

**ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 9ης Φεβρουαρίου 1999***

Στην υπόθεση C-343/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση της Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno (Ιταλία), προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Dilexport Srl

και

Amministrazione delle Finanze dello Stato,

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου περί αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-P. Puissochet (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Gilmann, D. A. O. Edward, L. Sevón και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer

γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Dilexport Srl, εκπροσωπούμενη από τον Bruno Telchini, δικηγόρο Bolzano,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον καθηγητή Umberto Lanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών Υποθέσεων, επικουρούμενο από τον Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Catherine de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών Υποθέσεων, και τον Gautier Mignot, γραμματέα στην ίδια διεύθυνση,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη Lindsey Nicoll, του Treasury Solicitor's Department,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Dilexport Srl, εκπροσωπούμενης από τον Bruno Telchini, της Amministrazione delle Finanze dello Stato, εκπροσωπούμενης από τον Ivo Maria Braguglia, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Gautier Mignot, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από τον Nicholas Paines, barrister, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Enrico Traversa, κατά τη συνεδρίαση της 5ης Μαρτίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Απριλίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 17ης Αυγούστου 1996, συμπληρωθείσα με διάταξη της 28ης Οκτωβρίου 1996, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 30 Σεπτεμβρίου και στις 31 Οκτωβρίου 1996, η Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, έξι προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου περί αναζήτησεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος.
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Dilexport Srl (στο εξής: Dilexport) και της Amministrazione delle Finanze dello Stato (ιταλικής διοικητικής υπηρεσίας οικονομικών, στο εξής: διοίκηση), αναφορικά με την επιστροφή του φόρου καταναλώσεως επί των νωπών ή αποξηραμένων μπανανών και των αλεύρων μπανανών (στο εξής: φόρος καταναλώσεως επί των μπανανών).
- 3 Ο φόρος καταναλώσεως επί των μπανανών επιβλήθηκε στην Ιταλία με τον νόμο 986, της 9ης Οκτωβρίου 1964 (*GURI* 264, της 27ης Οκτωβρίου 1964, σ. 4580).
- 4 Με την απόφαση της 7ης Μαΐου 1987, 184/85, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1987, σ. 2013), το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η Ιταλική Δημοκρατία, επιβάλλοντας και διατηρώντας σε ισχύ φόρο καταναλώσεως επί των νωπών μπανανών καταγωγής άλλων κρατών μελών, ιδίως δε επί εκείνων που προέρχονται από τα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 95, παράγραφος 2, της Συνθήκης. Εξάλλου, με άλλη απόφαση της αυτής ημέρας, 193/85, Co-Frutta (Συλλογή 1987, σ. 2085), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 95, παράγραφος 2, της Συνθήκης απαγορεύει την επιβολή φόρου καταναλώσεως επί ορισμένων εισαγομένων φρούτων, εφόσον ο φόρος αυτός μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την προστασία της εγχώριας παραγωγής φρούτων.

5 Σύμφωνα με τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της διαδικασίας, η επιστροφή φόρων, όπως αυτού επί της καταναλώσεως μπανανών, υπέκειτο κατά την εν λόγω περίοδο, αφενός, στις διατάξεις του άρθρου 91 της ενιαίας τελωνειακής νομοθεσίας, που επικυρώθηκε με το διάταγμα 43 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 23ης Ιανουαρίου 1973 (*GURI* αριθ. 80, της 28ης Μαρτίου 1973, στο εξής: TUDL), και, αφετέρου, στο άρθρο 19 του νομοθετικού διατάγματος 688, της 30ής Σεπτεμβρίου 1982 (*GURI* αριθ. 270, της 30ής Σεπτεμβρίου 1982, σ. 7072), το οποίο μετατράπηκε σε νόμο με τον νόμο 873, της 27ης Νοεμβρίου 1982 (*GURI* αριθ. 328, της 29ης Νοεμβρίου 1982, σ. 8599, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα του 1982).

6 Κατά το άρθρο 91 του TUDL, «Ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφής των υπέρ το δέον καταβληθέντων ποσών λόγω λάθους υπολογισμού κατά την εκκαθάριση ή λόγω εφαρμογής δασμού διαφορετικού από εκείνον που ορίζει το δασμολόγιο για το εμπόρευμα που περιγράφηκε κατά την πιστοποίηση (εκ μέρους της τελωνειακής υπηρεσίας), υπό τον όρον ότι θα υποβάλει την αίτηση εντός αποσβεστικής προθεσμίας 5 ετών αρχομένης από της ημερομηνίας καταβολής και ότι η αίτηση θα συνοδεύεται από την αποδεικνύουσα την καταβολή πρωτότυπη εξοφλητική απόδειξη.»

7 Το άρθρο 19 του νομοθετικού διατάγματος του 1982 ορίζει ότι:

«Οποιοσδήποτε κατέβαλε αχρεωστήτως εισαγωγικούς δασμούς, φόρους παραγωγής, φόρους καταναλώσεως ή κρατικούς φόρους, έστω και προ της ημερομηνίας θέσεως σε ισχύ του παρόντος διατάγματος, δικαιούται επιστροφής των καταβληθέντων ποσών εφόσον αποδείξει εγγράφως ότι η σχετική επιβάρυνση δεν μετακυλίστηκε σε τρίτους, καθ' οποιονδήποτε τρόπο, πλην της περιπτώσεως πλάνης περί τα πράγματα.»

8 Η Επιτροπή διευκρίνισε, χωρίς να αντικρουστεί στο σημείο αυτό, ότι σύμφωνα με την ερμηνεία του Corte suprema di cassazione οι διατάξεις του άρθρου 91 του TUDL δεν εφαρμόζονταν επί αιτήσεων επιστροφής του φόρου στηριζομένων επί παραβάσεως νόμου, υποκειμένων στη δεκαετή προθεσμία παραγραφής που προβλέπει το άρθρο 2946 του Codice civile (ιταλικού αστικού κώδικα) για τις αγωγές αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος.

