ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ GIUSEPPE TESAURO της 27ης Ιουνίου 1996 *

1. Οι είκοσι επτά αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικών αποφάσεων που υπέβαλε το tribunal d'instance de Paris, σχετικές με ισάριθμες δίκες που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου και περιλαμβάνουν όλες το ίδιο ερώτημα, προσφέρουν στο Δικαστήριο την ευκαιρία να εξετάσει διεξοδικότερα ορισμένες πτυχές της νομολογίας του ως προς την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων, ειδικότερα όσον αφορά το περιεχόμενο και την επίπτωση του κριτηρίου της μετακυλίσεως στο δικαίωμα των ιδιωτών προς επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραττομένων φόρων.

Συγκεκριμένα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν 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, μπορεί να θεωρηθεί ικανό να καταστήσει σχεδόν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την επιστροφή, μολονότι η ίδια η νομοθεσία του κράτους μέλους επιβάλλει στην επιχείρηση να ενσωματώνει τον φόρο στην τελική τιμή του πωλουμένου εμπορεύματος.

2. Ο επίδικος φόρος δεν είναι νεοφανής στη νομολογία του Δικαστηρίου, καθόσον πρόκειται για τα αποκαλούμενα «θαλάσσια διαπύλια τέλη», χρηματική επιβάρυνση που εισπράττεται από τα Γαλλικά Υπερπόντια Διαμερίσματα επί των εμπορευμάτων τα οποία εισάγονται στα εδάφη αυτά, ανεξαρτήτως του αν τα εμπορεύματα προέρχονται ή κατάγονται από άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, τρίτη χώρα ή ακόμη από μια περιοχή της ίδιας της Γαλλίας.

Ως γνωστό, με την απόφαση Legros κ.λπ. [1], το Δικαστήριο χαρακτήρισε τα θαλάσσια διαπύλια τέλη ως φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό (σκέψεις 10 έως 18). Ωστόσο, τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως αυτής είχαν περιοριστεί (σκέψεις 28 έως 36), οπότε δεν ήταν και δεν είναι δυνατή η επίκληση του ασυμβιβάστου των τελών αυτών με τη Συνθήκη προς στήριξη των αιτήσεων επιστροφής των τελών τα οποία είχαν καταβληθεί πριν από την έκδοση της αποφάσεως, με εξαίρεση εκείνους τους αιτούντες οι οποίοι, πριν από την ημερομηνία αυτή, είχαν ασκήσει σχετική ένδικη προσφυγή ή ισοδύναμη διοικητική ένσταση.

3. Με τη μετέπειτα εκδοθείσα απόφαση Lancry κ.λπ. [2], το Δικαστήριο αποφάνθηκε, αφενός, επί του ασυμβιβάστου προς τη Συνθήκη των θαλάσσιων διαπυλίων τελών ακόμη και όταν επιβάλλονται επί εμπορευμάτων προελεύσεως και καταγωγής άλλων περιοχών του ιδίου κράτους και, αφετέρου, επί της ακυρότητας της αποφάσεως

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992 στην υπόθεση C-163/90 (Συλλογή 1992, σ. I-4625).

2 — Απόφαση της 9ης Αυγούστου 1994 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 και C-411/93 (Συλλογή 1994, σ. I-3957).

89/688/ΕΟΚ [3] του Συμβουλίου — εκδοθείσας πριν από την απόφαση Legros κ.λπ. — στον βαθμό που εξουσιοδοτούσε τη Γαλλική Δημοκρατία να διατηρήσει μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992 το καθεστώς των θαλάσσιων διαπυλίων τελών.

Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν δέχθηκε το αίτημα της Γαλλικής Κυβερνήσεως ως προς τον διαχρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων αυτής της αποφάσεως του Δικαστηρίου. Συναφώς, έκρινε πράγματι ότι «η Γαλλική Κυβέρνηση δεν είχε τη δυνατότητα να εξακολουθεί να θεωρεί ευλόγως, μετά τις 16 Ιουλίου 1992, ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως Legros κ.λπ., ότι η εθνική νομοθεσία επί του θέματος ήταν σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο. Επιπλέον, τα συμφέροντα της τοπικής αυτοδιοικήσεως προστατεύονται κατά τρόπο επαρκή με τον διαχρονικό περιορισμό που επιβλήθηκε στα πλαίσια της αποφάσεως στην υπόθεση Legros κ.λπ. Κατόπιν αυτού, δεν συντρέχει λόγος διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως» [4].

4. Με άλλα λόγια, ο διαχρονικός περιορισμός που αποφασίστηκε με την απόφαση Legros κ.λπ. έχει εφαρμογή και στις αιτήσεις επιστροφής των ποσών τα οποία εισπράχθηκαν, ως θαλάσσια διαπύλια τέλη, μεταξύ της ενάρξεως της ισχύος της αποφάσεως της 22ας Δεκεμβρίου 1989 και της 16ης Ιουλίου 1992, ημερομηνίας εκδόσεως της εν λόγω αποφάσεως του Δικαστηρίου. Αντιθέτως, τα εν λόγω θαλάσσια διαπύλια τέλη, εφόσον έχουν εισπραχθεί μετά την ημερομηνία αυτή, θα πρέπει να επιστραφούν στους επιχειρηματίες που τα κατέβαλαν, όταν ασφαλώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις.

Οι ένδικες διαφορές που έδωσαν λαβή στην παρούσα υπόθεση αφορούν ακριβώς την επιστροφή θαλάσσιων διαπυλίων τελών τα οποία εισπράχθηκαν μετά τις 16 Ιουλίου 1992, επιστροφή για την οποία οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές προέβαλαν άρνηση βάσει των συναφών εθνικών διατάξεων τις οποίες, επομένως, είναι σκόπιμο να υπομνήσω εν προκειμένω.

5. Το άρθρο 352 bis του code des douanes (γαλλικού Τελωνειακού Κώδικα), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24-II του νόμου της 30ής Δεκεμβρίου 1986, ορίζει ότι, «όταν πρόσωπο καταβάλλει αχρεωστήτως εθνικούς φόρους και τέλη που εισπράττονται σύμφωνα με τις διαδικασίες του παρόντος κώδικα, μπορεί να επιτύχει την επιστροφή τους εκτός αν οι φόροι και τέλη έχουν μετακυλιστεί στον αγοραστή».

Για τους σκοπούς της παρούσας υποθέσεως, πρέπει εξάλλου να υπομνησθεί το άρθρο 1 του νόμου της 2ας Ιουλίου 1963, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 της ordonnance (πράξη νομοθετικού περιεχομένου) της 1ης Δεκεμβρίου 1986. Πράγματι, το άρθρο αυτό προβλέπει κυρώσεις (πρόστιμα από 5 000 έως 100 000 γαλλικά φράγκα) εις βάρος αυτών οι οποίοι μεταπωλούν εμπόρευμα σε τιμή χαμηλότερη από την πραγματική τιμή αγοράς του. Η ίδια αυτή διάταξη ορίζει εν συνεχεία την πραγματική τιμή αγοράς ως «την τιμή που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς, αυξανομένη κατά τους φόρους κύκλου εργασιών, τους συναφείς με τη μεταπώληση αυτή ειδικούς φόρους και, ενδεχομένως, το κόστος μεταφοράς». Αυτό σημαίνει ότι απαγορεύεται η πώληση επί ζημία και ότι, επομένως, τα εμπορεύματα δεν μπορούν να πωλούνται σε τιμή χαμηλότερη από την τιμή κόστους.

