ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PEDRO CRUZ VILLALÒN
της 7ης Δεκεμβρίου 2010[1]

Περιεχόμενα

I — Εισαγωγή ..... I - 7378

II — Το νομικό πλάισιο ..... I - 7379

III — Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα ..... I - 7382

IV — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία ..... I - 7384

V — Η νομολογία επί της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ..... I - 7385

A — Το δικαίωμα περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ..... I - 7385

B — Η εξαίρεση λόγω μετακυλίσεως, η οποία θεμελιώνεται στον αδικαιολόγητο πλουτισμό ..... I - 7386

Γ — Μεταγενέστερη εξέλιξη ..... I - 7387

VI — Ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων ..... I - 7388

A — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος: η «αντιστάθμιση» ως εναλλακτική της μετακυλίσεως λύση ..... I - 7388

1. Ο αδικαιολόγητος πλουτισμός ως θεμέλιο της εξαιρέσεως από την είσπραξη του αχρεωστήτως καταβληθέντος ..... I - 7388

2. Η ιδιαιτερότητα της υπό κρίση υποθέσεως και η ανάγκη μιας ad hoc λύσεως ..... I - 7390

3. Η μορφή της «μετακυλίσεως» δεν παρέχει τη δυνατότητα ικανοποιητικής απαντήσεως στην προκειμένη περίπτωση ..... I - 7391

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

4. Η «αντιστάθμιση» ως πιθανή εξαίρεση της υποχρεώσεως προς επιστροφή ..... I - 7393

5. Προϋποθέσεις υπό τις οποίες η «αντιστάθμιση» ενδέχεται εν δυνάμει να ομοιάζει προς τη «μετακύλιση» ..... I - 7395

6. Συμπέρασμα ..... I - 7397

Β — Επί του τρίτου και του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος ..... I - 7397

Γ — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος ..... I - 7401

VII — Πρόταση ..... I - 7403

I — Εισαγωγή

1. Μετά την παρέλευση τριάντα ετών αφότου το Δικαστήριο, με την απόφαση Just [2], άνοιξε τον δρόμο στη δυνατότητα εξαιρέσεως του δικαιώματος επιστροφής των παρανόμως εισπραχθέντων από κράτος μέλος φόρων, ένα δανικό δικαστήριο υποβάλλει εκ νέου ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα εστιαζόμενα στα κριτήρια εκτιμήσεως της εξαιρέσεως μετακυλίσεως και του εν γένει αδικαιολόγητου πλουτισμού.

2. Με την ανωτέρω απόφαση Just, η οποία δεν έγινε εν μέρει κατανοητή και η οποία επικρίθηκε επανειλημμένα [3], καθώς και με την επακόλουθη πλούσια νομολογία, αναγνωρίστηκε ότι η άρνηση επιστροφής του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου χωρεί μόνο στις περιπτώσεις εκείνες όπου η είσπραξη της επιστροφής οδηγεί σε αδικαιολόγητο πλουτισμό εκείνου ο οποίος την αξιώνει.

3. Μέχρι σήμερα, το Δικαστήριο ενέκυψε αποκλειστικά σε περιπτώσεις, στο πλαίσιο των οποίων ο αδικαιολόγητος πλουτισμός συνεπαγόταν εν τοις πράγμασι «μετακύλιση» του παράνομου φόρου. Στην υποβληθείσα στην κρίση του Δικαστηρίου διαφορά εν προκειμένω, πάντως, το πλαίσιο διαφέρει αισθητά, θα έλεγα μάλιστα ότι είναι καινοφανές, καθόσον η αναγνώριση του παράνομου χαρακτήρα του φόρου παρίσταται ως αναπόσπαστο κομμάτι μιας δέσμης νομοθετικών μέτρων τα οποία έλαβε κράτος μέλος και τα οποία, ως εκ των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων τους, συνδέονται στην πράξη άρρηκτα με άλλες νομοθετικές διατάξεις θεσπισθείσες ταυτόχρονα. Πράγματι, στην προκειμένη περίπτωση ο αναγνωρισθείς ως παράνομος κρατικός φόρος άρχισε να ισχύει ταυτόχρονα με την κατάργηση ενός

2 — Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79 (Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 253).

3 — Βλ., επί παραδείγματι, F. Hubeau, «La répétition de l'indu en droit communautaire», *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, σ. 448.

σημαντικού όγκου κοινωνικών επιβαρύνσεων, με την κατά προσέγγιση σύμπτωση των υποκειμένων στις εν λόγω επιβαρύνσεις και των δικαιούχων της επιστροφής.

4. Για τον λόγο αυτόν κατ' ουσίαν και παρά τις προσπάθειες των παρεμβαινόντων στην κύρια δίκη αλλά και του ιδίου του αιτούντος δικαστηρίου, οι περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως εμπίπτουν μετά μεγάλης δυσκολίας στην έννοια της «μετακυλίσεως» του φόρου. Κατόπιν αυτού, θα προτείνω στο Δικαστήριο να υπερβεί, αποσαφηνίζοντας την επί του αδικαιολόγητου πλουτισμού νομολογία του, τον περιορισμό του αποκλειστικά και μόνο στις περιπτώσεις «μετακυλίσεως», παρέχοντας τη δυνατότητα, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, τη διεύρυνσή του σε περιπτώσεις «αντισταθμίσεως» της νέας επιβαρύνσεως με την κατάργηση άλλων νομίμων επιβαρύνσεων.

5. Τέλος, η προδικαστική παραπομπή εμπεριέχει και μια δεύτερη ομάδα ερωτημάτων τα οποία θέτουν και νέο ζήτημα, ήτοι τη δημιουργία καταστάσεως επαγόμενης δυσμενή διάκριση, απορρέουσα από το σύνολο της εν λόγω νομοθετικής μεταρρυθμίσεως, εις βάρος συγκεκριμένα των κατά κύριο λόγο εισαγωγικών επιχειρήσεων έναντι των κατά κύριο λόγο εμπορευομένων μη εισαγόμενα προϊόντα.

II — Το νομικό πλάισιο

6. Με τον νόμο 840 της 18ης Δεκεμβρίου 1987, η Δανία θέσπισε από 1ης Ιανουαρίου 1988 έμμεσο φόρο, γνωστό ως «εισφορά προς στήριξη της αγοράς εργασίας», (εφεξής, σύμφωνα με τη συντομογραφία στη δανική γλώσσα: ο AMBI), ο οποίος υπολογιζόταν με τη χρησιμοποιούμενη για την επιβολή του ΦΠΑ βάση. Σε αντίθεση προς τον ΦΠΑ, πάντως, και στη συγκεκριμένη περίπτωση των εισαγομένων προϊόντων, ο φόρος δεν καταβαλλόταν κατά την εισαγωγή τους, αλλ' εφαρμοζόταν στη συνολική τιμή των εν λόγω εμπορευμάτων μετά την πρώτη πώλησή τους επί δανικού εδάφους. Εξάλλου, η εισφορά δεν ήταν υποχρεωτικό να εμφαίνεται κεχωρισμένως στο τιμολόγιο.

7. Όπως ήδη προανέφερα, παράλληλα με την καθιέρωση του AMBI, ο Δανός νομοθέτης κατήργησε ορισμένες εισφορές των επιχειρήσεων υπέρ της κοινωνικής ασφαλίσεως οι οποίες κόστιζαν στις επιχειρήσεις περί τις 10 200 δανικές κορώνες ανά εργαζόμενο πλήρους απασχολήσεως. Με την ανωτέρω μεταρρύθμιση, καταργήθηκε η σύνδεση των εισφορών των επιχειρήσεων υπέρ της κοινωνικής ασφαλίσεως με τον αριθμό των εργαζομένων, με μοναδικό σκοπό τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των δανικών επιχειρήσεων.

8. Ο AMBI καταργήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 1992 με τον νόμο 891 της 21ης Δεκεμβρίου 1991. Κατόπιν αυτού, η εισφορά προς στήριξη της αγοράς εργασίας επιβάρυνε τις δανικές επιχειρήσεις επί τετραετία.

9. Δύο εισαγωγικές επιχειρήσεις, και συγκεκριμένα η Dansk Denkavit ApS και η P. Poulsen Trading ApS, αμφισβήτησαν τη νομιμότητα του AMBI, ισχυριζόμενες ότι αντίκειται προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας [4] και προς τα άρθρα 9 ΕΚ και 95 ΕΚ και αιτούμενες την επιστροφή των καταβληθέντων φόρων. Στο πλαίσιο της παρούσας διαφοράς, το Østre Landsret (περιφερειακό δικαστήριο) υπέβαλε στο Δικαστήριο ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα, επί των οποίων δόθηκε μερικώς απάντηση με την απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, Dansk Denkavit και Poulsen Trading [5]. Με την απόφαση εκείνη αναγνωρίστηκε ότι προσκρούει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας η θέσπιση ή η διατήρηση εισφοράς δημοσιονομικού χαρακτήρα (όπως η εισφορά προς στήριξη της αγοράς εργασίας):

— η οποία καταβάλλεται τόσο για τις υποκείμενες σε ΦΠΑ δραστηριότητες όσο και για οποιαδήποτε άλλη βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα συνιστάμενη στην επ' ανταλλάγματι παροχή υπηρεσιών,

— εισπράττεται, όσον αφορά τις υποκείμενες σε ΦΠΑ επιχειρήσεις, σύμφωνα με φορολογική βάση πανομοιότυπη με εκείνη η οποία χρησιμοποιείται για τον ΦΠΑ, ήτοι ως ποσοστό επί του ύψους των πραγματοποιουμένων πωλήσεων, μετά από έκπτωση της αξίας των λαβουσών χώρα αγορών,

— σε αντίθεση με τον ΦΠΑ, δεν καταβάλλεται κατά την εισαγωγή, αλλ' εισπράττεται επί του συνόλου της τιμής πωλήσεως των εισαγομένων εμπορευμάτων κατά τη διενέργεια της πρώτης πωλήσεως στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

— σε αντίθεση με τον ΦΠΑ, δεν αποτελεί αντικείμενο χωριστής ενδείξεως επί του τιμολογίου, και

— εισπράττεται παράλληλα με τον ΦΠΑ.

10. Με βάση τα προηγηθέντα, το Δικαστήριο έκρινε ότι παρείλκε η απάντηση επί των λοιπών ερωτημάτων τα οποία του είχε υποβάλει το Østre Landsret. Εν συντομία, τα ανωτέρω ερωτήματα αφορούσαν τη συμβατότητα του επίδικου φορολογικού καθεστώτος με την απαγόρευση επιβαρύνσεων αποτελέσματος ισοδυνάμου με δασμό, κατά τα άρθρα 9 επ. ΕΚ (τρίτο προδικαστικό ερώτημα), καθώς και με την απαγόρευση εσωτερικών επιβαρύνσεων εισαγουσών δυσμενή διάκριση κατά το άρθρο 95 ΕΚ (τέταρτο προδικαστικό ερώτημα).

11. Το επόμενο έτος, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την ανωτέρω απόφαση στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως την οποία άσκησε η Επιτροπή κατά της Δανίας με θεμέλιο

4 — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

5 — Υπόθεση C-200/09 (Συλλογή 1992, σ. I-2217).

αποκλειστικά την παράβαση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας (απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 1993, Επιτροπή κατά Δανίας) [6].

12. Συμμορφούμενη προς την πρώτη από τις ανωτέρω αποφάσεις, η Δανία εξέδωσε τον νόμο 389 της 20ής Μαΐου 1992, περί του νομικού καθεστώτος επιστροφής του παρανόμως εισπραχθέντος AMBI, καθώς και το διάταγμα 645 της 30ής Ιουνίου 1996, περί της διαδικασίας και των δικαιολογητικών εγγράφων για την υποβολή αιτήσεων επιστροφής του AMBI, τέλος δε την εγκύκλιο 122, της 10ης Ιουλίου 1996, όπου καθορίζονταν οι κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τη διαδικασία επιστροφής κατόπιν υποβολής αιτήσεως.

13. Η ανωτέρω εγκύκλιος αριθ. 122, η οποία τέθηκε σε ισχύ κατά τον χρόνο εξετάσεως των επιδίκων στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως αιτήσεων επιστροφής [7], όριζε τα ακόλουθα στο σημείο 4.2:

«Για να χωρήσει επιστροφή κατ' εφαρμογήν των δικαστικών αυτών αποφάσεων, η επιχείρηση εισαγωγής πρέπει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

— πρέπει να τελεί σε σχέση πραγματικού ανταγωνισμού με τους Δανούς παραγωγούς ομοειδών δανικών προϊόντων,

— τα ποσά που εξοικονόμησε η επιχείρηση από τις εργοδοτικές εισφορές πρέπει να είναι χαμηλότερα των ποσών που κατέβαλε ως εισφορά προς στήριξη της αγοράς,

— η ανταγωνιστική θέση της επιχείρησης πρέπει να έχει χειροτερεύσει λόγω της μεταρρύθμισης, δηλαδή πρέπει να πρόκειται για δανικά προϊόντα μεγάλου διαχειριστικού κόστους και η δανική επιχείρηση να έχει εξοικονομήσει από εργοδοτικές εισφορές ποσά μεγαλύτερα από όσα εξοικονόμησε ο εισαγωγέας για ανταγωνιστικά προϊόντα,

— οι Δανοί ανταγωνιστές να έχουν πραγματοποιήσει από εργοδοτικές εισφορές οικονομίες μεγαλύτερες από τα ποσά που κατέβαλαν ως εισφορά προς στήριξη της αγοράς,

— η απώλεια ανταγωνιστικότητας δεν πρέπει να είναι αμελητέα,

— η εισφορά προς στήριξη της αγοράς δεν πρέπει να έχει μετακυλιστεί με αύξηση των τιμών.