- 9 Ο φόρος καταναλώσεως επί των μπανανών καταργήθηκε με το άρθρο 32 του νόμου 428, της 29ης Δεκεμβρίου 1990, τιτλοφορούμενου «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria peri il 1990)» [διατάξεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη συμμετοχή της Ιταλίας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες (κοινοτικός νόμος για το έτος 1990), *GURI*, supplemento ordinario αριθ. 10, της 12ης Ιανουαρίου 1991, σ. 1, στο εξής: νόμος του 1990], ο οποίος τέθηκε σε ισχύ στις 27 Ιανουαρίου 1991.
- 10 Το άρθρο 29 του νόμου αυτού θεσπίζει νέους κανόνες σχετικά με την «επιστροφή φόρων που έχουν αναγνωριστεί ως ασυμβίβαστοι με τους κοινοτικούς κανόνες».
- 11 Κατά το άρθρο αυτό,
- «1. Η πενταετής αποσβεστική προθεσμία του άρθρου 91 της ενιαίας τελωνειακής νομοθεσίας που επικυρώθηκε με το διάταγμα 43 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 23ης Ιανουαρίου 1973, πρέπει να νοηθεί ως ισχύουσα για όλες τις αιτήσεις και αγωγές που διώκουν την επιστροφή ποσών καταβληθέντων σε συνάρτηση με τελωνειακές πράξεις. Από της ενενηκοστής ημέρας μετά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, η ανωτέρω προθεσμία καθώς και η προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 του ενιαίου νομοθετήματος περιορίζονται σε τρία έτη.
2. Οι εισαγωγικοί δασμοί, οι φόροι παραγωγής, οι φόροι καταναλώσεως, ο φόρος επί της ζάχαρης και οι κρατικοί φόροι που επιβάλλονται κατ' εφαρμογήν εθνικών διατάξεων ασυμβίβαστων με την κοινοτική νομοθεσία επιστρέφονται, εκτός αν η σχετική επιβάρυνση μετακυλίστηκε σε τρίτους.
3. Το άρθρο 19 του νομοθετικού διατάγματος 688 της 30ής Σεπτεμβρίου 1982 που, κατόπιν τροποποιήσεων, κατέστη ο νόμος 873 της 27ης Νοεμβρίου 1982, εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που οι επιβληθέντες φόροι δεν εμπíπτουν στην κοινοτική έννομη τάξη.

4. Η αίτηση επιστροφής δασμών και φόρων στους οποίους αναφέρονται οι ανωτέρω παράγραφοι 2 και 3, όταν η σχετική δαπάνη συνέβαλε στον σχηματισμό του εισοδήματος της επιχειρήσεως, πρέπει επίσης να κοινοποιείται, επί ποινή απαραδέκτου, στην εφορία στην οποία κατατέθηκε η δήλωση εισοδημάτων της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου.

(...)

7. Η διάταξη της παραγράφου 2 εφαρμόζεται επί επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν πριν τεθεί σε ισχύ ο παρών νόμος.
8. Η διάταξη της παραγράφου 4 εφαρμόζεται από της φορολογικής περιόδου στη διάρκεια της οποίας τέθηκε σε ισχύ ο παρών νόμος.»

12 Κατά τις παρατηρήσεις της Επιτροπής και της Ιταλικής Κυβερνήσεως, οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν ως προς το σημείο αυτό, το άρθρο 29, παράγραφος 1, του νόμου του 1990 έχει την έννοια, σύμφωνα με το Corte suprema di cassazione, ότι η μνημονευόμενη σ' αυτό τριετής αποσβεστική προθεσμία δεν έχει αναδρομικό αποτέλεσμα.

13 Κατά το εθνικό δικαστήριο, το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου αυτού ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τα ιταλικά δικαστήρια υπό την έννοια ότι η διοίκηση, προκειμένου να αντιταχθεί στην επιστροφή δασμών ή φόρων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως, μπορεί να στηριχθεί στο τεκμήριο ότι οι εν λόγω δασμοί και φόροι μετακυλίνουν κατά κανόνα σε τρίτους.

14 Από την κύρια και τη συμπληρωματική διάταξη παραπομπής προκύπτει ότι η Dilexport κατέβαλε στο δημόσιο ταμείο το ποσό των 6 945 756 ιταλικών λιρών

(LIT) ως φόρο καταναλώσεως επί των μπανανών, για την εισαγωγή, κατά το έτος 1988, μέσω του τελωνείου του Brenner (Ιταλία), παρτίδας μπανανών που είχαν τεθεί σε καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας σε άλλο κράτος μέλος.

- 15 Θεωρώντας ότι το ποσό αυτό καταβλήθηκε αχρεωστήτως, καθόσον ο εν λόγω φόρος ήταν αντίθετος προς το άρθρο 95, παράγραφος 2, της Συνθήκης, η εν λόγω εταιρία ζήτησε, ατελεσφόρως, την επιστροφή του φόρου από τη διοίκηση. Στη συνέχεια, προσέφυγε ενώπιον του Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, ζητώντας να υποχρεώσει τη διοίκηση να της επιστρέψει το εν λόγω ποσό, καθώς και τους νόμιμους τόκους από της ημερομηνίας καταβολής.
- 16 Στη διάταξη παραπομπής το εθνικό δικαστήριο σημειώνει ότι το ίδιο το γράμμα του άρθρου 29 του νόμου του 1990 δημιουργεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσο συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο, όπως αυτό ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο, ιδίως με τις αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595), και της 29ης Ιουνίου 1988, 240/87, Deville (Συλλογή 1988, σ. 3513), και ότι οι αμφιβολίες αυτές ενισχύθηκαν τόσο από τις παρατηρήσεις που διατύπωσε η Επιτροπή στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1995, C-125/94, Aprile (Συλλογή 1995, σ. I-2919), όσο και από τον τρόπο που εφαρμόστηκαν στην πράξη οι διατάξεις αυτές.
- 17 Για τους λόγους αυτούς ο Pretore de Vipiteno αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα έξι προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει να ερμηνευθεί το κοινοτικό δίκαιο υπό την έννοια ότι κωλύει την εκ μέρους κράτους μέλους θέσπιση ρυθμίσεως — όπως η του άρθρου 29 του ιταλικού νόμου 428 της 29ης Δεκεμβρίου 1990 — που εξαρτά την επιστροφή φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου από προθεσμίες παραγραφής ή αποσβέσεως και από προϋποθέσεις αποδείξεως διαφορετικές και περιοριστικότερες από εκείνες της γενικής κατά το αστικό δίκαιο ρυθμίσεως; Όσον αφορά ειδικότερα την αρχή ότι οι οριζόμενες από τους εθνικούς νόμους προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος αναζητήσεως “δεν δύνανται να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν ανάλογα

