτέλεσε αντικείμενο προγενέστερης διαδικασίας λόγω παραβάσεως κινηθείσας κατά της Ιταλίας (προμνησθείσα στην υποσημείωση 6 απόφαση της 24ης Μαρτίου 1988, Επιτροπή κατά Ιταλίας).

17 — Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, κατά την περίοδο μεταξύ του 1992 και των πρώτων μηνών του 2000, αποδόθηκε ποσό πλέον των 120 δισεκατομμυρίων ιταλικών λιρετών. Βλ. κατωτέρω σημείο 34.

18 — Απόφαση 96/432/ΕΚ του Συμβουλίου, της 8ης Ιουλίου 1996, επιτρέπουσα στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών να εφαρμόσει παρέκκλιση από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ) για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ L 179, σ. 51), και απόφαση 98/23/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1997, που επιτρέπει στο Ηνωμένο Βασίλειο να παρατείνει την εφαρμογή ενός μέτρου κατά παρέκκλιση του άρθρου 28ε παράγραφος 1 της έκτης οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 8, σ. 24).

ελήφθησαν βάσει της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και από τις οποίες προκύπτει ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θεωρεί ότι το βάρος της αποδείξεως της υπάρξεως παρανόμων συμπεριφορών του φορολογουμένου φέρει η φορολογική διοίκηση και ότι η τελευταία δεν μπορεί να αρκεστεί στην επίκληση μαχητών τεκμηρίων.

35. Επικουρικώς, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα επιχειρήματα που η Επιτροπή αντλεί από την πρακτική των δικαστηρίων και της διοικήσεως όσον αφορά την απόδειξη της μετακυλίσεως κατά την έννοια του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 δεν είναι καθόλου πειστικά.

Β — *Η άμυνα της Ιταλικής Κυβερνήσεως*

36. Παρατηρεί, καταρχάς, ότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί ότι αυτό καθαυτό το κείμενο του άρθρου 29, παράγραφος 2, συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Η διάταξη αυτή δεν θεσπίζει νόμιμο τεκμήριο. Αντιθέτως, στη διοίκηση εναπόκειται να αποδείξει ότι υπήρξε μετακύλιση.

33. Η Ιταλική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι με την προσφυγή της προσάπτεται ότι η άσκηση του δικαιώματος σε επιστροφή του φόρου, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, είναι στην πράξη υπερβολικά δύσκολη, αν όχι αδύνατη.

37. Η Ιταλική Κυβέρνηση δεν επιθυμεί, τουλάχιστον προς το παρόν, να σχολιάσει τη νομολογία του Corte suprema di cassazione την οποία επικαλείται η Επιτροπή. Υπενθυμίζει, πάντως, ότι, τελικά, δεν εναπόκειται σ' αυτό, αλλά στο επί της ουσίας δικαστήριο να καθορίσει τα του βάρους της αποδείξεως. Αυτό είναι σύμφωνο και με την κοινοτική νομολογία [19]. Η διά τεκμηρίων απόδειξη περιλαμβάνεται μεταξύ των αποδεικτικών μέσων τα οποία το επί της ουσίας δικαστήριο μπορεί να εξετάσει και να λάβει υπόψη του κατά την εκτίμησή του.

34. Κυρίως, η Ιταλική Κυβέρνηση αμφισβητεί το επιχείρημα της Επιτροπής ότι η ιταλική διοίκηση εναντιώνεται συστηματικά στις αιτήσεις επιστροφής του φόρου. Υποστηρίζει ότι ο ισχυρισμός αυτός είναι ανακριβής, προς υποστήριξη δε της απόψεώς της προσκομίζει στοιχεία από τα οποία προκύπτει το επίπεδο των επιστροφών και τα οποία είχαν ήδη ανακοινωθεί στην Επιτροπή κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία. Σύμφωνα με τους αριθμούς αυτούς, η ιταλική διοίκηση επέστρεψε, βάσει του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/90, εκτός τόκων και εξόδων, πλέον των 120 δισεκατομμυρίων ιταλικών λιρετών κατά το διάστημα 1992-2000.

38. Το μόνο μέσο που διαθέτει η διοίκηση προκειμένου να αποδείξει ότι υπάρχει μετα-

19 — Παραπέμπει στην προμνησθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 25: «[...] Κατά συνέπεια, το ζήτημα της μετακυλίσεως ή της μη μετακυλίσεως ενός έμμεσου φόρου σε κάθε περίπτωση είναι πραγματικό ζήτημα που εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου το οποίο δεν δεσμεύεται κατά την εκτίμηση των αποδείξεων [...]».

κύλιση είναι να εξετάσει η ίδια ή να δώσει εντολή να εξεταστούν τα λογιστικά έγγραφα του φορολογουμένου. Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, το επιχείρημα της Επιτροπής ότι το επί της ουσίας δικαστήριο μπορεί να αντλήσει από τη μη κοινοποίηση των λογιστικών στοιχείων, την οποία ο φορολογούμενο δικαιολογεί επικαλούμενος την παρέλευση του νομίμου υποχρεωτικού χρόνου διατηρήσεώς τους, επιχειρήματα υπέρ της διοικήσεως βάσει του άρθρου 116 του ιταλικού κώδικα πολιτικής δικονομίας δεν ευσταθεί [20].

39. Οι δύο αποφάσεις του Tribunale di Genova, τις οποίες η Επιτροπή παραθέτει στο δικόγραφο της προσφυγής της, δεν αντικατοπτρίζουν τις απόψεις πολλών επί της ουσίας δικαστηρίων. Υπάρχουν πολυάριθμες αποφάσεις που καταλήγουν στο αντίθετο αποτέλεσμα και επιβάλλουν στη διοίκηση να επιστρέψει τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά. Στις υποθέσεις αυτές, δεν τίθεται ζήτημα τεκμηρίου μετακυλίσεως, ούτε νομίμου ούτε στηριζομένου σε γεγονός γνωστό τοις πάσι. Με τις αποφάσεις αυτές διαπιστώθηκε in concreto ότι η διοίκηση δεν κατόρθωσε να αποδείξει τη μετακύλιση της φορολογικής επιβαρύνσεως εκ μέρους του ιδιώτη. Προς στήριξη του ισχυρισμού της, η Ιταλική Κυβέρνηση επικαλείται 17 αποφάσεις. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνεται και μια απόφαση του Corte d'appello di Genova, η οποία απορρίπτει την προσφυγή της διοικήσεως με την αιτιολογία ότι η τελευταία δεν απέδειξε τη μετακύλιση της φορολογικής επιβαρύνσεως, χωρίς να περιέχει καμία αναφορά σε τεκμήρια ή στη συνακόλουθη αντιστροφή του βάρους αποδείξεως.

20 — Η Ιταλική Κυβέρνηση παραπέμπει συναφώς, μεταξύ άλλων, στις αποφάσεις του Corte suprema di cassazione της 18ης Νοεμβρίου 1994 και της 22ας Απριλίου 1998. Αν, μετά την υποβολή αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, ο φορολογούμενος καταστρέψει έγγραφα επικαλούμενος την παρέλευση της δεκαετούς νόμιμης περιόδου διατηρήσεώς τους, η συμπεριφορά αυτή αντιβαίνει στο άρθρο 88 του κώδικα πολιτικής δικονομίας, γεγονός από το οποίο το δικαστήριο μπορεί να συναγάγει αποδεικτικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 116, δεύτερο εδάφιο, του κώδικα πολιτικής δικονομίας.

40. Κατά την άποψη της Ιταλικής Κυβερνήσεως, η νομολογία προσανατολίζεται προς εντελώς αντίθετη κατεύθυνση από αυτή που περιγράφει η Επιτροπή με το δικόγραφο της προσφυγής της. Αυτό επιβεβαιώνεται από το ύψος των προμνησθεισών επιστροφών τις οποίες έχει πραγματοποιήσει η διοίκηση.

41. Το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/90 συμβιβάζεται συνεπώς, κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, με το κοινοτικό δίκαιο και επιβάλλει στη διοίκηση να αποδείξει ότι ο φορολογούμενος που ζητεί την επιστροφή έχει μετακυλίσει σε τρίτους τη συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση. Προς τούτο, η διοίκηση δεν διαθέτει άλλο μέσο από τα λογιστικά στοιχεία του φορολογουμένου. Θα πρέπει, ιδίως, να προκύπτει από τα στοιχεία του ενεργητικού στον ισολογισμό ότι ο συγκεκριμένος φόρος έχει μετακυλιστεί. Όταν οι ιδιώτες δεν μπορούν να αποδείξουν βάσει των λογιστικών τους στοιχείων ότι δεν υπήρξε μετακύλιση, η διοίκηση δεν διαθέτει παρά τη δικαστική οδό προκειμένου να το αποδείξει.

42. Αυτή είναι και η έννοια των δύο υπουργικών εγκυκλίων της 11ης Μαρτίου 1994 και της 12ης Απριλίου 1995. Αντίθετα προς τα υποστηριζόμενα από την Επιτροπή, η στάση την οποία τηρεί συναφώς η διοίκηση δεν αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο. Ο νόμος εξαρτά το δικαίωμα στην επιστροφή από συγκεκριμένη προϋπόθεση, η δε διοίκηση οφείλει να εξακριβώσει ότι η προϋπόθεση αυτή πληρούται προτού προβεί στην επιστροφή του φόρου.

43. Τέλος, η Ιταλική Κυβέρνηση εκφράζει την έκπληξή της διότι η Επιτροπή παραπέμπει στις αποφάσεις 96/432/ΕΚ και 98/23/ΕΚ. Δεν αμφισβητείται ότι η μετακύλιση μπορεί να αποδειχθεί «με όλα τα αποδεικτικά μέσα που γενικώς επιτρέπει το εθνικό δίκαιο» και, συνεπώς, και μέσω μαχητών τεκμηρίων [21].

VI — Εκτίμηση

44. Η Επιτροπή υποστηρίζει εν προκειμένω ότι, αν εφαρμοστούν στην ιταλική έννομη τάξη οι γενικώς εφαρμοζόμενοι κανόνες αποδείξεως, είναι δύσκολο αν όχι αδύνατο για τους φορολογουμένους που έχουν καταβάλει φόρους αντικείμενους στους κοινοτικούς κανόνες να ανακτήσουν τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά. Υποστηρίζει ότι ο τρόπος με τον οποίο οι κανόνες αυτοί ερμηνεύονται και εφαρμόζονται από σημαντικό τουλάχιστον τμήμα των δικαστικών αρχών είναι ασυμβίβαστος με τις αρχές τις οποίες έχει διατυπώσει συναφώς το Δικαστήριο με τη νομολογία του και ότι η κατάσταση αυτή είναι καταλογιστέα στην Ιταλική Δημοκρατία. Όπως ανέφερα στην εισαγωγή, τίθεται το προκαταρκτικό ζήτημα των προυποθέσεων υπό τις οποίες μια εθνική νομοθεσία που δεν καταλήγει σε αποτέλεσμα σύμφωνο με το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει να αναγνωριστεί ότι το κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τις Συνθήκες. Θα εξετάσω το ζήτημα αυτό καταρχάς σε γενικό επίπεδο και στη συνέχεια θα εξετάσω την αμφισβητούμενη πρακτική των ιταλικών δικαστηρίων. Προκαταρκτικώς, πρέπει να εξεταστεί εν συντομία το παραδεκτό της προσφυγής.