3 — Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 1989 σχετικά με το καθεστώς που διέπει την εισφορά θαλάσσης στα Γαλλικά Υπερπόντια Διαμερίσματα (ΕΕ L 399, σ. 46).

4 — Προαναφερθείσα απόφαση Lancry κ.λπ., σκέψη 45.

6. Θα εξετάσω τώρα τα πραγματικά περιστατικά. Η Comateb και οι λοιπές προσφεύγουσες στις κύριες δίκες είναι όλες εταιρίες οι οποίες κατέβαλαν τα θαλάσσια διαπύλια τέλη επί των εμπορευμάτων που είχαν εισαγάγει στη Γουαδελούπη και προέρχονταν από άλλα κράτη μέλη ή άλλη περιοχή της γαλλικής επικράτειας. Μετά την έκδοση της αποφάσεως Lancry κ.λπ., οι προσφεύγουσες ζήτησαν την επιστροφή των ποσών τα οποία είχαν καταβάλει αχρεωστήτως στις τελωνειακές αρχές κατά την περίοδο από 17 Ιουλίου έως 31 Δεκεμβρίου 1992. Ο διευθυντής τελωνείων προέβαλε ότι δεν ήταν δυνατό να επιστραφούν τα επίμαχα θαλάσσια διαπύλια τέλη, βάσει του άρθρου 352 bis του code des douanes καθόσον είχαν μετακυλιστεί στον αγοραστή.

Το tribunal d'instance de Paris, το οποίο επελήφθη των υποθέσεων αυτών, έκρινε αναγκαίο, για κάθε μία από τις εκκρεμείς ενώπιόν του υποθέσεις, να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Το εθνικό δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικά, αν η άρνηση επιστροφής ενός φόρου ο οποίος εισπράχθηκε κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, με το αιτιολογικό ότι ο φόρος αυτός μετακυλίστηκε στον αγοραστή των προϊόντων, μολονότι η ίδια η νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους επιβάλλει στις επιχειρήσεις να ενσωματώνουν αυτόν τον φόρο στην τιμή πωλήσεως των εμπορευμάτων, πρέπει να θεωρηθεί ικανή να καταστήσει πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την επιστροφή του φόρου.

7. Είναι σκόπιμο να υπομνησθεί στο σημείο αυτό ότι, όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, το εθνικό δικαστήριο είναι κατηγορηματικό όταν αναφέρει ότι «το επίδικο θαλάσσιο διαπύλιο τέλος επιβάρυνε τελικώς τους αγοραστές». Συναφώς, αναφέρει εξάλλου ότι οι ίδιες οι προσφεύγουσες εταιρίες δεν αμφισβήτησαν τη μετακύλιση του φόρου στους αγοραστές των προϊόντων.

Το γεγονός ότι η γαλλική νομοθεσία επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο να προσθέσει τον επίδικο φόρο στην τιμή αγοράς των προϊόντων που είναι αναγκαία για τη δραστηριότητά του και εν συνεχεία, επομένως, στην τιμή κόστους του πωληθέντος εμπορεύματος, συνεπάγεται πράγματι, κατά το εθνικό δικαστήριο, ότι 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 στηρίζεται η φορολογική αρχή προκειμένου να αμφισβητήσει την επιστροφή». Το εθνικό δικαστήριο καταλήγει έτσι στο ότι «η γαλλική νομοθεσία φαίνεται ότι έχει ορίσει τις προϋποθέσεις μετακυλίσεως και επομένως και της μη επιστροφής».

8. Εφόσον το πρόβλημα τίθεται κατ' αυτόν τον τρόπο, δηλαδή ότι θεωρείται ως δεδομένη η μετακύλιση στα προηγούμενα στάδια του φόρου ο οποίος εισπράττεται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, εναπομένει να εξετασθεί αν το γεγονός ότι η πραγματοποιηθείσα μετακύλιση είναι ικανή να εξαλείψει το δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ή αν, λαμβάνοντας υπόψη τα εν προκειμένω ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, ένα σύστημα διαρρυθμισμένο κατ' αυτόν τον τρόπο είναι ασυμβίβαστο προς το κοινοτικό δίκαιο λόγω του γεγονότος και μόνον ότι καθιστά πρακτικά αδύνατη την επιστροφή των ποσών τα οποία η διοίκηση εισέπραξε αχρεωστήτως.

Πάντως, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή με τις γραπτές τους παρατηρήσεις υποστήριξαν, και επανέλαβαν κατά την προφορική διαδικασία, ότι η υποχρέωση ενσωματώσεως των θαλάσσιων διαπυλίων τελών ουδόλως συνεπάγεται ή, εν πάση περιπτώσει, δεν συνεπάγεται εξ ορισμού ότι υπήρξε πράγματι μετακύλιση επί των αγοραστών των προϊόντων [5]. Ουσιαστικά, αυτό οφείλεται στο ότι μια επιχείρηση μπορεί ασφαλώς να επιλέξει, για λόγους συναφείς προς την εμπορική της στρατηγική, να μειώσει το περιθώριο κέρδους παρά να μετακυλίσει τον φόρο.

Μια τέτοια κατασκευή είναι αναμφίβολα ορθή από θεωρητική άποψη, έρχεται όμως σε αντίθεση προς την πραγματικότητα, καθόσον προϋποθέτει μια διάκριση η οποία αποδεικνύεται στην πράξη αδύνατη. Όντως, στο ενιαίο ποσό που καταβάλλει ο τρίτος, πώς μπορεί να διακριθεί το ποσό που αντιστοιχεί στο κόστος και στα έξοδα από το ποσό που αντιστοιχεί στο κέρδος του εισαγωγέα; Επιπλέον, εφόσον είναι δεδομένο ότι στην τιμή κόστους του προϊόντος για το οποίο γίνεται λόγος εν προκειμένω περιλαμβάνονται (εκ του νόμου) τα θαλάσσια διαπύλια τέλη, η δε τιμή πωλήσεως αποτελείται από την τιμή κόστους αυξημένη κατά το κέρδος του εισαγωγέα, πώς μπορεί να εξακριβωθεί αν ο εισαγωγέας αυτός ανέλαβε πλήρως ή εν μέρει τα επίμαχα θαλάσσια διαπύλια τέλη, μειώνοντας αντιθέτως το δικό του περιθώριο κέρδους;

9. Ένας ελάχιστος ρεαλισμός επιβάλλει όντως να αναγνωριστεί από τώρα ότι η υποδεικνυόμενη από την Επιτροπή και τη Γαλλική Κυβέρνηση οδός δεν είναι δυνατόν να ακολουθηθεί. Η απαγόρευση πωλήσεως επί ζημία, που επιβάλλει η γαλλική νομοθεσία, καθιστά πάρα πολύ προφανές ότι η τιμή πωλήσεως ενός προϊόντος περιλαμβάνει κατ' ανάγκη και το κόστος των θαλάσσιων διαπυλίων τελών, όπως και οποιοδήποτε άλλο κόστος. Επομένως, η αναζήτηση της βουλήσεως κάθε επιχειρηματία, προκειμένου να εξακριβωθεί αν μείωσε το δικό του περιθώριο κέρδους ή μετακύλισε το σύνολο των αχρεωστήτως καταβληθέντων τελών, αποδεικνύεται επίπονη και μάταιη προσπάθεια.