Επιστροφή χωρεί, επίσης, οσάκις ειδικές περιστάσεις εμπόδισαν τη λειτουργία των συνήθων μηχανισμών διαμόρφωσης των τιμών. […]»

14. Με τις παρατηρήσεις της, η Δανική Κυβέρνηση δήλωσε ότι είχε προηγηθεί διαβούλευση με την Επιτροπή επί της διαδικασίας

6 — Υπόθεση C-234/91 (Συλλογή 1993, σ. I-6273).

7 — Καταργήθηκε από τις 2 Ιανουαρίου 2007.

καταρτίσεως όλων των επιδίκων κανόνων περί της επιστροφής του AMBI. Όπως επιβεβαίωσε ο εκπρόσωπος της Επιτροπής κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο ανωτέρω διάλογος κατέστησε εφικτή, κατά το έτος 1998, μια πρώτη προσωρινή αναστολή άλλης ασκηθείσας προσφυγής λόγω παραβάσεως κατά της Δανίας (σε σχέση προδήλως με τη διαδικασία επιστροφής του AMBI) και την οριστική παραίτηση της Επιτροπής από την εν λόγω προσφυγή της το έτος 2006.

15. Υψηλός αριθμός αιτήσεων επιστροφής του AMBI εξετάστηκαν μέχρι σήμερα από τις δανικές φορολογικές αρχές κατ' εφαρμογή των ανωτέρω κανόνων (πέραν των 27 000, σύμφωνα με τη Δανική Κυβέρνηση). Σύμφωνα με τον φάκελο της υποθέσεως, πέραν του 70 % των επιχειρήσεων οι οποίες υπέβαλαν αίτηση έτυχαν εν όλω ή εν μέρει επιστροφής του καταβληθέντος AMBI.

III — Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16. Οι τέσσερις εκκαλούσες [8] των εκκρεμουσών ενώπιον του Østre Landsret διαφορών είναι άπασες επιχειρήσεις δραστηριοποιούμενες στο λιανικό εμπόριο εντός μεγάλων καταστημάτων, καταστημάτων και σημείων πωλήσεως στο εμπόριο δι' αλληλογραφίας, υποκείμενες ως εκ τούτου στον AMBI. Κατόπιν της αναγνωρίσεως του φόρου ως παρανόμου, ζήτησαν την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Το Skatteministeriet απέρριψε τις αιτήσεις με το επιχείρημα ότι, κατά τη διάρκεια ισχύος του AMBI, η απορρέουσα από την κατάργηση των εισφορών των επιχειρήσεων υπέρ της κοινωνικής ασφαλίσεως εξοικονόμηση ήταν μεγαλύτερη, όσον αφορά τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις, του καταβληθέντος κατά την ίδια περίοδο AMBI.

17. Με απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2002, το Københavns Byret (περιφερειακό δικαστήριο της Κοπεγχάγης), το οποίο είχε επιληφθεί τεσσάρων προσφυγών ασκηθεισών κατά των εν λόγω διοικητικών αποφάσεων, τις απέρριψε δικαιώνοντας το Skatteministeriet. Κατά της αποφάσεως αυτής, οι εν λόγω εταιρίες άσκησαν έφεση ενώπιον του Østre Landsret.

18. Εκτιμώντας ότι, για την επίλυση των ανωτέρω εφέσεων, απαιτείται η απόφανση επί των επιταγών τις οποίες προβλέπει το δίκαιο της Ενώσεως σε σχέση με τις εθνικές νομοθεσίες περί της επιστροφής των εισπραχθέντων κατά παράβαση του εν λόγω δικαίου φόρων, το Østre Landsret υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα [9]:

«1) Έχει η απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C 218/95, Comateb κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-165), την έννοια ότι η μετακύλιση παράνομου φόρου επί προϊόντος προϋποθέτει ότι ο φόρος μετακυλίστηκε στον αγοραστή του προϊόντος στο πλαίσιο

8 — Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning και KID-Holding A/S.

9 — Η διάταξη περί της υποβολής των ανωτέρω προδικαστικών ερωτημάτων προσεβλήθη ενώπιον του Højesteret (ανώτατο δικαστήριο της Δανίας), το οποίο έκρινε απαράδεκτη την προσφυγή με διάταξη της 11ης Φεβρουαρίου 2010 (Sag 344/2009), στηριζόμενο στην απόφαση Cartesio του Δικαστηρίου [απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, C-210/06 (Συλλογή 2008, σ. I-9641)] και υπό το φως του δανικού δικονομικού συστήματος.

εκάστης εμπορικής συναλλαγής ή μπορεί η μετακύλιση επί των τιμών να γίνει και στις τιμές άλλων εμπορευμάτων στο πλαίσιο εμπορικών συναλλαγών τελείως διαφορετικών πριν και μετά την πώληση του συγκεκριμένου προϊόντος, λόγου χάρη αν αξιολογηθεί το σύνολο της μετακύλισης σε περίοδο τεσσάρων ετών όσον αφορά ένα μεγάλο αριθμό προϊόντων εισαγομένων και μη εισαγομένων;

2) Έχει ο όρος "μετακύλιση" κατά το κοινοτικό δίκαιο την έννοια ότι ο παράνομος φόρος που εισπράττεται επί της πωλήσεως ενός προϊόντος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μετακυλίστηκε παρά μόνον αν η τιμή του προϊόντος αυξάνεται σε σχέση με την ισχύουσα αμέσως πριν τη θέσπιση του φόρου ή μπορεί ο φόρος να θεωρηθεί ότι μετακυλίστηκε αν η υπόχρεη επιχείρηση πραγματοποίησε κατά τον χρόνο της θεσπίσεως του παρανόμου φόρου οικονομία λόγω άλλων εισφορών εισπραττομένων επί άλλης βάσεως και αν συνεπώς δεν μετέβαλε τις τιμές της;

3) Έχει ο όρος "αδικαιολόγητος πλουτισμός" κατά το κοινοτικό δίκαιο την έννοια ότι η επιστροφή φόρου που εισπράχθηκε παράνομα επί της πωλήσεως προϊόντος μπορεί να θεωρηθεί ότι οδήγησε σε αδικαιολόγητο πλουτισμό αν η επιχείρηση πραγματοποίησε οικονομίες πριν και μετά την πώληση του φορολογηθέντος προϊόντος λόγω της καταργήσεως άλλων εισφορών εισπραττομένων επί άλλης βάσεως, στην περίπτωση που η κατάργηση των άλλων εισφορών ωφέλησε και άλλες επιχειρήσεις και μάλιστα επιχειρήσεις που δεν κατέβαλαν τον παράνομο φόρο ή τον κατέβαλαν σε μικρότερο βαθμό;

4) Στην περίπτωση που ένας παράνομος φόρος είχε ως συνέπεια, λόγω της διαρθρώσεώς του, ότι η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων εισαγωγής προϊόντων υπήρξε κατ' αναλογία υψηλότερη από την επιβάρυνση των επιχειρήσεων που εφοδιάζονται σε μεγαλύτερο μέτρο από την εγχώρια αγορά και που η θέσπιση του παρανόμου φόρου συνδέθηκε παράλληλα με κατάργηση άλλης νόμιμης εισφοράς, εισπραττομένης επί άλλης βάσεως, που επιβάρυνε ανάλογα τις δύο κατηγορίες επιχειρήσεων στον ίδιο βαθμό και ανεξάρτητα από την προέλευση των αγορών των επιχειρήσεων, ερωτάται

i) αν επιτρέπει το κοινοτικό δίκαιο να απορρίπτεται, εν όλω ή εν μέρει, το αίτημα επιστροφής του παρανόμου φόρου σε επιχείρηση που εισάγει εμπορεύματα με αιτιολογία τη μετακύλιση και τον αδικαιολόγητο πλουτισμό στο μέτρο που η άρνηση έχει ως συνέπεια ότι η επιχείρηση, η οποία κατέβαλε συγκριτικά

μεγαλύτερο ποσό του παρανόμου φόρου από παρόμοια επιχείρηση που αγόρασε παρόμοια προϊόντα στην εγχώρια αγορά, περιάγεται ceteris paribus σε μειονεκτική θέση λόγω της φορολογικής μεταρρύθμισης και της αρνήσεως επιστροφής σε σχέση με παρόμοιες επιχειρήσεις που εφοδιάστηκαν σε μεγαλύτερο βαθμό από την εγχώρια αγορά·

ii) αν μπορεί η επιστροφή του παράνομου φόρου σε συγκεκριμένη περίπτωση να οδηγήσει θεωρητικά σε "αδικαιολόγητο πλουτισμό" και μπορεί κατά συνέπεια να απορριφθεί το αίτημα επιστροφής αν η επιστροφή —ακόμα και αν θεωρηθεί ότι ο φόρος μετακυλίστηκε— είναι αναγκαία προκειμένου να εξισωθεί το αποτέλεσμα της φορολογικής μεταρρύθμισης, ceteris paribus κατά τα λοιπά, μετά την ενδεχομένη επιστροφή για τις επιχειρήσεις που εισάγουν εμπορεύματα και για τις επιχειρήσεις που αγοράζουν εγχώρια εμπορεύματα·

iii) αν αντιβαίνει για άλλους λόγους στο κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα αν αντιβαίνει στην αρχή της ίσης μεταχείρισης η άρνηση επιστροφής σε μια τέτοια περίπτωση που συνεπάγεται ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες εφοδιάστηκαν σε μεγάλο βαθμό από την εγχώρια αγορά ωφελήθηκαν σε σχέση με τις επιχειρήσεις που πραγματοποίησαν σε μεγαλύτερο βαθμό εισαγωγές·

iv) αν προκύπτει από την απάντηση στο τρίτο ερώτημα ότι δεν επιτρέπεται η άρνηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου με αιτιολογία τον αδικαιολόγητο πλουτισμό, στο μέτρο που η επιστροφή εξουδετερώνει απλώς το πλεονέκτημα που είχαν οι επιχειρήσεις, οι οποίες εφοδιάστηκαν από την εγχώρια αγορά σε σχέση με τις επιχειρήσεις που πραγματοποίησαν εισαγωγές σε μεγαλύτερο βαθμό».

IV — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

19. Η αίτηση περί εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 14 Οκτωβρίου 2009.

20. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Δανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, καθώς και οι τέσσερις εκκαλούσες εταιρίες (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning και KID-Holding A/S) με την από κοινού υποβολή γραπτού υπομνήματος.

21. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 28ης Σεπτεμβρίου 2010, ανέπτυξαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους οι εκπρόσωποι των ανωτέρω εταιριών (επίσης από κοινού), το Skatteministeriet, το Βασίλειο της Δανίας και η Επιτροπή.

V — Η νομολογία επί της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος

Α — *Το δικαίωμα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος*

22. Από το 1960, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε το δικαίωμα επιστροφής των εισπραχθέντων από κράτος μέλος κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως ποσών [10]. Με μεταγενέστερη πλούσια νομολογία, επικυρώθηκε η ανωτέρω αρχή, θεμέλιο της οποίας υπήρξε ο κανόνας του αμέσου αποτελέσματος [11]. Εν τέλει, το δικαίωμα προς επιστροφή των εισπραχθέντων κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως φόρων συνιστά τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των αναγνωριζομένων, βάσει των διατάξεων οι οποίες απαγορεύουν τέτοιους φόρους, υπέρ των πολιτών δικαιωμάτων [12].

23. Τούτου δοθέντος, ναι μεν το δικαίωμα προς επιστροφή γεννάται ευθέως από το δίκαιο της Ενώσεως, πλην όμως η σχετική αξίωση περί επιστροφής εμπίπτει στο πλαίσιο των εθνικών δικαίων [13]. Πράγματι, βάσει της νομολογίας, επιβεβαιώνεται ότι, σύμφωνα με την αρχή της συνεργασίας, εναπόκειται στα δικαιοδοτικά όργανα των κρατών μελών να διασφαλίζουν την απορρέουσα υπέρ των υποκειμένων δικαίου από το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων της Ενώσεως έννομη προστασία. Έτσι, κατά πάγια νομολογία, ενόσω δεν υφίστανται κανόνες της Ενώσεως στον τομέα της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, «απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίζει τα αρμόδια δικαιοδοτικά όργανα και να ρυθμίζει τις διαδικαστικές λεπτομέρειες οι οποίες εφαρμόζονται επί τέτοιων αιτήσεων επιστροφής» [14].