ένδικα βοηθήματα του εθνικού δικαίου”, τι εννοείται με την έκφραση “ανάλογα ένδικα βοηθήματα του εθνικού δικαίου”;

- 2) Αντιβαίνει προς τις θεμελιώδεις αρχές της κοινοτικής εννόμου τάξεως η εκ μέρους κράτους μέλους θέσπιση — αποκλειστικώς και μόνον σε συγκεκριμένο τομέα αποτελούμενο από ομοιογενή κατηγορία φορολογικών επιβαρύνσεων, εντός του οποίου προέχουν αισθητά οι αναγόμενες στην κοινοτική έννομη τάξη — ειδικής και εξαιρετικής ρυθμίσεως σκοπούσας στη συρρίκνωση και τον περιορισμό του δικαιώματος αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων, κατά παρέκκλιση από τις γενικές προϋποθέσεις αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων του άρθρου 2033 του Αστικού Κώδικα; Δύναται, ειδικότερα, να συρρικνωθεί το περιεχόμενο της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων, ούτως ώστε να θεωρηθεί συνάδουσα προς αυτήν η ρύθμιση κράτους μέλους — όπως η της παραγράφου II του άρθρου 29 του νόμου 428 της 29ης Δεκεμβρίου 1990 — απλώς και μόνον διότι οι προϋποθέσεις επιστροφής των κοινοτικού χαρακτήρα φορολογικών επιβαρύνσεων τις οποίες ορίζει, έστω και αν είναι περιοριστικότερες της κατά κανόνα ισχύουσας ρυθμίσεως, είναι ωστόσο λιγότερο επαχθείς απ’ ό,τι οι ειδικές προϋποθέσεις επιστροφής της παραγράφου II του ίδιου άρθρου;
- 3) Κωλύουν οι προμνησθείσες θεμελιώδεις αρχές της κοινοτικής εννόμου τάξεως ένα κράτος μέλος — μετά από επανειλημμένες αποφάσεις του Δικαστηρίου που έχουν κηρύξει ασυμβίβαστες προς το κοινοτικό δίκαιο διάφορες μορφές εισαγωγικών δασμών, φόρων παραγωγής, φόρων καταναλώσεως, πρόσθετων εισφορών σακχάρους και φόρων του Δημοσίου — να θεσπίζει δικονομική ρύθμιση — όπως η του άρθρου 29 του νόμου 428 της 29ης Δεκεμβρίου 1990 — μειώνουσα ειδικά τη δυνατότητα δικαστικής αναζητήσεως των παραπάνω φόρων, όταν έχουν αχρεωστήτως εισπραχθεί κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου;
- 4) Συμβαδίζει προς το κοινοτικό δίκαιο, και ειδικότερα προς όσα έχει κρίνει το Δικαστήριο σχετικά με μη επιτρεπόμενες αποδείξεις στην απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, υπόθεση 199/82, San Giorgio, ένας νόμος όπως ο προαναφερόμενος — που φέρεται ότι θεσπίστηκε για να συμμορφώσει την εθνική νομοθεσία προς τη νομολογία του Δικαστηρίου και που εκδόθηκε με καθυστέρηση τρισημίσι και πλέον ετών από της εκδόσεως των εν λόγω αποφάσεων του Δικαστηρίου, με αποτέλεσμα τον περαιτέρω αδικαιολόγητο πλουτισμό του καθυστερούντος κράτους, — και ειδικότερα μια ερμηνεία και εφαρμογή

του προαναφερθέντος άρθρου 29 που στηρίζεται στην παραδοχή ότι — “εφόσον η ενσωμάτωση του φόρου καταναλώσεως είναι προφανής” — η διά *τεκμηρίων* απόδειξη αποτελεί επαρκή απόδειξη ότι ο φόρος μετακυλίσθηκε, ώστε να απορριφθεί η αίτηση επιστροφής;

- 5) Κατά συνέπεια, επιτρέπεται κατά το κοινοτικό δίκαιο να διαπιστώνει ο εθνικός δικαστής ή ο υπ’ αυτού ορισθείς πραγματογνώμων τη μετακύλιση του φόρου καταφεύγοντας σε τέτοια απλά τεκμήρια, που φέρονται ως χαρακτηριστική μορφή ελευθέρως αποδείξεως, αποκλείοντας έτσι κατά σύστημα αιτήσεις επιστροφής, όπως συμβαίνει στην πράξη, ούτως ώστε η οφειλέτρια Διοίκηση ουδέποτε να παραδέχεται ότι οφείλει να προβεί στην επιστροφή;
- 6) Μπορεί να προσλάβει αναδρομική ισχύ — άλλως μπορεί να ερμηνευθεί ως έχων αναδρομική ισχύ — ένας κανόνας, όπως ο των παραγράφων 4 και 8 του προαναφερθέντος άρθρου 29, που επιβάλλει διαδικαστικές διατυπώσεις (π.χ., υποχρέωση κοινοποίησης σε συγκεκριμένες υπηρεσίες της ίδιας της οφειλέτριας αρχής) που ουδέποτε προβλέφθηκαν στις προηγούμενες περιπτώσεις επιστροφής, που εξετάζονται υπό το πρίσμα της οικείας γενικής ρυθμίσεως;»
- 18 Από τη διατύπωση των ερωτημάτων αυτών, όπως αυτή διευκρινίζεται στο σκεπτικό της αρχικής και της συμπληρωματικής διατάξεως παραπομπής, προκύπτει ότι το εθνικό δικαστήριο διερωτάται αν κράτος μέλος μπορεί, χωρίς να παραβιάσει το κοινοτικό δίκαιο:
- να εξαρτήσει τις αγωγές με τις οποίες διώκεται η επιστροφή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο, όπως ο φόρος επί της καταναλώσεως μπανανών, από προϋποθέσεις λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που προβλέπονται για την αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος μεταξύ ιδιωτών (πρώτο και δεύτερο ερώτημα).

