ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 14ης Ιανουαρίου 1997 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-192/95 έως C-218/95,

που έχουν ως αντικείμενο αίτηση του tribunal d'instance de Paris προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Société Comateb (C-192/95),

Société Panigua (C-193/95),

Société Édouard et fils (C-194/95),

Société de distribution de vins et liqueurs (C-195/95),

Établissements André Haan (C-196/95),

Société Diffusion générale de quincaillerie (C-197/95),

Société Diffusion générale (C-198/95),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Société Cama Renault (C-199/95),

SCP Ovide et Dorville (C-200/95),

Société Ducros Guadeloupe (C-201/95),

Société Comptoir commercial Caraïbes (C-202/95),

Société Giafa (C-203/95),

Société LVS (C-204/95),

Société Catherine et Jean-Claude Tabar Nouval (C-205/95),

Société L'Heure et L'Or (C-206/95),

Société Général bazar bricolage (C-207/95),

Société Grain d'or (C-208/95),

Société Cash Service (C-209/95),

Établissements Efira (C-210/95),

Société Farandole (C-211/95),

Société Carat (C-212/95),

Société Rio (C-213/95),

Société guadeloupéenne de distribution moderne (SGDM) (C-214/95),

Martinique automobiles SA (C-215/95),

Socovi SARL (C-216/95),

Établissements Gabriel Vangout et Cie SARL (C-217/95),

Simat Guadeloupe SARL (C-218/95),

και

Directeur général des douanes et droits indirects,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida και J. L. Murray, προέδρους τμήματος, P. J. G. Kapteyn, D. A. O. Edward (εισηγητή), J.-P. Puissochet, P. Jann και H. Ragnemalm, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Tesauro
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Comateb κ.λπ., εκπροσωπούμενες από τον John Sylvanus Dagnon, δικηγόρο Γουαδελούπης,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Catherine de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και Anne de Bourgoing, chargé de mission στην ίδια διεύθυνση,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Alberto Navarro González, γενικό διευθυντή συντονισμού νομικών και θεσμικών κοινοτικών υποθέσεων, και τη Rosario Silva de Lapuerta, abogado del Estado, της νομικής υπηρεσίας του κράτους,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Michel Nolin, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Comateb κ.λπ., εκπροσωπούμενων από τους δικηγόρους John Sylvanus Dagnon, Jean-Claude Bouchard και

Olivier Cortez, του δικηγορικού συλλόγου Hauts-de-Seine, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την Anne de Bourgoing, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Jean-Francis Pasquier, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένο στη Νομική Υπηρεσία, κατά τη συνεδρίαση της 23ης Απριλίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιουνίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με 27 παρεμπίπτουσες αποφάσεις της 20ής Δεκεμβρίου 1994, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 19 Ιουνίου 1995, το tribunal d'instance de Paris υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα σχετικό με την επιστροφή φόρου εισπραχθέντος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο αγωγών που άσκησαν 27 εταιρίες (στο εξής: Comateb κ.λπ.) κατά του directeur général des douanes et droits indirects (γενικού διευθυντή τελωνείων και εμμέσων φόρων), με τις οποίες ζήτησαν την επιστροφή των θαλασσίων διαπυλίων τελών που είχε εισπράξει η υπηρεσία τελωνείων και εμμέσων φόρων της διοικητικής περιφέρειας της Γουαδελούπης επ' ευκαιρία εισαγωγής, στη διοικητική αυτή περιφέρεια, διαφόρων εμπορευμάτων καταγωγής άλλου κράτους μέλους, τρίτων κρατών και άλλων τμημάτων της γαλλικής επικράτειας κατά την περίοδο μεταξύ της 17ης Ιουλίου 1992 — την επομένη της δημοσιεύσεως της αποφάσεως Legros κ.λπ. (υπόθεση C-163/90, Συλλογή 1992, σ. I-4625) — και της 31ης Δεκεμβρίου 1992, καθώς και να υποχρεωθούν οι τελωνειακές αρχές να καταβάλουν στις ενάγουσες αποζημίωση βάσει του άρθρου 700 του νέου γαλλικού Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