Α — *Παραδεκτό*

45. Η Ιταλική Κυβέρνηση αμφισβήτησε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση το παραδεκτό της προσφυγής λόγω παραβάσεως την οποία άσκησε η Επιτροπή. Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, (εσφαλμένες) δικαστικές αποφάσεις σε συγκεκριμένες περιπτώσεις δεν μπορούν να θεμελιώσουν προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ. Θεωρεί ότι τέτοια προσφυγή είναι δυνατή μόνον όταν πρόκειται για σταθερή, ομοιόμορφη και παγιωμένη νομολογία των εθνικών εκείνων δικαστηρίων οι αποφάσεις των οποίων δεν υπόκεινται σε έφεση ή αναίρεση και προς τις οποίες οφείλουν να συμμορφώνονται τα λοιπά δικαστήρια. Στην Ιταλία, αυτό καλείται «diritto vivente». Δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι υφίσταται στην ιταλική έννομη τάξη μια τέτοια πάγια και ομοιόμορφη νομολογία («diritto vivente») σχετική με το αντικείμενο της διαφοράς, η Ιταλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η ασκηθείσα προσφυγή λόγω παραβάσεως πρέπει να κριθεί απαράδεκτη.

46. Με τη θέση αυτή, η Ιταλική Κυβέρνηση φαίνεται να υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν οριοθέτησε επαρκώς το αντικείμενο της διαφοράς ή ότι τροποποίησε τις αιτιάσεις της κατά της Ιταλικής Δημοκρατίας σε σχέση προς τις αιτιάσεις που είχε διατυπώσει με την αιτιολογημένη γνώμη. Συναφώς, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι το ζήτημα των προυποθέσεων υπό τις οποίες μια εθνική νομολογία μπορεί να δικαιολογήσει την αναγνώριση παραβάσεως, εκ μέρους κράτους

21 — Συναφώς, η Ιταλική Κυβέρνηση παραπέμπει στην προμνησθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Dilexport, σκέψη 53, και στις προτάσεις που ανέπτυξε στην ίδια αυτή υπόθεση ο γενικός εισαγγελέας D. Ruiz-Jarabo (σημεία 47 έως 49).

μέλους, των υποχρεώσεων που αυτό υπέχει από τη Συνθήκη ετέθη από το Δικαστήριο στο πλαίσιο της προετοιμασίας της επ' ακροατηρίου συζητήσεως, οπότε δεν υπήρξε τροποποίηση των αιτιάσεων εκ μέρους της Επιτροπής. Πάντως, ανεξαρτήτως αυτού, θεωρώ ότι το ζήτημα αυτό άπτεται περισσότερο του βασίμου της προσφυγής παρά της οριοθετήσεως του αντικειμένου της διαφοράς. Το αντικείμενο των αιτιάσεων της Επιτροπής περιγράφεται λεπτομερώς τόσο στην αιτιολογημένη γνώμη όσο και στο δικόγραφο της προσφυγής και, επομένως, παρασχέθηκε στην Ιταλική Δημοκρατία επαρκής δυνατότητα να προετοιμάσει την άμυνά της.

47. Κατά συνέπεια, ο περί απαραδέκτου ισχυρισμός τον οποίο διατυπώνει η Ιταλική Κυβέρνηση όσον αφορά την προσφυγή παραβάσεως που άσκησε η Επιτροπή πρέπει να απορριφθεί.

Β — *Επί της ουσίας*

1. Παράβαση, από την εθνική νομολογία, των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη Συνθήκη

α) Η αρχή

48. Από πολλών ετών το ζήτημα της δυνατότητας της Επιτροπής να ασκήσει προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά κράτους μέλους κατόπιν της εκδόσεως εθνικών δικαστικών αποφάσεων που αντίκεινται στο κοινοτικό δίκαιο εξετάζεται από τους νομικούς, οι οποίοι, καταρχήν, δίνουν συναφώς καταφατική απάντηση [22]. Όπως παρατήρησε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο επίσης επέστησε την προσοχή στο θέμα αυτό ήδη από το 1967. Ωστόσο, έως πρόσφατα, το Δικαστήριο δεν είχε την ευκαιρία να αποφανθεί ρητώς επί του ζητήματος αυτού, αλλά, όπως ανέφερα ανωτέρω, τρεις υποθέσεις εκκρεμούν σήμερα ενώπιόν του, υποθέσεις οι οποίες θέτουν κατά διαφόρους τρόπους το ζήτημα των συνεπειών μιας αντιβαίνουσας στο κοινοτικό δίκαιο εθνικής νομολογίας.

49. Στις πρόσφατες προτάσεις σε μία από τις υποθέσεις αυτές, την υπόθεση Köbler [23], ο γενικός εισαγγελέας P. Léger ανέλυσε ήδη το θέμα αυτό λεπτομερώς. Καίτοι η υπόθεση αυτή αφορά το συγγενές μεν, αλλά διαφορετικό θέμα της ευθύνης κράτους μέλους εξ αποφάσεως ανωτάτου εθνικού δικαστηρίου αντιβαίνουσας στο κοινοτικό δίκαιο, η ανάλυσή του είναι χρήσιμη και για την υπό κρίση διαδικασία λόγω παραβάσεως. Δεδομένου ότι συμφωνώ με την ανάλυσή του όσον αφορά την ευθύνη που υπέχει ένα κράτος μέλος για μια τέτοια νομολογία, ανάλυση η οποία θεμελιώνεται απολύτως στις πάγιες βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, όπως τις έχει διατυπώσει το Δικαστήριο, θα

22 — Βλ., π.χ., von der Groeben, Thiesing, Ehlermann (Hrsg), Kommentar zum EU/EG-Vertrag, 5η έκδοση, Nomos-Verlag 1997, σ. 4/518· Kapteyn και VerLoren van Themaat, Introduction to the Law of the European Communities, 3η έκδοση (επιμέλεια και αναθεώρηση από L.W. Gormley), Λονδίνο, Χάγη, Βοστώνη, σ. 459· H.A.H. Audretsch, Supervision in European Community Law, North-Holland, 2η έκδοση, 1986, σ. 100 έως 105.

23 — Προμνησθείσες στην υποσημείωση 3 προτάσεις της 8ης Απριλίου 2003.

περιοριστώ στη συνέχεια να επισημάνω ορισμένα στοιχεία στο μέτρο που αυτά είναι ιδιαίτερα κρίσιμα για την υπό κρίση διαδικασία λόγω παραβάσεως.

50. Θα πρέπει να ληφθεί ως δεδομένο ότι, προκειμένου για την τήρηση των κοινοτικών υποχρεώσεών τους, τα κράτη μέλη πρέπει να θεωρούνται ως ενιαία σύνολα. Σ' αυτό καθαυτό το κράτος μέλος εναπόκειται να μεριμνά ώστε να επιτυγχάνεται στην εσωτερική έννομη τάξη το αποτέλεσμα που επιδιώκουν οι συναφείς διατάξεις της Συνθήκης ή του παραγώγου δικαίου. Οι υποχρεώσεις των κρατών μελών βαρύνουν τα κράτη υπό την ιδιότητά τους αυτή, υφίσταται δε «ευθύνη του κράτους μέλους σύμφωνα με το άρθρο [226] ανεξαρτήτως του ποιο όργανο προκάλεσε, με πράξη ή παράλειψή του, την παράβαση, έστω και αν πρόκειται για όργανο που κατά το Σύνταγμα είναι ανεξάρτητο» [24].

51. Στη συνέχεια, με την απόφαση Brasserie du Pêcheur και Factortame [25], το Δικαστήριο ανέφερε σαφώς ότι οι υποχρεώσεις βαρύνουν το κράτος ως ενιαίο σύνολο. Το κεντρικό ζήτημα που ετίθετο στην υπόθεση εκείνη συνίστατο στο κατά πόσον μια παράβαση της Συνθήκης από τον εθνικό νομοθέτη συνεπαγόταν ευθύνη του κράτους μέλους για τις προξενηθείσες από την παράβαση αυτή ζημίες. Απαντώντας στο ερώτημα αυτό, το Δικαστήριο εκφράστηκε με τόσο γενικούς όρους που καλύπτουν σιωπηρώς και την παράβαση του κοινοτικού δικαίου από τα δικαιοδοτικά όργανα. Το Δικαστήριο, αφού παρατήρησε ότι η αρχή της ευθύνης του κράτους για ζημίες που προκαλούνται στους ιδιώτες από παραβάσεις του κοινοτικού δικαίου οι οποίες του καταλογίζονται είναι σύμφυτη προς το σύστημα της Συνθήκης, αποφάνθηκε ότι αυτό ίσχυε σε κάθε περίπτωση παραβάσεως του κοινοτικού δικαίου από κράτος μέλος, «όποιο και αν είναι το όργανο του κράτους μέλους του οποίου η πράξη ή η παράλειψη προκαλεί την παράβαση» [26].

52. Για να θεμελιώσει περισσότερο την άποψη αυτή, το Δικαστήριο, ακολουθώντας τον γενικό εισαγγελέα G. Tesauro, παρατήρησε ότι, στη διεθνή έννομη τάξη, το κράτος λαμβάνεται, από πλευράς παραβάσεως των υποχρεώσεων, και ως ενιαίο σύνολο, «ασχέτως του αν η ζημιογόνος παράβαση είναι καταλογιστέα στη νομοθετική, τη δικαστική ή την εκτελεστική εξουσία. Το ίδιο πρέπει να ισχύει κατά μείζονα λόγο στην κοινοτική έννομη τάξη, όπου όλα τα κρατικά όργανα, περιλαμβανομένης και της νομοθετικής εξουσίας, υποχρεούνται, κατά την εκπλήρωση των καθηκόντων τους, να τηρούν τους επιβαλλόμενους από το κοινοτικό δίκαιο κανόνες, οι οποίοι διέπουν απευθείας την κατάσταση των ιδιωτών» [27]. Αν το Δικαστήριο ανέφερε ρητώς εδώ τη νομοθετική εξουσία, αυτό οφείλεται στις περιστάσεις που οδήγησαν στην έκδοση της αποφάσεως αυτής. Είναι, ωστόσο, σαφές ότι η αρχή αυτή αφορά εξίσου και τη δικαστική εξουσία.

24 — Απόφαση της 5ης Μαΐου 1970, 77/69, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 305). Η παράβαση προέκυπτε από την αδυναμία της Βελγικής Κυβερνήσεως να επικαλεστεί, παρά την εκπόνηση σχετικού νομοσχεδίου, το γεγονός ότι δεν είχε μπορέσει να θέσει τέρμα σε φορολογική δυσμενή διάκριση λόγω της διαλύσεως της Βελγικής Βουλής. Βλ. επίσης απόφαση της 17ης Μαΐου 1972, 93/71, Leonesio (Συλλογή τόμος 1972-1973, σ. 41, σκέψεις 22 και 23).