- να τροποποιήσει, κατά συνέπεια, συστέλλοντάς το, το ισχύον για τους φόρους αυτούς σύστημα επιστροφής, μετά τις αποφάσεις του δικαστηρίου που διαπίστωσαν ότι οι φόροι αυτοί δεν συμβιβάζονται με το κοινοτικό δίκαιο (τρίτο ερώτημα).
- να εξαρτήσει, ειδικότερα, την επιστροφή των φόρων αυτών από προϋπόθεση, όπως η μη μετακύλιση του φόρου σε τρίτους, την οποία τεκμαίρεται ότι δεν πληροί ο αιτών (τέταρτο και πέμπτο ερώτημα).
- να επιβάλει μια ειδική προϋπόθεση συνιστάμενη στην κοινοποίηση προς τις φορολογικές υπηρεσίες, επί ποινή απαραδέκτου, της αιτήσεως περί επιστροφής των φόρων αυτών (έκτο ερώτημα).

Επί της αρμοδιότητας του αιτούντος δικαστηρίου

¹⁹ Αναφορικά με την παρατήρηση που προκαταρκτικώς διατύπωσε η Ιταλική Κυβέρνηση ότι το αιτούν δικαστήριο είναι προφανώς αναρμόδιο να επιληφθεί της διαφοράς της κύριας δίκης, υπενθυμίζεται ότι στην απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1982, 65/81, *Reina* (Συλλογή 1982, σ. 33, σκέψη 7), το Δικαστήριο έθεσε την αρχή ότι δεν έχει την εξουσία να εξετάζει αν η απόφαση με την οποία του υποβάλλονται προδικαστικά ερωτήματα είναι σύμφωνη με τους οργανωτικούς και δικονομικούς κανόνες του εθνικού δικαίου. Επομένως, το Δικαστήριο δεσμεύεται από την απόφαση περί παραπομπής δικαστηρίου κράτους μέλους, εφόσον η απόφαση αυτή δεν ακυρώθηκε κατόπιν ασκήσεως ενδίκου μέσου που ενδεχομένως προβλέπει το εθνικό δίκαιο (βλ. την απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, *Balocchi*, Συλλογή 1992, σ. I-5105, σκέψεις 16 και 17).

Επί του πρώτου και δευτέρου ερωτήματος

- 20 Με το πρώτο και δεύτερο ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει να εξαρτούν οι διατάξεις εθνικής νομοθεσίας, όπως αυτές για τις οποίες πρόκειται στη διαφορά της κύριας δίκης, την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋποθέσεις λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που ισχύουν για τις αγωγές αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος μεταξύ ιδιωτών.
- 21 Η Dilexport και η Επιτροπή προτείνουν καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Τονίζουν ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe, Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, και 45/76, Comet, Συλλογή τόμος 1976, σ. 765), καίτοι η επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο μπορεί να επιδιωχθεί μόνο στο πλαίσιο των προϋποθέσεων, ουσιαστικών και τυπικών, που καθορίζουν σχετικώς οι διάφορες εθνικές νομοθεσίες, εντούτοις οι προϋποθέσεις αυτές δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοια ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου. Υποστηρίζουν ότι, κατά το ιταλικό δίκαιο, η επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση ενός κανόνα υπόκειται στους κανόνες που ισχύουν για την αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος μεταξύ ιδιωτών και ότι, κατά συνέπεια, εξαρτώντας την επιστροφή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από λιγότερο ευνοϊκούς κανόνες, το άρθρο 29 του νόμου του 1990 παραβιάζει την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων που διατύπωσε το Δικαστήριο.
- 22 Καίτοι συμφωνούν με την Dilexport και την Επιτροπή ως προς τις αρχές που απορρέουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι Κυβερνήσεις της Ιταλίας, της Γαλλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου προτείνουν, αντιθέτως, να δοθεί αρνητική απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα. Κατά τις εν λόγω κυβερνήσεις, δεν προκύπτει ότι οι κατά το άρθρο 29 του νόμου του 1990 αγωγές υπόκεινται σε λιγότερο ευνοϊκούς κανόνες, ιδίως όσον αφορά τις προθεσμίες παραγραφής, από τις παρόμοιες με αυτές αγωγές με τις οποίες διώκεται η επιστροφή δασμών και εμμέσων φόρων.
- 23 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα προς επιστροφή ποσών που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων

που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες με τις κοινοτικές διατάξεις περί απαγορεύσεως των επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς ή, αναλόγως της περιπτώσεως, της εισάγουσας διακρίσεις εφαρμογής εσωτερικών φόρων, όπως αυτοί έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο (αποφάσεις San Giorgio, προαναφερθείσα, σκέψη 12· της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 309/85, Barra, Συλλογή 1988, σ. 355, σκέψη 17, και της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 40). Επομένως, το κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθησαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20).

24 Το Δικαστήριο, όμως, έχει επανειλημμένως παρατηρήσει ότι το ζήτημα της αμφισβήτησεως των παρανόμως απαιτηθεισών επιβαρύνσεων ή της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών επιβαρύνσεων επιλύεται με διαφορετικούς τρόπους στα διάφορα κράτη μέλη, ακόμη δε και εντός του ίδιου κράτους, ανάλογα με τα διάφορα είδη των επιμάχων φόρων και επιβαρύνσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι αμφισβητήσεις ή οι αιτήσεις αυτού του είδους υπόκεινται κατά νόμο σε προϋποθέσεις τύπου και προθεσμιών όσον αφορά τόσο τις διοικητικές ενστάσεις που απευθύνονται στις φορολογικές αρχές όσο και τις ένδικες προσφυγές. Σε άλλες περιπτώσεις, οι αγωγές περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών επιβαρύνσεων πρέπει να ασκούνται ενώπιον των τακτικών δικαστηρίων, ιδίως υπό μορφή αγωγών αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων, οι δε αγωγές αυτές μπορούν να ασκηθούν εντός λιγότερο ή περισσότερο μακράς προθεσμίας, σε ορισμένες δε περιπτώσεις εντός του χρόνου παραγραφής του κοινού δικαίου (βλ., τελευταία, την απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile, Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 17).

25 Αυτή η ποικιλία των εθνικών συστημάτων απορρέει ιδίως από την απουσία κοινοτικής ρυθμίσεως όσον αφορά την επιστροφή των αχρεωστήτως εισπρατομένων εθνικών επιβαρύνσεων. Σε μια τέτοια κατάσταση, απόκειται όντως στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., τελευταία, αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis, Συλλογή 1998, σ. I-4951, σκέψεις 19 και 34, C-260/96, Spac, Συλλογή 1998, σ. I-4997, σκέψη 18, και της 17ης Νοεμβρίου 1998, Aprile, προαναφερθείσα, σκέψη 18).

