

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS

της 20ής Μαρτίου 2003¹

1. Στις 9 Μαρτίου 2000 και απαντώντας στα ερωτήματα που του είχε υποβάλει το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία), το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση EKW και Wein & Co.² ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου³ απαγόρευε τη διατήρηση ορισμένων φόρων που είχαν επιβληθεί σε τοπικό και περιφερειακό επίπεδο στα ποτά στην Αυστρία, κατά το μέτρο που επιβάλλονταν στα αλκοούχα ποτά. Ωστόσο, περιόρισε το αποτέλεσμα αυτής της αποφάσεως, όσον αφορά τις αιτήσεις επιστροφής του φόρου που είχε καταβληθεί ή είχε καταστεί απαιτητός πριν από την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως, στους αιτούντες που είχαν ήδη ασκήσει ένδικη προσφυγή ή είχαν υποβάλει ισοδύναμη ένσταση.

2. Μια εβδομάδα πριν από την έκδοση της αποφάσεως, το Wiener Landtag (κοινοβούλιο του ομόσπονδου κράτους της Βιέννης) είχε τροποποιήσει τους κανόνες που διέπουν την επιστροφή των πιστώσεων φόρου. Βάσει αυτής της τροποποίησης, που εφαρμοζόταν επίσης σε καταστάσεις που είχαν διαμορφωθεί πριν από τη δημοσίευσή του, ο αχρεωστήτως εισπραχθείς φόρος δεν μπορούσε πλέον να ανακτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον τρίτος είχε επιβαρυνθεί οικονομικώς με αυτόν.

3. Το Verwaltungsgerichtshof ερωτά εάν η εφαρμογή μιας τέτοιας τροποποίησης στις ενστάσεις που είχαν υποβληθεί πριν από την έκδοση της αποφάσεως EKW και Wein & Co. είναι συμβατή με την απόφαση που εκδόθηκε στο πλαίσιο αυτής της αποφάσεως και με την υποχρέωση συνεργασίας που η Δημοκρατία της Αυστρίας υπέχει βάσει του άρθρου 10 ΕΚ.

Τα πραγματικά περιστατικά και η προ της ασκήσεως προσφυγής διαδικασία

4. Μέχρι το 2000⁴ διάφοροι φόροι, όλοι προφανώς συγκρίσιμοι ως προς τα αποτελέσματά τους και την εσωτερικού δικαίου νομική βάση τους, επιβάλλονταν επί της λιανικής πώλησεως παγωτών από τις τοπικές και δημοτικές αρχές της Αυστρίας. Αποτελούσαν σημαντικό μέρος του συνόλου των εσόδων των τοπικών αρχών. Ήταν, προφανώς, αυτοεκκαθαριζόμενοι (τουλάχιστον στη Βιέννη, όπου εισπράττονταν οι επίδικοι εν προκειμένω φόροι): οι έμποροι υπολόγιζαν το σχετικό ποσό ως ποσοστό επί των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων και το δήλωναν στη διοίκηση.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — C-437/97, Συλλογή 2000, σ. I-1157, σημεία 2 και 3 του διατακτικού.

3 — Οδηγία της 25ης Φεβρουαρίου 1992 σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1).

4 — Κατά τη διάταξη περί προδικαστικής παραπομπής, οι τοπικές αρχές δεν εισπράττον πλέον τέτοιου είδους φόρους, αλλά λαμβάνουν ως αναπόσπαστο ένα σημαντικότερο μέρος ενός τροποποιημένου ποσοστού του φόρου επί του κύκλου εργασιών.

5. Το 1997, κατόπιν ενστάσεων εκ μέρους των εμπόρων που αμφισβητούσαν το συμβατό αυτών των φόρων με το κοινοτικό δίκαιο —ιδίως με τους κανόνες στον τομέα του ΦΠΑ, την οδηγία 92/12 και τις σχετικές με τις κρατικές ενισχύσεις ρυθμίσεις— το Verwaltungsgerichtshof ζήτησε από το Δικαστήριο διευκρινίσεις ως προς αυτή την πτυχή της αποφάσεως ΕΚW και Wein & Co., που αφορούσε καντίνα νοσοκομείου στη Βιέννη και έναν έμπορο κρασιών ενός Δήμου της Άνω Αυστρίας.

