ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ GERHARD REISCHL της 4ης Δεκεμβρίου 1979 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Η υπό κρίση διαφορά αναφέρεται στο αν φορολογική διάκριση που θεσπίζει η δανική νομοθεσία περί φορολογήσεως των αποσταγμάτων (δημοσίευση νόμου 151 της 4ης Απριλίου 1978) μεταξύ του «acquavit», αφενός, και άλλων αποσταγμάτων, αφετέρου, είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 95, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΟΚ και, εν καταφατική περιπτώσει, αν η εταιρία Hans Just I/S έχει δικαίωμα επί της αποδόσεως ποσού που κατέβαλε σύμφωνα με τον εν λόγω νόμο και που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ των δύο φόρων. Το πρώτο ερώτημα αποτελεί ήδη το αντικείμενο, όπως είναι γνωστό, της προσφυγής λόγω παραβάσεως της Συνθήκης την οποία η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε κατά του Βασιλείου της Δανίας ενώπιον του Δικαστηρίου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 169 της Συνθήκης (υπόθεση 171/78) και επί της οποίας ανέπτυξα τις προτάσεις μου στις 28 Νοεμβρίου 1979. Όσον αφορά τη φορολογία των εν λόγω προϊόντων και την κατάσταση στην αγορά της Δανίας των οινοπνευματωδών ποτών, ας μου επιτραπεί να παραπέμψω στην έκθεσή μου των πραγματικών περιστατικών στις ως άνω προτάσεις και να περιοριστώ εδώ στις ακόλουθες παρατηρήσεις:

Όπως είδαμε στην υπόθεση 171/78, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, του νόμου περί ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των οινοπνευματωδών ποτών και αναλόγων προϊόντων (Bekendtgrele af Lov om afgift af spiritus m.m.), όπως τροποποιήθηκε τελευταία με το νόμο 437 της 6ης Σεπτεμβρίου 1977, ο φόρος καταναλώσεως επί των αποσταγμάτων ανέρχεται, από τις 7 Σεπτεμβρίου 1977, για το acquavit σε 167,50 κορώνες ανά λίτρο καθαρής αιθυλικής αλκοόλης και για τα άλλα οινοπνευματώδη σε 257,15 κορώνες ανά λίτρο καθαρής αιθυλικής αλκοόλης. Το ύψος του προβλεπόμενου για το acquavit φόρου εφαρμόζεται, σύμφωνα με το νόμο, στα προϊόντα τα οποία:

1. παρασκευάζονται με ουδέτερη αλκοόλη και την προσθήκη φυτικών αρωματικών ουσιών,

2. έχουν περιεκτικότητα σε αλκοόλη μεταξύ 40 και 49,9 και περιεκτικότητα σε φυτικό απόσταγμα που δεν υπερβαίνει τα 2 γραμμάρια ανά 100 χιλιόλιτρα, και τέλος

3. δεν εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά των τζιν, βότκας, genièvre, wacholder και αναλόγων ποτών, λικέρ, punch, bitter και λοιπών, οινοπνευματωδών με γλυκάνισο ή ρούμι, αποσταγμάτων φρούτων και λοιπών, των οποίων η χαρακτηριστική γεύση προέρχεται παραδοσιακά από την απόσταξη ή την ωρίμανση.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

Η εταιρία Hans Just I/S, δηλαδή η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, δεν διαθέτει στο εμπόριο παρά σε πολύ μικρό βαθμό προϊόντα που φορολογούνται, σύμφωνα με τη νόμιμη ορολογία, με τον επιβαλλόμενο στο acquavit φόρο· αντιθέτως, παρουσιάζει σημαντικό κύκλο εργασιών για την πώληση άλλων οινοπνευματωδών.

Είναι καταχωρημένη στη διοίκηση των τελωνείων, σύμφωνα με τον προαναφερθέντα νόμο, και, συνεπώς, έχει την υποχρέωση να υπολογίζει κάθε μήνα τους φόρους που οφείλει έναντι του κράτους για τα προϊόντα που πώλησε.