- 26 Όσον αφορά την τελευταία αυτή αρχή, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο ο καθορισμός ευλόγων αποσβεστικών προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής, προς το συμφέρον της ασφάλειας δικαίου, η οποία προστατεύει τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο όσο και την εμπλεκόμενη διοίκηση (προαναφερθείσες αποφάσεις *Rewe*, σκέψη 5, και *Comet*, σκέψεις 17 και 18 της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, *Denkavit italiana*, Συλλογή 1980, σκέψη 23· βλ., επίσης, αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 1997, C-261/95, *Palmisani*, Συλλογή 1997, σ. I-4025, σκέψη 28, και της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94, *Haahr Petroleum*, Συλλογή 1997, σ. I-4085, σκέψη 48). Πράγματι, τέτοιες προθεσμίες δεν είναι ικανές να καταστήσουν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγούνται από την κοινοτική έννομη τάξη. Συναφώς, μια τριετής αποσβεστική προθεσμία του εσωτερικού δικαίου, αρχόμενη από την ημερομηνία της αμφισβητούμενης καταβολής, φαίνεται εύλογη (βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις *Edis*, σκέψη 35, και *Sprac*, σκέψη 19, και της 17ης Νοεμβρίου 1998, *Aprile*, σκέψη 18).
- 27 Ο σεβασμός της αρχής της ισοδυναμίας προϋποθέτει, εξάλλου, ότι ο επίμαχος κανόνας εφαρμόζεται αδιακρίτως στις προσφυγές που στηρίζονται σε παράβαση του κοινοτικού δικαίου και σ' εκείνες που στηρίζονται σε μη τήρηση του εσωτερικού δικαίου, εφόσον πρόκειται για επιβαρύνσεις ή τέλη του ίδιου είδους. Η αρχή αυτή δεν μπορεί, αντιθέτως, να ερμηνευθεί ως υποχρεώνουσα το κράτος μέλος να επεκτείνει στο σύνολο των αξιώσεων επιστροφής των επιβαρύνσεων ή τελών που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου το πλεόν ευνοϊκό εσωτερικό καθεστώς αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων (προαναφερθείσες αποφάσεις *Edis*, σκέψη 36, και *Sprac*, σκέψη 20, και της 17ης Νοεμβρίου 1998, *Aprile*, σκέψη 20).
- 28 Έτσι, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να προβλέπουν νομοθετικώς, παράλληλα με την παραγραφή του κοινού δικαίου, η οποία ισχύει για τις αγωγές αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων μεταξύ ιδιωτών, ιδιαίτερους, λιγότερο ευνοϊκούς κανόνες για την υποβολή διοικητικών ενστάσεων και την άσκηση ενδίκων προσφυγών προς αμφισβήτηση των επιβαρύνσεων και λοιπών φόρων. Τούτο θα συνέβαινε μόνον αν οι κανόνες αυτοί ίσχυαν αποκλειστικά για τις αξιώσεις εκείνες επιστροφής των εν λόγω επιβαρύνσεων ή φόρων που βασίζονται στο κοινοτικό δίκαιο (προαναφερθείσες αποφάσεις *Edis*, σκέψη 37, και *Sprac*, σκέψη 21, και της 17ης Νοεμβρίου 1998, *Aprile*, σκέψη 21).
- 29 Εν προκειμένω, επισημαίνεται, αφενός, ότι η αποσβεστική προθεσμία που προβλέπει το άρθρο 29, παράγραφος 1, του νόμου του 1990 δεν μπορεί να θεωρηθεί

ως εφαρμοζόμενη μόνον επί των αγωγών που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο (βλ. προαναφερθείσα απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, Aprile, σκέψη 22).

- 30 Πρέπει, εξάλλου, να επισημανθεί ότι διάταξη όπως αυτή του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου του 1990, η οποία επιτρέπει την επιστροφή δασμών όταν η επιβάρυνση που αντιπροσωπεύουν δεν μετακυλίστηκε σε τρίτους, καίτοι εφαρμόζεται μόνον επί αγωγών στηριζομένων στο κοινοτικό δίκαιο, δεν είναι, από απόψεως της αρχής της ισοδυναμίας, λιγότερο ευνοϊκή από τις διατάξεις που εφαρμόζονται στις στηριζόμενες στο εθνικό δίκαιο αγωγές. Πράγματι, το άρθρο 29, παράγραφος 3, διατηρεί, από την άποψη αυτή, όσον αφορά τις στηριζόμενες στο εθνικό δίκαιο αιτήσεις επιστροφής, το προϊσχύσαν σύστημα του άρθρου 19 του νομοθετικού διατάγματος του 1982.
- 31 Εξάλλου, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρέσχε στο Δικαστήριο η Ιταλική Κυβέρνηση, η τριετής αποσβεστική προθεσμία, η οποία αφορά το σύνολο των αγωγών με τις οποίες διώκεται η επιστροφή ποσών που καταβλήθηκαν σε σχέση με τελωνειακές πράξεις, είναι όμοια με εκείνη που εφαρμόζεται, κατά την ιταλική νομοθεσία, στις αγωγές με τις οποίες διώκεται επιστροφή πολλών εμμέσων φόρων (απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, Aprile, προαναφερθείσα, σκέψη 29), το αντικείμενο των οποίων μπορεί να θεωρηθεί, αν όχι πανομοιότυπο, τουλάχιστον πάρα πολύ όμοιο με εκείνο των αγωγών για τις οποίες πρόκειται στη διαφορά της κύριας δίκης.
- 32 Βεβαίως, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται σε τελευταία ανάλυση να βεβαιωθεί, αφενός, ότι δεν θα εφαρμοστούν ευνοϊκότερες προϋποθέσεις αν ο επίμαχος φόρος ήταν ασυμβίβαστος, όχι όπως εν προκειμένω με κανόνα του κοινοτικού δικαίου, αλλά με κανόνα του εσωτερικού δικαίου, και, αφετέρου, ότι οι εφαρμοστέες προϋποθέσεις δεν καθιστούν αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή στην πράξη την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη.
- 33 Επομένως, στο πρώτο και δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει να εξαρτούν οι εθνικές διατάξεις την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋποθέσεις προθεσμίας και διαδικασίας λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που προβλέπονται