25 — Απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93 (Συλλογή 1996, σ. I-1029).

26 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 25 απόφαση, σκέψεις 31 και 32.

27 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 25 απόφαση, σκέψη 34.

53. Η αρχή σύμφωνα με την οποία, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, το κράτος μέλος πρέπει να θεωρείται ως ενιαίο σύνολο αποτελεί επίσης τη βάση πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλείται διατάξεις, την ακολουθούμενη πρακτική ή καταστάσεις της εσωτερικής έννομης τάξεώς του, προκειμένου να δικαιολογήσει τη μη τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο [28]. Το θέμα αυτό εθίγη και στην υπόθεση Brasserie du Pêcheur και Factortame, στην οποία το Δικαστήριο, στηριζόμενο στη θεμελιώδη επιταγή της ομοιόμορφης εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, αποφάνθηκε ότι «η υποχρέωση αποκαταστάσεως των ζημιών που προξενούνται σε ιδιώτες από παραβάσεις του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να εξαρτάται από εσωτερικούς κανόνες περί κατανομής των αρμοδιοτήτων μεταξύ των συνταγματικών πολιτειακών οργάνων» [29].

54. Παραπέμπω, εξάλλου, στη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τα όργανα των κρατών μελών τα οποία οφείλουν να τηρούν τις οδηγίες και κατά των οποίων, εάν δεν το πράττουν, μπορούν να προσφεύγουν οι ιδιώτες, Για τέτοιες περιπτώσεις, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται συγκεκριμένη οδηγία έναντι του κράτους ή έναντι «οργανισμών ή διοικητικών μονάδων υποκειμένων στον έλεγχο του κράτους ή εφοδιασμένων με εξουσίες υπέρμετρες σε σχέση με εκείνες που απορρέουν από τους εφαρμοστέους στις μεταξύ ιδιωτών σχέσεις κανόνες, όπως είναι τα όργανα τοπικής αυτοδιοικήσεως ή οι οργανισμοί στους οποίους, ασχέτως της νομικής τους μορφής, έχει ανατεθεί, δυνάμει πράξεως της δημοσίας αρχής, η παροχή, υπό τον έλεγχο της εν λόγω δημοσίας αρχής, μιας υπηρεσίας δημοσίου συμφέροντος» [30].

55. Καίτοι οι αρχές αυτές διατυπώθηκαν κάθε φορά στο πλαίσιο διαφορετικών καταστάσεων, στηρίζονται όλες στην ίδια ιδέα, δηλαδή στο ότι το κράτος μέλος, ως ενιαίο σύνολο οφείλει να τηρεί τις κοινοτικές υποχρεώσεις του και υπέχει ευθύνη για κάθε παράβαση, ανεξαρτήτως του οργάνου που παρανόμησε στο πλαίσιο της εσωτερικής οργανώσεως του κράτους, συμπεριλαμβανομένης και της δικαστικής εξουσίας. Στο κράτος μέλος, ως αυτοτελή οντότητα, εναπόκειται να μεριμνά για την υλοποίηση, στην εθνική έννομη τάξη, του αποτελέσματος που επιδιώκουν οι κοινοτικοί κανόνες. Αυτή η υποχρέωση απορρέει επίσης και από την αρχή της κοινοτικής πίστεως, την οποία καθιερώνει το άρθρο 10 ΕΚ.

56. Προσθέτω ότι η ανεξαρτησία της δικαστικής εξουσίας δεν εμποδίζει την αναγνώριση παραβάσεως της Συνθήκης σε περίπτωση εθνικής νομολογίας αντιβαίνουσας στο κοινοτικό δίκαιο. Η ανεξαρτησία αυτή σημαίνει, κατ' ουσίαν, ότι τα δικαστικά όργανα οφείλουν να επιλύουν τις συγκεκριμένες διαφορές χωρίς εξωτερικές παρεμβάσεις, ιδίως εκ μέρους των άλλων οργάνων του

28 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 1999, C-166/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1999, σ. I-1719, σκέψη 13)· της 13ης Απριλίου 2000, C-274/98, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2000, σ. I-2823, σκέψη 19)· της 26ης Ιουνίου 2001, C-212/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2001, σ. I-4923, σκέψη 34). Βλ. επίσης απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer (Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 24).

29 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 25 απόφαση, σκέψη 33.

30 — Αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 1990, C-188/89, Foster κ.λπ. (Συλλογή 1990, σ. I-3313, σκέψη 18), και της 4ης Δεκεμβρίου 1997, C-253/96 έως C-258/96, Kampelmann κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-6907, σκέψη 46).

κράτους. Ωστόσο, η δικαστική εξουσία λειτουργεί κατά τα λοιπά ως συστατικό στοιχείο της κρατικής μηχανής, εντός των ορίων που θέτει το Σύνταγμα και και η εθνική νομοθεσία. Αν η εθνική νομοθεσία επιτρέπει δικαστική ερμηνεία μη συμβιβαζόμενη με τις κοινοτικές υποχρεώσεις, η κατάσταση αυτή μπορεί και πρέπει να διορθώνεται μέσω τροποποιήσεως της επίμαχης νομοθεσίας. Με άλλες λέξεις, από κοινοτικής απόψεως, πρέπει η εθνική έννομη τάξη, ως ενιαίο σύνολο, να μεριμνά για την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου, όλα δε τα όργανα του κράτους υποχρεούνται να συμβάλλουν ενεργώς εντός των ορίων των δικών τους αρμοδιοτήτων, εν ανάγκη διορθώνοντας τις ενέργειες των άλλων οργάνων του κράτους. Μια τέτοια παρέμβαση του εθνικού νομοθέτη δεν θίγει την ανεξαρτησία της δικαστικής εξουσίας.

57. Εξάλλου, η διόρθωση που μόλις ανέφερα στην περίπτωση νομολογίας αντιβαίνουσας στο κοινοτικό δίκαιο επιβάλλεται σε εξαιρετικές μόνον περιπτώσεις. Τα εθνικά δικαστήρια είναι ακριβώς εκείνα τα όργανα που έχουν ζωτικό ρόλο στην εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στην εθνική έννομη τάξη, ελέγχοντας και διορθώνοντας τις πράξεις του νομοθέτη και της εθνικής διοικήσεως[31]. Πρόκειται για καθήκοντα τα οποία ασκούν τα δικαστήρια όλων των κατηγοριών στο πλαίσιο κάθε εθνικού δικαιοδοτικού συστήματος από την έναρξη της ισχύος των Συνθηκών περί ιδρύσεως των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σε συνεργασία με το Δικαστήριο στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικών αποφάσεων. Με τη συνεργασία αυτή, τα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα προσέφεραν την απαραίτητη συμβολή τους στην ανάπτυξη και εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου.

58. Στο πλαίσιο του συστήματος δικαστικού ελέγχου, η Συνθήκη ΕΚ προβλέπει έναν ιδιαίτερο ρόλο των ανωτάτων εθνικών δικαστηρίων. Λαμβανομένης υπόψη της ευθύνης τους για τη διαφύλαξη της ενότητας της ερμηνείας του δικαίου, συμπεριλαμβανομένου του κοινοτικού, στο πλαίσιο της εθνικής έννομης τάξεως, το άρθρο 234 ΕΚ τούς επιβάλλει την υποχρέωση να υποβάλλουν στον Δικαστήριο ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των κοινοτικών διατάξεων ή το κύρος και την ερμηνεία των πράξεων των κοινοτικών οργάνων. Η δυνατότητα παρεκκλίσεως από την υποχρέωση αυτή σε περίπτωση «σαφούς πράξεως» υπόκειται σε αυστηρές προϋποθέσεις[32]. Αυτή η υποχρέωση των ανωτάτων εθνικών δικαστηρίων σκοπό έχει την αποφυγή αποκλίσεων στον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύεται το κοινοτικό δίκαιο στα διάφορα κράτη μέλη, προσφέροντας στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να παρέχει ενιαία και δεσμευτική ερμηνεία των αμφισβητουμένων κοινοτικών διατάξεων για ολόκληρη την Κοινότητα. Εξασφαλίζεται έτσι ότι οι όροι υπό τους οποίους οι διοικούμενοι αναπτύσσουν τις δραστηριότητές τους, στο μέτρο που οι όροι αυτοί καθορίζονται από το κοινοτικό δίκαιο, είναι όσο το δυνατόν ομοιόμορφοι.

31 — Ο γενικός εισαγγελέας P. Léger αφιερώνει στο θέμα αυτό εκτενείς σκέψεις στις επανειλημμένως προμνησθείσες προτάσεις του στην υπόθεση Kübler, της 8ης Απριλίου 2003 (βλ. ανωτέρω υποσημείωση 3, σημεία 53 έως 76 των προτάσεων).

32 — Βλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, 283/81, CILFIT (Συλλογή 1982, σ. 3415, σκέψεις 14 έως 20).

59. Δεδομένης αυτής ακριβώς της κεντρικής θέσεως των ανωτάτων εθνικών δικαστηριών όσον αφορά την ορθή εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στις εθνικές έννομες τάξεις, επιβάλλεται τα δικαστήρια αυτά να αναγνωρίζουν και να τηρούν τις υποχρεώσεις που απορρέουν για τα κράτη μέλη από το κοινοτικό δίκαιο. Ωστόσο, τα κατώτερα εθνικά δικαστήρια δεν υπέχουν μικρότερη ευθύνη για την πλήρη και ορθή εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου, έστω και αν οι αποφάσεις τους μπορούν να μεταρρυθμιστούν στο πλαίσιο της εθνικής έννομης τάξεως. Μέσω των θεμελιωδών αρχών του αμέσου αποτελέσματος των διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ και των εχόντων απευθείας εφαρμογή διατάξεων του παραγώγου δικαίου, της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου έναντι του αντιθέτου εθνικού δικαίου, της —υπό ορισμένες προϋποθέσεις— ευθύνης του κράτους μέλους για την παράβαση των κοινοτικών υποχρεώσεων και της υποχρεώσεως ερμηνείας του εθνικού δικαίου με γνώμονα τις συναφείς διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, τα εθνικά δικαστήρια μεριμνούν ώστε οι ιδιώτες να μπορούν να επικαλούνται τα δικαιώματα που τους απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη. Κατά τον τρόπο αυτόν, τα εθνικά δικαστήρια αποτελούν συγχρόνως εγγύηση και αντίβαρο στην εξουσία των λοιπών οργάνων ενός κράτους μέλους, σε περίπτωση μη τηρήσεως, εκ μέρους των οργάνων αυτών, των υποχρεώσεων τις οποίες υπέχουν από τη Συνθήκη.