Για το μήνα Ιούνιο 1978, το ποσό των οφειλόμενων φόρων ανερχόταν σε 984,90 κορώνες για 5,88 λίτρα καθαρής αιθυλικής αλκοόλης προς 167,50 κορώνες που χρησιμοποιήθηκε για την παρασκευή acquavit και, σε 555 212,55 κορώνες για 2 159,10 λίτρα καθαρής αιθυλικής αλκοόλης προς 257,15 κορώνες που χρησιμοποιήθηκε για την παρασκευή άλλων οινοπνευματωδών. Για σύνολο, επομένως, 2 164,98 λίτρων καθαρής αλκοόλης όφειλε να καταβάλει 556 197,45 κορώνες.

Με την ευκαιρία του υπολογισμού αυτών των φόρων, η εταιρία Hans Just I/S ισχυρίστηκε έναντι της διοικήσεως των τελωνείων και του Υπουργείου Φορολογίας, αναφερόμενη στο άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί των άλλων αποσταγμάτων δεν μπορούσε να είναι ανώτερος του επιβαλλόμενου στο acquavit φόρου και ότι, επομένως, ο εν λόγω φόρος έπρεπε να υπολογιστεί στην προκειμένη περίπτωση βάσει των 2 164,98 λίτρων καθαρής αλκοόλης προς 167,50 κορώνες ανά λίτρο, ήτοι σε συνολικό ποσό 362 634,15 κορωνών. Δεδομένου ότι η διοίκηση των τελωνείων και το Υπουργείο Φορολογίας γνωστοποίησαν ότι η μη καταβολή του συνόλου του οφειλόμενου ποσού δυνάμει του νόμου θα συνεπαγόταν την είσπραξη με κατάσχεση, καθώς και τη διαγραφή της εταιρίας από τα μητρώα της διοικήσεως των τελωνείων, η ενδιαφερομένη κατέβαλε τη διαφορά των 193 563,30 κορωνών, αλλά διαμαρτυρόμενη και επιφυλασσόμενη το δικαίωμά της να ζητήσει την απόδοση της εν λόγω διαφοράς.

Κατόπιν αυτού, η εταιρία Hans Just I/S ενήγαγε το Υπουργείο Φορολογίας ενώπιον του Østre Landsret ζητώντας την απόδοση του ποσού των 193 563,30 κορωνών, εντόκως, με την επιφύλαξη εγέρσεως αγωγής προς απόδοση των αντιστοίχων ποσών που καταβλήθηκαν ως φόροι για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 1973 μέχρι 31 Μαΐου 1978, καθώς και μετά την 1η Ιουλίου 1978.

Με Διάταξη της 26ης Μαρτίου 1979, το τέταρτο τμήμα του stre Landsret ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«Ερώτημα 1 Α

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

α) η εθνική νομοθεσία διακρίνει μεταξύ δύο κατηγοριών αποσταγμάτων βάσει ορισμού αναφερόμενου στις πρώτες

ύλες και στα εκχυλίσματα που τα συνθέτουν, στον κεκτημένο αλκοολικό τους τίτλο καθώς και σε χαρακτηριστικά που συνδέονται με τη γεύση τους,

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

Ερώτημα 1 Β

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

Ερώτημα 2

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

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

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

Ερώτημα 3

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

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

Ερώτημα 4

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

Έχω να διατυπώσω τις εξής παρατηρήσεις.

Τα υποβληθέντα από το Østre Landsret ερωτήματα 1 έως 3 αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, που λεπτομερώς ανέλυσα στις προτάσεις μου επί των υποθέσεων 168/78, 169/78, 170/78, 171/78 και 55/79. Σ' αυτές τις υποθέσεις εξέτασα

επίσης επισταμένως όλα τα επιχειρήματα που η εταιρία Hans Just I/S, το Βασίλειο της Δανίας και η Επιτροπή προέβαλαν στην υπό κρίση υπόθεση, έτσι ώστε δεν παρίσταται πλέον ανάγκη να ασχοληθώ περισσότερο με τα όσα ελέγχθησαν από τους διαδίκους στην υπό κρίση υπόθεση.

Συνοψίζω, επομένως, τα κύρια συμπεράσματα των οποίων το παραπέμπον δικαστήριο έχει ανάγκη για να επιλύσει τη διαφορά της κύριας δίκης.