6. Την 1η Ιουλίου 1999, ο γενικός εισαγγελέας Saggio ανέπτυξε τις προτάσεις του σε αυτή την υπόθεση και πρότεινε στο Δικαστήριο να κρίνει τον φόρο ασυμβίβαστο με την οδηγία 92/12 και τις σχετικές με τις κρατικές ενισχύσεις ρυθμίσεις.

7. Ο γενικός εισαγγελέας εξέτασε επίσης το αίτημα της Αυστριακής Κυβερνήσας περί περιορισμού των χρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως σε περίπτωση που το Δικαστήριο θα έκρινε τον φόρο ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο, αλλά κατέληξε ότι εν προκειμένω δεν υφίσταντο εξαιρετικές συνθήκες που θα δικαιολογούσαν έναν τέτοιο περιορισμό.

8. Με τα σημεία 66 έως 68 των προτάσεων του, εξέτασε το επιχείρημα κατά το οποίο εάν επιτρέπονταν οι αιτήσεις επιστροφής των αχρεωστήτως εισπραχθέντων στο παρελθόν φόρων τούτο θα κατέληγε σε αδικαιολόγητο πλουτισμό των εμπόρων που είχαν όντως μετακυλίσει τον φόρο στους καταναλωτές. Υπογράμμισε, συναφώς, ότι (σύμφωνα με τη νομολογία), προκειμένου να μπορεί να απορρήξει τις αιτήσεις επιστροφής, η διοί-

κηση έπρεπε να αποδείξει ότι ο φόρος είχε όντως μετακυλιστεί στους καταναλωτές. Ωστόσο, μια τέτοια απόδειξη όχι μόνον θα ήταν δυσχερής, αλλά θα ήταν απολύτως δυνατό οι έμποροι να μην είχαν μετακυλίσει στην πραγματικότητα τον φόρο στους καταναλωτές και θα υποχρεώνονταν να επιβαρυνθούν οι ίδιοι με αυτόν⁵.

9. Οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα προκάλεσαν έντονη ανησυχία διότι τα ποσά που θα έπρεπε να επιστραφούν ήταν σημαντικά, διακυβεύοντας έτσι σοβαρά τα οικονομικά του Δήμου ή της Περιφέρειας. Η Αυστριακή Κυβέρνηση είχε ισχυριστεί ενώπιον του Δικαστηρίου ότι 22 δισεκατομμύρια ΑΤΣ, ήτοι περίπου 0,9 % του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος, έπρεπε να επιστραφούν για το διάστημα μεταξύ 1995 και 1998.

10. Κατά τη διάταξη περί προδικαστικής παραπομπής στην παρούσα υπόθεση, όλα τα αυστριακά ομόσπονδα κράτη τροποποίησαν τους κώδικές τους περί δημοσίων εσόδων υπό την έννοια ότι ένας αχρεωστήτως εισπραχθείς φόρος δεν μπορούσε πλέον να επιστραφεί ούτε να αντισταθμιστεί εφόσον είχε μετακυλιστεί σε τρίτο. Σε κάθε περίπτωση, αυτές οι τροποποιήσεις θεσπίστηκαν μετά τις προτάσεις στην απόφαση ΕΚW και Wein & Co., και σε κάθε περίπτωση πλην μιας πριν από την έκδοση της αποφάσεως αλλά μετά την ανακοίνωση της ημερομηνίας εκδόσεώς της.

5 — Το ενδεχόμενο να συμβεί κάτι τέτοιο, υπογράμμισε, είχε δεχθεί και το Δικαστήριο στην απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 και C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψεις 31 και 32).

11. Βάσει του άρθρου 162 του Wiener Abgabenordnung (κώδικας περί δημοσίων εσόδων της Βιέννης), οι φορολογικές οφειλές πρέπει αρχικώς να αντισταθμίζονται, ενώ το πλεόνασμα πρέπει στη συνέχεια να επιστρέφεται. Πριν τις 2 Μαρτίου 2000, το άρθρο 8 είχε ως εξής:

«(1) Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του ποσού εκπτώσεως του φόρου (άρθρο 162, παράγραφος 2). Η επιστροφή μπορεί να χωρήσει και αυτεπαγγέλτως.

(2) Το ποσό της επιστροφής μπορεί να συμψηφιστεί με βεβαιωθείσες φορολογικές οφειλές, τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να εξοφλήσει το πολύ εντός τριών μηνών από της υποβολής της αιτήσεως περί επιστροφής.»