60. Η εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου από τα εθνικά δικαστήρια συνεπάγεται μη αναγνώριση στους ιδιώτες των δικαιωμάτων τα οποία αντλούν από την κοινοτική έννομη τάξη καθώς και διατήρηση σε ισχύ κανόνων και πρακτικών ασυμβιβάστων με το κοινοτικό δίκαιο. Αυτό μπορεί να έχει αντίκτυπο στην κατάσταση των φυσικών και νομικών προσώπων στην εσωτερική αγορά και, ως εκ τούτου, να νοθεύσει τις οικονομικές σχέσεις. Συνεπώς, στο πλαίσιο της ομοιόμορφης εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να ισχυριστούν ότι δεν χωρεί εναντίον τους διαδικασία λόγω παραβάσεως, οσάκις η παράβαση των κοινοτικών υποχρεώσεων οφείλεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου εκ μέρους των εθνικών τους δικαστηρίων.

61. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, σε περίπτωση εθνικής νομολογίας ασυμβίβαστης με τις διατάξεις ή τις αρχές του κοινοτικού δικαίου, μπορεί να κινηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 226 ΕΚ διαδικασία λόγω παραβάσεως. Ωστόσο, από τη διαπίστωση αυτή δεν προκύπτει ότι κάθε δικαστικό σφάλμα αρκεί προς κίνηση της διαδικασίας αυτής. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να διευκρινιστούν οι περιστάσεις υπό τις οποίες ενδείκνυται η άσκηση συναφούς προσφυγής.

β) Οι προϋποθέσεις

62. Πολλά σημεία αναφοράς μπορούν να χρησιμεύσουν για τον προσδιορισμό των κριτηρίων που επιτρέπουν ενδεχομένως να συναχθεί ότι μια εθνική νομολογία αντιβαί-

νουσα στο κοινοτικό δίκαιο μπορεί να δικαιολογήσει διαπίστωση της εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους παράβαση της Συνθήκης.

63. Ως πρώτο σημείο αναφοράς, μπορεί να ληφθεί το καθεστώς που διέπει τις εν λόγω δικαστικές αποφάσεις. Η διαρρύθμιση του άρθρου 234 ΕΚ παρέχει ήδη μια σχετική ένδειξη. Η διάταξη αυτή προβλέπει υποχρέωση παραπομπής για τα ανώτατα εθνικά δικαστήρια στις περιπτώσεις που περιγράφει, ενώ τα κατώτερα δικαστήρια διαθέτουν διακριτική ευχέρεια παραπομπής. Η δομή αυτή βασίζεται στην ιδέα ότι οι ατομικές αποφάσεις των κατωτέρων εθνικών δικαστηρίων οι οποίες ενέχουν εσφαλμένη εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου μπορούν ακόμα να διορθωθούν από ανώτερα εθνικά δικαστήρια. Ωστόσο, ακόμα και αν δεν λάβει χώρα η διόρθωση αυτή, μία και μόνη εσφαλμένη απόφαση κατωτέρου δικαστηρίου δεν θίγει αναγκαστικά την πρακτική αποτελεσματικότητα της συγκεκριμένης κοινοτικής διατάξεως εντός του κράτους μέλους ούτε επιδρά αρνητικά στις σχέσεις ανταγωνισμού εντός της εσωτερικής αγοράς ή στις διακρατικές συναλλαγές. Αντιθέτως, τέτοιες συνέπειες είναι προδήλως δυνατές σε περίπτωση αντίθετης προς το κοινοτικό δίκαιο νομολογίας του ανωτάτου εθνικού δικαστηρίου, η οποία θα θεωρηθεί από τα κατώτατα δικαστήρια ως έχουσα αυξημένο κύρος στο πλαίσιο της εθνικής έννομης τάξεως. Τέτοια αποτελέσματα μπορούν να παραχθούν και σε περίπτωση διαστάσεως απόψεων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων. Δεν μπορεί επίσης να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο, αν τα κατώτερα δικαστήρια ερμηνεύουν και εφαρμόζουν εσφαλμένως ορισμένα στοιχεία του κοινοτικού δικαίου εσφαλμένως κατά τρόπο συστηματικό, να αποθαρρυνθούν οι ιδιώτες είτε να προσφεύγουν ενώπιόν τους είτε να εφεσιβάλλουν τις αποφάσεις τους. Παρά την κάπως κατώτερη θέση της νομολογίας αυτής στην εθνική έννομη τάξη, μπορεί να θεωρηθεί ότι μια τέτοια κατάσταση δικαιολογεί τη διαπίστωση παραβάσεως της Συνθήκης.

64. Νομίζω ότι είναι επίσης σημαντικό να εξετάζεται κατά πόσον η μη τήρηση των κοινοτικών υποχρεώσεων εκ μέρους των εθνικών δικαστηρίων αποτελεί συστηματικό φαινόμενο. Πρόκειται για περιστασιακή και τυχαία περίπτωση, ή μπορεί να λεχθεί ότι πρόκειται για συγκεκριμένη τάση στην εθνική νομολογία, η οποία, ως προς το σημείο αυτό, δεν ανταποκρίνεται στις κοινοτικές υποχρεώσεις; Πρέπει επίσης να εξετάζεται αν πρόκειται για νέα εξέλιξη ή για νομολογιακή πρακτική που ακολουθείται από αρκετού χρόνου. Στην πρώτη περίπτωση, μπορεί να παρασχεθεί στην εθνική έννομη τάξη η δυνατότητα να αποκαταστήσει τη νομιμότητα προτού κινηθεί διαδικασία παραβάσεως. Αν αυτή η εξέλιξη επιβεβαιωθεί στο πλαίσιο εφέσεων ή αναιρέσεων, περίπτωση στην οποία το αν το συγκεκριμένο νομικό πρόβλημα τέθηκε στην κρίση του Δικαστηρίου διά της οδού της προδικαστικής παραπομπής μπορεί να διαδραματίσει επίσης κάποιο ρόλο, μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για συστηματικό φαινόμενο.

65. Το τρίτο σημείο αναφοράς και, κατά τη γνώμη μου, το σπουδαιότερο, όσον αφορά τη δυνατότητα διαπιστώσεως παραβάσεως στην περίπτωση εθνικών δικαστικών αποφάσεων οι οποίες δεν ανταποκρίνονται στις κοινοτικές υποχρεώσεις, ενυπάρχει ήδη στο πρώτο σημείο. Πρόκειται για την επίπτωση των εν λόγω νομικών αποφάσεων στην υλοποίηση του σκοπού της συγκεκριμένης κοινοτικής διατάξεως. Αν από τις εθνικές αποφάσεις προκύπτει ότι οι επιχειρηματίες εντός

του κράτους μέλους είναι υποχρεωμένοι να ασκούν τις δραστηριότητές τους υπό συνθήκες άλλες από εκείνες που ισχύουν για τους ανταγωνιστές τους ή για πρόσωπα, ενδεχομένως νομικά, τα οποία βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση σε άλλο μέρος της Κοινότητας, τότε οι αποφάσεις αυτές θίγουν σαφώς την ενότητα του κοινοτικού δικαίου, μειώνοντας την πρακτική αποτελεσματικότητά του και προσβάλλοντας τα δικαιώματα των διοικουμένων. Όταν αποδεικνύεται ότι η συγκεκριμένη νομολογία παράγει τέτοια επιβλαβή αποτελέσματα, θα πρέπει να διαπιστώνεται η ύπαρξη παραβάσεως της Συνθήκης.

66. Θα μπορούσε να προβληθεί το επιχείρημα, όσον αφορά τη διαπίστωση παραβάσεως συνδεομένης με εσφαλμένη εθνική νομολογία, ότι ένα κράτος μέλος δεν διαθέτει παρά περιορισμένα μέσα για να θέσει τέρμα στην παράβαση κατ' εφαρμογήν του άρθρου 228, παράγραφος 1, ΕΚ. Σύμφωνα με τη συλλογιστική αυτή, η λήψη των μέτρων που συνεπάγεται η εκτέλεση της συναφούς αποφάσεως του Δικαστηρίου περιορίζεται από την αρχή της ανεξαρτησίας της δικαστικής εξουσίας. Όπως ανέφερα ανωτέρω[33], μια διορθωτική ενέργεια του εθνικού νομοθέτη, με την οποία να προσαρμόζεται ή να διευκρινίζεται η εθνική ρύθμιση η οποία είτε δεν ερμηνεύεται και εφαρμόζεται σύμφωνα με τις κοινοτικές υποχρεώσεις είτε δεν κρίνεται ανεφάρμοστη ενώ θα έπρεπε, δεν είναι ασυμβίβαστη με την ανεξαρτησία της δικαστικής εξουσίας. Αν δεν γίνει τέτοια ενέργεια, η διαπίστωση παραβάσεως αφορώσας παράνομη νομολογία μπορεί να δικαιολογήσει και την άσκηση αγωγής αποζημιώσεως κατά του οικείου κράτους μέλους. Αυτό είναι, στην ουσία, το αντικείμενο της επανειλημμένως μνημονευθείσας υποθέσεως Köbler.

33 — Βλ. σημείο 56.

67. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, θεωρώ ότι η διαπίστωση του ότι ένα κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη, όταν η παράβαση προκύπτει από τη μη τήρηση των κοινοτικών υποχρεώσεων εκ μέρους των εθνικών δικαστηρίων, εξαρτάται πάντοτε από πολλούς παράγοντες, μεταξύ των οποίων ο συστηματικός χαρακτήρας της εσφαλμένης εθνικής νομολογίας, τα αποτελέσματα και η θέση των επιμάχων αποφάσεων στην εθνική έννομη τάξη, καθώς και το αποτέλεσμα της νομολογίας αυτής από πλευράς υλοποιήσεως του σκοπού των συγκεκριμένων κοινοτικών διατάξεων. Ακριβώς με γνώμονα αυτά τα στοιχεία θα εκτιμήσω την προσφυγή την οποία άσκησε η Επιτροπή κατά της Ιταλικής Δημοκρατίας σχετικά με τους κανόνες αποδείξεως που εφαρμόζουν τα εθνικά δικαστήρια όσον αφορά τη μετακύλιση των φόρων που εισπράττονται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

2. Βασικές αρχές όσον αφορά την αναζήτηση φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου

α) Απόδοση, μετακύλιση και αδικαιολόγητος πλουτισμός

68. Το δικαίωμα του ιδιώτη στον οποίο οι αρχές επέβαλαν αδικαιολογήτως φορολογική επιβάρυνση να αναζητήσει τα καταβληθέντα ποσά αποτελεί γενική αρχή του δικαίου. Φόροι μπορούν να εισπραχθούν

μόνο εφόσον υφίσταται έγκυρη νομική βάση. Ελλείψει τέτοιας βάσεως, ο φόρος είναι αναγκαστικά παράνομος και πρέπει να επιστρέφεται.

69. Η αρχή αυτή γίνεται δεκτή και στην κοινοτική έννομη τάξη. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα προς επιστροφή φόρων που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες με τις κοινοτικές διατάξεις περί απαγορεύσεως αυτών των φόρων. Συνεπώς, το κράτος μέλος υποχρεούται, καταρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου [34].