Είδαμε ότι, δυνάμει της αρμοδιότητας που αφέθηκε στα κράτη μέλη στο φορολογικό τομέα, αυτά παραμένουν καταρχήν αρμόδια για να προβούν στη φορολογική κατάταξη των προϊόντων και μπορούν, επομένως, επίσης καταρχήν, να ρυθμίζουν τη φορολογία των αποσταγμάτων σε συνάρτηση με διάφορα κριτήρια όπως, για παράδειγμα, η περιεκτικότητα σε πρώτη ύλη, ο αλκοολικός τίτλος ή η γεύση (βλ. υπόθεση 127/75 Bobie Getränkevertrieb GmbH κατά Hauptzollamt Aachen-Nord, απόφαση της 22ας Ιουνίου 1976, Slg 1976, σ. 1079 και υπόθεση 128/77, H. Hansen jun. και O.C. Balle GmbH & Co κατά Hauptzollamt Flensburg, απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 1978, Slg 1978, σ. 1787). Η φορολογική αυτονομία των κρατών μελών περιορίζεται μόνο από το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ κατά τρόπο ώστε «η εφαρμογή εσωτερικών φόρων να μην καταλήγει στο να πλήττει, σε ένα κράτος μέλος, τα προϊόντα προελεύσεως άλλων κρατών μελών με φόρους ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα, ή με φόρους η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων που αναφέρονται στη δεύτερη παράγραφο του ιδίου άρθρου» (βλ. υπόθεση 31/67, Firma August Stier κατά Hauptzollamt Hamburg-Ericus, απόφαση της 4ης Απριλίου 1968, Slg 1968, σ. 347). Η διάταξη έχει, επομένως, ως σκοπό να καταργήσει κάθε διάκριση στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών (βλ. υπόθεση 148/77, Hansen). Έπεται ότι υφίσταται παράβαση του άρθρου 95, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΟΚ από τη στιγμή που το εισαγόμενο από άλλα κράτη μέλη προϊόν φορολογείται βαρύτερα από *οποιοδήποτε* ομοειδές εγχώριο προϊόν.

Η αρχή της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως εγχωρίων και εισαγομένων προϊόντων, που καθιερώνεται με το άρθρο 95, πρώτο εδάφιο, έχει επίσης ως συνέπεια ότι άλλοι παράγοντες εκτός των φορολογικών, που έχουν επίπτωση επί του κόστους παραγωγής των προς σύγκριση προϊόντων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε κατ' αυτή την έννοια στην υπόθεση 45/75 (Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Grohandels GmbH κατά Hauptzollamt Landau/Pfalz, απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 1976, Slg 1976, σ. 181) τονίζοντας ότι το πεδίο εφαρμογής αυτού του άρθρου δεν μπορεί να επεκταθεί μέχρι του σημείου να επιτρέπει αντιστάθμιση μεταξύ φορολογικής επιβαρύνσεως που επιβάλλεται για να πλήξει εισαγόμενο προϊόν και επιβαρύνσεως διαφορετικής φύσεως, για παράδειγμα οικονομικής, που βαρύνει το ομοειδές εθνικό προϊόν. Ο φόρος που πλήττει τα δύο προς σύγκριση προϊόντα πρέπει, επομένως, να είναι ίσος, έκρινε το Δικαστήριο, χωρίς να πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η επίπτωση αυτού του φόρου επί της τελικής τιμής του εγχώριου προϊόντος, αφενός, και του εισαγόμενου προϊόντος, αφετέρου.

Η εφαρμογή του άρθρου 95, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΟΚ, η οποία απαιτεί, όπως κατέδειξα, στα εισαγόμενα από τα κράτη μέλη προϊόντα να επιβάλεται ο χαμηλότερος εθνικός φόρος, ο οποίος έχει εφαρμογή στα ομοειδή εγχώρια προϊόντα, μπορεί, κατά συνέπεια, να οδηγήσει στα άλλα εγχώρια προϊόντα, τα οποία ανταποκρίνονται και αυτά στο κριτήριο της ομοιότη-