για την αγωγή αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος μεταξύ ιδιωτών, εφόσον οι προϋποθέσεις αυτές εφαρμόζονται κατά τον αυτό τρόπο στις αγωγές επιστροφής που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και σ' εκείνες που στηρίζονται στο εθνικό δίκαιο και εφόσον δεν καθιστούν αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 34 Με το τρίτο του ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το κοινοτικό δίκαιο, μετά την έκδοση αποφάσεων του Δικαστηρίου που έκριναν δασμούς ή φόρους αντιθέτους προς το κοινοτικό δίκαιο, απαγορεύει σε κράτος μέλος να θεσπίσει διατάξεις που καθιστούν τις προϋποθέσεις επιστροφής αυτών των δασμών και φόρων λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα εφαρμόζονταν ελλείψει αυτών των αποφάσεων.
- 35 Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι στην προαναφερθείσα απόφαση Deville το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει, μετά από απόφαση του Δικαστηρίου που έκρινε έναν φόρο αντίθετο προς τη Συνθήκη, τη θέσπιση εκ μέρους του εθνικού νομοθέτη διατάξεων που περιορίζουν ειδικώς τις δυνατότητες επιστροφής αυτών των φόρων. Δεν αποκλείει να συμβαίνει αυτό στην περίπτωση της κύριας δίκης, αλλά φρονεί ότι αποκλείεται στο εθνικό δικαστήριο να το εξακριβώσει.
- 36 Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν και να τροποποιούν, έστω και αναδρομικώς, τις σχετικές με την άσκηση αγωγών λεπτομέρειες για την επιστροφή δασμών και φόρων, ακόμη και μετά την έκδοση αποφάσεων του Δικαστηρίου, εφόσον οι λεπτομέρειες αυτές δεν εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις ή δεν καθιστούν στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την εκ μέρους των φορολογουμένων άσκηση των δικαιωμάτων που τους παρέχει η κοινοτική έννομη τάξη. Ειδικότερα, πρέπει κατά τη γνώμη της να εξεταστεί αν η μείωση του χρόνου παραγραφής έχει ως αποτέλεσμα να καταστήσει αιφνιδιαστικώς απαράδεκτες τις αιτήσεις επιστροφής που θα μπορούσαν εγκύρως να υποβληθούν υπό το κράτος της προηγούμενης νομοθεσίας ή, εν

πάση περιπτώσει, αν οι φορολογούμενοι διέθεταν εύλογη προθεσμία προς άσκηση των δικαιωμάτων τους.

- 37 Υπενθυμίζεται ότι, με τη σκέψη 19 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Barra, το Δικαστήριο έκρινε ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει εθνικές νομοθετικές διατάξεις περιορίζουσες την επιστροφή τέλους, το οποίο έχει κριθεί αντίθετο προς τη Συνθήκη με απόφαση του Δικαστηρίου, μόνο σε όσους είχαν ασκήσει προς τούτο αγωγή πριν από την έκδοση της αποφάσεως αυτής. Πράγματι, μια τέτοια διάταξη στερεί απολύτως από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν πληρούν την προϋπόθεση αυτή το δικαίωμα να ζητήσουν την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και καθιστά έτσι αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που τους παρέχει το κοινοτικό δίκαιο.
- 38 Ομοίως, με την προμνησθείσα απόφαση Deville, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ο εθνικός νομοθέτης δεν μπορεί να θεσπίσει, μετά την έκδοση αποφάσεως του Δικαστηρίου από την οποία προκύπτει ότι μια νομοθεσία αντιβαίνει στη Συνθήκη, διαδικαστικό κανόνα ο οποίος μειώνει ειδικά τις δυνατότητες αναζητήσεως των επιβαρύνσεων οι οποίες έχουν κακώς εισπραχθεί δυνάμει της νομοθεσίας αυτής.
- 39 Από τις αποφάσεις αυτές προκύπτει ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να θεσπίσει διατάξεις εξαρτώσες την επιστροφή φόρου, ο οποίος κριθήκε αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο με απόφαση του Δικαστηρίου ή του οποίου το ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο προκύπτει από μια τέτοια απόφαση, από προϋποθέσεις αφορώσες ειδικά τον φόρο αυτόν και οι οποίες είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα ίσχυαν, ελλείψει των διατάξεων αυτών, για την επιστροφή του εν λόγω φόρου (προαναφερθείσα απόφαση Edis, σκέψη 24).
- 40 Εν προκειμένω, αρκεί να τονιστεί ότι όπως το Δικαστήριο έκρινε στις σκέψεις 29 και 31 της προαναφερθείσας αποφάσεως της 17ης Νοεμβρίου 1998, Aprile, η επίμαχη διάταξη, καίτοι περιορίζει την προθεσμία εντός της οποίας μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως ως φόρος καταναλώσεως επί των μπανανών, εφαρμόζεται επί του συνόλου των ποσών που καταβλήθηκαν σε σχέση με τελωνειακές πράξεις τις οποίες εντάσσει σε σύστημα παραγραφής και αποσβεστικών προθεσμιών ταυτόσημο με εκείνο που ισχύει για μια ολόκληρη σειρά επιβαρύνσεων και εσωτερικών φόρων. Επομένως, το Δικα-

στήριο έχει δεχθεί ότι συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο διάταξη όπως αυτή του άρθρου 29 του νόμου του 1990.

- 41 Επομένως, η επίμαχη νομοθεσία δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μέτρο που σκοπεύει να περιορίσει ειδικώς τις συνέπειες των διαπιστώσεων στις οποίες προέβη το Δικαστήριο με τις αποφάσεις του τις σχετικές με τον φόρο επί της καταναλώσεως μπανανών.
- 42 Εξάλλου, όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 17ης Νοεμβρίου 1998, *Aprile*, προαναφερθείσα, σκέψη 28, η επίμαχη διάταξη ορίζει επαρκή προθεσμία για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του δικαιώματος επιστροφής. Συναφώς, από τις γραπτές και τις προφορικές παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα ιταλικά δικαστήρια, περιλαμβανομένου του *Corte suprema di cassazione*, ερμήνευσαν τη διάταξη αυτή θεωρώντας ότι επέτρεπε την υποβολή της αιτήσεως εντός τριών ετών μετά την έναρξη ισχύος της. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η εν λόγω διάταξη έχει πράγματι αναδρομική ισχύ.
- 43 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος, μετά την έκδοση αποφάσεων του Δικαστηρίου που κρίνουν δασμούς ή φόρους αντιθέτους προς το κοινοτικό δίκαιο, να θεσπίσει διατάξεις που καθιστούν τις εφαρμοζόμενες για την επιστροφή αυτών των δασμών και φόρων προϋποθέσεις λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα εφαρμόζονταν ελλείψει των αποφάσεων του Δικαστηρίου, εφόσον η τροποποίηση αυτή δεν αφορά ειδικώς τους συγκεκριμένους δασμούς και φόρους και εφόσον οι νέες διατάξεις δεν καθιστούν αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής.