70. Ανεξαρτήτως του προφανούς κανόνα σύμφωνα με τον οποίο τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ή αντικανονικώς εισπραχθέντα ποσά πρέπει να επιστρέφονται το συντομότερο δυνατόν, η συνέπεια αυτή απορρέει και από την οικονομική ανάγκη αποκαταστάσεως της διαταράξεως των σχέσεων ανταγωνισμού την οποία προκάλεσε η αντικανονική είσπραξη φόρου.

71. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, αυτή η υποχρέωση επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών έχει μία και μόνη εξαίρεση: ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιταχθεί στην επιστροφή του κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου εισπραχθέντος φόρου στον επιχειρηματία παρά μόνον όταν αποδεικνύεται ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έφερε άλλο πρόσωπο και όχι ο επιχειρηματίας και ότι η επιστροφή του φόρου στον επιχειρηματία θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό. Αν μέρος μόνον της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει μετακυλιστεί, εναπόκειται στις εθνικές αρχές να επιστρέψουν στον επιχειρηματία το ποσό που δεν μετακυλίστηκε [35].

72. Δεδομένου ότι πρόκειται για περιορισμό ενός υποκειμενικού δικαιώματος αντλουμένου από την κοινοτική έννομη τάξη, η εξαίρεση αυτή θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Η αυστηρή ερμηνεία ενδείκνυται κατά μείζονα λόγο καθόσον η απλή μετακύλιση ενός φόρου στους πελάτες δεν εξουδετερώνει αναγκαστικά για τον φορολογούμενο την οικονομική επιβάρυνση που αντιπροσωπεύει ο φόρος. Είναι, ιδίως, ιδιαίτερα δύσκολο να αποδειχθεί αν ο φόρος μετακυλίστηκε πλήρως ή μερικώς στους πελάτες. Αυτό καταδεικνύεται από ορισμένες παρατηρήσεις αντλούμενες από την μικροοικονομική ανάλυση.

73. Θα πρέπει, πρώτον, να εξετάζεται αν ένας φόρος που αυξάνει την τιμή κόστους έχει πράγματι ενσωματωθεί στην τιμή του προϊόντος. Πράγματι, δεν συνάγεται αυτομάτως ότι η αύξηση της τιμής ενός προϊόντος συνδέεται άμεσα με την επιβολή του φόρου. Λαμβανομένης υπόψη της δυναμικής των

34 — Βλ. προμνησθείσες αποφάσεις San Giorgio (βλ. ανωτέρω υποσημείωση 5, σκέψη 12 της αποφάσεως), Comateb κ.λπ. (βλ. ανωτέρω υποσημείωση 12, σκέψη 20 της αποφάσεως) και Dilexport (βλ. ανωτέρω υποσημείωση 8, σκέψη 23 της αποφάσεως), καθώς και τις πλέον πρόσφατες αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft και Hoescht (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 84), και της 11ης Ιουλίου 2002, Marks & Spencer (προμνησθείσα στην υποσημείωση 28, σκέψη 30 της αποφάσεως).

35 — Βλ., μεταξύ άλλων, προμνησθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψεις 27 και 28.

εμπορικών σχέσεων και των τιμών, δεν είναι εκ των προτέρων γνωστή η επίδραση την οποία μπορεί να έχει ένας φόρος στο επίπεδο μιας συγκεκριμένης τιμής. Γενικώς, οι παραγωγοί προσαρμόζουν τακτικά τις τιμές τους στην κατάσταση της αγοράς. Εκτός από την τιμή κόστους, ο επιχειρηματίας λαμβάνει, προς καθορισμό της πολιτικής τιμών του, υπόψη του, μεταξύ άλλων, και παράγοντες όπως η αναμενόμενη εξέλιξη της αγοράς και η θέση του συγκεκριμένου προϊόντος στην αγορά αυτή. Ο φόρος ο οποίος αυξάνει την τιμή κόστους δεν αποτελεί παρά ένα από τα στοιχεία βάσει των οποίων καθορίζεται η τιμή.

74. Σε ένα περιβάλλον δυναμικής αγοράς είναι, συνεπώς, συχνά δύσκολο να αποδειχθεί άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του φόρου που αυξάνει την τιμή κόστους και της τιμής του προϊόντος. Ωστόσο, ακόμα και όταν αυτό είναι δυνατόν, η απόδειξη αυτή δεν συνεπάγεται αυτομάτως ότι ο φορολογούμενος απαλλάσσεται πλήρως από το πρόσθετο κόστος που προκύπτει από τον φόρο. Με άλλες λέξεις, η μεταβίβαση της φορολογικής επιβαρύνσεως δεν είναι το ίδιο με την μετακύλιση της οικονομικής ζημίας την οποία υφίσταται ο επιχειρηματίας από την παράνομη επιβολή του φόρου.

75. Ο βαθμός της μετακυλίσεως εξαρτάται κυρίως από την ελαστικότητα της ζητήσεως όσον αφορά την τιμή. Μόνο στην —ακραία— περίπτωση όπου η ελαστικότητα είναι μηδενική, όπως συμβαίνει ενίοτε με τα προϊόντα πρώτης ανάγκης, μπορεί ένας φόρος να μετακυλιστεί πλήρως στον πελάτη μέσω αυξήσεως της τιμής του προϊόντος. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, η αύξηση της τιμής πωλήσεως δεν επηρεάζει τις δυνατότητες διαθέσεώς του. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, υπάρχει το πολύ μερική μετακύλιση. Αυτό σημαίνει ότι η μερική μετακύλιση είναι μάλλον ο κανόνας και όχι η εξαίρεση.

76. Για τη μεγάλη πλειονότητα των προϊόντων, η ζήτηση είναι κατά το μάλλον ή ήττον ελαστική. Ο επιχειρηματίας μπορεί τότε να μετακυλίσει μερικώς τον φόρο, δεν μπορεί όμως να συναχθεί και ότι έχει μετακυλιστεί η οικονομική επιβάρυνση. Υπό τις περιστάσεις αυτές, ο ενδιαφερόμενος επιχειρηματίας εξακολουθεί να υφίσταται την αναπόφευκτη ζημία από την παράνομη φορολογία. Η ζημία αυτή οφείλεται, καταρχάς, στη μείωση του όγκου των πωλήσεων και, ως εκ τούτου, των κερδών, κατόπιν της αυξήσεως της τιμής, και, δεύτερον, στο ότι μέρος του φόρου αναγκάστηκε να επωμισθεί ο ίδιος [36].

77. Μια άλλη μορφή ζημίας προκύπτει από τη μείωση του εμπορικού περιθωρίου το οποίο διαθέτει ο επιχειρηματίας, δεδομένου ότι το περιθώριο αυτό έχει, εν μέρει, «ξοδευτεί» λόγω της μετακυλίσεως του φόρου. Ο επιχειρηματίας βλέπει, έτσι, να μειώνονται οι δυνατότητες προσαρμογής της εμπορικής του στρατηγικής. Πράγματι, αν μια αύξηση της τιμής ήταν εμπορικώς δελεαστική και

36 — Βλ., υπό το πνεύμα αυτό, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs, της 20ής Μαρτίου 2003, στην υπόθεση C-147/01, Weber's Wine World (Συλλογή 2003, σ. I-11365, σημείο 48).

δυνατή υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της αγοράς, ο επιχειρηματίας θα μπορούσε να αυξήσει την τιμή πωλήσεως αν δεν είχε επιβληθεί ο φόρος.

78. Οι σκέψεις αυτές με οδηγούν στο συμπέρασμα ότι είναι σχεδόν αδύνατο να καθοριστεί ο βαθμός μετακυλίσεως της οικονομικής επιβαρύνσεως που συνεπάγεται ο φόρος. Θα πρέπει, προς τούτο, να γίνει ενδελεχής ανάλυση της αγοράς, λαμβανομένων υπόψη ενός μεγάλου αριθμού μεταβλητών, όπως η δομή της συγκεκριμένης αγοράς (μεγάλη ή μικρή προσφορά) και η ύπαρξη δυνατοτήτων υποκαταστάσεως του προϊόντος που πλήττεται από τον φόρο. Θα πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η δυναμική φύση των σχέσεων της αγοράς και η διακύμανση των τιμών αναλόγως των μεταβολών της προσφοράς και της ζητήσεως. Καθίσταται, έτσι, ιδιαίτερα δύσκολος ο καθορισμός της επιπτώσεως ενός φόρου στο επίπεδο των τιμών πωλήσεως. Για να καθορίσουμε η επίπτωση αυτή, χρειάζεται, τελικά, να γνωρίζουμε πώς θα είχαν εξελιχθεί οι τιμές και οι πωλήσεις αν δεν είχε επιβληθεί ο φόρος.

79. Η αντίστροφη κατάσταση καταδεικνύει επίσης την εύθραυστη φύση της αιτιώδους σχέσεως μεταξύ επιστροφής του φόρου και πλουτισμού σε περίπτωση μετακυλίσεως. Πράγματι, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να μετακυλίσει ο ενδιαφερόμενος επιχειρηματίας στον τελικό καταναλωτή και το «πλεονέκτημα» της επιστροφής των φόρων, χρησιμοποιώντας τα επιστραφέντα ποσά για να μειώσει τις τιμές, προκειμένου να διατηρήσει ή να ενισχύσει τη θέση του στην αγορά.

80. Υπό τις περιστάσεις αυτές, όταν μια νομική διάταξη όπως το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 χρησιμοποιεί τη μετακύλιση του φόρου ως μοναδικό κριτήριο για τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι θα υπάρξει αδικαιολόγητος πλουτισμός σε περίπτωση επιστροφής του φόρου, είναι πρόδηλο ότι η διάταξη αυτή δεν ανταποκρίνεται στην οικονομική πραγματικότητα.

81. Τα ανωτέρω στοιχεία έχουν συνέπειες και όσον αφορά την απόδειξη. Στο πλαίσιο της αποδείξεως, θα πρέπει να καθοριστούν πολυάριθμοι οικονομικοί δείκτες, από τους οποίους να μπορεί τελικά να συναχθεί ότι η επιστροφή των επιμάχων φόρων θα συνεπαγόταν πράγματι πλουτισμό. Εξυπακούεται ότι δεν μπορεί να απαιτηθεί από τον παραγωγό να προβεί σε μια τέτοια ανάλυση. Εν πάση περιπτώσει, διαπιστώνω ότι μια απλή λογιστική εξέταση θα ήταν απολύτως ανεπαρκής προκειμένου να καταδειχθεί η μετακύλιση και ο συνακόλουθος υποτιθέμενος πλουτισμός. Το τελευταίο αυτό συμπέρασμα επιβάλλεται και από νομολογία του Δικαστηρίου.