Δεν θεωρώ επίσης ως πραγματοποιήσιμη την επίσης από την Επιτροπή προταθείσα δυνατότητα όπως το εθνικό δικαστήριο, προκειμένου να εξακριβώσει αν έγινε ή όχι η μετακύλιση, να διορίσει πραγματογνώμονα προκειμένου αυτός να προσδιορίσει αν το περιθώριο κέρδους του ενδιαφερόμενου επιχειρηματία αντιστοιχεί σε περιθώριο κέρδους το οποίο θεωρείται κανονικό (και διερωτώμαι: κανονικό σε σχέση με τον μέσον όρο των κερδών που πραγματοποιούν άλλοι επιχειρηματίες στον ίδιο τομέα ή κανονικό υπό την έννοια του μη υπερβολικού). Είναι προφανές ότι, σε μια οικονομία της αγοράς, το κέρδος εξαρτάται από μεταβλητούς παράγοντες· το να προσδιοριστεί η *κανονικότητα* του κέρδους αυτού δεν αποδεικνύει τίποτε, ακόμη δε λιγότερο το αν έγινε ή όχι μετακύλιση.

Αν θέλουμε να είμαστε σαφείς πρέπει, επομένως, να αναγνωρίσουμε ότι τέτοια τεχνάσματα, πέραν του ότι δεν αποδεικνύουν την ύπαρξη ή την έλλειψη μετακυλίσεως του φόρου, φαίνονται μάλλον ικανά να καταστήσουν κενό περιεχομένου το δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως εισπραχθέντος από τη διοίκηση φόρου.

5 — Πραγματικά, κατά την προφορική διαδικασία, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης υποστήριξαν, μολονότι για άλλους λόγους, ότι η μετακύλιση των θαλάσσιων διαπυλίων τελών στον αγοραστή του προϊόντος δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως αυτόματη συνέπεια της ενσωματώσεως ενός ποσού ίσου προς το ποσό των θαλάσσιων διαπυλίων τελών στην τιμή κόστους.

10. Ούτως εχόντων των πραγμάτων, νομίζω ότι η διαπίστωση του εθνικού δικαστηρίου, ότι «είναι βέβαιο ότι το επίδικο θαλάσσιο διαπύλιο τέλος επιβάρυνε τελικώς προς αγοραστές», εκτός του ότι βασίζεται στη νομική κατάσταση που χαρακτηρίζει την προκειμένη περίπτωση, λαμβάνει επίσης υπόψη μια πραγματική κατάσταση η οποία επαληθεύεται σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες η μη οφειλόμενη φορολογική επιβάρυνση συνιστά έμμεσο φόρο επί της μεταβιβάσεως αγαθών: την αδυναμία διακρίσεως, στην τιμή πωλήσεως ενός προϊόντος, μεταξύ κόστους και ζημίας. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι ο επιχειρηματίας για τον οποίο γίνεται λόγος θέλησε να μειώσει το δικό του περιθώριο κέρδους, γεγονός όντως παραμένει ότι η τιμή πωλήσεως περιλαμβάνει και τον φόρο που εισπράττεται αχρεωστήτως από τη διοίκηση.

Με βάση μια τέτοια διαπίστωση, δεν νομίζω ότι υπάρχουν πολλές δυνατές εναλλακτικές λύσεις: είτε μπορεί να θεωρηθεί ότι ο εν λόγω φόρος μετακυλίστηκε στα επόμενα στάδια, γεγονός «αληθοφανές» υπό την έννοια ότι ο φόρος αυτός περιλαμβάνεται εξ ορισμού στην τιμή πωλήσεως είτε πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν είναι δυνατόν ούτε για τη διοίκηση να αποδείξει ότι δεν μετακυλίστηκε ο φόρος ούτε για τον εισαγωγέα να αποδείξει ότι μετακυλίστηκε· αυτό συνεπάγεται ότι θα πρέπει να γίνει επιλογή ως προς το ποιος από τους δύο θα ευνοηθεί. Μια τέτοια επιλογή, αν πραγματοποιηθεί υπέρ της διοικήσεως, θα συνιστά τεκμήριο μετακυλίσεως που καθιστά κενό περιεχομένου το δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος· αντιθέτως, αν πραγματοποιηθεί υπέρ του εισαγωγέα, θα συνεπάγεται ότι αυτός έχει πάντοτε, και εν πάση περιπτώσει, δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Και στις δύο περιπτώσεις, το συμπέρασμα θα είναι το ίδιο: στην πράξη η μετακύλιση δεν έχει — ούτε πρέπει να έχει — καμιά επίπτωση στην επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Στην προκειμένη περίπτωση, θεωρώ ότι το Δικαστήριο δεν μπορεί να μη λάβει υπόψη τις πραγματικές και νομικές εκτιμήσεις στις οποίες προέβη το αιτούν δικαστήριο για να καταλήξει στο ότι ο φόρος για τον οποίο γίνεται λόγος μετακυλίστηκε επί των αγοραστών των προϊόντων, εκτιμήσεις οι οποίες άλλωστε περιλαμβάνονται επακριβώς και εξαντλητικώς στη διάταξη περί παραπομπής. Επομένως, θα αρχίσω την εξέταση της υποθέσεως με δεδομένο το ότι πραγματοποιήθηκε μετακύλιση επί των αγοραστών των προϊόντων και όχι, όπως προτείνει η Επιτροπή, ότι η ενσωμάτωση ενός ποσού που αντιστοιχεί στο ύψος των θαλάσσιων διαπυλίων τελών στην τιμή κόστους δεν αποδεικνύει ότι όντως πραγματοποιήθηκε η εν λόγω μετακύλιση. Εξάλλου, με βάση το πρώτο συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα, κατά το οποίο δεν θα ήταν δυνατό — εν πάση περιπτώσει, όχι σε μια κατάσταση όπως η εν προκειμένω — να αποδειχθεί ότι πραγματοποιήθηκε ή όχι η μετακύλιση, τα δεδομένα του προβλήματος δεν θα άλλαζαν ουσιαστικά έστω και αν γινόταν δεκτή η άποψη της Επιτροπής.

11. Με αυτά τα δεδομένα, θεωρώ σκόπιμο να υπενθυμίσω προπάντων τη νομολογία του Δικαστηρίου σε θέματα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος, αρχίζοντας με την υπόμνηση 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, οι οποίες απαγορεύουν τις επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς ή, κατά περίπτωση, την επιβολή εσωτερικών φόρων κατά τρόπο που να δημιουργούνται δυσμενείς διακρίσεις» [6].

Η βάση του δικαιώματος επιστροφής των ποσών τα οποία η διοίκηση εισέπραξε

6 — Απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983 στην υπόθεση 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12).

αχρεωστήτως συνδέεται επομένως προς το άμεσο αποτέλεσμα των συναφών κοινοτικών διατάξεων και την πραγματική προστασία των ατομικών νομικών καταστάσεων που δημιουργήθηκαν με τις διατάξεις αυτές. Είναι όμως πασίδηλον ότι μια τέτοια προστασία δεν θα ήταν πραγματική αν η απόφαση με την οποία κρίνεται παράνομος ένας φόρος, ως επιβαλλόμενος κατά παράβαση διατάξεως κοινοτικού δικαίου έχουσας άμεσο αποτέλεσμα, δεν θα περιελάμβανε τη δυνατότητα για τον ιδιώτη να επιτύχει την επιστροφή του φόρου αυτού.