τας, να φορολογούνται βαρύτερα, κατά το εθνικό σύστημα φορολογίας, από τα ομοειδή εισαγόμενα προϊόντα. Μια τέτοια «μειονεκτική κατάσταση» των ομοειδών εγχώριων προϊόντων είναι, ωστόσο, συνέπεια της αρμοδιότητας που διατήρησαν τα κράτη μέλη στο φορολογικό τομέα, που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ. Έτσι, το Δικαστήριο έκρινε στις υποθέσεις 86/78 (Grandes distilleries Peureux κατά Directeur des services fiscaux de la Haute-Saône et du territoire de Belfort, απόφαση της 13ης Μαρτίου 1979) ότι, παρόλον ότι το άρθρο 95 απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στα εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη προϊόντα βαρύτερο φόρο από τον επιβαλλόμενο στα εγχώρια προϊόντα, δεν τους απαγορεύει να επιβάλλουν στα εγχώρια προϊόντα βαρύτερους φόρους από τους επιβαλλόμενους στα εγχώρια προϊόντα, εφόσον οι διαφορές αυτής της φύσεως δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95, αλλά προκύπτουν από τις ιδιαιτερότητες των εθνικών νομοθεσιών που δεν έχουν εναρμονιστεί σε τομείς που παρέμειναν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Έτσι, επομένως, οι εγχώριοι παραγωγοί δεν μπορούν να επικαλούνται το άρθρο 95, όταν τα προϊόντα που παράγουν φορολογούνται βαρύτερα από τα ομοειδή εισαγόμενα προϊόντα.

Όμως, κατέδειξα επίσης στις προαναφερθείσες προτάσεις μου, ότι όλα τα οινοπνευματούχα ποτά που εμπίπτουν στη δασμολογική κλάση 22.09 Γ του κοινού δασμολογίου πρέπει να θεωρούνται ως ομοειδή προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 95, εδάφιο 1, της Συνθήκης ΕΟΚ. Όλα αυτά τα ποτά χαρακτηρίζονται, πράγματι, από σχετικώς υψηλό κεκτημένο αλκοολικό τίτλο, που έχει προκύψει από απόσταξη μετά προηγούμενη αλκοολική ζύμωση πρώτων υλών. Λόγω της παρουσίας δευτερευόντων συστατικών στοιχείων, εμφανίζουν επίσης ορισμένα γευστικά χαρακτηριστικά. Αυτά τα κοινά χαρακτηριστικά έχουν ως συνέπεια ότι, για τον καταναλωτή, τα ποτά έχουν ταυτόσημες ιδιότητες και ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες, χωρίς να έχουν σημασία οι διαφορές των πρώτων υλών, της μεθόδου παραγωγής και αρωματισμού ή η σχετικά ανεπαίσθητη διαφορά ως προς τον αλκοολικό τίτλο.

Επί του τετάρτου ερωτήματος, με το οποίο το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά αν το κοινοτικό δίκαιο περιέχει ενδεχομένως κανόνες που μπορούν επωφελώς να εφαρμοστούν για την απόδοση φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του άρθρου 95 και αν, ως προς αυτό είναι σημαντικό το γεγονός ότι ο έμπορος μπορεί να προσκομίσει την απόδειξη ότι υπέστη ζημία, έχω να παρατηρήσω τα εξής:

Και οι δύο διάδικοι της κύριας δίκης συμφωνούν επί του ότι η αγωγή αποδόσεως καταβληθέντων ποσών, που ερείδεται στο ότι οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες είναι ασυμβίβαστοι προς το κοινοτικό δίκαιο, διέπεται καταρχήν από τις εθνικές διατάξεις. Η δανική έννομη τάξη χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι, η απόδοση επιπλέον καταβληθέντων φόρων δεν ρυθμίζεται ρητώς από το νόμο. Κατά την πάγια νομολογία των δανικών δικαστηρίων, το κριτήριο του αδικαιολόγητου πλουτισμού είναι αυτό που καθορίζει αποφασιστικά αν ποσά που καταβλήθηκαν εκ λάθους ή κακώς πρέπει να αποδοθούν. Δικαίωμα αποδόσεως δεν υφίσταται προφανώς, παρά μόνον όταν ο αδικαιολόγητος πλουτισμός προκάλεσε ζημία σ' αυτόν που προέβη στην καταβολή.