82. Από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει σαφώς ότι η μετακύλιση της οικονομικής ζημίας από την επιβολή του φόρου δεν είναι αυτόματη και ότι, ακόμα και σε περίπτωση μετακυλίσεως του φόρου, η επιστροφή του δεν συνεπάγεται πάντοτε πλουτισμό. Συναφώς, παραπέμπω και στις προτάσεις που ανέπτυξε ο γενικός εισαγγελέας G. Tesauro στην υπόθεση Comateb κ.λπ. και στις οποίες αναφέρει ότι, «έστω και αν υποτεθεί ότι είναι δυνατόν ο μεμονωμένος επι-

χειρηματίας να αντλεί ενίοτε όφελος λόγω της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, τον οποίο είχε εν μέρει ή εν όλω μετακυλίσει στα επόμενα στάδια, πρέπει ακόμη να τεθεί το ερώτημα αν, σε μια τέτοια περίπτωση, είναι ευλόγως δυνατό να χρησιμοποιηθεί η έννοια του αδικαιολόγητου πλουτισμού. Η απάντησή μου, ήδη στο επίπεδο της γενικής θεωρίας του δικαίου, είναι αρνητική: πράγματι, δεν νομίζω ότι είναι δίκαιο να χαρακτηρισθεί ως αδικαιολόγητος πλουτισμός το όφελος που αντλεί ο ιδιώτης από την επιστροφή ενός φόρου τον οποίο η φορολογική αρχή απαιτεί και εισπράττει αχρεωστήτως. Προπάντων, δεν νομίζω ότι το κράτος, που —αυτό— πραγματικά έχει πλουτίσει αδικαιολογήτως εισπράττοντας αχρεωστήτως, και επί πολλά έτη, έναν παράνομο φόρο, μπορεί εν συνεχεία να επικαλεστεί ακριβώς μια τέτοια αρχή προκειμένου να αρνηθεί την επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών» [37].

83. Το υποστατό και ο βαθμός του πλουτισμού που προκύπτει από την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων δεν μπορούν, συνεπώς, να αποδειχθούν, βάσει των προμνησθεισών οικονομικών αρχών, παρά μόνο μετά από ενδελεχή οικονομική ανάλυση της επίμαχης αγοράς. Το συμπέρασμα αυτό μας οδηγεί στις αρχές περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων τις οποίες έχει διατυπώσει το Δικαστήριο με μια νομολογία την οποία έχει επανειλημμένως επιβεβαιώσει μετά την απόφαση San Giorgio.

β) Αρχές όσον αφορά την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων

84. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, οι εθνικοί κανόνες που εξαρτούν τη επιστροφή αντικανονικώς εισπραχθέντων φόρων από ορισμένες προϋποθέσεις πρέπει να ανταποκρίνονται σε αυστηρές επιταγές. Προδήλως δεν αρκεί ως μοναδική προϋπόθεση να αποδεικνύεται ότι το επίμαχο ποσό δεν έχει μετακυλιστεί. Οι συναφείς κανόνες θα πρέπει μάλλον να αποσκοπούν στην αποφυγή αδικαιολόγητου πλουτισμού του επιχειρηματία από την επιστροφή του φόρου [38], δηλαδή στην αποκόμιση οφέλους το οποίο δεν θα είχε αποκομίσει ως επιχειρηματίας ενεργών κατά τρόπο ορθολογιστικό.

85. Η καίρια σημασία του τελευταίου αυτού στοιχείου προκύπτει και από τη συναφή νομολογία του Δικαστηρίου. Κατά τη νομολογία αυτή, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια «να εκτιμούν, υπό το φως των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, αν η φορολογική επιβάρυνση έχει επιρριφθεί, εν όλω ή εν μέρει, από τον επιχειρηματία σε άλλα πρόσωπα και αν, ενδεχομένως, η επιστροφή της στον επιχειρηματία θα συνιστούσε αδικαιολόγητο πλουτισμό» [39]. Μόνον όταν αποδεικνύεται ότι το σύνολο της

37 — Προτάσεις στην προμνησθείσα στην υποσημείωση 12 υπόθεση Comateb κ.λπ, σημείο 21. Υπό το αυτό πνεύμα, βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Mancini στην προμνησθείσα στην υποσημείωση 5 υπόθεση San Giorgio, σημείο 7.

38 — Βλ., επίσης, τις προμνησθείσες στην υποσημείωση 36 προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs, σημείο 49.

39 — Βλ., μεταξύ άλλων, προμνησθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψεις 21 και 23.

φορολογικής επιβαρύνσεως έφερε άλλο πρόσωπο και όχι ο επιχειρηματίας και ότι η επιστροφή του φόρου στον τελευταίο θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό δεν πρέπει να επιστρέφεται ο φόρος [40]. Συνεπώς, η εκ μέρους του Δικαστηρίου εκτίμηση πραγματοποιείται σε δύο φάσεις: καταρχάς εξετάζεται το ζήτημα της μετακυλίσεως και, στη συνέχεια, ο αδικαιολόγητος πλουτισμός.

86. Οι κανόνες που διέπουν την απόδειξη του αδικαιολόγητου πλουτισμού, ελλείψει συναφών ειδικών κοινοτικών κανόνων, πρέπει να καθορίζονται από τα κράτη μέλη. Αυτό έχει μεν ως συνέπεια να υφίστανται διαφορές όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι διοικούμενοι μπορούν να αναζητούν στα διάφορα κράτη μέλη τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά, σύμφωνα όμως με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου οι συναφείς εθνικοί κανόνες πρέπει πάντοτε να ανταποκρίνονται σε δύο βασικές επιταγές. Αφενός, πρέπει οι κανόνες αυτοί να μην είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας). Αφετέρου, πρέπει να μην καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) [41].

87. Σκοπός της νομολογίας αυτής είναι να εξασφαλίσει στους διοικουμένους, ελλείψει συναφών κοινοτικών διατάξεων, αποτελεσματική έννομη προστασία έναντι της εθνικής διοικήσεως στο πλαίσιο της ασκήσεως των δικαιωμάτων που τους απονέμονται από την κοινοτική έννομη τάξη και, γενικότερα, να διασφαλίσει την πρακτική αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου. Συνεπώς, τα κράτη μέλη οφείλουν να εξαλείψουν τα δικονομικής φύσεως εμπόδια που είναι ικανά να ματαιώσουν την επίτευξη του σκοπού αυτού.

88. Για να επιτύχει ο ενδιαφερόμενος την επιστροφή των ποσών που αχρεωστήτως κατέβαλε, θα πρέπει, καταρχήν, να αρκεί να αποδείξει ότι κατέβαλε όντως τον φόρο και ότι ο φόρος αυτός ήταν παράνομος. Ωστόσο, δεδομένου ότι γίνεται δεκτό ότι, κατ' εξαίρεση, ο φόρος δεν πρέπει να επιστρέφεται στην περίπτωση που η επιστροφή αυτή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό, πράγμα το οποίο συμβαίνει όταν η οικονομική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί ολοσχερώς ή εν μέρει σε τρίτους, πρέπει, στη συνέχεια, να καθοριστεί πώς και από ποιον πρέπει να αποδειχθεί ότι η επιστροφή του φόρου συνεπάγεται όντως πλουτισμό.

89. Κατόπιν των ανωτέρω παρατηρήσεων όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρηματίες μπορούν να αποφασίσουν να ενσωματώσουν ή όχι τον φόρο στην τιμή πωλήσεως, και δεδομένου ότι ο τυχόν πλουτισμός σε περίπτωση επιστροφής του φόρου εξαρτάται από την ανωτέρω περίσταση, το

40 — Βλ. απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, Μιχαηλίδης (Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψη 33).

41 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Dilexport, σκέψη 25.

βάρος της αποδείξεως θα είναι, προδήλως, ιδιαίτερα επαχθές. Η μεγάλη δυσκολία αυτής της αποδείξεως στην πράξη εξηγεί το γιατί η εθνική διοίκηση καταφεύγει στην απόδειξη του πλουτισμού βάσει του τεκμηρίου της μετακυλίσεως, οπότε στον φορολογούμενο εναπόκειται κατόπιν να αποδείξει ότι δεν μετακύλισε τον φόρο. Ωστόσο, το σύστημα αυτό δεν είναι σύμφωνο με τις αρχές τις οποίες έχει διατυπώσει και επιβεβαιώσει το Δικαστήριο με πάγια νομολογία του.

90. Ως βασική αρχή, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι το πρόσωπο που καταβάλλει αχρεωστήτως φόρο στην εθνική φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα στην επιστροφή του ποσού αυτού [42]. Αν η εθνική διοίκηση επιθυμεί να επικαλεστεί την εξαίρεση της προλήψεως του πλουτισμού, οφείλει τότε σαφώς να αποδείξει ότι η επιστροφή του φόρου θα έχει αυτό το αποτέλεσμα. Με άλλες λέξεις, το βάρος της αποδείξεως του αδικαιολόγητου πλουτισμού φέρει αποκλειστικά η εθνική διοίκηση [43].

91. Υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, η εθνική διοίκηση παρέβη το κοινοτικό δίκαιο εισπράττοντας φόρο ασυμβίβαστο με τις συναφείς διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ (είτε το άρθρο 23 ΕΚ είτε το άρθρο 90 ΕΚ). Το ότι ένας φορολογούμενος, ο οποίος έχει, κατόπιν αυτής της αντικανονικής φορολογίας, δικαίωμα να του επιστραφούν τα αχρεωστήτως καταβληθέντα, υποχρεώνεται να αποδείξει καταρχάς ότι δεν μπόρεσε να αντισταθμίσει άλλως την επιβάρυνση συνεπάγεται απαράδεκτο πλεονέκτημα για τον διάδικο ο οποίος ευθύνεται για το πρόβλημα.

92. Κατά τη γνώμη μου, το Δικαστήριο εξέφρασε την άποψη αυτή με την απόφαση San Giorgio, θεωρώντας ότι, «σε οικονομία της αγοράς που στηρίζεται στον ελεύθερο ανταγωνισμό, το ζήτημα αν και σε ποιο μέτρο φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβλήθηκαν στον εισαγωγέα κατέστη πράγματι δυνατό να επιρριφθούν στα επόμενα οικονομικά στάδια ενέχει περιθώριο αβεβαιότητας που δεν είναι δυνατό να βαρύνει κανονικά το πρόσωπο που υποχρεώθηκε στην καταβολή επιβαρύνσεως αντίθετης προς το κοινοτικό δίκαιο» [44].

93. Από την προπαρατεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι πρέπει να αποδειχθεί ότι η επιστροφή του φόρου συνεπάγεται πράγματι πλουτισμό. Δεν αρκεί, συνεπώς, να αποδειχθεί η μετακύλιση προκειμένου να συναχθεί ότι εξουδετερώθηκε η οικονομική επιβάρυνση, οπότε η επιστροφή θα οδηγούσε σε πλουτισμό. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι, πέραν των αμέσων αποτελεσμάτων της επιβολής του φόρου, ο επιχειρηματίας υφίσταται και από

42 — Βλ., μεταξύ άλλων, προμνησθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση San Giorgio, σκέψη 12, και προμνησθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 20.

43 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Dilexport, σκέψη 53.

44 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση San Giorgio, σκέψη 15.