12. Υπενθυμίζω επίσης ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία, ελλείψει ειδικών (εναρμονισμένων) κοινοτικών διατάξεων που να διέπουν τον σχετικό τομέα, το δικαίωμα επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων πρέπει να ασκείται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων — τα οποία «οφείλουν να διασφαλίζουν τη νομική προστασία που απορρέει, για τους πολίτες, από το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου» [7] — σύμφωνα με τις διαδικαστικές προϋποθέσεις του εσωτερικού δικαίου. Πάντως, οι προϋποθέσεις αυτές δεν μπορούν «να είναι λιγότερο ευνοϊκές από αυτές που αφορούν παρόμοια ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου» και δεν πρέπει να είναι τέτοιες ώστε να «καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να προστατεύουν» [8].

Επομένως, αν είναι αληθές ότι η επιστροφή των φόρων που έχουν καταβληθεί κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου βρίσκει τον δικαιολογητικό της λόγο στην πραγματική εφαρμογή των διατάξεων αμέσου αποτελέσματος και αν είναι επίσης αληθές ότι οι σχετικές διατάξεις και διαδικαστικές προϋποθέσεις του εθνικού δικαίου δεν πρέπει να είναι τέτοιες ώστε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατο το δικαίωμα που απορρέει από κοινοτική διάταξη, θα πρέπει εξ αυτού να συναχθεί ότι ο αιτών την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος πρέπει να αποδείξει ότι ο φόρος είναι παράνομος και ότι τον κατέβαλε και τίποτε παραπάνω. Ωστόσο, με τη νομολογία του Δικαστηρίου κρίθηκε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει την εφαρμογή εθνικού νομικού συστήματος που αρνείται την επιστροφή επιβαρύνσεων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως όταν η επιστροφή αυτή συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων, ειδικότερα «όταν *αποδεικνύεται* ότι το πρόσωπο που αναγκάστηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε πράγματι σε άλλα πρόσωπα» [9]. Μια πρόσθετη προϋπόθεση επιβάλλεται έτσι στον αιτούντα την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων: η απόδειξη ότι ο καταβληθείς φόρος δεν μετακυλίστηκε στα επόμενα στάδια.

13. Με την απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, Just [10], το Δικαστήριο δέχθηκε για πρώτη φορά ότι το κοινοτικό δίκαιο «δεν απαιτεί την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων»· επομένως, αυτό «δεν αποκλείει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι το βάρος [αυτών των] φόρων (...) μπόρεσε να μετακυλιστεί σε άλλους επιχειρηματίες ή στους καταναλωτές».

7 — Αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe (Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5), και 45/76, Comet (Συλλογή τόμος 1976, σ. 765, σκέψη 12).

8 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Rewe, σκέψη 5, και Comet, σκέψεις 13 και 16. Οι γενικές αυτές αρχές, ως γνωστόν, εκτός του ότι επανελήφθησαν σε όλη τη μεταγενέστερη νομολογία περί της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος (απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79, Just, Συλλογή τόμος 1980/1, σ. 253, σκέψη 25· απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit, Συλλογή τόμος 1980/1, σ. 605, σκέψη 25· απόφαση της 10ης Ιουλίου 1980, 811/79, Ariete, Συλλογή τόμος 1980/1, σ. 637, σκέψη 12· απόφαση της 10ης Ιουλίου 1980, 826/79, Mirecо, Συλλογή τόμος 1980/1, σ. 643, σκέψη 13· προπαρατεθείσα απόφαση San Giorgio, σκέψη 12· απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 331/85, 376/85 και 378/85, Bianco και Girard, Συλλογή 1988, σ. 1099, σκέψη 12· απόφαση της 24ης Μαρτίου 1988, 104/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1988, σ. 1799, σκέψη 7), συνιστούν του λοιπού πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., ως τελευταίως εκδοθείσα, απόφαση της 23ης Μαΐου 1996, C-5/94, Lomas, Συλλογή 1996, σ. I-2553, σκέψη 31).

9 — Απόφαση San Giorgio (προπαρατεθείσα στην υποστημείωση 6), σκέψη 13· η υπογράμμιση δική μου.

10 — Υπόθεση 68/79 (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8), σκέψεις 26 και 27.

Θεωρώ σκόπιμο, προς καλύτερη κατανόηση των λόγων που οδήγησαν το Δικαστήριο σε ένα τέτοιο συμπέρασμα, να υπενθυμίσω ότι στην υπόθεση εκείνη είχε ζητηθεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί, μεταξύ άλλων, επί του συμβιβαστού προς το κοινοτικό δίκαιο της δανικής νομολογιακής πρακτικής η οποία ακριβώς συνίστατο στο να λαμβάνει υπόψη, κατά την εξέταση των αιτήσεων επιστροφής καταβληθέντων αλλά μη οφειλομένων φόρων, το γεγονός ότι οι φόροι αυτοί είχαν ενσωματωθεί στην τιμή των αγαθών και μετακυλισθεί στους επόμενους αγοραστές. Η πρακτική αυτή καθιερώθηκε με μια απόφαση του Højesteret του 1952 [11], με την οποία το δικαστήριο αυτό είχε απορρίψει το αίτημα επιστροφής που είχε υποβάλει μια επιχείρηση αλευροποιίας, κρίνοντας ότι ο αχρεωστήτως εισπραχθείς φόρος είχε μετακυλισθεί στους αγοραστές ψωμιού, πράγμα που αποδείχθηκε από το γεγονός ότι η τιμή του προϊόντος αυτού είχε ορισθεί από τις κρατικές αρχές, οι οποίες την είχαν αυξήσει — μετά τη θέσπιση του φόρου που αργότερα κρίθηκε παράνομος — κατά ποσό ίσο προς το ποσό του φόρου αυτού.

14. Η έλλειψη δικαιώματος προς αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος, που κρίθηκε από το δανικό δικαστήριο, συνδεόταν επομένως προς την ειδική περίπτωση μιας τιμής πωλήσεως η οποία είχε επιβληθεί διά πράξεως των αρχών και αυξήθηκε κατά ποσό ίσο προς το ποσό του παράνομου φόρου του οποίου είχε ζητηθεί η επιστροφή. Η κατάσταση όσον αφορά την υπόθεση Just ήταν εντελώς διαφορετική· ωστόσο, όπως ελέχθη, το Δικαστήριο έχει δεχθεί, με μια γενική διατύπωση, ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει το να λαμβάνεται υπόψη, για τους σκοπούς επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος, η ενδεχόμενη μετακύλιση του φόρου επί των αγοραστών.