12. Στις 2 Μαρτίου 2000, με το άρθρο I του τροποποιητικού νόμου 9/2000 προστέθηκαν οι ακόλουθες παράγραφοι:

«(3) Αξίωση επιστροφής δεν υφίσταται, κατά το μέτρο που ο φόρος πλήττει οικονομικώς άλλον πλην του υποκειμένου στον φόρο· σε αυτή την περίπτωση, η μείωση του φόρου με εκκαθάριση ή με απόφαση περί επιβολής φόρου δεν συνεπάγεται έκπτωση του φόρου. Εφόσον ένας κατ' αυτόν τον τρόπο μετακυλισθείς φόρος δεν έχει καταβληθεί ακόμη, η φορολογική αρχή οφείλει να απαιτήσει την καταβολή του με χωριστή απόφαση.

(4) Η παράγραφος 3 δεν έχει εφαρμογή σε υποκειμένους στον φόρο που μπορούν να επικαλεστούν την *Anlassfallwirkung* όσον αφορά τις φορολογικές διατάξεις που το *Verfassungsgerichtshof* έχει κρίνει παράνομες.»

13. Η έννοια της «*Anlassfallwirkung*» συνδέεται με το γεγονός ότι στην Αυστρία νόμος που κρίνεται αντισυνταγματικός από το *Verfassungsgerichtshof* δεν ακυρώνεται άμεσα ή αναδρομικά, αλλά παραμένει εν ισχύ (για ανώτατη διάρκεια που ορίζει το εν λόγω δικαστήριο) εν αναμονή της θεσπίσεως νέας ρυθμίσεως. Κατά τα ουσιαστικά, μόνον οι έχοντες ασκήσει προσφυγή κατά αυτού του νόμου (ήτοι την προσφυγή που κατέληξε στην απόφαση περί αντισυνταγματικότητας — *Anlassfall* — είτε άλλη προσφυγή με το ίδιο αντικείμενο την οποία έκρινε το ίδιο δικαστήριο κατά την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως) μπορούν να επωφεληθούν άμεσα και απευθείας από την κρίση περί αντισυνταγματικότητας, τουλάχιστον εφόσον το *Verfassungsgerichtshof* δεν έχει κρίνει διαφορετικά.

14. Στη συνέχεια, στις 20 Φεβρουαρίου 2001, η φράση «σε αυτή την περίπτωση, η μείωση του φόρου με αυτοεκκαθάριση ή με απόφαση περί επιβολής φορολογίας δεν οδηγεί σε πίστωση φόρου» εισήχθη στο τέλος της πρώτης φράσεως της παραγράφου 3.

15. Το άρθρο II του τροποποιητικού νόμου είχε ως εξής:

«Το άρθρο I εφαρμόζεται επίσης στις φορολογικές υποχρεώσεις που υφίσταντο πριν τη δημοσίευση του παρόντος νόμου.»

16. Η αιτιολογική έκθεση του σχεδίου του τροποποιητικού νόμου που υποβλήθηκε στο τοπικό κοινοβούλιο της Βιέννης ενόψει της ψηφίσεώς του μνημόνευε τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Saggio στην υπόθεση EKW και Wein & Co. και υπογράμμιζε ότι, εάν το Δικαστήριο ακολουθούσε την πρότασή του, στη Βιέννη θα μπορούσαν να υποβληθούν αιτήσεις επιστροφής συνολικού ύψους της τάξεως των 3,8 δισεκατομμυρίων ATS. Αυτό το ενδεχόμενο επέστησε την προσοχή στο γεγονός ότι ο κώδικας περί δημοσίων εσόδων ως είχε τότε μπορούσε να συνεπάγεται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό ενός υποκειμένου στον φόρο που είχε ενσωματωθεί το ποσό έμμεσου φόρου στην τιμή των υπηρεσιών του, επιτρέποντάς του να ανακτήσει αυτό το ποσό ενώ ο φόρος είχε στην πραγματικότητα μετακυλιστεί στους καταναλωτές. Το σχέδιο του άρθρου I είχε ως αντικείμενο την αντιμετώπιση αυτού του γενικού προβλήματος και όχι ειδικώς το ενδεχόμενο επιστροφής πολύ σημαντικών ποσών που αντιστοιχούσαν στον φόρο επί των αλκοολούχων ποτών.