Επί του τετάρτου και πέμπτου ερωτήματος

- 44 Με το τέταρτο και πέμπτο ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει σε κράτος μέλος να εξαρτά την επιστροφή δασμών και φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋπόθεση, όπως η μη μετακύλιση αυτών των δασμών ή φόρων σε τρίτους, της οποίας η απόδειξη συνδρομής εναπόκειται στον αιτούντα.
- 45 Κατά την Dilexport και την Επιτροπή η απάντηση στα ερωτήματα αυτά πρέπει να είναι καταφατική. Υπενθυμίζουν ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε, ιδίως με την προαναφερθείσα απόφαση San Giorgio, ότι το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει τεκμήρια ή κανόνες αποδείξεως που αποσκοπούν να επιρρίψουν στον φορολογούμενο το βάρος της αποδείξεως ότι οι αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι δεν μετακυλίστηκαν σε τρίτους, όπως επίσης απαγορεύει ειδικούς περιορισμούς ως προς το είδος των αποδείξεων, όπως ο αποκλεισμός οποιουδήποτε τρόπου αποδείξεως πλην της έγγραφης απόδειξης. Η Γαλλική Κυβέρνηση, η οποία υπογραμμίζει ότι το γράμμα του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου του 1990 δεν περιέχει κανέναν κανόνα σχετικό με το βάρος αποδείξεως, συμμεριζείται την άποψη αυτή αν η εθνική νομοθεσία ερμηνευθεί υπό την έννοια που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο.
- 46 Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, αντιθέτως προς όσα αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου του 1990 έχει παγίως ερμηνευθεί από το Corte suprema di cassazione υπό την έννοια ότι η διοίκηση φέρει το βάρος αποδείξεως ότι ο επίμαχος δασμός ή ο φόρος μετακυλίστηκαν σε τρίτους, βάσει των μέσων αποδείξεως που επιτρέπει το εθνικό δίκαιο, όπως τα ισχυρά, ακριβή και συγκλίνοντα τεκμήρια ή οι λογιστικές πραγματογνωμοσύνες.
- 47 Υπενθυμίζεται ότι κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σ' ένα εθνικό νομικό σύστημα να αρνηθεί την επιστροφή φόρου αχρεωστήτως εισπραχθέντος αν αυτό συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων. Επομένως, τίποτε δεν εμποδίζει από απόψεως κοινοτικού δικαίου τα δικαστήρια να λαμβάνουν υπόψη, σύμφωνα με την εθνική τους νομοθεσία, το γεγονός ότι οι αδικαιολογήτως καταβληθέντες φόροι ενσωματώθηκαν στην τιμή των εμπορευμάτων και, κατά τον τρόπο αυτό, μετακυλίστηκαν στους

αγοραστές. Δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να θεωρηθούν ότι αντιβαίνουν προς το κοινοτικό δίκαιο, κατ' αρχήν, διατάξεις τις εθνικής νομοθεσίας που αποκλείουν 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 (προαναφερθείσες αποφάσεις *San Giorgio*, σκέψη 13, *Comateb* κ.λπ., σκέψη 21, και απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79, *Just*, Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 253, σκέψη 26).

- 48 Αντιθέτως, είναι ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο όλοι οι κανόνες περί αποδείξεως που έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δύσκολη την επίτευξη της επιστροφής επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Αυτό ισχύει ιδίως προκειμένου για τεκμήρια ή κανόνες αποδείξεως που σκοπούν να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος αποδείξεως ότι οι αχρεωστήτως καταβληθείσες επιβαρύνσεις δεν μετακυλίστηκαν σε άλλα πρόσωπα ή προκειμένου για ιδιαιτέρους περιορισμούς όσον αφορά το είδος της αποδείξεως που πρέπει να προσκομιστεί, όπως ο αποκλεισμός κάθε άλλου αποδεικτικού μέσου εκτός από την έγγραφη απόδειξη (προαναφερθείσα απόφαση *San Giorgio*, σκέψη 14, και της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 331/85, 376/85 και 378/85, *Bianco* και *Girard*, Συλλογή 1988, σ. 1099, σκέψη 12).
- 49 Εν προκειμένω, το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου του 1990 προβλέπει ότι οι μνημονευόμενοι σ' αυτό δασμοί και φόροι επιστρέφονται όταν είναι ασυμβίβαστοι με την κοινοτική νομοθεσία, εκτός αν η επιβάρυνση που αντιπροσωπεύουν μετακυλίστηκε σε τρίτους.
- 50 Πάντως, η Ιταλική Κυβέρνηση και το εθνικό δικαστήριο εκφράζουν αντίθετες απόψεις ως προς την ερμηνεία που δίδουν τα ιταλικά δικαστήρια στη διάταξη αυτή.
- 51 Πρέπει να υπομνηστεί ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ερμηνεύει το εθνικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσα απόφαση *Deville*, σκέψη 17) και ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο και μόνο να καθορίζει την ακριβή σημασία των εθνικών νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων (βλ., σχετικώς, αποφάσεις της 16ης Απριλίου 1991, C-347/89, *Eurim-Pharm*, Συλλογή

1991, σ. I-1747, σκέψη 15, και της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-132/91, C-138/91 και C-139/91, Κατσιμάς κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-6577, σκέψη 39).