Η ενάγουσα της κύριας δίκης είναι της γνώμης ότι οι κανόνες του δανικού δικαίου περί αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων δεν είναι σαφείς. Η ανασφάλεια δικαίου που προκύπτει από αυτό δεν συμβιβάζεται ειδικότερα με την προστασία που το κοινοτικό δίκαιο προσφέρει σ' αυτό τον τομέα στους Δανούς υπηκόους. Επιπλέον, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σχετι-

κώς το γεγονός ότι, κατά το δανικό δίκαιο, οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να απαλλαγούν της υποχρεώσεως καταβολής φόρου χωρίς σχετική δικαστική απόφαση.

Ως προς την απόδειξη ζημίας, αυτή δυσχεραίνεται από τις συνθήκες της αγοράς, πράγμα που έχει ως συνέπεια η αγωγή αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών να έχει ελάχιστες πιθανότητες επιτυχίας. Εντούτοις, για να είναι αποτελεσματικό το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να αναγνωριστεί στην επιχείρηση για την οποία πρόκειται το απόλυτο δικαίωμα να αναζητήσει τους αχρεωστήτως καταβληθέντες φόρους, και αυτό για τα ποσά που κατέβαλε από την ημερομηνία κατά την οποία η δανική κανονιστική ρύθμιση συγκρούστηκε με το κοινοτικό δίκαιο, δηλαδή από της προσχωρήσεως της Δανίας στις Ευρωπαϊκές Οικονομικές Κοινότητες, ή τουλάχιστον, από της διαμαρτυρίας ή της ασκήσεως της αγωγής.

Η Δανική Κυβέρνηση παρατηρεί, καταρχάς, ότι το τέταρτο ερώτημα δεν έχει σημασία, διότι το δανικό φορολογικό σύστημα συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Επικουρικώς, παρατηρεί ότι ούτε το κοινοτικό δίκαιο ρυθμίζει ρητώς την απόδοση αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Η νομολογία του Δικαστηρίου επί του αμέσου αποτελέσματος του κοινοτικού δικαίου επιτρέπει, ωστόσο, να συναχθεί καταρχήν το δικαίωμα επιστροφής των φόρων που καταβλήθηκαν σε αντίθεση προς το κοινοτικό δίκαιο. Το έργο της διασφαλίσεως της νομικής προστασίας ανήκει, σύμφωνα με την αρχή συνεργασίας που αναφέρει το άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΟΚ, στα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα. Για το λόγο αυτό το αν και σε ποιο βαθμό υφίσταται λόγος αποδόσεως πρέπει επίσης να επιλυθεί από αυτά τα δικαιοδοτικά όργανα, τηρώντας τα οριζόμενα από το κοινοτικό δίκαιο όρια. Κατά την πάγια νομολογία των δανικών δικαστηρίων, η οποία δεν οδηγεί καθόλου σε ανασφάλεια δικαίου, η απόδοση εξαρτάται αποφασιστικά από την ύπαρξη ή όχι ζημίας του φορολογούμενου. Όμως, η ενάγουσα της κύριας δίκης δεν έχει κανένα δικαίωμα να επιτύχει την απόδοση του καταβληθέντος ειδικού φόρου καταναλώσεως, διότι αυτή η προϋπόθεση για την απόδοση δεν συντρέχει.

Στην πραγματικότητα, οι φόροι μετακυλίστηκαν, πράγματι, τελικά στον καταναλωτή, έτσι ώστε η απόδοσή τους θα ισοδυναμούσε με αδικαιολόγητο πλουτισμό της ενάγουσας της κύριας δίκης.

Όπως και η Κυβέρνηση της Δανίας, η Επιτροπή θεωρεί και αυτή ότι το κοινοτικό δίκαιο απαιτεί την απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, ελλείψει, όμως, κοινοτικών διατάξεων επ' αυτού, το περιεχόμενο της σχετικής έννομης προστασίας εξαρτάται από το εσωτερικό δίκαιο, με τη μόνη επιφύλαξη της τηρήσεως των οριζόμενων από το κοινοτικό δίκαιο ορίων.

Δεν μπορώ παρά να ταχθώ, το λέγω αμέσως, με τη γνώμη της Δανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής και αυτό για τους ακόλουθους λόγους.

Αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου που τελευταία επαναλήφθηκε με την απόφαση της 22ας Μαρτίου 1977 στην υπόθεση 74/76 (Iannelli και Volpi SpA κατά Ditta Paolo Meroni, Slg 1977, σ. 557), ότι το άρθρο 95 της Συνθήκης έχει άμεσο αποτέλεσμα και γεννά υπέρ των υποκειμένων δικαίου δικαιώματα που τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να προστατεύουν (βλ. υποθέσεις 57/65, Alfons Lütticke GmbH κατά Hauptzollamt Saarlouis, απόφαση της 16ης Ιουνίου 1966, Slg 1966, σ. 257, και 45/77, Rewe). Αυτό το άμεσο αποτέλεσμα έχει ως συνέ-

πεια ότι, από της προσχωρήσεως της Δανίας, ήτοι από 1ης Ιανουαρίου 1973, τα υποκείμενα δικαίου μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων τον κανόνα του άρθρου 95, εδάφιο 1, ο οποίος σ' αυτό τον τομέα υπερέχει της διαφορετικής εθνικής κανονιστικής ρύθμισης. Όταν οι ιδιώτες επικαλούνται αυτή τη διάταξη, η είσπραξη φόρων που αντιβαίνουν προς το άρθρο 95 πρέπει να κηρύσσεται παράνομη. Στην περίπτωση που οι φόροι έχουν ήδη καταβληθεί, κατά παράβαση αυτής της διατάξεως, παρατήρησα στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως 77/76 (Entreprise F.lli. Cucchi κατά Avez SpA, απόφαση της 25ης Μαΐου 1977, Slg 1977, σ. 987) ότι, υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, το άμεσο αποτέλεσμα απαιτεί επίσης την απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Όπως τόνισε το Δικαστήριο στην υπόθεση 33/76 (Rewe-Zentralfinanz eG και Rewe-Zentral AG κατά Landwirtschaftskammer für das Saarland, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1976, Slg 1976, σ. 1989), το έργο της διασφαλίσεως αυτής της νομικής προστασίας που απορρέει υπέρ των πολιτών από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου, ανήκει, σύμφωνα με την αρχή της συνεργασίας που αναφέρει το άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΟΚ, στα εθνικά δικαστήρια (βλ. επίσης σχετικώς την απόφαση του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως 177/78, Pigs and Bacon Επιτροπή κατά McCarren and Company Limited, απόφαση της 26ης Ιουνίου 1979 και τις προτάσεις στην υπόθεση αυτή του γενικού εισαγγελέα Warner της 15ης Μαΐου 1979, καθώς και τις προτάσεις του της 30ής Νοεμβρίου 1976 στην υπόθεση 33/76, Rewe, και της 10ης Φεβρουαρίου 1977 στην υπόθεση 74/76, Iannelli και Volpi).

Ενόσω το κοινοτικό δίκαιο δεν ρυθμίζει το ίδιο αυτά τα ζητήματα, τα δικαστήρια των κρατών μελών δεν μπορούν να διασφαλίσουν αυτά τα δικαιώματα παρά βάσει του δικού τους δικονομικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων των κανόνων περί αρμοδιότητας, των προϋποθέσεων ενεργητικής νομιμοποιήσεως και των προθεσμιών. Αυτό προκύπτει από σειρά αποφάσεων του Δικαστηρίου, μεταξύ των οποίων περιορίζομαι στο να αναφέρω τις υποθέσεις 6/60 (Jean E. Humblet κατά Βασιλείου του Βελγίου, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1960, Slg 1960, σ. 1125), 28/67 (Firma Molkerei-Zentrale Westfalen / Lippe GmbH κατά Hauptzollamt Paderborn, απόφαση της 3ης Απριλίου 1968, Slg 1968, σ. 211), 34/67 (Firma Gebr. Lück κατά Hauptzollamt Köln-Rheinau, απόφαση της 4ης Απριλίου 1968, Slg 1968, σ. 359), 13/68 (Société par actions Salgoil κατά Υπουργείου Εξωτερικού Εμπορίου της Ιταλικής Δημοκρατίας, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 1968, Slg 1968, σ. 661), 120/73 (Gebr. Lorenz GmbH κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και Ομοσπόνδου Κράτους της Ρηνανίας-Παλατινάτου, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1973, Slg 1973, σ. 1471), 121/73 (Markmann KG κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και Ομοσπόνδου Κράτους του Schleswig-Holstein, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1973, Slg 1973, σ. 1495), 141/73 (Fritz Lohrey κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και Ομοσπόνδου Κράτους του Hesse, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1973, Slg 1973, σ. 1527), καθώς και τις υποθέσεις 33/76 (Rewe-Zentralfinanz eG και Rewe-Zentral AG) και 45/76 (Comet BV κατά Produktschap voor Siergewassen, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1976, Slg 1976, σ. 2043).