άλλης απόψεως οικονομική ζημία, την οποία εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να λάβει υπόψη του κατά την εκτίμησή του.

94. Το Δικαστήριο έκρινε, με τις αποφάσεις Comateb κ.λπ. και Μιχαηλίδης, ότι, ακόμα και όταν αποδεικνύεται ότι η επιβάρυνση από τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο μετακυλίστηκε ολοσχερώς ή εν μέρει σε τρίτους, η επιστροφή στον επιχειρηματία του μετακυλισθέντος ποσού δεν συνεπάγεται αναγκαστικά γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό. Το εθνικό δικαστήριο που επιλαμβάνεται αγωγής αποδόσεως μπορεί να λάβει υπόψη του τη ζημία την οποία ο επιχειρηματίας μπορεί να έχει υποστεί από το γεγονός ότι η παράνομη φορολογία είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του όγκου των εισαγωγών [45] ή των εξαγωγών [46] προς ή από άλλα κράτη μέλη.

95. Στην απόφαση Bianco και Girard, το Δικαστήριο δικαίως υπογράμμισε επίσης την πολυπλοκότητα του οικονομικού πλαισίου που επιτρέπει να καθοριστεί κατά πόσον υπήρξε ή όχι πλουτισμός. Έκρινε «ότι, καίτοι οι έμμεσοι φόροι προορίζονται κατά την εθνική νομοθεσία να μετακυλισθούν στον τελικό καταναλωτή, καίτοι δε συνήθως στο εμπόριο μετακυλίονται εν όλω ή εν μέρει, δεν μπορεί να λεχθεί γενικώς ότι ο φόρος μετακυλίεται πράγματι σε όλες τις περιπτώσεις. Συγκεκριμένα η πραγματική μετακύλιση, μερική ή ολική, εξαρτάται από πολλούς παράγοντες που περιβάλλουν κάθε εμπορική συναλλαγή και τη διαφοροποιούν από άλλες περιπτώσεις που εντάσσονται σε άλλο πλαίσιο». Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι, «αναλόγως του χαρακτήρα της αγοράς, είναι περισσότερο ή λιγότερο πιθανόν ότι θα γίνει μετακύλιση. Εντούτοις οι πολυάριθμοι παράγοντες που καθορίζουν την εμπορική στρατηγική ποικίλλουν από τη μια περίπτωση στην άλλη, οπότε είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιοριστεί σε ποιο βαθμό επηρεάζουν τη μετακύλιση» [47].

96. Όσον αφορά τα αποδεικτικά μέσα, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι είναι 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. Αυτό ισχύει ιδίως προκειμένου για τεκμήρια ή κανόνες αποδείξεως που σκοπούν να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος της αποδείξεως του ότι οι αχρεωστήτως καταβληθείσες επιβαρύνσεις δεν μετακυλίστηκαν σε άλλα πρόσωπα. Το ίδιο ισχύει 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 [48]. Το Δικαστήριο επανειλημμένως έκρινε επίσης

45 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 30.

46 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 40 απόφαση Μιχαηλίδης, σκέψη 35.

47 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 331/85, 376/85 και 378/85, Bianco και Girard (Συλλογή 1988, σ. 1099, σκέψεις 17 και 20).

48 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 5 απόφαση San Giorgio, σκέψη 14, και προμνησθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Dilexport, σκέψη 48. Ο νόμος που ίσχυε πριν από αυτόν που αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση προσφυγής συνιστά παράδειγμα τέτοιας εθνικής ρυθμίσεως επιβάλλουσας στον φορολογούμενο την υποχρέωση της περί του αντιθέτου αποδείξεως. Με την προμνησθείσα στην υποσημείωση 6 απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ρύθμιση αυτή αντέβαινε στη Συνθήκη.

ότι, στην περίπτωση των εμμέσων φόρων, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι υπάρχει τεκμήριο μετακυλίσεως και ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει το αντίθετο [49].

97. Αυτή η απαγόρευση της χρησιμοποιήσεως νομίμου τεκμηρίου περί μετακυλίσεως σημαίνει επίσης ότι πρέπει να εκτιμάται, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, αν η επιστροφή του φόρου στον επιχειρηματία θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό [50]. Στην εθνική διοίκηση εναπόκειται, εξάλλου, να αποδείξει τον βαθμό στον οποίο θα υπάρξει πλουτισμός, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή θα αρκούσε ενδεχομένως μερική επιστροφή του φόρου.

98. Αυτές οι αρχές που διέπουν την εκ μέρους της διοικήσεως απόδειξη δεν σημαίνουν, εξάλλου, ότι δεν μπορεί να απαιτηθεί καμία μορφή συνεργασίας του φορολογουμένου. Θα μπορούσε, μεταξύ άλλων, να του ζητηθεί να προσκομίσει τα απαραίτητα για την εκτίμηση της καταστάσεώς του έγγραφα. Στη διοίκηση, ωστόσο, εναπόκειται να αντλήσει από τα έγγραφα αυτά πειστικές αποδείξεις περί της υπάρξεως μετακυλίσεως τέτοιας μορφής ώστε τυχόν επιστροφή θα συνεπαγόταν όντως αδικαιολόγητο πλουτισμό [51]. Σε καμία περίπτωση η συνεργασία του φορολογουμένου δεν μπορεί να καταλήξει στη μετάθεση του βάρους της αποδείξεως σ' αυτόν.

99. Από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι τα κράτη μέλη υπέχουν υποχρέωση αποτελέσματος, συνιστάμενη στην οργάνωση του νομικού τους συστήματος όσον αφορά την αναζήτηση φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου κατά τρόπον ώστε, σε περίπτωση που προτίθενται να προβάλουν ένσταση αδικαιολογήτου πλουτισμού προς απόρριψη αγωγής περί επιστροφής τέτοιων φόρων, να πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

— να φέρει εξ ολοκλήρου η διοίκηση το βάρος αποδείξεως·

— να αποδεικνύει η διοίκηση ότι η επιστροφή των φόρων θα συνεπαγόταν πράγματι πλουτισμό·

— να μη στηρίζεται η απόδειξη σε τεκμήριο μετακυλίσεως·

— να μη μπορεί να απαιτηθεί από τον φορολογούμενο να προσκομίσει απόδειξη περί του ότι ο φόρος δεν έχει μετακυλιστεί·

49 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 47 απόφαση Bianco και Girard, σκέψη 17, και προμνησθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 25.

50 — Βλ. προμνησθείσα στην υποσημείωση 40 απόφαση Μιχαηλίδης, σκέψη 32.

51 — Βλ., υπό το πνεύμα αυτό, τις προμνησθείσες στην υποσημείωση 36 προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs, σημεία 59 και 60.

— να μπορεί, αντιθέτως, να ζητηθεί από τον φορολογούμενο να συνεργαστεί στο πλαίσιο της αποδείξεως που οφείλει να προσκομίσει η διοίκηση.

3. Η πρακτική των ιταλικών δικαστηρίων

100. Θα προσθέσω ότι:

— προς απόδειξη του πλουτισμού δεν αρκεί μια απλή λογιστική έρευνα·

102. Το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 είναι διατυπωμένο κατά τρόπον ώστε να μη μπορεί να θεωρηθεί αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο. Η διατύπωση είναι απολύτως ουδέτερη και δεν περιέχει στοιχεία τα οποία το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει αντίθετα προς τις κοινοτικές υποχρεώσεις, όπως η δυνατότητα αποδείξεως βάσει τεκμηρίου μετακυλίσεως, η υποχρέωση του φορολογουμένου να αποδείξει τη μη μετακύλιση ή κάποιος περιορισμός όσον αφορά τα αποδεικτικά μέσα.

— ο πλουτισμός πρέπει να αποδεικνύεται βάσει ενδελεχούς οικονομικής αναλύσεως της οικείας αγοράς.

103. Ωστόσο, όπως ισχυρίστηκε και απέδειξε κατά τρόπο πειστικό, κατ' εμέ, η Επιτροπή, η διάταξη αυτή, ακριβώς λόγω της ασάφειάς της, είναι διατυπωμένη κατά τρόπο τόσο γενικό ώστε επέτρεψε τη διατήρηση ή την ανάπτυξη μιας δικαστικής πρακτικής η οποία αντιβαίνει στις αρχές που έχει διατυπώσει το Δικαστήριο με τη νομολογία του από την απόφαση San Giorgio και μετά.

101. Οι διαπιστώσεις αυτές μας οδηγούν σ' αυτό καθαυτό το αντικείμενο της υπό κρίση διαδικασίας λόγω παραβάσεως: το κατά πόσον το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, όπως ερμηνεύεται από τα εθνικά δικαστήρια και εφαρμόζεται από την ιταλική φορολογική διοίκηση, πληροί τους όρους που μόλις ανέφερα και κατά πόσον η πρακτική των εθνικών δικαστηρίων εμφανίζει χαρακτηριστικά ικανά να θεμελιώσουν διαπίστωση παραβάσεως των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη Συνθήκη ΕΚ για την Ιταλική Δημοκρατία.

104. Ειδικότερα, η Επιτροπή επικαλέστηκε μια σειρά αποφάσεων του Corte suprema di cassazione, από τις οποίες προκύπτει ότι το εν λόγω ιταλικό δικαστήριο δέχεται ότι η μετακύλιση μπορεί να διαπιστωθεί βάσει τεκμηρίων. Η Επιτροπή παραπέμπει σε απόφαση στηριζόμενη στο γνωστό τοις πάσι γεγονός ότι οι επιχειρήσεις μετακυλίουν συστηματικά

τους φόρους στην πελατεία τους [52]. Παραθέτει, εξάλλου, μια απόφαση η οποία αποκλείει το ενδεχόμενο μη μετακυλίσεως βάσει των τεσσάρων προμνησθέντων κριτηρίων, ήτοι: α) του ότι ο φορολογούμενος είναι επιχείρηση, β) του ότι η επιχείρηση αυτή δεν είναι αφερέγγυα, γεγονός που θα δικαιολογούσε πωλήσεις επί ζημία, γ) του ότι όλα τα ιταλικά τελωνεία εισέπρατταν τους επίμαχους φόρους και δ) του ότι αυτό συνέβαινε επί μακρό χρονικό διάστημα και χωρίς να υπάρξουν αμφισβητήσεις [53]. Τα κριτήρια αυτά εφαρμόστηκαν κατ' ουσίαν και σε απόφαση του Tribunale civile di Genova [54].

105. Εξάλλου, η Επιτροπή ανέφερε άλλες υποθέσεις στο πλαίσιο των οποίων απαιτήθηκε από τον φορολογούμενο να προσκομίσει λογιστικά έγγραφα προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο φόρος είχε μετακυλιστεί ή όχι. Αν ο φορολογούμενος δεν είναι σε θέση να το πράξει, π.χ. διότι έχει παρέλθει η εκ του νόμου προβλεπόμενη δεκαετία διατηρήσεως των εγγράφων, μπορεί να συναχθεί ότι έλαβε χώρα μετακύλιση [55]. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος δεν παρέσχε απόδειξη περί του αντιθέτου, ότι δηλαδή δεν υπήρξε μετακύλιση. Η Επιτροπή επικαλέστηκε συναφώς μια απόφαση του Corte d'appello di Torino, η οποία δεν δέχθηκε αυτόν τον τρόπο αποδείξεως. Η απόφαση αυτή αναιρέθηκε ωστόσο από το Corte suprema di cassazione, λόγω των δυσκολιών ως προς την απόδειξη τις οποίες αντιμετώπισε η διοίκηση στην περίπτωση αυτή.