Υπό την άποψη αυτή ακριβώς η απόφαση Just επικρίθηκε έντονα από τη νομική θεωρία [12]. Τονίστηκε ότι όχι μόνον έχει αναχθεί κατ' αυτόν τον τρόπο σε αρχή μια περίπτωση η οποία προβλέπεται αποκλειστικά από τη δανική έννομη τάξη και, εξάλλου, υπό καλώς καθορισμένες εξαιρετικές περιστάσεις [13], αλλά αμφισβητήθηκε επίσης το ότι από την πραγματοποιηθείσα μετακύλιση προκύπτει αδικαιολόγητος πλουτισμός για τον επιχειρηματία ο οποίος κατέβαλε τον μη οφειλόμενο φόρο και ότι, εν πάση περιπτώσει, η μετακύλιση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ικανή να εξαφανίσει τον λόγο υπάρξεως της αρχής της αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Συναφώς, παρατηρήθηκε ειδικότερα ότι «s'il y a enrichissement sans cause, c'est plutôt au bénéfice de l'autorité publique (*accipiens*) qui a perçu la taxe illicite, puisque la base légale sur laquelle la perception a été effectuée est mise postérieurement à néant, ce qui lui fait perdre toute cause» [14] (αν υπάρχει αδικαιολόγητος πλουτισμός, είναι μάλλον υπέρ της φορολογικής αρχής (*accipiens*) που εισέπραξε τον παράνομο φόρο, καθόσον η νομική βάση σύμφωνα με την οποία εισπράχθηκε ο φόρος εξέλιπε εκ των υστέρων, με αποτέλεσμα να εκλείψει κάθε δικαιολογητικός λόγος).

15. Θα επανέλθω αργότερα επί του σημείου αυτού. Επιβάλλεται εν προκειμένω να υπομνησθεί είναι ότι η μεταγενέστερη νομολογία, μολονότι επαναλαμβάνει ότι τα

11 — Βλ. UfR 1952, 974 H.

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, Hubcau: «La répétition de l'indu en droit communautaire», στο *Revue trimestrelle de droit européen*, 1981, σ. 442 επ· Waelbroeck: «La garantie du respect du droit communautaire par les États membres. Les actions au niveau national», στο *Cahiers de droit européen*, 1985, σ. 37 επ.

13 — Συναφώς, πρέπει πράγματι να παρατηρηθεί ότι, αφενός, έως εκείνη τη στιγμή σε καμιά εθνική έννομη τάξη, με εξαίρεση τη δανική, η πραγματοποιηθείσα μετακύλιση στους τρίτους δεν θεωρείται ως λόγος εξαλείψεως του δικαιώματος προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθόσον κανονιστικές ρυθμίσεις περιλαμβάνουσες μια τέτοια διάταξη θεσπίστηκαν, για παράδειγμα στην Ιταλία και στη Γαλλία, μόλις μετά την έκδοση της αποφάσεως Just· αφετέρου, η νομολογία του ίδιου του δανικού Højesteret κατέτεινε, αντιθέτως, στο ότι, οσάκις η τιμή ενός προϊόντος που πλήττεται με φόρο δεν ορίζεται από τις κρατικές αρχές, αλλά προσδιορίζεται από την αγορά, δεν υπάρχει λόγος να θεωρηθεί ότι η τιμή αυτή είχε αυξηθεί κατά τρόπο ώστε να συμψηφισθεί ο εν λόγω φόρος, οπότε ο αιτών δικαιούται στην επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος (απόφαση της 28ης Μαΐου 1965, υπόθεση II 214/1964, U 1965, 492 H).

14 — Hubcau, όπ.π., σ. 451.

κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων όταν αυτή συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων, επέφερε σημαντικές διευκρινίσεις όσον αφορά τους τρόπους αποδείξεως της μετακυλίσεως, διευκρινίσεις οι οποίες, στην πράξη, μειώνουν σημαντικά την επίπτωση επί του δικαιώματος αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Συγκεκριμένα, με την απόφαση San Giorgio, το Δικαστήριο έκρινε ότι «θα ήταν ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο όλοι οι κανόνες περί αποδείξεως που έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δύσκολη την επίτευξη της επιστροφής επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Αυτό ισχύει ιδίως προκειμένου για τεκμήρια ή αποδεικτικούς κανόνες που αποσκοπούν στο να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος αποδείξεως ότι οι επιβαρύνσεις που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως δεν επερρίφθησαν σε άλλα πρόσωπα, ή προκειμένου για ιδιαίτερους περιορισμούς όσον αφορά το είδος της αποδείξεως που πρέπει να προσκομιστεί, όπως ο αποκλεισμός κάθε άλλου αποδεικτικού μέσου εκτός από την έγγραφη απόδειξη» [15]. Με την ίδια απόφαση, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι, «σε οικονομία της αγοράς που στηρίζεται στον ελεύθερο ανταγωνισμό, το ζήτημα αν και σε ποιο μέτρο φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβλήθηκαν στον εισαγωγέα κατέστη πράγματι δυνατό να επιρριφθούν στα επόμενα οικονομικά στάδια ενέχει περιθώριο αβεβαιότητας που δεν είναι δυνατό να βαρύνει κανονικά το πρόσωπο που υποχρεώθηκε στην καταβολή επιβαρύνσεως αντίθετης προς το κοινοτικό δίκαιο» [16].

16. Από τις μόλις προηγουμένως παρατεθείσες αποφάσεις καθίσταται προφανές ότι, αφενός, αν ο εισαγωγέας φέρει το βάρος αποδείξεως ότι ο φόρος δεν μετακυλίστηκε στα επόμενα στάδια, ως προϋπόθεση ευδοκιμήσεως του αιτήματός του, μπορεί να έχει ως συνέπεια να καθιστά πρακτικώς αδύνατη την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου· αφετέρου, και κατά συνέπεια, μπορεί επομένως να είναι αναγκαίο να αντιστραφεί το βάρος αποδείξεως. Με άλλα λόγια, το Δικαστήριο αναγνώρισε έτσι ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, ειδικότερα σε οικονομία της αγοράς που στηρίζεται στον ελεύθερο ανταγωνισμό, στη διοίκηση εναπόκειται να αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η μετακύλιση και όχι στον εισαγωγέα να αποδείξει ότι δεν μετακύλισε τον φόρο στους αγοραστές των προϊόντων.

Με τη μεταγενέστερη απόφαση Bianco και Girard, εξάλλου, το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα ότι, στην περίπτωση ενός συστήματος ρυθμιζομένων τιμών, όπου οι επιχειρηματίες δεν έχουν καμιά ελευθερία να μετακυλίσουν ή όχι τον φόρο στους αγοραστές, θα συμβιβαζόταν προς το κοινοτικό δίκαιο το ότι οι επιχειρηματίες φέρουν το βάρος αποδείξεως. Δεδομένου ότι οι αρχές που διακηρύχθηκαν με την απόφαση San Giorgio δεν εφαρμόζονται αποκλειστικά σε καταστάσεις που εμφανίζονται σε οικονομία της αγοράς, το Δικαστήριο παρατήρησε πράγματι ότι, έστω και αν είναι κατά το μάλλον ή ήττον πιθανόν, ανάλογα με τον χαρακτήρα της αγοράς, ότι θα γίνει μετακύλιση, ωστόσο, «οι πολυάριθμοι παράγοντες που καθορίζουν την εμπορική στρατηγική ποικίλλουν από τη μια περίπτωση στην άλλη, *οπότε είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιοριστεί σε ποιο βαθμό επηρεάζουν τη μετακύλιση*» [17].

15 — Απόφαση San Giorgio (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6), σκέψη 14.

16 — Όπ.π., σκέψη 15.

17 — Απόφαση Bianco και Girard (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8), σκέψη 20· η υπογράμμιση δική μου.