3 Με την προαναφερθείσα απόφαση Legros κ.λπ., σχετικά με την εισφορά θάλασσας [θαλάσσια διαπύλια τέλη], το Δικαστήριο έκρινε ότι μια επιβάρυνση που είναι ανάλογη προς τη δασμολογητέα αξία των αγαθών και εισπράττεται από κράτος μέλος επί των εμπορευμάτων που εισάγονται από άλλο κράτος μέλος λόγω της εισαγωγής τους σε μια περιφέρεια του εδάφους του πρώτου κράτους μέλους αποτελεί φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικό δασμό, έστω και αν η επιβάρυνση αυτή πλήττει και τα εισαγόμενα στην περιοχή αυτή εμπορεύματα που προέρχονται από άλλο τμήμα του ίδιου αυτού κράτους.

4 Ο γενικός διευθυντής τελωνείων και εμμέσων φόρων προέβαλε ότι οι επίδικες φορολογικές επιβαρύνσεις, επειδή είχαν μετακυλιστεί στον αγοραστή, δεν μπορούν να επιστραφούν κατ' εφαρμογή του άρθρου 352 bis του code des douanes (γαλλικού Τελωνειακού Κώδικα), κατά το οποίο, «οσάκις καταβλήθηκαν αχρεωστήτως εθνικά δικαιώματα και φόροι εισπραττόμενοι σύμφωνα με τις διαδικασίες του παρόντος κώδικα, είναι δυνατή η επιστροφή τους εφόσον τα δικαιώματα και οι φόροι δεν μετακυλίστηκαν στον αγοραστή».

5 Το παραπέμπον δικαστήριο αναφέρει ότι «είναι βέβαιο ότι τα επίδικα θαλάσσια διαπύλια τέλη μετακυλίστηκαν τελικώς στους αγοραστές» από τις ενάγουσες εταιρίες.

6 Προσθέτει ότι «η γαλλική εσωτερική νομοθεσία υποχρεώνει τον φορολογούμενο να ενσωματώνει τον επίδικο φόρο στην τιμή κτήσεως των αναγκαίων για τη δραστηριότητά του προϊόντων και επομένως και στην τελική τιμή του πωλουμένου εμπορεύματος για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους· η νομοθεσία αυτή προβλέπει την είσπραξη του φόρου στα προηγούμενα στάδια χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως στα επόμενα στάδια ελλείψει χωριστής τιμολογήσεως, όπως αυτή που υπάρχει στον τομέα του ΦΠΑ, και επιβάλλει τη μετακύλιση, επί της οποίας ερείδεται η φορολογική αρχή προκειμένου να αμφισβητήσει την επιστροφή».

7 Συναφώς, οι διάδικοι, κατά την προφορική συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, έκαναν ιδίως λόγο για την απαγόρευση μεταπωλήσεως επί ζημία που προβλέπει το άρθρο 1 του γαλλικού νόμου της 2ας Ιουλίου 1963, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 της ordonnance (πράξη νομοθετικού περιεχομένου) της 1ης Δεκεμβρίου 1986, κατά το οποίο:

«Τιμωρείται με πρόστιμο 5 000 έως 100 000 φράγκων ο έμπορος ο οποίος μεταπωλεί προϊόν στην κατάσταση που το αγόρασε σε τιμή χαμηλότερη από την πραγματική τιμή αγοράς. Η πραγματική τιμή αγοράς θεωρείται ότι είναι η αναγραφόμενη τιμή στο τιμολόγιο αγοράς αυξημένη κατά τους φόρους κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους τους συναφείς με την πώληση αυτή και, ενδεχομένως, το κόστος μεταφοράς.»