24. Σε ορισμένες αποφάσεις [15], το Δικαστήριο διευρύνει την παρέμβαση του εθνικού

10 — Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1960, 6/60, Humblet κατά Βελγίου (Συλλογή τόμος 1954-64, σ. 543).

11 — Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe-Zentralfinanz και Rewe-Zentral (Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5), απόφαση εκδοθείσα την ίδια ημέρα, 45/76, Comet (Συλλογή τόμος 1976, σ. 765, σκέψεις 12 και 13), καθώς επίσης και αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit italiana (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 605, σκέψη 12), της 10ης Ιουλίου 1980, 811/79, Ariete (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 2545, σκέψεις 9, 12 και 14), ομοίως της 10ης Ιουλίου 1980, 826/79, Mireco (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 643, σκέψη 10), και της 29ης Ιουνίου 1988, C-240/87, Deville (Συλλογή 1988, σ. 3513, σκέψη 11).

12 — Αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12), της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 38), και της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb (Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20).

13 — J.-P. Spitzer, «La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu» στο συλλογικό έργο *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire,* Βρυξέλλες, εκδόσεις Bruylant, 1997.

14 — Απόφαση της 21ης Μαΐου 1976, 26/74, Roquette frères κατά Επιτροπής (Συλλογή τόμος 1976, σ. 273, σκέψη 11), προπαρατεθείσες αποφάσεις Rewe (σκέψη 5) και Comet (σκέψεις 12 και 13), απόφαση της 5ης Μαρτίου 1980, 265/78, Ferwerda (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 313, σκέψη 10), απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-312/93, Peterbroeck (Συλλογή 1995, σ. I-4599, σκέψη 12), προπαρατεθείσα απόφαση Fantask (σκέψη 39) και αποφάσεις της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, C-255/00 Grundig italiana (Συλλογή 2002, σ. I-8003, σκέψη 33), και της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World (Συλλογή 2003, σ. 11365, σκέψη 103).

15 — Επί παραδείγματι, απόφαση της 12ης Ιουνίου 1980, 130/79, Express Dairy Foods (Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 271, σκέψη 11), καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις San Giorgio (σκέψη 12) και Ariete (σκέψη 9).

νομοθέτη όχι μόνον όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις επιστροφής αλλά και τα ουσιαστικά προαπαιτούμενά της. Ειδικότερα, επιβεβαιώνεται με τη νομολογία ότι το εθνικό δίκαιο τυγχάνει εφαρμογής σε θέματα προθεσμιών ασκήσεως προσφυγής, παραγραφής και εκπτώσεως, τόκων υπερημερίας και οποιουδήποτε άλλου παρεπόμενου της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ζητήματος [16].

25. Η Δανική Κυβέρνηση στηρίχτηκε επί της ως άνω νομολογιακής αναγωγής στο εθνικό δίκαιο προκειμένου να αμφισβητήσει τη σκοπιμότητα τυχόν παρεμβάσεως του Δικαστηρίου επί του θέματος και εν πάση περιπτώσει προκειμένου να θεμελιώσει το αίτημά της η υπόθεση να εκδικαστεί από το τμήμα μείζονος συνθέσεως. Ακριβέστερα, κατά την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, σύμφωνα με τη μέχρι σήμερα νομολογία, εναπόκειται αποκλειστικά στον νομοθέτη της Ενώσεως ή, εφόσον αυτός δεν το έχει πράξει, σε κάθε κράτος μέλος να ορίσει τους διαδικαστικούς και ουσιαστικούς κανόνες αντιμετωπίσεως των αιτήσεων προς επιστροφή, ενώ οι οικείοι ουσιαστικοί κανόνες δεν δύνανται να θεσπίζονται νομολογιακώς.

26. Κατ' εμέ, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί των ως άνω ερωτημάτων. Ασφαλώς, με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις, το Δικαστήριο περιόρισε το ίδιο τις εξουσίες του παρεμβάσεως επί του θέματος, αλλ' ο περιορισμός αυτός δεν είναι απόλυτος, καθόσον η αναγωγή στο εθνικό δίκαιο συνδυάστηκε με ορισμένους κανόνες μη δεκτικούς παρεκκλίσεως.

27. Αφενός, ο εθνικός νομοθέτης οφείλει εν πάση περιπτώσει να τηρεί τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Υπό την έννοια αυτή, η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος δεν μπορεί να εξαρτάται από προαπαιτούμενα —επί της ουσίας ή επί του τύπου— λιγότερο ευνοϊκά από εκείνα που διέπουν παρόμοιες αιτήσεις της εσωτερικής έννομης τάξεως, ενώ τα εν λόγω προαπαιτούμενα δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων τα οποία χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη [17].

28. Εξάλλου, κατά τη νομολογία, υφίσταται η δυνατότητα παρεκκλίσεως από τον κανόνα της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Β — *Η εξαίρεση λόγω μετακυλίσεως, η οποία θεμελιώνεται στον αδικαιολόγητο πλουτισμό*

29. Το 1980 η νομολογία εισήγαγε σημαντικό περιορισμό στο δικαίωμα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Συγκεκριμένα, εκκινώντας από τις έννοιες της μετακυλίσεως του φόρου και του αδικαιολόγητου πλουτισμού, το Δικαστήριο έκρινε, με την προπαρατεθείσα απόφαση Just, ότι το δίκαιο της Ενώσεως «δεν απαιτεί την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων» και ότι ως εκ τούτου μπορεί να λαμβάνεται υπόψη «το

16 — Προπαρατεθείσα απόφαση Express Dairy Foods (σκέψεις 11 και 17).

17 — Βλ. προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15 νομολογία.

γεγονός ότι οι αχρεωστήτως εισπραχθέντες φόροι μπόρεσαν να ενσωματωθούν στις τιμές της επιχειρήσεως που όφειλε τους φόρους και να μετακυλιστούν στους αγοραστές» [18].

30. Σε παρόμοιες περιπτώσεις, κατά τη νομολογία, «δεν είναι ο επιχειρηματίας που φέρει την επιβάρυνση από τον αχρεωστήτως εισπραχθέντα φόρο αλλ' ο αγοραστής στον οποίον μετακυλίεται η επιβάρυνση. Επομένως, απόδοση στον επιχειρηματία του ποσού του φόρου τον οποίο έχει εισπράξει ήδη από τον αγοραστή θα ισοδυναμούσε για τον επιχειρηματία με διπλή πληρωμή, ικανή να χαρακτηριστεί ως αδικαιολόγητος πλουτισμός, χωρίς ωστόσο να αντιμετωπίζονται οι συνέπειες από τον παράνομο φόρο για τον αγοραστή». Εναπόκειται στα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα «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» [19]. Μεταξύ των «περιστάσεων» αυτών περιλαμβάνεται κατ' ανάγκη και η ζημία την οποία ενδέχεται να έχει υποστεί ο ενδιαφερόμενος «από το γεγονός ότι έχει μετακυλίσει στα επόμενα στάδια τον φόρο που έχει εισπράξει η διοίκηση κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, διότι η αύξηση της τιμής του προϊόντος, προκληθείσα από τη μετακύλιση του φόρου, είχε ως αποτέλεσμα μείωση του όγκου των πωλήσεων» [20].

31. Με την απόφαση Just επιλύθηκε προδικαστικό ερώτημα το οποίο είχε υποβάλει ένα επίσης δανικό δικαστήριο και με το οποίο ερωτάτο αν η λόγω μετακυλίσεως εξαίρεση, την οποία εφήρμοζε σε ορισμένες περιπτώσεις η δανική νομολογία, μπορούσε να προβληθεί εγκύρως προκειμένου να απορριφθούν αιτήσεις περί επιστροφής φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο. Απαντώντας καταφατικά, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε έμμεσα τη δυνατότητα των εσωτερικών εννόμων τάξεων να ρυθμίζουν ουσιαστικές πτυχές αναγόμενες στην επιστροφή.

Γ — *Μεταγενέστερη εξέλιξη*

32. Με μεταγενέστερη πλούσια νομολογία, επιβεβαιώθηκε η απόφαση Just [21], ενώ παράλληλα προστέθηκαν ορισμένες σημαντικές αποσαφηνίσεις αναφορικά με τους όρους εφαρμογής της. Σκοπός των εν λόγω διευκρινίσεων ήταν να αποφευχθεί η αρχή της αυτονομίας των εθνικών δικαστηρίων να οδηγεί σε υπερβολικές διαφορές θέτουσες σε κίνδυνο τη λειτουργία των ουσιωδών πτυχών της Ενώσεως.

33. Κατ' εφαρμογήν της αρχής της αποτελεσματικότητας, επί παραδείγματι, κρίνονται ως ασυμβίβαστα προς το δίκαιο της Ενώσεως οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία περί

18 — Προπαρατεθείσα απόφαση Just (σκέψεις 26 και 27).

19 — Προπαρατεθείσα απόφαση Comateb (σκέψεις 22 και 23).

20 — Προπαρατεθείσα απόφαση Comateb (σκέψη 31). Υπό την αυτή έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Just (σκέψη 26).

21 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Denkavit italiana (σκέψη 26), Express Dairy Foods (σκέψη 13), Ariete (σκέψη 17), Mireco (σκέψη 16), απόφαση της 27ης Μαΐου 1981, 142/80 και 143/80, Essevi και Salengo (Συλλογή 1981, σ. 1413, σκέψη 35) και προπαρατεθείσα απόφαση Comateb (σκέψεις 21 επ.).

μετακυλίσεως τα οποία προβλέπουν οι εθνικές έννομες τάξεις και τα οποία καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή τη λήψη της επιστροφής [22]. Στην περίπτωση των εμμέσων φόρων οι οποίοι αναγνωρίζονται ως αντικείμενοι στο δίκαιο της Ενώσεως, αποκλείεται η δυνατότητα αρνήσεως της επιστροφής τους με βάση τυχόν τεκμήριο περί μετακυλίσεως του φόρου κατά τρόπο μεταθέτοντα το βάρος της αποδείξεως στον υποκείμενο στον φόρο, ενώ διευκρινίζεται ότι η ύπαρξη νομικής υποχρεώσεως περί ενσωματώσεως του φόρου στην τιμή δεν επιτρέπει να συναχθεί το τεκμήριο ότι έχει μετακυλιστεί το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως. Το ζήτημα αν έλαβε όντως χώρα η μετακύλιση ενός έμμεσου φόρου είναι πραγματικό, η δε εκτίμησή του εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή [23].

34. Με τον τρόπο αυτό, το Δικαστήριο ερμήνευσε αυτοτελώς τις έννοιες της μετακυλίσεως και του αδικαιολόγητου πλουτισμού, μετατρέποντας σε κανόνα του δικαίου της Ενώσεως την ανωτέρω εξαίρεση από την είσπραξη του αχρεωστήτως καταβληθέντος και ιδιοποιούμενο τον κανόνα ο οποίος αρχικώς ήταν μόνον κανόνας του εθνικού δικαίου. Η παρέμβασή του επί του θέματος, πάντως, έχει χαρακτηριστεί προς στιγμήν ως «minimalista» [κατ' ελάχιστον δυνατή] [24] δεδομένης της δικονομικής (και ουσιαστικής) αυτοτελείας η οποία αναγνωρίζεται κατά παράδοση στα κράτη μέλη επί του θέματος αυτού.

22 — Προπαρατεθείσα απόφαση San Giorgio (σκέψη 14).

23 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 331/85, 376/85 και 378/85, Bianco και Girard (Συλλογή 1988, σ. 1099, σκέψη 17), καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Comateb (σκέψη 25).

24 — F. Hubeau, όπ.π., σ. 448.

VI — Ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων

A — *Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος: η «αντιστάθμιση» ως εναλλακτική της μετακυλίσεως λύση*

35. Εξετάζω, πρώτον, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα καθόσον προτάσσεται των λοιπών διατυπωθέντων ερωτημάτων.

1. Ο αδικαιολόγητος πλουτισμός ως θεμέλιο της εξαιρέσεως από την είσπραξη του αχρεωστήτως καταβληθέντος

36. Στην πλειονότητά τους, οι υποβληθείσες στην κρίση του Δικαστηρίου υποθέσεις εντάχθηκαν ευχερώς σε ένα πλαίσιο όπου η μετακύλιση παρίσταται ως καθοριστικής σημασίας στοιχείο προκειμένου να δικαιολογηθεί η άρνηση της επιστροφής, αν και η άρνηση αυτή υπήρχε περίπτωση να εξαιρεθεί με τη σειρά της εάν συνέτρεχαν ορισμένες περιστάσεις βάσει των οποίων, ναι μεν στοιχειοθετούνταν μετακύλιση, αλλ' η επιστροφή δεν συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό [25].

25 — Ειδικότερα, αν, ως συνέπεια της μετακυλίσεως και της επακόλουθης αυξήσεως των τιμών, μειώθηκαν οι πωλήσεις του υποκειμένου στον φόρο.