17. Είναι αληθές ότι με την ίδια απόφαση, μολονότι έκρινε ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι στην περίπτωση των εμμέσων φόρων υπάρχει «τεκμήριο μετακυλίσεως και ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει το αντίθετο», το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «η διαπίστωση αυτή δεν προδικάζει καθόλου την επίλυση του συγκεκριμένου προβλήματος που ανακύπτει, από τη σκοπιά του βάρους αποδείξεως, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει την υποχρέωση από την ίδια την εφαρμοστέα νομοθεσία να μετακυλίσει εκ των υστέρων κάποιο φόρο» [18].

Εφόσον δεν γίνει δεκτό ότι το Δικαστήριο άφησε ανοικτό το ζήτημα, από την τελευταία αυτή διαπίστωση φαίνεται να προκύπτει ότι, αν ο εισαγωγέας υποχρεούται από την εθνική νομοθεσία να μετακυλίσει τον φόρο στα επόμενα στάδια, περίπτωση η οποία ουσιαστικά αντιστοιχεί στην περίπτωση στην οποία οφείλεται η παρούσα διαδικασία, αυτός εξακολουθούσε να φέρει το βάρος αποδείξεως [19]. Συνεπώς, κατά τρόπο που θα τολμούσα να χαρακτηρίσω σχεδόν αυτόματο, ο εν λόγω εισαγωγέας θα βρισκόταν οπωσδήποτε σε αδυναμία να επιτύχει την επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων από τη φορολογική αρχή φόρων.

18. Ποια συμπεράσματα μπορούν να συναχθούν από την έως τώρα παρατεθείσα νομολογία; Είναι περισσότερο από προφανές — και η διενεργηθείσα εξέταση το αποδεικνύει — ότι η επίπτωση της μετακυλίσεως, όπως κρίθηκε με την απόφαση Just, επαναφέρθηκε στις πραγματικές της διαστάσεις με τη μεταγενέστερη νομολογία. Δεν νομίζω ότι είναι πολύ τολμηρό να παρατηρήσω ότι το γεγονός ότι τονίζεται το περιθώριο αβεβαιότητας που συνοδεύει το φαινόμενο της μετακυλίσεως [20], καθώς και ο μεταβλητός χαρακτήρας των διαφόρων παραγόντων που προσδιορίζουν την εμπορική στρατηγική, οπότε «είναι πρακτικά αδύνατο» να προσδιοριστεί σε ποιο βαθμό αυτοί επηρεάζουν τη μετακύλιση [21], ισοδυναμεί ουσιαστικά με αναγνώριση ότι η απόδειξη σχετικά με το αν πραγματοποιήθηκε ή όχι μετακύλιση συνιστά probatio diabolica. Όπως έχω αναφέρει ήδη (βλ. παραγράφους 9 και 10), αυτό ισχύει τόσο για τον επιχειρηματία που κατέβαλε τον μη οφειλόμενο φόρο, όσο και για την ίδια τη διοίκηση.

Υπό την οπτική αυτή, η μετάθεση του βάρους αποδείξεως από τον εισαγωγέα στη διοίκηση, όπως διακηρύχθηκε από το Δικαστήριο, συνιστά ακριβώς μέσο που επιτρέπει να αποφεύγεται η απόλυτη άρνηση του δικαιώματος προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Η επιλογή που συνίσταται στο να ευνοείται ο φορολογούμενος σε σχέση με τη διοίκηση, όσον αφορά το βάρος αποδείξεως, συνεπάγεται ότι, σε περίπτωση αδυναμίας της διοικήσεως να αποδείξει ότι η μετακύλιση πραγματοποιήθηκε όντως, ο επιχειρηματίας δικαιούται πάντοτε να ζητήσει την επιστροφή όσων αχρεωστήτως κατέβαλε· αυτό επιβεβαιώνεται από παρά πολλές αποφάσεις που εξέδωσαν τα εθνικά δικαστήρια κατ' εφαρμογή της αναφερθείσας νομολογίας του Δικαστηρίου.

18 — Όπ.π., σκέψη 17.

19 — Η ερμηνεία αυτή, εξάλλου, δεν θα ασκούσε επιρροή σε υποθέσεις όπως η κριθείσα στη Δανία από το Højesteret με τη μνημονευθείσα απόφαση 1952 και η οποία, όπως ελέχθη ήδη, ασφαλώς επηρέασε την απόφαση Just του Δικαστηρίου.

20 — Βλ., ειδικότερα, απόφαση San Giorgio (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6), σκέψη 15, καθώς και την απόφαση Bianco και Girard (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8), σκέψη 17.

21 — Απόφαση Bianco, προπαρατεθείσα, σκέψη 20.

19. Είναι δυνατό να συναχθεί απ' αυτό ότι η σημασία της μετακυλίσεως και της αρχής του αδικαιολόγητου πλουτισμού, μολονότι επιβεβαιώνεται σταθερά με τη σχετική νομολογία, έχει τόσο πολύ αναπροσαρμοστεί ώστε να μην έχει πλέον καμιά πρακτική επίπτωση όσον αφορά την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος; Η απάντηση δεν μπορεί να είναι παρά αρνητική. Πράγματι, απομένει η περίπτωση στην οποία η νομοθεσία του ίδιου του κράτους μέλους υποχρεώνει τον εισαγωγέα να μετακυλίσει στα επόμενα στάδια τον παράνομο φόρο, περίπτωση η οποία βρίσκεται στο επίκεντρο της εν προκειμένω υποθέσεως. Η ίδια νομολογία, όπως ελέχθη ήδη, φαίνεται να αποκλείει όντως τη δυνατότητα αντιστροφής του βάρους αποδείξεως σε μια τέτοια περίπτωση, με συνέπεια ο επιχειρηματίας, μολονότι κατέβαλε μη οφειλόμενο φόρο, να μην έχει κανένα δικαίωμα αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος [22].

Συναφώς, παρατηρώ προπαντός ότι η θέση του Δικαστηρίου πρέπει να γίνει δεκτή υπό την έννοια ότι σε μια τέτοια περίπτωση δεν είναι δυνατό να μη ληφθεί ως προϋπόθεση ότι έχει γίνει όντως η μετακύλιση και ότι, επομένως, η αντιστροφή του βάρους αποδείξεως δεν θα είχε κανένα νόημα. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή η διοίκηση είναι οπωσδήποτε σε θέση να αποδείξει ότι όντως έχει γίνει η μετακύλιση [23], όπως άλλωστε παρατήρησε το αιτούν δικαστήριο στην παρούσα υπόθεση.

20. Στην πραγματικότητα, επιβάλλεται να γίνει δεκτό ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, το πρόβλημα δεν μπορεί οπωσδήποτε να επιλυθεί, όπως πρότεινε η Επιτροπή, με την απόδειξη του αν όντως έχει γίνει η μετακύλιση. Ουδόλως πρόκειται περί του ποιος φέρει το βάρος αποδείξεως, ούτε περί ελέγχου του αν ο τρόπος αποδείξεως καταλήγει στο να καθιστά στην πράξη αδύνατη την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων. Το πρόβλημα είναι πολύ πιο ριζικό: συγκεκριμένα, πρόκειται να κριθεί αν η μετακύλιση των θαλάσσιων διαπυλίων τελών — ως συνέπεια υποχρεώσεως που επιβάλλει η ίδια η εθνική νομοθεσία — πρέπει να θεωρηθεί ικανή να καταστήσει αδύνατη την απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος και, κατά συνέπεια, να κριθεί αν, για τον ίδιο λόγο, η εθνική νομοθεσία η οποία αναπτύσσει ένα τέτοιο αποτέλεσμα είναι ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο. Σε τελική ανάλυση, πρόκειται να κριθεί αν η πραγματοποιηθείσα μετακύλιση στους τρίτους επιφέρει αδικαιολόγητο πλουτισμό του επιχειρηματία και, επομένως, αποτελεί εν πάση περιπτώσει αιτία εξαλείψεως της υποχρεώσεως που υπέχει η διοίκηση προς απόδοση των αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών.