8 Εκτιμώντας ότι η γαλλική νομοθεσία έχει «δημιουργήσει τις προϋποθέσεις μετακυλίσεως — και επομένως της μη επιστροφής —», το tribunal d'instance de Paris ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος αντιτάσσεται στην επιστροφή φόρου εισπραχθέντος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, με το αιτιολογικό ότι ο φόρος επιβάρυνε τελικώς τον αγοραστή, καθιστά ή όχι σχεδόν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την επιστροφή, οσάκις η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, από τη νομοθεσία του κράτους μέλους, να ενσωματώνει τον φόρο στην τελική τιμή του πωλουμένου εμπορεύματος;»

9 Επιβάλλεται εκ προοιμίου να διευκρινιστεί ότι, πρώτον, το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το παραπέμπον δικαστήριο δεν αφορά την επιστροφή των θαλάσσιων διαπυλίων τελών που επιβάλλονται επί των προϊόντων καταγωγής τρίτων χωρών, ως προς τα οποία το Δικαστήριο ερμήνευσε το κοινοτικό δίκαιο με την απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 1996, C-126/94, Cadi Surgelés κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-5647).

10 Δεύτερον, επιβάλλεται να παρατηρηθεί ότι η Comateb κ.λπ. επικαλούνται τον κανονισμό (ΕΟΚ) 1430/79 του Συμβουλίου, της 2ας Ιουλίου 1979, περί της επιστροφής ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων ή της διαγραφής χρέους εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών (ΕΕ ειδ. έκδ. 11/015, σ. 162).

11 Όπως έχει κρίνει ήδη το Δικαστήριο με την απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 20), ο κανονισμός αυτός, σύμφωνα με τη διατύπωση του άρθρου 1, παράγραφος 2, έχει εφαρμογή μόνο στους δασμούς, φόρους, εισφορές και επιβαρύνσεις που επιβάλλονται με διάφορες κοινοτικές ρυθμίσεις και εισπράττονται από τα κράτη μέλη για λογαριασμό της Κοινότητας.

12 Επομένως, ο κανονισμός αυτός δεν έχει εφαρμογή στους εθνικούς φόρους, φορολογικές επιβαρύνσεις και τέλη, έστω και αν εισπράττονται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

13 Με το προδικαστικό του ερώτημα, το παραπέμπον δικαστήριο ζητεί ουσιαστικά να πληροφορηθεί αν ένα κράτος μέλος μπορεί να αντιτίθεται στην επιστροφή ενός αχρεωστήτως εισπραχθέντος φόρου προβάλλοντας την μετακύλιση του φόρου αυτού στον αγοραστή, μολονότι η ίδια η νομοθεσία αυτού του κράτους επιβάλλει την εν λόγω μετακύλιση.

14 Όλοι οι διάδικοι επικαλούνται τη νομολογία του Δικαστηρίου περί της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος η οποία περιλαμβάνεται, κυρίως, στις αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79, Just (Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 253), της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit (Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 605), San Giorgio, που παρατέθηκε ήδη, και της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 331/85, 376/85 και 378/85, Bianco και Girard (Συλλογή 1988, σ. 1099).

15 Σύμφωνα με τη Γαλλική και την Ισπανική Κυβέρνηση, από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι οι διατάξεις οι οποίες αποκλείουν την επιστροφή φόρων, φορολογικών επιβαρύνσεων και τελών που εισπράττονται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο όταν αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο που αναγκάστηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε πράγματι σε άλλα πρόσωπα.

16 Η Comateb κ.λπ. θεωρούν ότι η νομολογία αυτή δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής όταν η νομοθεσία του κράτους μέλους περιλαμβάνει διατάξεις οι οποίες υποχρεώνουν τον επιχειρηματία να ενσωματώσει τον φόρο στην τιμή κόστους του εμπορεύματος. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν δεν μεταθέτουν στον φορολογούμενο το βάρος αποδείξεως της μη μετακυλίσεως του φόρου στον αγοραστή, τέτοιες διατάξεις καθιστούν πρακτικά αδύνατη την επιστροφή φόρων που εισπράττονται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

17 Η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή αντιτάσσουν ότι η εκ του νόμου υποχρέωση ενσωματώσεως του φόρου στην τιμή κόστους δεν συνιστά υποχρέωση για τον επιχειρηματία να μετακυλίσει τον φόρο στον αγοραστή. Πράγματι, ο επιχειρηματίας μπορεί πάντοτε να λάβει την εμπορική απόφαση να απορροφήσει εν όλω ή εν μέρει τον εν λόγω φόρο και, επομένως, να εκμηδενίσει το αποτέλεσμά του επί της τιμής πωλήσεως.