37. Σημαντικός αριθμός αποφάσεων εκδόθηκε στο πλαίσιο διαφορών χαρακτηριζομένων από μετακύλιση, οδηγώντας σε γενίκευση της απόψεως ότι μετακύλιση και αδικαιολόγητος πλουτισμός συνιστούν δύο σωρευτικά προαπαιτούμενα επί των οποίων θεμελιώνεται η μόνη δυνατή εξαίρεση από το δικαίωμα εισπράξεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος κατά το δίκαιο της Ενώσεως [26].

38. Κατά την εκτίμησή μου, πάντως, μετακύλιση και αδικαιολόγητος πλουτισμός δεν συνιστούν δύο διακριτές μεταξύ τους προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η άρνηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Στην πραγματικότητα, ο αδικαιολόγητος πλουτισμός είναι το μοναδικό θεμέλιο της εξαιρέσεως, ενώ η μετακύλιση είναι μια από τις πιθανές εκφάνσεις του, έστω και αν λαμβάνει τη μορφή ενός από τα πλείονα χαρακτηριστικά γνωρίσματά του. Το γεγονός αυτό εξηγεί ότι η νομολογία δέχεται με τη σειρά της κάποιο περιορισμό της εξαιρέσεως (ή «εξαίρεση της εξαιρέσεως») οσάκις, ακόμη και αν διαπιστωθεί η μετακύλιση, η επιστροφή δεν επάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό λόγω συνδρομής άλλων περιστάσεων (όπως, επί παραδείγματι, παράλληλη απώλεια της ανταγωνιστικότητας).

26 — Το κατά γράμμα περιεχόμενο ορισμένων αποφάσεων είναι ιδιαζόντως κατηγορηματικό. Επί παραδείγματι, στη σκέψη 94 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Weber's Wine World αναφέρεται: «Από αυτή την υποχρέωση επιστροφής χωρεί μόνο μία εξαίρεση. Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιταχθεί στην επιστροφή του κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου εισπραχθέντος φόρου στον επιχειρηματία παρά μόνον όταν αποδεικνύεται από τις εθνικές αρχές ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έφερε άλλο πρόσωπο πλην του υποκειμένου στον φόρο και η επιστροφή του φόρου στον επιχειρηματία θα συνεπαγόταν για αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό». Σχολιάζοντας την ανωτέρω απόφαση, ο D. Simon ενστερνίζεται την ίδια άποψη γράφοντας ότι «το Δικαστήριο, καθιστώντας σωρευτικές τις προϋποθέσεις, αφήνει να εννοηθεί ότι η μετακύλιση "δεν εξουδετερώνει κατ' ανάγκη τις οικονομικές επιπτώσεις της επιβαρύνσεως επί του υποκειμένου στον φόρο"» (D. Simon, *Europe*, Δεκέμβριος 2003, σχόλιο 378).

39. Πράγματι, κατά τη νομολογία, η ratio της εξαιρέσεως από την αρχή της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος έχει ως στόχο την αποφυγή του αδικαιολόγητου πλουτισμού του αιτούντος την επιστροφή [27].

40. Επομένως, η ενσωμάτωση του φόρου στην τιμή πωλήσεως δεν αποτελεί το μοναδικό και καθοριστικής σημασίας κριτήριο προκειμένου να μη χωρήσει η επιστροφή· καθοριστικό στοιχείο είναι το ότι η εν λόγω επιστροφή ενδέχεται να επάγεται στην πράξη αδικαιολόγητο πλουτισμό, είτε επειδή ο φόρος καταβλήθηκε εν τέλει από τον αγοραστή του προϊόντος είτε για κάποια άλλη διαφορετική αιτία. Με άλλους λόγους, ο αδικαιολόγητος πλουτισμός δεν αποτελεί αφ' εαυτού

27 — Η ανωτέρω δικαιολογητική βάση προκύπτει σαφώς από τη σκέψη 26 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Just: «Η προστασία των εγγυημένων από την κοινοτική έννομη τάξη δικαιωμάτων στον τομέα αυτό δεν απαιτεί την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων. Τίποτα, 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 επιχειρήσεως που όφειλε τους φόρους και να μετακυλιστούν στους αγοραστές […]». Η έκφραση «επομένως», χρήση της οποίας γίνεται στην ανωτέρω σκέψη, φρονώ ότι είναι πολύ αποκαλυπτική υπό την έποψη αυτή, καθόσον είναι ενδεικτική του ότι το προτασσόμενο (η εξαίρεση λόγω αδικαιολόγητου πλουτισμού) είναι η αιτία του επακόλουθου (η εξαίρεση λόγω μετακυλίσεως). Με ανάλογους όρους, το Δικαστήριο αποφάνθηκε στην προπαρατεθείσα απόφαση Denkavit italiana (σκέψη 26). Σε αμφότερες τις υποθέσεις, στο διατακτικό της αποφάσεως γίνεται αποκλειστικώς αναφορά της περιπτώσεως της μετακυλίσεως, αλλά από την ανάλυση του σκεπτικού συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εξαίρεση διατυπώνεται υπό γενικότερους όρους. Παρόμοια ιδέα αναδύεται σαφώς και από την προπαρατεθείσα απόφαση Comateb (σκέψη 22), από την απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, Μιχαηλίδης (Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψη 31), και από την απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-453/99, Courage και Crehan (Συλλογή 2001, σ. I-6297, σκέψη 30).

θεμέλιο για την εξαίρεση αλλά την ίδια την εξαίρεση [28].

41. Επομένως, η επιστροφή του φόρου ενδέχεται να μην επάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό, μολονότι πραγματοποιήθηκε η μετακύλιση, όπως ενδέχεται, αντιστρόφως, να επάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό χωρίς να έχει επέλθει μετακύλιση.

42. Εξ αυτού έπεται ότι η μετακύλιση του φόρου δεν αποτελεί κατ' ανάγκη τη μοναδική εξαίρεση από την είσπραξη του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

43. Προφανώς, η άρνηση επιστροφής του καταβληθέντος αχρεωστήτως ποσού, ως εκ του ότι συνιστά εξαίρεση από τον γενικό κανόνα, πρέπει να αποτελεί αντικείμενο στενής ερμηνείας. Πάντως, τούτο δεν μπορεί να οδηγεί στον αποκλεισμό της υπάρξεως εθνικών ρυθμίσεων άλλων, διακριτών από τη μετακύλιση, αλλ' εξίσου θεμιτών, περιπτώσεων, όπως η περίπτωση του αδικαιολόγητου πλουτισμού και του ενδιαφερομένου.

28 — Το εν λόγω θεμέλιο της εξαιρέσεως αποτέλεσε αντικείμενο αμφισβητήσεως από τη θεωρία αλλά και από ορισμένους γενικούς εισαγγελείς. Εν συνόψει, η ιδέα έγκειται στο ότι, αν το ίδιο το δικαίωμα προς επιστροφή παράνομου φόρου θεμελιώνεται στον στόχο της αποφυγής τυχόν «αδικαιολόγητου πλουτισμού» του κράτους το οποίο τον εισέπραξε, θα ήταν τουλάχιστον παράτολμος ο περιορισμός του ακριβώς προκειμένου να αποφεύγεται αδικαιολόγητος πλουτισμός του φορολογουμένου (προς την κατεύθυνση αυτή, βλ. F. Hubeau, όπ.π., σ. 449· D. Berlin, «Chronique de jurisprudente fiscale européenne», *Revue trimestrielle de Droit européen,* 1997, σ. 167, καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro της 27ης Ιουνίου 1996 στην προπαρατεθείσα υπόθεση Comateb). Υπό την επιφύλαξη της τυχόν συναφείας ορισμένων από τις επικρίσεις αυτές σε θεωρητικό επίπεδο, το βέβαιον είναι ότι η εξαίρεση από το δικαίωμα προς επιστροφή λόγω αδικαιολόγητου πλουτισμού απαντά σήμερα, και μάλιστα παγίως, στη νομολογία.

44. Δεν πρέπει να λησμονείται ότι η ανωτέρω εξαίρεση, αν και την ιδιοποιήθηκε το Δικαστήριο, ήταν κανόνας εθνικής προελεύσεως. Επομένως, δεν πρόκειται για μη επιδεχόμενο αλλαγή και επιτακτικής εφαρμογής για τα κράτη μέλη κανόνα αποκλειστικά του δικαίου της Ενώσεως. Εναπόκειται στα τελευταία, όπως ήδη επισήμανα, να καθορίσουν τις τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις της επιστροφής. Εφόσον αποφασίσουν να εφαρμόσουν την αφορώσα τη μετακύλιση και τον αδικαιολόγητο πλουτισμό εξαίρεση, οφείλουν να το πράξουν σεβόμενα τις τιθέμενες διά της νομολογίας της Ενώσεως προϋποθέσεις, αλλ' ουδέν υφίσταται εμπόδιο όσον αφορά τη δυνατότητά τους να προβλέψουν διαφορετική εξαίρεση, η συμβατότητα της οποίας προς το δίκαιο της Ενώσεως μπορεί ενδεχομένως να κριθεί από το Δικαστήριο.

2. Η ιδιαιτερότητα της υπό κρίση υποθέσεως και η ανάγκη μιας ad hoc λύσεως

45. Με τα διατυπούμενα από το Østre Landsret προδικαστικά ερωτήματα διώκεται η υπαγωγή των ιδιαζουσών περιστάσεων της υπό κρίση υποθέσεως στο πλαίσιο των συνήθων εννοιών της μετακυλίσεως και του αδικαιολόγητου πλουτισμού. Σε τελική ανάλυση, το δανικό δικαστήριο ερωτά αν, σε περίπτωση όπως η υπό κρίση, πληρούνται τα δύο προαπαιτούμενα τα οποία η μέχρι σήμερα διαμορφωθείσα νομολογία έκρινε ως αναγκαία για τη μη αναγνώριση της επιστροφής του ΑΜΒΙ: πρώτον, το να στοιχειοθετείται μετακύλιση και, δεύτερον, το να επάγεται, λόγω άλλων περιστάσεων, η τυχόν μετακύλιση του φόρου αδικαιολόγητο πλουτισμό των φορολογουμένων επιχειρήσεων.

46. Πάντως, στην περίπτωση του AMBI, νομίζω ότι επιβάλλεται μια ad hoc απάντηση, διευκρινιστική της μέχρι σήμερα διαμορφωμένης νομολογίας. Και τούτο καθόσον, όπως ήδη προανέφερα, βρισκόμαστε ενώπιον μιας βασικά καινοφανούς και εμφανίζουσας πολύ ιδιαίτερα χαρακτηριστικά γνωρίσματα περιπτώσεως, στο πλαίσιο της οποίας ο χαρακτηρισθείς ως παράνομος φόρος αποτελεί ένα ακόμη κομμάτι μιας δέσμης νομοθετικών μέτρων τα οποία πρέπει να ληφθούν υπόψη ως ενιαίο σύνολο.

47. Και υπό την έννοια αυτή το επίκεντρο της συζητήσεως τοποθετείται στο δεύτερο από τα προδικαστικά ερωτήματα. Πράγματι, καλούμεθα να απαντήσουμε στο ερώτημα αν συντρέχει μετακύλιση όταν το ύψος του παράνομου φόρου έχει «αντισταθμιστεί» μέσω παράλληλης εξοικονομήσεως, απορρέουσας από την ίδια νομοθετική μεταρρύθμιση, μολονότι δεν μεταφράζεται στην πράξη σε αύξηση των τιμών. Προφανώς, η απάντηση την οποία προτείνω στο εν λόγω δεύτερο ερώτημα επιβάλλει την αναδιατύπωση του ερωτήματος το οποίο, κατά τα λοιπά, προτάσσεται των υπολοίπων ερωτημάτων.

3. Η μορφή της «μετακυλίσεως» δεν παρέχει τη δυνατότητα ικανοποιητικής απαντήσεως στην προκειμένη περίπτωση

48. Όπως και σε πολλές άλλες υποθέσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν στην κρίση του Δικαστηρίου, και ο AMBI ήταν επίσης έμμεσος φόρος, εμφανίζων μεγάλες ομοιότητες με τον ΦΠΑ. Εντούτοις, η εν της πράγμασι μετακύλισή του καθίσταται πολύ λιγότερο προφανής λόγω δύο παραμέτρων. Πρώτον, επειδή οι διάφορες συνιστώσες της νομοθετικής μεταρρυθμίσεως επιτρέπουν την αμοιβαία εξουδετέρωσή τους, αποτρέποντας με τον τρόπο αυτό την αύξηση των τιμών. Και, υπό τυπική έποψη, επειδή ο AMBI, σε αντίθεση προς τον ΦΠΑ, δεν εμφαίνεται επί των τιμολογίων κεχωρισμένως [29].