22 — Θεωρώ χρήσιμο να υπενθυμίσω στο σημείο αυτό ότι σε ανάλογη περίπτωση, η οποία όμως αφορούσε αίτημα επιστροφής ποσών που είχαν καταβληθεί βάσει άκυρων κοινοτικών κανονισμών, το Δικαστήριο έκρινε, με απόφαση της 13ης Μαΐου 1981, ότι η ύπαρξη «συστήματος που έχει καταρτισθεί ειδικά για την κατανομή των αποτελεσμάτων ενός μέτρου οικονομικής πολιτικής, στερεί βάσεως την αγωγή περί αποδόσεως των ποσών των εγγυήσεων που είχαν συσταθεί και καταπέσει, ακόμα και αν μια τέτοια αγωγή ήταν δυνατό να ασκηθεί με επιτυχία δυνάμει μόνο του εθνικού δικαίου. *Ως προς το σημείο αυτό είναι άνευ σημασίας το αν ο επιχειρηματίας έχει πράγματι επιρρίψει την επιβάρυνση αυτή ή αν παρέλειψε να το πράξει για λόγους που αφορούν την οικονομική στρατηγική της επιχειρήσεώς του*» (υπόθεση 66/80, International Chemical Corporation, Συλλογή 1981, σ. 1191, σκέψη 24· η υπογράμμιση δική μου). Επομένως, αρκεί ότι η οικεία κοινοτική κανονιστική ρύθμιση έχει τέτοια διάρθρωση ώστε να επιτρέπει τη μετακύλιση (δεν χρειάζεται καν να την επιβάλει) της επιβαρύνσεως για την οποία γίνεται λόγος ώστε να μην είναι δυνατή η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Δεδομένου ότι δεν συντρέχει λόγος να σκεφθεί κανείς ότι οι επιχειρηματίες απολαύουν διαφορετικής προστασίας αναλόγως του αν το αίτημά τους περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων αφορά εσωτερικούς ή κοινοτικούς φόρους, θεωρώ ότι μια τέτοια νομολογία, εφόσον έρχεται σε αντίθεση προς τις αποφάσεις San Giorgio και Bianco και Girard, πρέπει του λοιπού να θεωρείται ξεπερασμένη. Είναι αυτονόητο ότι, στην αντίθετη περίπτωση, επιβάλλεται τουλάχιστον συναφής εμπεριστατωμένη ανάλυση.

23 — Εν προκειμένω, για παράδειγμα, αρκούσε να αποδείξουν οι τελωνειακές αρχές ότι οι προσφεύγουσες επιχειρήσεις είχαν πράγματι ενσωματώσει στην τιμή κόστους ποσό ίσο προς τα θαλάσσια διαπύλια τέλη, όπως επέβαλλε η ισχύουσα εσωτερική κανονιστική ρύθμιση, και ότι, όπως δήλωσαν οι ίδιες επιχειρήσεις, η τιμή πωλήσεως καθορίστηκε εν συνεχεία με την προσθήκη ενός περιθωρίου κέρδους στις τιμές κόστους.

Αρχίζω με την υπόμνηση ότι η τιμή πωλήσεως ενός συγκεκριμένου προϊόντος ασφαλώς καθορίζεται κατά τρόπο που να καλύπτει το αντίστοιχο κόστος, αλλά επίσης (και προπαντός) εξαρτάται από τα ισχύοντα στην αγορά, ώστε θα ήταν απλοϊκό να παρουσιαστεί ως απλή πρόσθεση του καταβληθέντος κόστους και του επιθυμητού κέρδους. Επομένως, δεν είναι δυνατό να απομονωθεί ένα συγκεκριμένο τμήμα της τιμής, το τμήμα αυτό να συνδεθεί αποκλειστικά με το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και, με τον τρόπο αυτόν, να εξαλειφθεί το δικαίωμα αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, δεν νομίζω ότι χωρεί οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την αδυναμία αποδείξεως ότι η περιουσιακή ζημία που υπέστη ο καταβαλών τον παράνομο φόρο συμψηφίστηκε από την ενσωμάτωση του φόρου αυτού στην τιμή του συγκεκριμένου προϊόντος. Πράγματι, είναι προφανές — προφανέστατο, κατά την άποψή μου — ότι η βεβαιότητα ότι έγινε μετακύλιση σε τρίτους αγοραστές θα ήταν δυνατή μόνον αν υπήρχε ελαστική προσφορά και ανελαστική ζήτηση, πράγμα που δεν συμβαίνει στη δεδομένη οικονομική πραγματικότητα. Αυτή τη στοιχειώδη πραγματικότητα πρέπει επίσης να λάβει υπόψη ο νομικός και να συναγάγει τις εύλογες συνέπειες.

21. Γενικότερα, έστω και αν υποτεθεί ότι είναι δυνατόν ο μεμονωμένος επιχειρηματίας να αντλεί ενίοτε όφελος λόγω της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, τον οποίο είχε εν μέρει ή εν όλω μετακυλίσει στα επόμενα στάδια, πρέπει ακόμη να τεθεί το ερώτημα αν, σε μια τέτοια περίπτωση, είναι ευλόγως δυνατό να χρησιμοποιηθεί η έννοια του αδικαιολόγητου πλουτισμού. Η απάντησή μου, ήδη στο επίπεδο της γενικής θεωρίας του δικαίου, είναι αρνητική: πράγματι, δεν νομίζω ότι είναι δίκαιο να χαρακτηρισθεί ως αδικαιολόγητος πλουτισμός το όφελος που αντλεί ο ιδιώτης από την επιστροφή ενός φόρου τον οποίο η φορολογική αρχή απαιτεί και εισπράττει αχρεωστήτως. Προπάντων, δεν νομίζω ότι το κράτος, που — αυτό — πραγματικά έχει πλουτίσει αδικαιολογήτως εισπράττοντας αχρεωστήτως, και επί πολλά έτη, έναν παράνομο φόρο, μπορεί εν συνεχεία να επικαλεστεί ακριβώς μια τέτοια αρχή προκειμένου να αρνηθεί την επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών [24].

Περαιτέρω, αν γινόταν δεκτό ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να αντιτάσσεται στην επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος επειδή έγινε μετακύλιση, επιβαλλόμενη εξάλλου από την ίδια την εθνική νομοθεσία, θα ήταν δυνατό το εν λόγω κράτος να μη συμμορφώνεται εγκαίρως με την απόφαση του Δικαστηρίου με την οποία ο οικείος φόρος κρίθηκε παράνομος: ακριβώς, αυτό θα οφείλεται στο ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν θα ήταν δυνατό να κληθεί να αποδώσει τα αχρεωστήτως εισπραχθέντα ποσά. Νομίζω ότι αυτό θα συνιστούσε υπερβολική επιβράβευση.