18 Η εκ του νόμου υποχρέωση ενσωματώσεως του φόρου στην τιμή κόστους δεν έχει επομένως, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, καμιά επίπτωση στη νομολογία του Δικαστηρίου περί της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Κατά συνέπεια, σε κάθε περίπτωση επιβάλλεται να διευκρινίζεται αν όντως υπήρξε ή όχι μετακύλιση του επίδικου φόρου.

19 Δεδομένου ότι η υπόθεση στην οποία βασίζεται το προδικαστικό ερώτημα αμφισβητείται κατ' αυτόν τον τρόπο, επιβάλλεται, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο παραπέμπον δικαστήριο, να διευκρινιστεί το περιεχόμενο της νομολογίας περί επιστροφής των φόρων που εισπράττονται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

20 Επιβάλλεται καταρχάς να υπομνηστεί ότι το δικαίωμα επιστροφής επιβαρύνσεων που εισέπραξε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους πολίτες από τις κοινοτικές διατάξεις που απαγορεύουν τέτοιες επιβαρύνσεις (προαναφερθείσα απόφαση San Giorgio, σκέψη 12). Επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, καταρχήν, να επιστρέψει τις φορολογικές επιβαρύνσεις που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

21 Ωστόσο, υπάρχει μια εξαίρεση στην αρχή αυτή. Όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο με τις προαναφερθείσες αποφάσεις Just, Denkavit και San Giorgio, η προστασία των δικαιωμάτων που διασφαλίζονται στον τομέα αυτόν από την κοινοτική έννομη τάξη δεν επιβάλλει την επιστροφή φόρων, τελών και φορολογικών επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου όταν αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο που αναγκάστηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε πράγματι σε άλλα πρόσωπα (βλ., ιδίως, απόφαση San Giorgio, σκέψη 13).

22 Πράγματι, υπό τις περιστάσεις αυτές δεν είναι ο επιχειρηματίας που φέρει την επιβάρυνση από τον αχρεωστήτως εισπραχθέντα φόρο, αλλά ο αγοραστής στον οποίο 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.

23 Επομένως, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εκτιμούν, υπό το φως των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, αν η φορολογική επιβάρυνση έχει επιρριφθεί, εν όλω ή εν μέρει, από τον επιχειρηματία σε άλλα πρόσωπα και αν, ενδεχομένως, η επιστροφή της στον επιχειρηματία θα συνιστούσε αδικαιολόγητο πλουτισμό.

24 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, πρώτον, αν ο τελικός αγοραστής είναι σε θέση να επιτύχει την εκ μέρους του επιχειρηματία επιστροφή του ποσού του φόρου που έχει μετακυλιστεί σ' αυτόν, ο επιχειρηματίας αυτός πρέπει, με τη σειρά του, να μπορεί να επιτύχει την επιστροφή εκ μέρους των εθνικών αρχών. Αντιθέτως, αν ο τελικός αγοραστής μπορεί να επιτύχει την εκ μέρους των εθνικών αρχών απευθείας επιστροφή του ποσού του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκε, το ζήτημα της επιστροφής του φόρου στον επιχειρηματία δεν τίθεται ως τοιούτο.