49. Η θέση της Δανικής Κυβερνήσεως συνίσταται στο ότι εν πάση περιπτώσει εν προκειμένω υπήρξε «μετακύλιση» διότι ο AMBI «υποκατέστησε» τις εισφορές υπέρ της κοινωνικής ασφαλίσεως, οι οποίες καταργήθηκαν ταυτόχρονα ως συνισταμένη της τιμής του προϊόντος, η οποία για τον λόγο ακριβώς αυτόν κατέστη εφικτό να παραμείνει η ίδια (υπό την έννοια αυτή, ο AMBI θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι «μετακυλίστηκε»). Κατά τα λοιπά, το γεγονός ότι ο AMBI δεν εμφαίνεται επί του τιμολογίου κεχωρισμένως δεν συνιστά, κατά την άποψή μου, σοβαρό εμπόδιο αξιολογήσεως της μετακυλίσεως, καθ' ό μέτρο η συγκεκριμένη αξιολόγηση θα μπορούσε να χωρήσει σφαιρικά για το σύνολο των τιμών των προϊόντων των επιχειρήσεων οι οποίες εθίγησαν καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος του φόρου.

29 — Σε αντίθεση προς ό,τι συμβαίνει με τον ΦΠΑ, η μετακύλιση δεν υπήρξε προφανώς συστατικό στοιχείο της διαρθρώσεως του AMBI. Καίτοι ο δεύτερος εισπράττεται, όπως και ο ΦΠΑ, κατά τις διάφορες φάσεις εμπορίας ενός προϊόντος, με παράλληλη δυνατότητα κάθε υποκειμένου στον φόρο να τον μετακυλίει στον επόμενο κρίκο της οικονομικής αλυσίδας, η μετακύλιση ως συστατικό στοιχείο χαρακτηρίζον τον ΦΠΑ (με την κατάτμησή του μεν σε επιμέρους εισπράξεις, αλλά με προορισμό να πλήττει αποκλειστικά τον τελικό καταναλωτή) δεν συντρέχει εν προκειμένω.

50. Είναι πασιφανές ότι η συγκεκριμένη στάση της Δανικής Κυβερνήσεως παραμορφώνει, σε σημείο μάλιστα να την καθιστά μη αναγνωρίσιμη, τη συνήθη έννοια της «μετακυλίσεως» ενός φόρου και, εν πάση περιπτώσει, δεν είναι αυτό το οποίο εξυπονοεί η νομολογία του Δικαστηρίου.

51. Από φοροτεχνική άποψη, η επιστροφή ορίζεται ως το μέσον το οποίο καθιστά εφικτή τη μετακύλιση της φορολογικής επιβαρύνσεως μέχρι τον τελικό φορολογούμενο, κατά τρόπον ώστε ο φόρος να είναι ουδέτερος για τον ιδιώτη ή την επιχείρηση που τον καταβάλλουν αρχικώς και στη συνέχεια τον μετακυλίουν, οπότε εμφανίζεται ως απλό σκαλοπάτι της διαδικασίας εισπράξεως [30]. Η μετακύλιση αυτή της φορολογικής επιβαρύνσεως επιτυγχάνεται συνήθως μέσω της τιμής πωλήσεως, είτε συμψηφιζόμενη με αυτήν είτε αποτελώντας αντικείμενο χωριστής ενδείξεως, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του ΦΠΑ· εν πάση περιπτώσει, η εφαρμογή του φόρου πρέπει να είναι εξατομικεύσιμη κατά την εξελισσόμενη διαμόρφωση της τιμής. Στις περιπτώσεις εκείνες όπου, όπως συνέβη προφανώς στην περίπτωση του AMBI κατά κύριο λόγο, δεν προκύπτει σαφώς ότι η εκ του φόρου επιβάρυνση μετακυλίστηκε στο ακέραιο σε τρίτον, καθίσταται ακόμη δυσχερέστερο το να συναχθεί το συμπέρασμα ότι στοιχειοθετείται όντως «μετακύλιση».

52. Στα ανωτέρω προστίθενται οι περί αποδείξεως δυσχέρειες τις οποίες θα προκαλούσε ενδεχομένως η άποψη της «υποκαταστάσεως στη μετακύλιση» την οποία υποστήριξε η Δανική Κυβέρνηση. Η διάρκεια του κρισίμου εν προκειμένω χρόνου, η πολλαπλότητα των εμπλεκομένων προϊόντων και ο διαφορετικός βαθμός εντάσεως με τον οποίο, σύμφωνα με τα όσα ισχυρίζονται οι εκκαλούσες, οι δύο φόροι βάρυναν τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα εγείρουν τουλάχιστον ορισμένες αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα επαληθεύσεως των ακραίων αυτών περιπτώσεων με ικανή αυστηρότητα.

53. Ασφαλώς, η νομολογία επέμεινε επί του ότι η μετακύλιση «εξαρτάται από πολλούς παράγοντες που περιβάλλουν κάθε εμπορική συναλλαγή και τη διαφοροποιούν από άλλες περιπτώσεις που εντάσσονται σε άλλο πλαίσιο» και «είναι πραγματικό ζήτημα που εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου» [31]. Εξ αυτού θα έπρεπε να συναχθεί ότι, με γνώμονα τις προσιδιάζουσες σε κάθε περίπτωση περιστάσεις, ο εθνικός δικαστής δύναται να εκτιμήσει ότι η μετακύλιση προήλθε με διαφορετικούς τρόπους από εκείνον της ενσωματώσεως του φόρου στην τιμή. Πάντως, με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις, η σχετική διευκρίνιση στόχευε απλώς στο να καταστεί σαφές ότι ένας έμμεσος φόρος δεν πρέπει να θεωρείται αυτομάτως ως μετακυλισθείς.

54. Πάντως, η χαρακτηριζόμενη από ευελιξία αυτή προσέγγιση του φαινομένου της «μετακυλίσεως» πρέπει σε κάποια στιγμή να εγγίζει τα όριά της. Εκτιμώ ότι, παρά την ανωτέρω νομολογιακή αντίληψη, είναι υπερβολικά κατασκευασμένο το να υποστηρίζεται ότι η απλή «υποκατάσταση» του κόστους των κοινωνικών εισφορών με νεοθεσπιζόμενο φόρο, τη στιγμή κατά την οποία το ίδιο υποκείμενο οφείλει να καταβάλει αμφότερες τις επιβαρύνσεις αλλά για διαφορετικούς σκοπούς και σε διαφορετικό βαθμό, αρκεί

30 — Βλ., επί παραδείγματι, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (επιμέλεια: F. Pérez Royo), εκδόσεις Tecnos, τέταρτη έκδοση, 2010, σ. 741.

31 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Bianco και Girard (σκέψη 17), Comateb (σκέψη 25) και Weber's Wine World (σκέψη 96).

προκειμένου να θεωρηθεί ότι ο νέος φόρος έχει μετακυλιστεί.

55. Ασφαλώς, βάσει των προεκτεθέντων, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι εν πάση περιπτώσει επισυνέβη κατά μείζονα ή ελάσσονα τρόπο το φαινόμενο της «μετακυλίσεως» υπό τη συνήθη του όρου έννοια, αλλ' απλώς μπορεί να αποκλειστεί η δυνατότητα αποδείξεώς της ελλείψει επιπλέον στοιχείων πέραν των στοιχούντων στην προπαρατεθείσα αντιστάθμιση. Σε παρόμοια περίπτωση, θα διατρέχαμε τον κίνδυνο επικλήσεως ενός «τεκμηρίου μετακυλίσεως», απαγορευόμενου από τη νομολογία.

56. Εναλλακτικώς, υπό τις περιστάσεις αυτές, μπορεί να τεθεί το ερώτημα αν, εφόσον δεν έλαβε χώρα μετακύλιση υπό τη συνήθη του όρου έννοια, βρισκόμαστε ενώπιον μιας «άλλης» περιστάσεως δυνάμενης επίσης να υπαχθεί στην έννοια του «αδικαιολόγητου πλουτισμού». Αυτό θα συνέβαινε σε περίπτωση μιας χρονολογικώς και λειτουργικώς προγενέστερης της μετακυλίσεως «αντισταθμίσεως», αντικειμένου του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος.

4. Η «αντιστάθμιση» ως πιθανή εξαίρεση της υποχρεώσεως προς επιστροφή

57. Πράγματι, η αποκαλούμενη «αντιστάθμιση» εντάσσεται εκ φύσεως στη διαλεκτική περί του αδικαιολόγητου πλουτισμού, ο οποίος, κατ' εμέ, συνιστά την πραγματική βάση του συνόλου της νομολογίας του Δικαστηρίου επί της εξαιρέσεως από το δικαίωμα εισπράξεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

58. Εννοώ βέβαια ότι το Δικαστήριο θα έπρεπε, επ' ευκαιρία της υπό κρίση υποθέσεως, να υπερβεί το γραμματικό περιεχόμενο των τεθέντων από το Østre Landsret ερωτημάτων, τα οποία θα μπορούσαν να το υποχρεώσουν να παραβιάσει την κλασική έννοια περί μετακυλίσεως προκειμένου να τη διευρύνει τεχνηέντως, και μάλιστα χωρίς τούτο να απαιτείται κατ' εμέ, σε μια υποθετική περίπτωση απροσάρμοστη προς τα ουσιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματά της.

59. Και λέγω χωρίς τούτο να απαιτείται επειδή, κατά την άποψή μου, η επί του θέματος μέχρι σήμερα νομολογία επιτρέπει τη διεύρυνση της εξαιρέσεως του δικαιώματος προς επιστροφή σε ορισμένες διαφορετικές περιπτώσεις «μετακυλίσεως» του επίδικου φόρου, όπου, όμως, θα ήταν πιθανή η επέλευση αδικαιολόγητου πλουτισμού σε περίπτωση επιστροφής του παράνομου φόρου. Αυτό θα συνέβαινε στην περίπτωση της «αντισταθμίσεως», επίκληση της οποίας γίνεται στην υπό κρίση υπόθεση.

60. Η εν λόγω άποψη περί αντισταθμίσεως δεν είναι εντελώς καινοφανής στη νομολογία, μάλιστα δε εμφανίστηκε πριν ακόμα η απόφαση Just προσδώσει κύρος στην εξαίρεση από το δικαίωμα προς επιστροφή λόγω μετακυλίσεως ή αδικαιολόγητου πλουτισμού.

61. Ένα μόλις έτος πριν από την έκδοση της αποφάσεως Just, επιβεβαιώθηκε με την

απόφαση Pigs and Bacon Commission [32] ότι τυχόν παράνομος φόρος μπορεί να «αντισταθμιστεί» ενδεχομένως μέσω άλλων οικονομικών πλεονεκτημάτων υπέρ του φορολογουμένου. Το υποβληθέν στην υπόθεση εκείνη εκ μέρους της High Court της Ιρλανδίας προδικαστικό ερώτημα αφορούσε δημόσιο οργανισμό ο οποίος εισέπραττε φόρο από όλους τους παραγωγούς μπέικον και ο οποίος ήταν γνωστός ως «Pigs and Bacon Commission», επιχορηγώντας αποκλειστικά εκείνους οι οποίοι εξήγαν τα προϊόντα τους καταφεύγοντας στη μεσολάβησή του.

62. Με την ανωτέρω απόφαση, αναγνωρίστηκε ότι ένα σύστημα όπως το θεσπισθέν στην Ιρλανδία παραβίαζε διττώς τους κανόνες της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και της κοινής οργανώσεως της αγοράς στον τομέα του χοιρείου σφαγείου: αφενός, νοθεύοντας τον ανταγωνισμό μέσω επιχορηγήσεων κατά την εξαγωγή και, αφετέρου, περιάγοντας σε οικονομικά μειονεκτική θέση κάθε παραγωγό πραγματοποιούντα απευθείας τις πωλήσεις του στο εξωτερικό, χωρίς να κάνει χρήση των υπηρεσιών του ανωτέρω δημόσιου οργανισμού (αλλ' οφείλοντας στην πραγματικότητα να πληρώνει τον φόρο χωρίς να έχει δικαίωμα εισπράξεως οποιασδήποτε επιχορηγήσεως) [33]. Προοριζόμενος για σκοπούς ασυμβίβαστους προς τις επιταγές της Συνθήκης, ο εν λόγω φόρος δεν μπορούσε να επιβληθεί νομίμως στους παραγωγούς.

63. Όπως το είχε ήδη πράξει με την προγενέστερη νομολογία του, το Δικαστήριο αναγνώρισε υπέρ του εθνικού δικαστή την εξουσία εκτιμήσεως «αν και σε ποιο μέτρο» ο επίδικος φόρος έπρεπε να επιστραφεί στους επιχειρηματίες οι οποίοι τον είχαν καταβάλει. Τούτου δοθέντος, το Δικαστήριο, και το σημείο αυτό είναι ιδιαιτέρως σημαντικό για τους σκοπούς της παρούσας υποθέσεως, αναγνώρισε ότι εναπέκειτο στον εθνικό δικαστή να εκτιμήσει αν ο καταβληθείς από τον φορολογούμενο φόρος θα μπορούσε ενδεχομένως να «αντισταθμιστεί» με άλλα ποσά τα οποία του είχαν καταβληθεί ως επιχορήγηση λόγω εξαγωγής [34].