Αυτές οι αποφάσεις επισημαίνουν, εξάλλου, ότι το κοινοτικό δίκαιο, που δεν είναι πλήρες επ' αυτού του σημείου, εγνωσμένα συμβιβάζεται με τη διαφορετική εφαρμογή, λόγω των διαφορών που υφίστανται μεταξύ των εθνικών διαδικαστικών κανόνων. Αυτή η όψη τονίστηκε ειδικώς από το Δικαστήριο στην υπόθεση 33/76 (Rewe) όπου δέχτηκε ότι, ελλείψει μέτρων εναρμονίσεως, τα χορηγούμενα στο κοινοτικό δίκαιο δικαιώματα μπορούν να ασκούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής που καθορίζει ο εθνικός κανόνας· το Δικαστήριο καθόρισε, όμως, δύο όρια: αφενός, οι διαδικαστικές

λεπτομέρειες εφαρμογής της αγωγής ενώπιον δικαστηρίου δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκές από αυτές που αφορούν τις παρόμοιες προσφυγές εσωτερικής φύσεως και, αφετέρου, οι λεπτομέρειες εφαρμογής και προθεσμίας δεν μπορούν να καθιστούν στην πράξη αδύνατη την άσκηση δικαιωμάτων που τα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα έχουν την υποχρέωση να προστατεύουν.

Αυτή η παραπομπή στο εθνικό δίκαιο δεν ισχύει μόνο, κατά τη γνώμη μου, για τους διαδικαστικούς κανόνες, αλλά και για τις προϋποθέσεις ασκήσεως των δικαιωμάτων που απονέμει το κοινοτικό δίκαιο, καθώς και για την επιδίκαση τόκων, στο μέτρο που το κοινοτικό δίκαιο δεν περιλαμβάνει σχετικές διατάξεις. Προφανώς μια τέτοια παραπομπή στο ουσιαστικό εθνικό δίκαιο το Δικαστήριο έλαβε ως αφετηρία στην υπόθεση 74/76 (Iannelli και Volpi) όπου έκρινε ότι «εναπόκειται ... στον εθνικό δικαστή, στο πλαίσιο του ιδίου του νομικού συστήματος, να καθορίσει αν εσωτερικός φόρος που εισάγει διακρίσεις κατά την έννοια του άρθρου 95 πρέπει να θεωρείται ως μη οφειλόμενος στο σύνολό του, ή απλώς καθόσον πλήττει το εισαγόμενο προϊόν βαρύτερα από το εγχώριο προϊόν». Το Δικαστήριο εκφράστηκε ακόμη σαφέστερα στην υπόθεση 177/78 (Pigs and bacon) τονίζοντας ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να αποφασίσει αν και σε ποιο μέτρο πρέπει να επιστραφεί ορισμένος φόρος.