17. Η αιτιολογική έκθεση δεν έκανε μνεία του αναδρομικού αποτελέσματος που προέβλεπε το άρθρο II.

18. Το σχέδιο νόμου υποβλήθηκε για πρώτη ανάγνωση στο τοπικό κοινοβούλιο στις 16 Δεκεμβρίου 1999, όπου αντιμετώπισε σοβαρή κριτική εκ μέρους πολλών μελών της αντιπολιτεύσεως, που το χαρακτήρισαν απόπειρα καταστρατηγήσεως του κοινοτικού δικαίου, θεωρώντας επιπλέον ότι το σχέδιο καθαυτό αντέκειτο προδήλως στο κοινοτικό δίκαιο. Το αναδρομικό αποτέλεσμα επίσης αντιμετώπισε κριτική, καθώς και η απουσία οποιασδήποτε διατάξεως με την οποία θα οριζόταν σαφώς ότι το βάρος αποδείξεως έφερε η διοίκηση δεν μπορούσε να θεωρηθεί αυτονόητο ότι ο φόρος είχε μετακυλιστεί στους καταναλωτές, και ούτε μπορούσε να ζητηθεί από τους εμπόρους να προσκομίσουν απόδειξη ότι τούτο δεν είχε συμβεί. Επιπλέον, ισχυρίστηκαν ότι η νομιμότητα του φόρου είχε αμφισβητηθεί ήδη από την προσχώρηση της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση το 1995.

19. Μια εβδομάδα μετά την ψήφιση της τροποποιήσεως του κώδικα δημοσίων εσόδων της Βιέννης, το Δικαστήριο εξέδωσε την απόφασή του στην υπόθεση EKW και Wein & Co. Όπως τόνισα παραπάνω, με αυτήν κρίθηκε ότι ένας φόρος όπως ο επίδικος εν προκειμένω ήταν ασυμβίβαστος με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12, ακόμη και εάν περιόριζε το αναδρομικό αποτέλεσμα στις αιτήσεις —είτε επρόκειτο για προσφυγή είτε για «ισοδύναμη ένσταση»— που είχαν υποβληθεί πριν από την έκδοση της αποφάσεως. Σύμφωνα με τη σκέψη 58 της αποφάσεως, αυτός ο περιορισμός βασιζόταν στο γεγονός ότι i) το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεν είχε ήδη ερμηνευθεί από το Δικαστήριο και ii) η συμπεριφορά της Επιτροπής μπορούσε να οδηγήσει την Αυστριακή Κυβέρνηση να θεωρήσει ευλόγως ότι ο φόρος συμβιβαζόταν με το κοινοτικό δίκαιο.

20. Φαίνεται ότι υποβλήθηκαν πολυάριθμες αιτήσεις, με τη μία ή την άλλη μορφή, πριν από την έκδοση της αποφάσεως EKW και Wein & Co. (στο πλαίσιο της υποθέσεως αυτής, το Δικαστήριο πληροφορήθηκε σχετικά με το εκτιμώμενο ποσό που θα έπρεπε να επιστραφεί αλλά όχι σχετικά με τον αριθμό των ήδη υποβληθεισών αιτήσεων σύμφωνα με τις σχετικές εκτιμήσεις). Στις σχετικές με την παρούσα υπόθεση παρατηρήσεις της, η Αυστριακή Κυβέρνηση δηλώνει ότι 16 000 από αυτές τις αιτήσεις, που αντιστοιχούν σε περίπου 3 δισεκατομμύρια ATS εκκρεμούν μόνο στο ομόσπονδο κράτος της Βιέννης, και υπονοεί ότι ο αριθμός τους εξηγείται τουλάχιστον εν μέρει από το γεγονός ότι το Verwaltungsgerichtshof έκρινε ότι στην έννοια της «ισοδύναμης ενστάσεως» που το Δικαστήριο χρησιμοποίησε στην απόφαση EKW και Wein & Co., πρέπει να δοθεί ευρεία ερμηνεία.