64. Ασφαλώς, οι περιστάσεις στην υπόθεση Pigs and Bacon Commission δεν είναι πανομοιότυπες με αυτές της υπό κρίση υποθέσεως η οποία αποτελεί αντικείμενο των προτάσεών μου. Στην πρώτη, η αντιστάθμιση επιβαλλόταν επειδή οι παραγωγοί είχαν δικαίωμα επιστροφής του φόρου, παράλληλα όμως όφειλαν να επιστρέψουν το ποσό των παράνομων επιχορηγήσεων.

65. Πάντως, ολίγο χρόνο μετά, η νομολογία είχε την ευκαιρία να εφαρμόσει εκ νέου την περί «αντισταθμίσεως» άποψη σε μια αλληλουχία όπου δεν εμπλέκονταν άμεσες επιχορηγήσεις: με την απόφαση Apple and Pear Development Council, αντικείμενο της οποίας ήταν ο βρετανικός οργανισμός με την ίδια επωνυμία, επιβεβαιώθηκε ότι εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να αποφασίσει «αν και κατά πόσο» μια τέτοια εισφορά πρέπει να επιστραφεί στους φορολογουμένους, εφόσον προορίζεται για τη χρηματοδότηση οργανισμού, οι δραστηριότητες του οποίου κρίνονται αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο, και «αν και μέχρι ποίου βαθμού» το εν λόγω

32 — Απόφαση της 26ης Ιουνίου 1979, 177/78 (Συλλογή τόμος 1979/ΙΙ, σ. 67).

33 — Προπαρατεθείσα απόφαση Pigs and Bacon Commission (σκέψεις 19 και 20).

34 — Προπαρατεθείσα απόφαση Pigs and Bacon Commission (σκέψη 25).

δικαίωμα περί επιστροφής «αντισταθμίζεται από τα άμεσα πλεονεκτήματα που συνεπάγονται οι δραστηριότητες του εν λόγω οργανισμού υπέρ του ενδιαφερόμενου προσώπου» [35].

66. Έτσι, μπορεί να επιβεβαιωθεί ότι με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις υφέρπει η άποψη να αποφεύγεται η επέλευση αδικαιολόγητου πλουτισμού υπέρ του φορολογουμένου ως συνέπεια της επιστροφής παρανόμως εισπραχθέντος φόρου. Η άποψη αυτή αναδύεται περαιτέρω ανεξάρτητα από την κλασική έννοια της μετακυλίσεως, η οποία, μετά την απόφαση Just, αποτελεί το κυρίαρχο στοιχείο της κρίσεως του Δικαστηρίου επί του αν εφαρμόζεται η εξαίρεση από το δικαίωμα της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

67. Κατ' εμέ, οι δύο προαναφερθείσες αποφάσεις καθιστούν προφανές ότι το δικαίωμα προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος μπορεί να εξακολουθεί να ισχύει κατ' εξαίρεση, υπό ειδικές περιστάσεις διακρινόμενες από τη μετακύλιση, ως συνέπεια άλλων πλεονεκτημάτων τα οποία ο φορολογούμενος κατέστη εφικτό να λάβει από την ίδια διοικητική αρχή υπέρ της οποίας κλήθηκε να καταβάλει τον παράνομο φόρο [36]. Το τελικό συμπέρασμα θα συνίστατο στο ότι η στοιχειοθέτηση της μετακυλίσεως του φόρου δεν συνιστά τη μόνη πιθανή οδό για την άρνηση της επιστροφής, η οποία θεμελιώνεται ενδεχομένως σε τυχόν αδικαιολόγητο πλουτισμό, απόρροια μιας παράλληλης εξοικονομήσεως » [37].

5. Προϋποθέσεις υπό τις οποίες η «αντιστάθμιση» ενδέχεται εν δυνάμει να ομοιάζει προς τη «μετακύλιση»

68. Ευθύς εξ αρχής, προέχει η διευκρίνιση ότι η εν λόγω εξαίρεση από το δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος μπορεί να γίνει δεκτή μόνον υπό αυστηρές προϋποθέσεις.

69. Πρώτον, και με σκοπό την αποφυγή τυχόν απάτης ή ad hoc λύσεων εκ μέρους των κρατών μελών, η εν λόγω παράλληλη κατάργηση των νομίμων επιβαρύνσεων τελεί σε άμεση σχέση αιτίου και αιτιατού με τον αναγνωρισθέντα ως παράνομο φόρο.

70. Ως εκ τούτου, οποιοδήποτε νόμιμο μέτρο, κατά το μάλλον και ήττον επωφελές για τον φορολογούμενο, δεν συμπίπτει κατά προσέγγιση με τα πραγματικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν την παράνομη είσπραξη. Η παράλληλη εξοικονόμηση, η οποία θα οδηγούσε ενδεχομένως σε αδικαιολόγητο πλουτισμό, πρέπει να συνδέεται αρρήκτως εξ αρχής με τη θέσπιση του επίδικου παράνομου φόρου.

35 — Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1983, 222/82 (Συλλογή 1983, σ. 4083, σκέψεις 40 και 41).

36 — Υπό την έννοια αυτή, ένα μέρος της θεωρίας ασπάζεται την άποψη ότι το δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος συνιστά δικαίωμα δυνάμενο να αντισταθμιστεί. Βλ., επί παραδείγματι, J.M. Martínez-Carrasco Pignatelli, *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario,* Oviedo, εκδόσεις Septem Ediciones, 2003, § 294, και M. De Wolf, *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudente de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis,* Βρυξέλλες — Παρίσι, εκδόσεις Buylant/LGDJ, 2005, σ. 416.

37 — Έτι περαιτέρω, η «αντιστάθμιση», ως εξαίρεση από την υποχρέωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος δεν θα ήταν πλέον αποδέκτης ορισμένων επικρίσεων που έχουν διατυπωθεί σε σχέση με τη «μετακύλιση», καθόσον σε αντίθεση προς τη δεύτερη, η αντιστάθμιση δεν θα ενέπλεκε τρίτους επί των οποίων θα μετακυλιόταν τελικά το βάρος του παράνομου φόρου.

71. Παρόμοια επιταγή παρίσταται προφανής υπό το φως της αποφάσεως Deville, η οποία, αναφερόμενη στην αρχή της αποτελεσματικότητας ως όριο για την εφαρμογή της θεωρίας της μετακυλίσεως, υπογραμμίζει ότι «ο εθνικός νομοθέτης δεν μπορεί να θεσπίσει, *μετά την έκδοση αποφάσεως του Δικαστηρίου* από την οποία προκύπτει ότι ορισμένη νομοθετική ρύθμιση αντιβαίνει στη Συνθήκη, διαδικαστικό κανόνα ο οποίος να μειώνει ειδικά τις δυνατότητες αναζητήσεως των φόρων οι οποίοι έχουν εισπραχθεί αχρεωστήτως δυνάμει της εν λόγω νομοθετικής ρυθμίσεως» [38]. Ως εκ τούτου, η αιτιολόγηση της αρνήσεως επιστροφής είναι αδύνατη μετά την αναγνώριση του παράνομου χαρακτήρα του φόρου.

72. Στην περίπτωση του AMBI, η σύνδεση με την κατάργηση εισφορών υπέρ της κοινωνικής ασφαλίσεως αποτέλεσε αντικείμενο της ενώπιον του Δικαστηρίου δίκης η οποία κατέληξε στην έκδοση της προπαρατεθείσας Dansk Denkavit, (σκέψη 3), αλλά και δεν αμφισβητήθηκε ευθέως στο πλαίσιο της υπό κρίση δίκης. Εν πάση περιπτώσει, τίποτα δεν κωλύει τον εθνικό δικαστή να απαιτεί, εφόσον το θεωρεί αρμόζον, περισσότερο αυστηρή απόδειξη επί του συγκεκριμένου σημείου [39].

73. Δεύτερον, πρέπει να αντιμετωπιστεί η περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται ικανή αντιστοιχία μεταξύ του κύκλου των δικαιούχων των καταργηθεισών επιβαρύνσεων και εκείνου των υποκειμένων στον νέο φόρο.

74. Τρίτον, η σχετική εξοικονόμηση πρέπει να μπορεί να υπολογιστεί επακριβώς, χωρίς υπερβολική δυσχέρεια, κατ' ανάλογο τρόπο προς το ύψος του καταβληθέντος φορολογικού χρέους, ώστε η εν λόγω «αντιστάθμιση» να μπορεί να προβληθεί βασίμως.

75. Τέλος, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η στοιχειοθέτηση «αντισταθμίσεως» του παράνομου φόρου, η οποία παρέχει τη δυνατότητα αρνήσεως ή μειώσεως της επιστροφής του, θα πρέπει να εκτιμάται από τον εθνικό δικαστή, ως γνώστη της υποθέσεως, για κάθε περίπτωση κεχωρισμένως και υπό το φως των προσκομισθεισών από τις εθνικές αρχές αποδείξεων. Με άλλους λόγους, το κράτος μέλος φέρει το βάρος της αποδείξεως του τυχόν αδικαιολόγητου πλουτισμού, ο οποίος είναι απόρροια μιας «αντισταθμίσεως» του παράνομου φόρου [40]. Σε αντίθετη περίπτωση, θα ίσχυε τεκμήριο ρητώς απαγορευόμενο από τη νομολογία ως ικανό να καταστήσει

38 — Απόφαση της 29ης Ιουνίου 1988, 240/87 (Συλλογή 1988, σ. 3513, σκέψη 13, η υπογράμμιση δική μου). Βλ., επίσης, αποφάσεις της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile (Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 16), και της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 38). Υπό την αυτή έννοια, με το ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, της 9ης Φεβρουαρίου 1983, περί της ευθύνης των κρατών σε θέματα εφαρμογής και τηρήσεως του κοινοτικού δικαίου, αναγνωρίζεται ότι «σε περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο έκρινε ως ασύμβατους προς τη Συνθήκη ορισμένους φόρους, οποιαδήποτε εθνική νομοθετική διάταξη εγκριθείσα εκ των υστέρων και περιοριστική του δικαιώματος προς επιστροφή του ποσού των αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων —παρέχοντας με την τρόπο αυτό στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να παρακρατούν αχρεωστήτως το προϊόν των εν λόγω μη οφειλομένων φόρων— θα ήταν ασύμβατη προς το πνεύμα της Κοινότητας και θα έπρεπε να καταργηθεί» (ΕΕ C 68, σ. 32).

39 — Επί παραδείγματι, σύμφωνα με το υπόμνημα της Δανικής Κυβερνήσεως, παρόμοια αναφορά γίνεται υπό την έννοια αυτή στις προπαρασκευαστικές εργασίες του νόμου AMBI.

40 — Υπό την επιφύλαξη, προφανώς, της δυνατότητας των αιτούντων να προσκομίσουν τα έγγραφα εκείνα τα οποία θεωρούν αναγκαία και τα οποία θα μπορέσει επίσης να λάβει υπόψη του ο εθνικός δικαστής (υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Μιχαηλίδης, σκέψη 41).

«πρακτικώς ανέφικτη ή υπερβολικά δυσχερή τη λήψη της επιστροφής» [41].

6. Συμπέρασμα

76. Υπό το φως των προηγηθεισών σκέψεων, θεωρώ ότι στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι δεν προσκρούει στο δίκαιο της Ενώσεως η δυνατότητα του κράτους να αρνείται την επιστροφή του αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου εφόσον είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα εισπραχθέντα αχρεωστήτως ποσά μπορούν να εκληφθούν ως αντισταθμισθέντα από ταυτόχρονη και αντίστοιχη μείωση εξ άλλων επιβαρύνσεων της οποίας επωφελήθηκαν όντως οι ίδιοι υποκείμενοι στον φόρο, υπό την προϋπόθεση πάντοτε ότι μεταξύ της θεσπίσεως μιας επιβαρύνσεως και της καταργήσεως άλλης υφίσταται άμεση σχέση αιτίου και αιτιατού.

Β — *Επί του τρίτου και του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος*

77. Με μια κατά τι επιτηδευμένη διατύπωση, το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα εγείρουν, λίαν περιληπτικώς, το πρόσθετο πρόβλημα αν τυχόν διαφορετική μεταχείριση απορρέουσα από τη νομοθετική μεταρρύθμιση στο σύνολό της (η οποία θα μπορούσε ενδεχομένως να περιαγάγει σε πλεονεκτικότερη θέση μία ή περισσότερες επιχειρήσεις έναντι άλλων) συνιστά έτερο ληπτέο υπόψη στοιχείο για την εκτίμηση του αν συντρέχει αδικαιολόγητος πλουτισμός για τους σκοπούς της αποφάσεως επί της αναγκαιότητας ή μη της επιστροφής του AMBI.