25 Δεύτερον, πρέπει να υπομνηστεί ότι, με την προαναφερθείσα απόφαση Bianco et Girard, σκέψη 17, το Δικαστήριο έκρινε ότι, καίτοι οι έμμεσοι φόροι προορίζονται κατά την εθνική νομοθεσία να μετακυλισθούν στον τελικό καταναλωτή, καίτοι δε συνήθως στο εμπόριο μετακυλίονται εν όλω ή εν μέρει, δεν μπορεί να λεχθεί γενικώς ότι ο φόρος μετακυλίεται πράγματι σε όλες τις

περιπτώσεις. Συγκεκριμένα η πραγματική μετακύλιση, μερική ή ολική, εξαρτάται από πολλούς παράγοντες που περιβάλλουν κάθε εμπορική συναλλαγή και τη διαφοροποιούν από άλλες περιπτώσεις που εντάσσονται σε άλλο πλαίσιο. Κατά συνέπεια, το ζήτημα της μετακυλίσεως ή της μη μετακυλίσεως ενός έμμεσου φόρου σε κάθε περίπτωση είναι πραγματικό ζήτημα που εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου το οποίο δεν δεσμεύεται κατά την εκτίμηση των αποδείξεων. Εν πάση περιπτώσει δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι στην περίπτωση των έμμεσων φόρων υπάρχει τεκμήριο μετακυλίσεως και ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει το αντίθετο.

26 Το ίδιο συμβαίνει όταν ο φορολογούμενος υποχρεούται, βάσει της εφαρμοστέας νομοθεσίας, να ενσωματώσει τον φόρο στην τιμή κόστους του οικείου προϊόντος. Η ύπαρξη μιας τέτοιας εκ του νόμου υποχρεώσεως δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει μετακυλιστεί, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία η παράβαση μιας τέτοιας υποχρεώσεως θα επέσυρε κύρωση.

27 Επομένως, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιταχθεί στην επιστροφή του κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου εισπραχθέντος φόρου στον επιχειρηματία παρά μόνον όταν αποδεικνύεται ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έφερε άλλο πρόσωπο πλην του επιχειρηματία και η επιστροφή του φόρου στον επιχειρηματία θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό.

28 Επομένως, αν μέρος μόνον της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει μετακυλιστεί, εναπόκειται στις εθνικές αρχές να επιστρέψουν στον επιχειρηματία το μη μετακυλιθέν ποσό.

29 Επιβάλλεται ωστόσο να παρατηρηθεί ότι, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί, εν όλω ή εν μέρει, στον αγοραστή, η επιστροφή του κατ' αυτόν τον τρόπο μετακυλιθέντος ποσού στον επιχειρηματία δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του τελευταίου.

30 Πράγματι, με την προαναφερθείσα απόφαση Just, σκέψη 26, το Δικαστήριο έκρινε ότι είναι σύμφωνο προς τις αρχές του κοινοτικού δικαίου τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται αγωγών αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών να λαμβάνουν υπόψη τη ζημία την οποία ο εισαγωγέας μπορεί να έχει υποστεί από το γεγονός ότι φορολογικά μέτρα εισάγοντα διακρίσεις ή προστατευτικά είχαν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των εισαγωγών από άλλα κράτη μέλη.

31 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 23 των προτάσεών του, ο επιχειρηματίας μπορεί να έχει υποστεί ζημία 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. Έτσι, λόγω της εισπράξεως των θαλάσσιων διαπυλίων τελών, η τιμή των προϊόντων καταγωγής άλλων τμημάτων της Κοινότητας μπορεί να είναι σημαντικά υψηλότερη από εκείνη των εγχώριων προϊόντων τα οποία απαλλάσσονται από το τέλος αυτό, οπότε οι εισαγωγείς υφίστανται ζημία παρά την ενδεχόμενη μετακύλιση του φόρου.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο επιχειρηματίας μπορεί θεμιτώς να ισχυριστεί ότι, παρά τη μετακύλιση του φόρου στον αγοραστή, η ενσωμάτωση του φόρου στην τιμή κόστους, προκαλέσασα την αύξηση της τιμής των προϊόντων και τη μείωση του όγκου των πωλήσεων, είχε ως αποτέλεσμα ζημία αποκλείουσα, εν όλω ή εν μέρει, τον αδικαιολόγητο πλουτισμό ο οποίος, άλλως, θα είχε προκληθεί από την επιστροφή του φόρου.