22. Τέλος, θεωρώ ότι, τουλάχιστον σε περίπτωση όπως η εν προκειμένω, με την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος συμψηφίζεται μόνον η (...) *αδικαιολόγητη μείωση της περιουσίας* του επιχειρηματία ο οποίος είχε καταβάλει στη φορολογική αρχή μη οφειλόμενους φόρους. Δεν έχει σημασία αν τους είχε μετακυλίσει στον αγοραστή (όπως επέβαλλε η ίδια η εθνική νομοθεσία), διότι στην περίπτωση αυτή έπρεπε, κατά πάσα πιθανότητα, να μειώσει το δικό του περιθώριο κέρδους ή να υποστεί μείωση του όγκου των πωλήσεών του. Εν πάση περιπτώσει, δεν έχω καμιά αμφιβολία ως προς το ότι, μεταξύ της διοικήσεως ενός κράτους μέλους που έχει επί έτη

24 — Βλ., επί του σημείου αυτού, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Mancini στην προσπαρατεθείσα υπόθεση San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3616, ειδικότερα σ. 3627 επ.), καθώς και την παράγραφο 14 και την υποσημείωση 14 των ανά χείρας προτάσεων.

παραβιάσει το κοινοτικό δίκαιο και ενός φορολογουμένου ο οποίος κατέβαλε μη οφειλόμενους φόρους, δεν είναι ασφαλώς ο δεύτερος που πρέπει να τιμωρηθεί.

Πρέπει να είναι εντελώς σαφές ότι η αντίθετη λύση θα είχε ως αποτέλεσμα να καταστήσει κενή περιεχομένου μια ατομική νομική θέση που εξασφαλίζει στον πολίτη το κοινοτικό δίκαιο· αυτό όμως θα δημιουργούσε όντως ένα πρόβλημα πραγματικής ένδικης προστασίας αυτής της νομικής θέσεως. Και αυτό δεν είναι πρόβλημα δευτερεύουσας σημασίας.

23. Μια τελευταία παρατήρηση. Ως γνωστόν, με πρόσφατη νομολογία αναγνωρίστηκε η υποχρέωση του κράτους προς αποκατάσταση της ζημίας που υφίστανται οι ιδιώτες λόγω προσβολής δικαιώματος απονεμομένου απευθείας από κοινοτική διάταξη, όταν η προσβολή αυτή οφείλεται σε παράβαση καταλογιζόμενη στο κράτος. Με την ευκαιρία αυτή, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, «στην περίπτωση αυτή, η αξίωση αποζημιώσεως συνιστά το αναγκαίο επακολούθημα του αμέσου αποτελέσματος που αναγνωρίζεται στις κοινοτικές διατάξεις στην παράβαση των οποίων οφείλεται η προξενηθείσα ζημία» [25].

Είναι πολύ πιθανόν, όπως άφησα προηγουμένως να νοηθεί, ο ιδιώτης να υφίσταται ζημία από μόνο το γεγονός ότι (...) μετακυλίει στα επόμενα στάδια τον φόρο που εισπράττει η διοίκηση κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, υπό την έννοια ότι η αύξηση της τιμής του προϊόντος — αν θέλει κανείς να δει σ' αυτήν την πραγματοποιηθείσα μετακύλιση στους τρίτους αγοραστές — μπορεί να συνεπάγεται μείωση του όγκου των πωλήσεων. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο ιδιώτης μπορεί να ασκήσει λυσιτελώς αγωγή αποζημιώσεως κατά του κράτους προς αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη λόγω του εισπραχθέντος φόρου κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

Θα μπορούσε επί του σημείου αυτού να αντιταχθεί ότι η μόλις προηγουμένως αναφερθείσα δυνατότητα εξαλείφει τον κίνδυνο, για τον οποίο έγινε λόγος προηγουμένως, ο ιδιώτης να μην τύχει της πλήρους προστασίας της οποίας δικαιούται. Διερωτώμαι, πάντως, κατά πόσον θα ήταν πολύ πιο απλό, και όχι μόνο για τον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία, να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

24. Αυτό ακριβώς το αποτέλεσμα πρέπει επίσης να εξασφαλισθεί στις προσφεύγουσες της κύριας δίκης. Αν το Δικαστήριο επιθυμεί να το επιτύχει, όπως προτείνω, νομίζω ότι διαθέτει δύο οδούς. Η πρώτη συνίσταται στο να απαντήσει στο εθνικό δικαστήριο ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση επιβάλλουσα την υποχρέωση μετακυλίσεως σε τρίτους αγοραστές έχει ως αποτέλεσμα να καθιστά πρακτικώς αδύνατη την επιστροφή των φόρων που η διοίκηση εισέπραξε αχρεωστήτως και, ως εκ τούτου, είναι ασυμβίβαστη προς το κοινοτικό δίκαιο. Η δεύτερη, περισσότερη ριζοσπαστική, συνίσταται στη διαπίστωση ότι η μετακύλιση σε τρίτους αγοραστές δεν είναι, εν πάση περιπτώσει, ικανή να εξαλείψει το δικαίωμα του ιδιώτη προς αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

25 — Απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du Pêcheur και Factortame (Συλλογή 1996, σ. I-1029, σκέψη 22).

Πάντως, λαμβάνοντας υπόψη τα σχετικά νομολογιακά προηγούμενα, δεν μπορώ να μην παρατηρήσω ότι η πρώτη λύση οδηγεί επίσης, έστω και κατά τρόπο λιγότερο προφανή, στο να αφαιρεί από το κριτήριο της μετακυλίσεως κάθε περιεχόμενο και κάθε πρακτική επίπτωση. Συγκεκριμένα: είτε η διοίκηση δεν είναι σε θέση να αποδείξει ότι έγινε μετακύλιση (αν ληφθεί υπόψη η αντιστροφή του βάρους αποδείξεως που κρίθηκε με τις αποφάσεις San Giorgio και Bianco και Girard) είτε το κανονιστικό σύστημα που επιβάλλει τη μετακύλιση και, επομένως, συνιστά τη μόνη περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση είναι σε θέση να αποδείξει ότι έγινε η μετακύλιση είναι ικανό να καταστήσει πρακτικά αδύνατο το δικαίωμα αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Το τελικό αποτέλεσμα δεν αλλάζει: ο ιδιώτης έχει πάντοτε και, εν πάση περιπτώσει, το δικαίωμα αναζητήσεως των φόρων που το κράτος εισέπραξε κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορώ παρά να προτείνω στο Δικαστήριο την περισσότερο ευθέως ορατή λύση: να αποφανθεί ρητώς ότι η μετακύλιση επί των τρίτων αγοραστών δεν έχει καμιά επίπτωση επί του δικαιώματος του ιδιώτη προς αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Μια τέτοια επιλογή όχι μόνο δημιουργεί λιγότερες αβεβαιότητες μεταξύ του επιχειρηματία και των επιφορτισμένων με την εφαρμογή του δικαίου, αλλά και ανταποκρίνεται καλύτερα στην οικονομική πραγματικότητα.

25. Υπό το φως των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο ερώτημα που υπέβαλε το tribunal d'instance de Paris:

«Το γεγονός ότι φόρος εισπραχθείς κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου μετακυλίστηκε σε τρίτους αγοραστές δεν είναι ικανό να εξαφανίσει το δικαίωμα του ιδιώτη προς αναζήτηση των ποσών τα οποία η διοίκηση εισέπραξε αχρεωστήτως.»