78. Σύμφωνα με την προπαρατεθείσα απόφαση Weber's Wine World, η εκ μέρους του εθνικού δικαστή εκτίμηση της υπάρξεως και της εκτάσεως του αδικαιολόγητου πλουτισμού, τον οποίο θα συνεπαγόταν υπέρ του υποκειμένου στον φόρο η επιστροφή ενός αχρεωστήτως εισπραχθέντος από πλευράς κοινοτικού δικαίου φόρου, μπορεί να χωρήσει αποκλειστικά «μόνον κατόπιν οικονομικής αναλύσεως που λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες συνθήκες» [42].

79. Μέχρι σήμερα, η νομολογία έχει συνδέσει την ως άνω οικονομική ανάλυση με την απόδειξη ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν υπέστη μείωση του όγκου των πωλήσεών του, εφόσον πρόκειται για πολύ ελαστική ζήτηση, ως συνέπεια της μετακυλίσεως του παράνομου φόρου και της συνακόλουθης αυξήσεως των τιμών του.

80. Στην παρούσα, πάντως, υπόθεση, η εν λόγω οικονομική ανάλυση θα πρέπει να συνεκτιμήσει και άλλον παράγοντα, εξίσου σημαντικό, στον οποία αναφέρεται το Østre Landsret με το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημά του.

41 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Bianco και Girard (σκέψη 17), Comateb (σκέψη 25) και San Giorgio (σκέψη 14).

42 — Σκέψη 100 της αποφάσεως.

81. Πράγματι, το Østre Landsret διατυπώνει τα δύο αυτά ερωτήματα εκκινώντας από μια βασική υπόθεση: ότι ο ΑΜΒΙ επαγόταν υψηλότερο αναλογικώς βάρος για τις εισαγωγικές επιχειρήσεις έναντι εκείνων οι οποίες αγόραζαν κατά βάση εγχώρια προϊόντα, ενώ τα καταργηθέντα φορολογικά βάρη έπλητταν αναλογικώς «αμφότερες τις επιχειρήσεις καθ' όμοιο τρόπο ανεξαρτήτως της συνθέσεως των αγορών τους».

82. Οι διάδικοι της κύριας δίκης και η Επιτροπή υποστηρίζουν, πάντως, ότι υφίστανται σημαντικές διαφορές τόσο σε σχέση με το περιεχόμενο των υποβληθέντων από το Landsret ερωτημάτων όσο και σε σχέση με το κατά ποσόν το περιεχόμενο αυτό επηρεάζει τα πραγματικά δεδομένα επί των οποίων αυτό θεμελιώνεται.

83. Αφενός, οι εκκαλούσες επιχειρήσεις θεωρούν ως αποδεδειγμένο το ότι οι προεχόντως εισαγωγικές επιχειρήσεις θα καταβάλουν στην εφορία ποσά πολύ σημαντικότερα μέσω του ΑΜΒΙ από εκείνα τα οποία κατέβαλαν οι επιχειρήσεις, οι προμήθειες των οποίων συνίσταντο κυρίως σε εγχώρια προϊόντα. Η διαφορά οφείλεται στο γεγονός ότι, σε αντίθεση προς ό,τι συμβαίνει με τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ο ΑΜΒΙ δεν εισπραττόταν κατά τον χρόνο της εισαγωγής αλλά κατά την πραγματοποίηση της πρώτης πωλήσεως στη Δανία των εισαγομένων αγαθών, ο δε εισαγωγέας, σε αντίθεση προς τον εγχώριο παραγωγό, αδυνατούσε ως εκ τούτου να εκπέσει από τη φορολογητέα βάση για τον υπολογισμό του ΑΜΒΙ την αξία των εισαγομένων προϊόντων.

84. Εξάλλου, η Δανική Κυβέρνηση αρνείται κατηγορηματικά ότι ο ΑΜΒΙ βαρύνει κατά διαφορετικό τρόπο τα δανικά και τα εισαγόμενα προϊόντα, ισχυριζόμενη ότι ο λόγος δεν έγκειται στον ΑΜΒΙ αλλά στην «κατάργηση κοινωνικών επιβαρύνσεων —η νομιμότητα των οποίων δεν αμφισβητείται— εξ αιτίας της οποίας μειώθηκε το κόστος παραγωγής στη Δανία, με αποτέλεσμα να επωφεληθούν τα παραγόμενα στη Δανία προϊόντα».

85. Η Επιτροπή, η οποία ευθυγραμμίζεται επ' αυτού με τη Δανική Κυβέρνηση, διευκρίνισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι ο λόγος για τον οποίο ορισμένες επιχειρήσεις κατέβαλαν αναλογικώς μεγαλύτερο ΑΜΒΙ από άλλες έγκειται στο ότι, στην περίπτωση των δανικών προϊόντων, το βάρος του φόρου κατανέμονταν επί των διαδοχικών σταδίων της εμπορικής αλυσίδας, ενώ στην περίπτωση των εισαγομένων προϊόντων το σύνολο του ΑΜΒΙ εισπραττόταν κατά τον χρόνο της πρώτης πωλήσεως της Δανίας. Κατά την άποψη της Επιτροπής, τούτο δεν σημαίνει ότι τα εισαγόμενα προϊόντα φορολογούνταν περισσότερο από τα εγχώρια αλλ' ότι απλώς οι εισαγωγικές επιχειρήσεις πλήρωναν μεγαλύτερα ποσά. Πάντως, η ανωτέρω παράμετρος δεν επιτρέπει να εκτιμηθεί ένα «πρόβλημα δυσμενούς διακρίσεως», καθόσον οι κανόνες που διέπουν την είσπραξη του φόρου είναι οι ίδιοι για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το ύψος του ΑΜΒΙ το οποίο κατέβαλαν αχρεωστήτως. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή εστιάζει την απάντηση επί των δύο τελευταίων ερωτημάτων αποκλειστικά στην αμφισβήτηση αν υφίσταται δυσμενής διάκριση στο πλαίσιο του μηχανισμού εισπράξεως αφ' εαυτού.

86. Στο σημείο αυτό, προέχει η υπόμνηση ότι ο ενδεχομένως εισάγων δυσμενή διάκριση χαρακτήρας του ΑΜΒΙ, κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ [43], δεν τίθεται εν προκειμένω, σε αντίθεση προς ό,τι συνέβη στην περίπτωση του προδικαστικού ερωτήματος το οποίο κατέληξε στην έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Dansk Denkavit και Poulsen Trading, κατόπιν προδικαστικής παραπομπής και πάλι του Østre Landsret. Εντούτοις, η εν λόγω απόφαση περιορίστηκε στη διαπίστωση ότι φόρος όπως ο ΑΜΒΙ παραβίαζε το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας λόγω της ομοιότητάς του προς τον ΦΠΑ, χωρίς όμως να τάμει, επειδή θεωρήθηκε ως μη αναγκαίο, το ζήτημα του ενδεχόμενου χαρακτήρα του ως εισάγοντος δυσμενή διάκριση (και υπό την έννοια αυτή ως αντικειμένου προς το πρώην άρθρο 95 ΕΚ), σημείο επί του οποίου είχε επίσης ερωτηθεί [44]. Αφετέρου, η Επιτροπή κίνησε σειρά δικών λόγω παραβάσεως κατά της Δανίας επ' αφορμή της συγκεκριμένης φορολογικής μεταρρυθμίσεως, αλλά μόνον μία από αυτές (η αφορώσα την παράβαση του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας) κατέληξε ενώπιον του Δικαστηρίου, το οποίο εξέδωσε καταδικαστική επ' αυτού απόφαση.

87. Με τη συγκεκριμένη νέα προδικαστική παραπομπή, το δανικό δικαστήριο, μολονότι δεν θέτει ρητώς το ζήτημα του εισάγοντος δυσμενή διάκριση χαρακτήρα του ΑΜΒΙ, εγείρει εκ νέου παρόμοιο ζήτημα, θέτοντάς το υπόψη του Δικαστηρίου εμμέσως, καθόσον αναφέρεται στους κανόνες περί της εισπράξεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

88. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Δανική Κυβέρνηση επισήμανε εμφατικώς τους κινδύνους από τυχόν «απάντηση επί ερωτήματος το οποίο δεν υπέβαλε το Landsret», υπαινισσόμενη προφανώς το άκαιρον της επαναφοράς του προβλήματος του εισάγοντος δυσμενή διάκριση χαρακτήρα του φόρου.

43 — Πρώην άρθρο 95 ΕΚ, ακολούθως δε άρθρο 90 ΕΚ. Σύμφωνα με τη νομολογία, η ανωτέρω διάταξη απαγορεύει κάθε φορολογικό καθεστώς το οποίο επιβαρύνει, άμεσα ή έμμεσα, το εισαγόμενο προϊόν έναντι του εγχωρίου, έστω και αν τούτο επιβαρύνεται με ένα κατ' αποκοπήν ποσόν, επιβαρύνεται περισσότερο ή οι προϋποθέσεις πληρωμής ή υπολογισμού του είναι λιγότερο ευνοϊκές. Αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 1966, 57/65, Lütticke (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 243), της 22ας Ιουνίου 1976, 127/75, Bobie Getränkevertrieb (Συλλογή τόμος 1976, σ. 409), της 8ης Ιανουαρίου 1980, 21/79, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 1), της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 55/79, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 249), της 12ης Ιουλίου 1983, 170/78, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1983, σ. 2265), της 3ης Ιουλίου 1985, 277/83, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1985, σ. 2049), της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94, Haahr Petroleum (Συλλογή 1997, σ. I-4085), της 2ας Απριλίου 1998, C-213/96, Outokumpu (Συλλογή 1998, σ. I-1777), της 17ης Ιουνίου 1998, C-68/96, Grundig Italiana (Συλλογή 1998, σ. I-3775), της 27ης Φεβρουαρίου 2002, C-302/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2002, σ. I-2055), της 19ης Σεπτεμβρίου 2002, C-101/00, Tulliasiamies και Siilin (Συλλογή 2002, σ. I-7487, σκέψη 54), της 5ης Οκτωβρίου 2006, C-290/05 και C-333/05, Nádasdi και Németh (Συλλογή 2006, σ. I-10115), και της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-313/05, Brzeziński (Συλλογή 2007, σ. I-513). Ειδικότερα, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι συντρέχει παράβαση της ανωτέρω διατάξεως «όταν η επιβάρυνση που υφίσταται το εισαγόμενο προϊόν και αυτή που υφίστατο το εγχώριο ομοειδές προϊόν υπολογίζονται κατά τρόπο διαφορετικό και σύμφωνα με διαφορετικές μεθόδους που καταλήγουν, έστω και σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις, σε μεγαλύτερη επιβάρυνση του εισαγόμενου προϊόντος». Αποφάσεις της 17ης Φεβρουαρίου 1976, 45/75, Rewe (Συλλογή τόμος 1976, σ. 81, σκέψη 15), της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 55/79, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 249, σκέψη 8), της 26ης Ιουνίου 1991, C-153/89, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1991, σ. I-3171, σκέψη 12), της 26ης Ιουνίου 1991, C-152/89, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1991, σ. I-3141, σκέψη 20), της 12ης Μαΐου 1992, C-327/90, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 1992, σ. I-3033, σκέψη 12), και της 23ης Οκτωβρίου 1997, C-375/95, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 1997, σ. I-5981, σκέψη 20).

44 — Με τις προτάσεις του επί της υποθέσεως εκείνης, τις οποίες ανέπτυξε στις 30 Ιανουαρίου 1992, ο γενικός εισαγγελέας Tesauro ενέκυψε στο σημείο αυτό, μολονότι αναγνώρισε ότι εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να «ελέγξει in concreto αν η ρύθμιση της επίδικης εισφοράς είναι τέτοια, ώστε να αποκλείει εν πάση περιπτώσει δυσμενή διάκριση σε βάρος του εισαγομένου προϊόντος». Συναφώς, ο γενικός εισαγγελέας Tesauro υπενθύμισε ότι, σύμφωνα με τη νομολογία, ένα φορολογικό σύστημα μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται προς το άρθρο 95 ΕΚ (άρθρο 110 ΣΛΕΕ) μόνον αν αποδεικνύεται ότι είναι διαρθρωμένο κατά τέτοιον τρόπο, ώστε να αποκλείει εν πάση περιπτώσει τα εισαγόμενα προϊόντα να υφίστανται δυσμενή διάκριση. Ούτως ή άλλως, όταν οι λεπτομέρειες εφαρμογής δεν είναι διαφανείς, εναπόκειται στο κράτος που θέσπισε το σύστημα αυτό να αποδείξει ότι σε καμία περίπτωση δεν επιφέρει αποτελέσματα εισάγοντα δυσμενή διάκριση (σημείο 11 των προτάσεων).

89. Κατά την άποψή μου, το υποβαλλόμενο από το Østre Landsret ερώτημα στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έγκειται στο αν η νομοθετική μεταρρύθμιση στο σύνολό της εισήγαγε δυσμενή διάκριση, ούτε, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, στο αν ο ίδιος ο μηχανισμός της επιστροφής εισάγει δυσμενή διάκριση. Το μόνο ζητούμενο για το Østre Landsret είναι αν με τον ένα ή τον άλλο τρόπο το γεγονός ότι η νομοθετική μεταρρύθμιση δύναται να έχει ως αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν μικρότερες ποσότητες εισαγομένων εμπορευμάτων να περιάγονται σε πλεονεκτικότερη θέση έναντι εκείνων οι οποίες κυρίως εισάγουν συνιστά στοιχείο το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό του ύψους της επιστροφής των καταβληθέντων δυνάμει του AMBI ποσών, ώστε να αποφεύγεται περίπτωση αδικαιολόγητου πλουτισμού.