33 Επομένως, αν οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου παρέχουν τη δυνατότητα στον επιχειρηματία, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, να προβάλει μια τέτοια ζημία, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να συναγάγει τις συνέπειες.

34 Εξάλλου, δεν είναι δυνατό να εμποδίζονται οι επιχειρηματίες να ζητούν από τα αρμόδια δικαστήρια, σύμφωνα με τις κατάλληλες διαδικασίες του εθνικού δικαίου και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει η απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame (Συλλογή 1996, σ. I-1029), την αποκατάσταση των ζημιών που υπέστησαν λόγω της εισπράξεως μη οφειλομένου φόρου, και τούτο ανεξάρτητα από το ζήτημα της μετακυλίσεως του φόρου αυτού.

35 Επομένως, στο εθνικό δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:

— Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιταχθεί στην επιστροφή του κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου εισπραχθέντος φόρου στον επιχειρηματία παρά μόνον όταν αποδεικνύεται ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έφερε άλλο πρόσωπο πλην του επιχειρηματία και η επιστροφή του φόρου στον επιχειρηματία θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό. Εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εκτιμούν, υπό το φως των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, αν οι προϋποθέσεις αυτές συντρέχουν. Αν μέρος μόνον της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει μετακυλιστεί, εναπόκειται στις εθνικές αρχές να επιστρέψουν στον επιχειρηματία το μη μετακυλιθέν ποσό·

— η ύπαρξη ενδεχομένως υποχρεώσεως εκ του νόμου ενσωματώσεως του φόρου στην τιμή κόστους δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει μετακυλιστεί, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία η παράβαση μιας τέτοιας υποχρεώσεως θα επέσυρε κύρωση·

— αν, παρά τη μετακύλιση του φόρου στον αγοραστή, οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου παρέχουν τη δυνατότητα στον επιχειρηματία να προβάλει ζημία προκληθείσα από την παράνομη επιβολή του φόρου και αποκλείουσα, εν όλω ή εν μέρει, τον αδικαιολόγητο πλουτισμό, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να συναγάγει τις συνέπειες.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γαλλική και η Ισπανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με αποφάσεις της 20ής Δεκεμβρίου 1994 το tribunal d'instance de Paris, αποφαίνεται:

1) Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιταχθεί στην επιστροφή του κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου εισπραχθέντος φόρου στον επιχειρηματία παρά μόνον όταν αποδεικνύεται ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έφερε άλλο πρόσωπο πλην του επιχειρηματία και η επιστροφή του φόρου στον επιχειρηματία θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό. Εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εκτιμούν, υπό το φως των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, αν οι προϋποθέσεις αυτές συντρέχουν. Αν μέρος μόνον της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει μετακυλιστεί, εναπόκειται στις εθνικές αρχές να επιστρέψουν στον επιχειρηματία το μη μετακυλιθέν ποσό.

2) Η ύπαρξη ενδεχομένως υποχρεώσεως εκ του νόμου ενσωματώσεως του φόρου στην τιμή κόστους δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει μετακυλιστεί, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία η παράβαση μιας τέτοιας υποχρεώσεως θα επέσυρε κύρωση.

3) Αν, παρά τη μετακύλιση του φόρου στον αγοραστή, οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου παρέχουν τη δυνατότητα στον επιχειρηματία να προβάλει ζημία προκληθείσα από την παράνομη επιβολή του φόρου και αποκλείουσα, εν όλω ή εν μέρει, τον αδικαιολόγητο πλουτισμό, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να συναγάγει τις συνέπειες.

Rodríguez Iglesias Mancini Moitinho de Almeida

Murray Kapteyn Edward

Puissochet Jann Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 14 Ιανουαρίου 1997.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

G. C. Rodríguez Iglesias