Το εθνικό δίκαιο που, επομένως, έχει εφαρμογή υπ' αυτό το πρίσμα υπόκειται, ωστόσο, και αυτό στα προαναφερθέντα όρια, που ήδη έχουν καθοριστεί στην υπόθεση 33/76 (Rewe), και που το κοινοτικό δίκαιο καθόρισε για τους διαδικαστικούς κανόνες. Όπως ορθώς τόνισε η Δανική Κυβέρνηση, πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις με τον τρόπο που η νομολογία διαρύθμισε το δικαίωμα αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, διότι η νομολογία αυτή ισχύει επίσης και κυρίως για τα εσωτερικής φύσεως αντίστοιχα δικαιώματα. Ως έκφραση της γενικής αρχής επιείκειας, η απόδειξη ότι ο ζητών την απόδοση υπέστη ζημία ή κατέστη πενέστερος, ως προϋπόθεση της ασκήσεως του δικαιώματος είναι γνωστή στις έννομες τάξεις όλων των κρατών μελών και στην ίδια την κοινοτική έννομη τάξη (βλ. υπόθεση 90/78, Firma Granaria BV κατά Συμβουλίου και Επιτροπής, απόφαση της 28ης Μαρτίου 1979 και υποθέσεις 83 και 94/76, 4, 15 και 40/77, Bayerische HNL Vermehrungsbetriebe GmbH & Co. KG και λοιποί κατά Συμβουλίου και Επιτροπής, απόφαση της 25ης Μαΐου 1978, Slg 1978, σ. 1209).

Από τα ανωτέρω προκύπτει, κατά τη γνώμη μου, ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, το ζήτημα της αποδόσεως φόρων, καταβληθέντων κατά παράβαση του άρθρου 95, πρέπει να επιλυθεί κατά το δανικό δίκαιο. Τέλος, και θα περατώσω την εξέτασή μου με αυτή τη σκέψη, το δικαίωμα των ιδιωτών να επιτύχουν την απόδοση αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων δεν μπορεί να εξαρτάται, υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, από τη διατύπωση διαμαρτυρίας ή από την άσκηση αγωγής. Η άσκηση δικαιώματος κατά κράτους μέλους στο φορολογικό τομέα δεν μπορεί να συγκριθεί με την άσκηση δικαιώματος που υπήρχε στην υπόθεση 43/75 (Gabrielle Defrenne κατά Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena, απόφαση της 8ης Απριλίου 1976, Slg 1976, σ. 455) όπου το Δικαστήριο περιόρισε το αναδρομικό αποτέλεσμα της αποφάσεώς του, διότι μεγάλος αριθμός προσώπων, ιδίως ιδιωτικών υπαλλήλων, είχαν σχηματίσει εσφαλμένη αντίληψη περί των υποχρεώσεών τους, λόγω της συμπεριφοράς των κοινοτικών θεσμικών οργάνων και των κυβερνήσεων των κρατών μελών. Σ' αυτή την υπόθεση δικαιολογείτο ο φόβος ότι πολλές επιχειρήσεις θα συναντούσαν οικονομικές δυσχέρειες, αν επαναεξεταζόταν η συμπεριφορά τους σε ήδη εκκαθαρισθείσες περιπτώσεις.

Για τους λόγους αυτούς, προτείνω να δοθούν στα υποβληθέντα ερωτήματα οι εξής απαντήσεις:

1) Τα οινοπνευματούχα ποτά που υπάγονται στη δασμολογική κλάση 22.09 Γ του κοινού δασμολογίου πρέπει να θεωρούνται ως ομοειδή προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 95, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΟΚ.

2) Το άρθρο 95, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΟΚ απαγορεύει στα κράτη μέλη να φορολογούν εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη προϊόντα βαρύτερα από τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα.

3) Στο πλαίσιο του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, το κόστος παραγωγής του οινοπνευματούχου ποτού δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, όταν η φορολογική επιβάρυνση προκύπτει από ειδικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σε συνάρτηση με τον αλκοολικό τίτλο.

4) Η προαναφερθείσα διάταξη δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να φορολογούν εγχώρια προϊόντα βαρύτερα από εισαγόμενα.

5) Όπως προκύπτει από το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 95, πρώτο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΟΚ, οι καταβαλλόμενοι κατά παράβαση αυτής της διατάξεως φόροι πρέπει να αποδίδονται. Εναπόκειται στα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα να αποφασίζουν αν και σε ποιο μέτρο οι φόροι πρέπει να αποδίδονται, με την επιφύλαξη, ωστόσο, ότι οι λεπτομέρειες εφαρμογής της ασκήσεως αυτών των δικαιωμάτων δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκές από αυτές της ασκήσεως παρόμοιων δικαιωμάτων που απορρέουν από το δίκαιο του κράτους μέλους, και ότι η άσκηση του δικαιώματος δεν μπορεί να καθίσταται στην πράξη αδύνατη.