90. Επί του ερωτήματος αυτού δεν είναι δυσχερές να δοθεί καταφατική απάντηση. Όπως ήδη προανέφερα, ο αδικαιολόγητος πλουτισμός προσέλαβε εξ αρχής τη μορφή εξαιρέσεως από την υποχρέωση του δημοσίου να επιστρέφει αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά, από δε το έτος 1980, η μετακύλιση του φόρου αποτελεί την πλέον χαρακτηριστική περίπτωση αδικαιολόγητου πλουτισμού. Πάντως, ως εξαίρεση, πρέπει να αποτελεί αντικείμενο περιοριστικής ερμηνείας. Έτσι, όταν, παρά τη μετακύλιση, η πτώση των τιμών επάγεται απώλεια της ανταγωνιστικότητας της επιχειρήσεως, η κατάσταση αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, μπορεί δε ακόμη και να καθιστά την εξαίρεση ανεφάρμοστη αν αποδεικνύεται ότι η επιστροφή δεν θα οδηγούσε, υπό τις περιστάσεις που χαρακτηρίζουν τη συγκεκριμένη περίπτωση, σε αδικαιολόγητο πλουτισμό [45].

91. Στην υπό κρίση υπόθεση, οι εκκαλούσες δεν επικαλούνται την απώλεια της ανταγωνιστικότητας υπό την περιγραφείσα έννοια αλλά τη σχετική βελτίωση της θέσεως των ανταγωνιστών τους λόγω διαχειριστικού και φορολογικού κόστους αναλογικώς μικρότερου σε σχέση με αυτό που θα συνεπαγόταν για τις ίδιες η στο πλαίσιο της μεταρρυθμίσεως κατάσταση. Παρά την οικεία διαφορά, εν τέλει, σε αμφότερες τις περιπτώσεις η λογική παραμένει η ίδια και, επομένως, η απάντηση πρέπει επίσης να είναι η ίδια.

92. Είχα ήδη την ευκαιρία να εκθέσω πώς η εξαίρεση του δικαιώματος προς επιστροφή σε περίπτωση μετακυλίσεως εγγίζει τα όριά της όταν η συγκεκριμένη μετακύλιση οδηγεί σε απώλεια της ανταγωνιστικότητας της θιγομένης επιχειρήσεως ώστε να αποκλείεται, κατά τον έλεγχο της επιστροφής, ο αδικαιολόγητος πλουτισμός. Ομοίως, η εφαρμογή της εξαιρέσεως λόγω «αντισταθμίσεως» του παράνομου φόρου πρέπει επίσης να εγγίζει τα όριά της εφόσον η επίδικη νομοθετική μεταρρύθμιση περιήγαγε σε πλεονεκτικότερη θέση τις ανταγωνιστικές επιχειρήσεις, προκαλώντας απώλεια της ανταγωνιστικότητας της θιγομένης επιχειρήσεως, δυνάμενη και στην περίπτωση αυτή να αποκλείσει, εν όλω ή εν μέρει, τον αδικαιολόγητο πλουτισμό της σε περίπτωση επιστροφής του φόρου. Σε παρόμοιες περιπτώσεις, τυχόν εφαρμογή του αδικαιολόγητου πλουτισμού επαναφέρει, στο προσήκον μέτρο, το δικαίωμα προς επιστροφή προκειμένου να εξουδετερωθεί η ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση.

45 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Comateb (σκέψη 31) και Just (σκέψη 26).

93. Είναι προφανές ότι η διαφοροποίηση αυτή εξαρτάται από το πώς αξιολογούνται, υπό τη συγκεκριμένη έποψη, τα αποτελέσματα της επίδικης νομοθετικής μεταρρυθμίσεως, αποστολή της οποίας η εκπλήρωση εναπόκειται αποκλειστικά στον εθνικό δικαστή.

Γ — *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

94. Η προτεινόμενη απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα θα καθιστούσε κατ' ουσίαν άνευ αντικειμένου την απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος του Østre Landsret, το οποίο αφορά την εξατομικευμένη ή την από κοινού μορφή υπό την οποία μπορεί να χωρήσει η εκτίμηση τυχόν μετακυλίσεως του AMBI.

95. Εντούτοις, δεδομένου ότι, όπως είχα ήδη την ευκαιρία να επισημάνω, δεν μπορεί να αποκλείεται ότι έλαβαν χώρα πτυχές της «μετακυλίσεως» υπό τη συνήθη του όρου έννοια, αναλύω στη συνέχεια το προαναφερθέν πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

96. Το δανικό δικαστήριο ερωτά αν, προκειμένου να εκτιμηθεί το αν στοιχειοθετείται μετακύλιση, αρκεί η σφαιρική αξιολόγηση των συναλλαγών τις οποίες πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο επί χρονικό διάστημα τεσσάρων ετών και αναφορικά με σημαντικό αριθμό προϊόντων ή αν είναι αναγκαία η εξειδικευμένη αξιολόγηση της συναλλαγής περί της οποίας πρόκειται σε κάθε επιμέρους περίπτωση.

97. Κατά περίεργο τρόπο, τόσο η Δανική Κυβέρνηση όσο και οι εκκαλούσες επιχειρήσεις στηρίζονται στην προπαρατεθείσα σκέψη 25 της αποφάσεως Comateb με την οποία κρίθηκε ότι η μετακύλιση «εξαρτάται από πολλούς παράγοντες που περιβάλλουν κάθε εμπορική συναλλαγή και τη διαφοροποιούν από άλλες περιπτώσεις που εντάσσονται σε άλλο πλαίσιο».

98. Άποψη της Δανικής Κυβερνήσεως είναι ότι η συγκεκριμένη αναφορά στην αλληλουχία κάθε εμπορικής συναλλαγής επιτρέπει σφαιρική αξιολόγηση της μετακυλίσεως εφόσον και οι τιμές έχουν καθοριστεί σφαιρικά. Αντιθέτως, οι εκκαλούσες επιχειρήσεις θεωρούν ότι η συγκεκριμένη αναφορά [46] επιβάλλει ακριβώς την υποχρέωση αναλύσεως της μορφής την οποία έλαβε η τιμή σε κάθε συναλλαγή, σε κάθε πράξη αγοραπωλησίας, και ότι δεν είναι εφικτό να χωρεί σφαιρική αξιολόγηση στηριζόμενη στην άποψη ότι η μετακύλιση του AMBI υποκατέστησε απλώς τη μετακύλιση των καταργηθεισών εισφορών, δεδομένου ότι οι εισφορές υπέρ της κοινωνικής ασφαλίσεως οι οποίες καταργήθηκαν έπλητταν εξίσου τα εισαγόμενα και τα μη εισαγόμενα προϊόντα, ενώ ο AMBI επιβάρυνε περισσότερο τα πρώτα.

99. Κατά την άποψή μου, η αναφορά —η οποία απαντά στην απόφαση Comateb— στις περιστάσεις κάθε συναλλαγής πρέπει να ερμηνευθεί περισσότερο ως στοιχείο ευελιξίας της εννοίας της μετακυλίσεως παρά ως

46 — Από κοινού με ορισμένες εκφράσεις οι οποίες απαντούν στη νομολογία, όπως μετακύλιση «στον αγοραστή», «στον τελικό καταναλωτή», κ.λπ.

αναφορά σε μια αυστηρά εξατομικευμένη μετακύλιση, ήτοι ανά προϊόν και ανά πώληση.

100. Όπως διευκρίνισα προηγουμένως, η ευέλικτη αυτή προσέγγιση του φαινομένου της μετακυλίσεως δεν είναι απόλυτη, καθόσον υπόκειται σε ορισμένα όρια: ειδικώς, στα απορρέοντα από την ίδια την έννοια της «μετακυλίσεως».

101. Για τον λόγο αυτό, ο τύπος αξιολογήσεως της μετακυλίσεως, σύμφωνα με το περιεχόμενο του πρώτου από τα προδικαστικά ερωτήματα, στην οποία θα μπορούσαν να προβούν οι δανικές αρχές, υπερβαίνει κατά πολύ τα εν λόγω όρια της εννοίας, ενσωματώνοντας τα στοιχεία μιας υπερβολικά μακράς χρονικής περιόδου (τέσσερα έτη) τα οποία αφορούν «σημαντικό αριθμό προϊόντων», συμπεριλαμβανομένων και «πράξεων όλως διαφορετικών, ανεξαρτήτως του αν έλαβαν χώρα πριν ή μετά τη συναφή πώληση».

102. Όσο ευρύς και αν είναι ο ορισμός της «αλληλουχίας» και των «προσιδιαζόντων σε κάθε εμπορική συναλλαγή παραγόντων» στους οποίους αναφέρεται η προπαρατεθείσα σκέψη 25 της αποφάσεως Comateb, θα ήταν δυσχερώς εφικτό να καλύπτει περιπτώσεις όπως οι απαντώσες στο συγκεκριμένο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Το πολύ πολύ θα καθίστατο εφικτή αξιολόγηση ανά ομάδα προϊόντων ή συναλλαγών που διατηρούν κάποια σχέση και για βραχύτερες περιόδους, αλλά δεν μπορεί προφανώς να υποστηρίζεται ότι ο καθορισμός των τιμών λαμβάνει χώρα σφαιρικά για όλες τις συναλλαγές της επιχειρήσεως και επί περίοδο τεσσάρων ετών.

103. Η επίκληση της αρχής της ελεύθερης εκ μέρους του εθνικού δικαστή εκτιμήσεως των αποδεικτικών στοιχείων δεν αναιρεί, κατά την άποψή μου, το προηγούμενο συμπέρασμα. Επ' αυτού, δεν πρέπει να λησμονείται ότι, «καίτοι το αν η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί αποτελεί πραγματικό ζήτημα που εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου» και παρά το ότι το τελευταίο είναι αποκλειστικά αρμόδιο να εκτιμά τα προς τούτο προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία, «οι κανόνες αποδείξεως δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα το να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την επίτευξη της επιστροφής του φόρου», ο οποίος εισπράχθηκε κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως [47].

104. Εκτός των περιστάσεων οι οποίες προσιδιάζουν στην υπό κρίση υπόθεση, σφαιρική αξιολόγηση πολύ διαφορετικών πράξεων, αφορωσών όλως διαφορετικά προϊόντα και επί χρονική περίοδο τεσσάρων ετών, θα μπορούσε να καταστήσει ανέφικτο ο υποκείμενος στον φόρο να προσκομίσει αποδείξεις προκειμένου να καταρρίψει το επιχείρημα ότι έλαβε χώρα μετακύλιση του φόρου.

47 — Προπαρατεθείσα απόφαση Μιχαηλίδης (σκέψη 40).

VII — Πρόταση

105. Κατόπιν αυτού, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα του Østre Landsret:

«1) Δεν προσκρούει στο δίκαιο της Ενώσεως η εξαίρεση από την επιστροφή παράνομου φόρου στις περιπτώσεις εκείνες όπου ο εν λόγω φόρος ενδέχεται να έχει αντισταθμιστεί λόγω της παράλληλης καταργήσεως άλλων νομίμων επιβαρύνσεων, δυναμένων επίσης να υπολογιστούν αριθμητικώς, ενώ, σε διαφορετική περίπτωση, θα στοιχειοθετούνταν αδικαιολόγητος πλουτισμός. Εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εκτιμήσει αν συντρέχουν οι ως άνω περιστάσεις, υπό το φως των προσκομισθέντων από τις εθνικές αρχές στοιχείων, η απόδειξη των οποίων βαρύνει τις τελευταίες.

2) Η διαπίστωση διαφορετικής μεταχειρίσεως εις βάρος συγκεκριμένης ομάδας επιχειρήσεων συνιστά στοιχείο εκτιμητέο εκ μέρους του εθνικού δικαστή για τους σκοπούς της εκδόσεως της αποφάσεώς του σχετικά με το αν συντρέχει ή μη λόγος επιστροφής του παράνομου φόρου.

3) Η απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-215/95, Comateb κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-165) δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η μετακύλιση επί των τιμών μπορεί να χωρήσει μέσω της μετακυλίσεως επί των τιμών άλλων προϊόντων στο πλαίσιο όλως διαφορετικών συναλλαγών, είτε προ είτε μετά την οικεία πώληση προϊόντων, όπως, επί παραδείγματι, όταν χωρεί σφαιρική αξιολόγηση της μετακυλίσεως επί χρονικό διάστημα τεσσάρων ετών και σε σχέση με μεγάλο αριθμό ομάδων προϊόντων, συμπεριλαμβανομένων τόσο εισαγομένων όσο και μη εισαγομένων προϊόντων».