- 52 Αν, όπως φρονεί το εθνικό δικαστήριο, υπάρχει τεκμήριο μετακλίσεως σε τρίτους των δασμών και φόρων που επιβλήθηκαν παρανόμως ή εισπράχθηκαν αχρεωστήτως και αν επιβάλλεται στον αιτούντα η υποχρέωση ανατροπής αυτού του τεκμηρίου προκειμένου να επιτύχει επιστροφή του φόρου, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι οι σχετικές διατάξεις αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο.
- 53 Αν, αντιθέτως, όπως υποστηρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση, εναπόκειται στη διοίκηση να αποδείξει, με όλα τα αποδεικτικά μέσα που γενικώς επιτρέπει το εθνικό δίκαιο, ότι ο φόρος μετακλύστηκε σε τρίτους, πρέπει, αντιθέτως, να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο.
- 54 Επομένως, στο τέταρτο και πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋπόθεση, όπως η έλλειψη μετακλίσεως των εν λόγω δασμών ή φόρων σε τρίτους, τη συνδρομή της οποίας πρέπει να αποδεικνύει ο αιτών.

Επί του έκτου ερωτήματος

- 55 Με το έκτο ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει να εξαρτάται αίτηση επιστροφής δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο, επί ποινή απαραδέκτου, από την προϋπόθεση κοινοποίησης της αιτήσεως στη φορολογική αρχή στην οποία υποβλήθηκε η δήλωση εισοδημάτων του ενδιαφερομένου για την αντίστοιχη φορολογική περίοδο.

- 56 Επειδή η Ιταλική Κυβέρνηση αμφισβήτησε το παραδεκτό του ερωτήματος, ελλείψει εξηγήσεων εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου ως προς τη χρησιμότητά του για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, αρκεί να υπομνησθεί σχετικώς η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία το εθνικό δικαστήριο βρίσκεται σε καλύτερη θέση προκειμένου να εκτιμήσει την ανάγκη εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκειμένου να αποφανθεί (βλ., σχετικώς, απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, *Aprile*, προαναφερθείσα, σκέψη 11).
- 57 Η *Dilexport* υποστηρίζει ότι η δικονομική απαίτηση που απορρέει από το άρθρο 29, παράγραφοι 4 και 8, του νόμου του 1990 εισάγει δυσμενείς διακρίσεις και έχει αναδρομική ισχύ. Πάντως, κατά την προφορική διαδικασία, η *Dilexport* δέχθηκε ότι, σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του *Corte suprema di cassazione*, παρατιθέμενη στο σημείο 59 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, η συγκεκριμένη υποχρέωση δεν αφορούσε τις προγενέστερες της θέσεως σε ισχύ του νόμου του 1990 φορολογικές περιόδους.
- 58 Η Επιτροπή και οι κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου φρονούν ότι η απαίτηση της κοινοποιήσεως της αιτήσεως στη φορολογική αρχή στην οποία κατατέθηκε η δήλωση εισοδημάτων του ενδιαφερομένου δεν αντιβαίνει προς την κοινοτική αρχή της ισοδυναμίας.
- 59 Προκύπτει σχετικώς ότι το άρθρο 29, παράγραφος 4, του νόμου του 1990 εφαρμόζεται επί όλων των δασμών και φόρων που μνημονεύονται στις παραγράφους 2 και 3 του εν λόγω άρθρου, είτε η αίτηση επιστροφής στηρίζεται στο εθνικό δίκαιο είτε στο κοινοτικό δίκαιο.
- 60 Επομένως, το επίμαχο μέτρο, ως προς το οποίο οι μετέχοντες στη δίκη συμφωνούν ότι δεν επιδέχεται πλέον αναδρομική εφαρμογή, δεν έχει ως αποτέλεσμα να στερεί τους ενδιαφερομένους από το πλεονέκτημα της αποτελεσματικής εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου ούτε να τους περιάγει σε θέση λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη στην οποία θα είχαν περιέλθει αν ζητούσαν την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το εσωτερικό δίκαιο.

- 61 Επομένως, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει την εξάρτηση της αιτήσεως επιστροφής δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο, επί ποινή απαραδέκτου, από μη έχουσα αναδρομική ισχύ προϋπόθεση κοινοποίησεως της αιτήσεως στη φορολογική αρχή στην οποία υποβλήθηκε η δήλωση εισοδημάτων του ενδιαφερομένου για την αντίστοιχη φορολογική περίοδο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 62 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ιταλική και Γαλλική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή, 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 (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υποβλήθηκαν με διάταξη της 17ης Αυγούστου 1996, συμπληρωθείσα με διάταξη της 28ης Οκτωβρίου 1996, από την Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, αποφαινεται:

- 1) Το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει να εξαρτούν οι εθνικές διατάξεις την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋποθέσεις προθεσμίας και διαδικασίας λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που

προβλέπονται ως προς την αγωγή αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος μεταξύ ιδιωτών, εφόσον οι προϋποθέσεις αυτές εφαρμόζονται κατά τον αυτό τρόπο στις αγωγές επιστροφής που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και εκείνες που στηρίζονται στο εθνικό δίκαιο και εφόσον δεν καθιστούν αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής.

- 2) Το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος, μετά την έκδοση αποφάσεων του Δικαστηρίου που κρίνουν δασμούς ή φόρους αντιθέτους προς το κοινοτικό δίκαιο, να θεσπίσει διατάξεις που καθιστούν τις εφαρμοζόμενες για την επιστροφή αυτών των δασμών και φόρων προϋποθέσεις λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που θα εφαρμόζονταν ελλείψει των αποφάσεων του Δικαστηρίου, εφόσον η τροποποίηση αυτή δεν αφορά ειδικώς τους συγκεκριμένους δασμούς και φόρους και εφόσον οι νέες διατάξεις δεν καθιστούν αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής.
- 3) Το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋπόθεση, όπως η έλλειψη μετακυλίσεως των εν λόγω δασμών ή φόρων επί τρίτων, τη συνδρομή της οποίας πρέπει να αποδεικνύει ο αιτών.
- 4) Το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει την εξάρτηση της αιτήσεως επιστροφής δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο, επί ποινή απαραδέκτου, από μη έχουσα αναδρομική ισχύ προϋπόθεση κοινοποιήσεως στη φορολογική υπηρεσία στην οποία υποβλήθηκε η δήλωση εισοδημάτων του ενδιαφερομένου κατά την αντίστοιχη φορολογική περίοδο.

Puissochet

Gulmann

Edward

Sevón

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 9 Φεβρουαρίου 1999.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

J. -P. Puissochet