106. Παράλληλα με αυτήν την τάση της ιταλικής νομολογίας, η πολιτική που έχει χαράξει η ιταλική φορολογική διοίκηση με ορισμένες διοικητικές εγκυκλίους επίσης δημιουργεί προβλήματα στους φορολογουμένους που αναζητούν αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά. Για να υπάρχει δικαίωμα ανακτήσεως του ποσού, πρέπει τα λογιστικά στοιχεία της ενδιαφερομένης επιχειρήσεως να αποδεικνύουν ότι ο φόρος δεν ενεγράφη στις υποχρεώσεις, αλλά στο ενεργητικό. Στην αντίθετη περίπτωση, θεωρείται ότι έλαβε χώρα μετακύλιση.

107. Απαντώντας στις αιτιάσεις της Επιτροπής, η Ιταλική Κυβέρνηση ανέφερε ότι υπάρχουν και διάφορες αποφάσεις ιταλικών δικαστηρίων που ακολουθούν άλλη κατεύθυνση. Στις υποθέσεις αυτές, δεν χρησιμοποιήθηκε το τεκμήριο μετακυλίσεως: οι δικαστές διαπίστωσαν in concreto ότι η διοίκηση δεν παρέσχε απόδειξη περί μετακυλίσεως και έκαναν δεκτό το αίτημα επιστροφής του φόρου. Η Ιταλική Κυβέρνηση προσκόμισε συναφείς στατιστικές, από τις οποίες προκύπτει ότι, από το 1992, έχουν επιστραφεί στους φορολογουμένους περισσότερα από 120 δισεκατομμύρια ιταλικές λίρες.

108. Η Ιταλική Κυβέρνηση υπογράμμισε επίσης ότι ο ρόλος του Corte suprema di cassazione όσον αφορά την απόδειξη περιο-

52 — Απόφαση 3006 της 12ης Μαρτίου 1993 του πρώτου τμήματος του Corte suprema di cassazione.

53 — Απόφαση 2844 της 28ης Μαρτίου 1996 του πρώτου τμήματος του Corte suprema di cassazione.

54 — Απόφαση της 12ης Απριλίου 1995.

55 — Αποφάσεις 9797, της 18ης Νοεμβρίου, 1994, και 2369, της 12ης Απριλίου 1984, του Corte suprema di cassazione.

ρίζεται στη διατύπωση γενικών αρχών, στο επί της ουσίας δικαστήριο όμως εναπόκειται να εκτιμήσει in concreto, στο πλαίσιο της διαπιστώσεως των πραγματικών περιστατικών, τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία.

109. Όσον αφορά την πολιτική που ακολουθεί η διοίκηση, η Ιταλική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η απαίτηση της προσκομίσεως λογιστικών εγγράφων είναι δικαιολογημένη, καθόσον πρόκειται, κατά τη γνώμη της, για το μόνο δυνατό μέσο αποδείξεως της μετακυλίσεως.

110. Έστω και αν η πρακτική των ιταλικών δικαστηρίων, κατά ένα σημαντικό μέρος, συμβιβάζεται με τις κοινοτικές αρχές όσον αφορά την αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, είναι αληθές ότι ένα άλλο μέρος, σημαντικό, της πρακτικής αυτής δεν είναι σύμφωνο προς τις εν λόγω αρχές. Τα παραδείγματα και προς τις δύο κατευθύνσεις, που αντλούνται από την ιταλική δικαστική πρακτική, καταδεικνύουν εν πάση περιπτώσει σαφώς τη διάσταση που υπάρχει μεταξύ των δικαστηρίων όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 [56].

111. Εξάλλου, κατά την Επιτροπή, οι περιπτώσεις επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου αφορούσαν κυρίως μεγάλες επιχειρήσεις διαθέτουσες τα μέσα για να αντιμετωπίσουν το κόστος συχνά μακρών ενδίκων διαδικασιών αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Από αυτό συνάγεται ότι εκείνες που δεν ευδοκίμησαν ήταν κυρίως αγωγές μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων.

112. Όλα τα ανωτέρω μας οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η ιταλική έννομη τάξη δεν διασφαλίζει πλήρως την επίτευξη του σκοπού που περιγράφεται στα σημεία 99 και 100 των παρουσών προτάσεων. Η Επιτροπή απέδειξε ότι συχνά ακόμα δέχονται τα δικαστήρια απόδειξη βάσει τεκμηρίων και ότι από τη στάση που υιοθετούν διάφορα δικαστήρια μετατίθεται στον φορολογούμενο το βάρος της αποδείξεως της μη μετακυλίσεως του επιδίκου φόρου. Έστω και αν, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα αχρεωστήτως καταβληθέντα επεστάφησαν σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, είναι πρόδηλο ότι η έκβαση αυτή δεν εξασφαλίζεται σε όλες τις περιπτώσεις. Υπογραμμίζω, εξάλλου, ότι πρόκειται για πρακτική η οποία ακολουθείται από πολλών ετών [57]. Εξάλλου, η πρακτική αυτή στηρίζεται στο τεκμήριο ότι η μετακύλιση συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό, ενώ ακριβώς η συνέπεια αυτή πρέπει να αποδειχθεί χωριστά.

56 — Στην υπομνηθείσα στην υποσημείωση 8 απόφαση Dilexport, το Δικαστήριο διαπιστώνει επίσης τη διάσταση αυτή, έστω και αν, στην υπόθεση εκείνη, επρόκειτο για διάσταση απόψεων μεταξύ της Ιταλικής Κυβερνήσεως και του αιτούντος δικαστηρίου (βλ. σκέψη 50).

57 — Συναφώς, βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-212/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας (απόφαση της 26ης Ιουνίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I-4923), στις οποίες ανέφερα ότι η Ιταλική Κυβέρνηση υπείχε υποχρέωση αποτελέσματος να θέσει τέρμα σε δυσμενή διάκριση σε βάρος των λεκτόρων ξένων γλωσσών που προέρχονταν από άλλα κράτη μέλη, διάκριση η οποία ίσχυε από πολλών ετών (σημείο 46 των προτάσεων).

113. Υπό τις περιστάσεις αυτές, εκτιμώ ότι η άσκηση, εκ μέρους των φορολογουμένων, των δικαιωμάτων που τους απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη κατέστη αναιτιολογήτως δύσκολη και θεωρώ ότι η πρακτική των ιταλικών δικαστηρίων όσον αφορά την αναζήτηση φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο αντιβαίνει στην αρχή της αποτελεσματικότητας, όπως την έχει διατυπώσει η νομολογία του Δικαστηρίου.

114. Κατόπιν των όσων εξέθεσα στα σημεία 62 έως 67 των παρουσών προτάσεων, διαπιστώνω, εξάλλου, ότι η πρακτική αυτή των ιταλικών δικαστηρίων ακολουθείται συστηματικά. Αυτό προκύπτει ιδίως από το γεγονός ότι το σύστημα της διά τεκμηρίων αποδείξεως και η ιδέα ότι υπάρχει μετακύλιση οσάκις ο φορολογούμενος δεν μπορεί να προσκομίσει τα ζητηθέντα έγγραφα έχουν επικυρωθεί από το ανώτατο ιταλικό δικαιοδοτικό όργανο. Ακόμα και αν ορισμένα κατώτερα δικαστήρια αποφασίζουν σύμφωνα με τις κοινοτικές επιταγές, οι αποφάσεις τους μπορούν να αναιρεθούν. Ο συστηματικός αυτός χαρακτήρας προκύπτει και από την πολιτική που ακολουθεί συναφώς η διοίκηση.

115. Άλλωστε, η πρακτική αυτή έχει ως αποτέλεσμα να υποσκάπτει την πρακτική αποτελεσματικότητα των σχετικών διατάξεων της Συνθήκης και των αρχών τις οποίες έχει διατυπώσει συναφώς το Δικαστήριο. Κατά μείζονα λόγο όταν πρόκειται για χρηματικές απαιτήσεις επιχειρηματιών που συμμετέχουν στις οικονομικές συναλλαγές, κάθε προσβολή των δικαιωμάτων που τους απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη έχει άμεσες επιπτώσεις στην ανταγωνιστική τους θέση στην εσωτερική αγορά. Οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να μπορούν να υπολογίζουν στην επιστροφή των φόρων που εισπράττονται από κράτος μέλος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, όπως και οι ανταγωνιστές τους εντός άλλων κρατών μελών, εντός των ορίων που έχει καθορίσει το Δικαστήριο. Η επιταγή της ομοιόμορφης ερμηνείας και εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου υπαγορεύεται από την ανάγκη εξασφαλίσεως στους επιχειρηματίες που μετέχουν στις οικονομικές ανταλλαγές των ίδιων, κατά το δυνατόν, συνθηκών της αγοράς, στο μέτρο που οι συνθήκες αυτές καθορίζονται από τις δημόσιες αρχές.

116. Το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, καίτοι εκ πρώτης όψεως συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο, όπως ανέφερα ανωτέρω, επιτρέπει, όταν αυτό εφαρμόζεται στην πράξη, λόγω της ελλείψεως ακριβούς ρυθμίσεως όσον αφορά την απόδειξη, να μην επιτυγχάνεται το επιδιωκόμενο από το κοινοτικό δίκαιο αποτέλεσμα. Συνεπώς, θεωρώ ότι η δικαστική πρακτική που ακολουθείται στην Ιταλική Δημοκρατία όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 είναι τόσο συστηματική και παράγει τόσο επιζήμια αποτελέσματα από πλευράς πρακτικής αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου ώστε μπορεί να αναγνωριστεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία, διατηρώντας τη διάταξη αυτή σε ισχύ, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

VII — Πρόταση

117. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο:

α) να αναγνωρίσει ότι η Ιταλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη της το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428, της 29ης Δεκεμβρίου 1990, το οποίο, όπως εφαρμόζεται στην πράξη και ερμηνεύεται από τα δικαστήρια, δέχεται ένα σύστημα αποδείξεως της μετακυλίσεως των φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση των κοινοτικών κανόνων το οποίο καθιστά την άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως των εν λόγω φόρων πρακτικώς αδύνατη ή, πάντως, υπερβολικά δυσχερή για τον φορολογούμενο και το οποίο, ως τοιούτο, είναι ασυμβίβαστο με τις αρχές του δικαίου τις οποίες έχει διατυπώσει το Δικαστήριο σχετικά με την αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ·

β) να καταδικάσει την Ιταλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.