21. Τουλάχιστον ορισμένες από αυτές τις αιτήσεις έχουν απορριφθεί από τη φορολογική διοίκηση της Βιέννης, και τουλάχιστον 4 από αυτές αποτέλεσαν αντικείμενο προσφυγής ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof. Αφορούν δύο εστιατόρια, ένα πανδοχείο (Gasthaus) και έναν έμπορο κρασιών. Μπορούμε να υποθέσουμε ότι αυτές οι τέσσερις αποφάσεις, που αποτέλεσαν αφορμή για την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, είναι δοκιμαστικές υποθέσεις ή έκβαση των οποίων θα κρίνει την έκβαση πολύ μεγάλου αριθμού αιτήσεων όχι μόνον στη Βιέννη, αλλά σε ολόκληρη την Αυστρία⁶. Φαίνεται ότι οι εν λόγω φόροι αρχικά ήταν αυτοεκκαθαριζόμενοι και είχαν καταβληθεί, και ότι στη συνέχεια οι αιτούντες αμφισβήτησαν την αρχική τους εκτίμηση και ζήτησαν επιστροφή.

22. Το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 185, παράγραφος 3, του Wiener Abgabenordnung [κώδικα δημοσίων εσόδων της Βιέννης] (στο εξής: ΚΔΕΒ), η οποία θεσπίστηκε με τον νόμο της 2ας Μαρτίου 2000, LGBl. αριθ. 9/2000, και εφαρμόζεται επίσης στις γεννηθείσες προ της δημοσίευσής της τροποποιήσεως αυτής φορολογικές οφειλές, ορίζει δε ότι δεν υφίσταται αξίωση επιστροφής κατά το μέτρο που ο φόρος πλήττει οικονομικώς άλλον πλην του υποκειμένου στον φόρο, στο άρθρο 10 ΕΚ (τέως άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΚ) και στο σημείο 3 του διατακτικού της αποφάσεως EKW, κατά το οποίο οι διατάξεις του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 99/12/ΕΟΚ δεν μπορούν να προβληθούν προς στήριξη αιτημάτων σχετικών με φόρο όπως ο φόρος επί των οιοπνευματικών ποτών, ο οποίος έχει καταβληθεί ή έχει καταστεί απαιτητός πριν από την ημερομηνία εκδόσεως της παρούσας αποφάσεως, με εξαίρεση τους αιτούντες οι οποίοι, πριν από την ημερομηνία αυτή, άσκησαν δικαστική προσφυγή ή ισοδύναμη ένσταση;»⁷.

23. Το άρθρο 10 ΕΚ, στο οποίο παραπέμπει το Verwaltungsgerichtshof, απαιτεί μεταξύ άλλων τα κράτη μέλη να λαμβάνουν κάθε μέτρο κατάλληλο να εξασφαλίσει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέ-

6 — Η διάταξη περί προδικαστικής παραπομπής κάνει λόγο για τουλάχιστον 300 παρόμοιες εκκρεμείς προσφυγές.

7 — Η υπογράμμιση του αιτούντος δικαστηρίου.

ουν από τη Συνθήκη ΕΚ, να διευκολύνουν την Κοινότητα στην εκτέλεση της αποστολής της και να απέχουν από κάθε μέτρο που δύναται να θέσει σε κίνδυνο την πραγματοποίηση των σκοπών της Συνθήκης.

26. Δεδομένων αυτών των στοιχείων, και όπως τόνισαν το αιτούν δικαστήριο και όλοι όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις, η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου περιέχει πολυάριθμες ενδείξεις κρίσιμες για την εξέταση των διαφόρων πτυχών της παρούσας υποθέσεως.

24. Δύο από τους αιτούντες στην κύρια δίκη —ο Karl Schlosser και η Beta Leasing Gesellschaft mbH, που εκμεταλλεύονται αμφότεροι εστιατόρια στη Βιέννη—, η Abgabenberufungskommission der Stadt Wien (αρχή της Βιέννης αρμόδια να αποφαινεται, σε τελευταίο βαθμό, επί υποθέσεων εισπράξεως φόρου), της οποίας οι αποφάσεις έχουν προσβληθεί, η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις. Η Ιταλική Κυβέρνηση υπέβαλε γραπτές παρατηρήσεις και μια τρίτη αιτούσα —η Ernestine Rathgeber, η οποία εκμεταλλεύεται πανδοχείο— προέβαλε επιχειρήματα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

27. Βεβαίως έχει αποδειχθεί ότι οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα επιστροφής εθνικών φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, και ότι αυτό το δικαίωμα είναι η συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμουν στους ιδιώτες οι κοινοτικές διατάξεις όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο· κατ' αρχήν, τα κράτη μέλη υποχρεούνται επομένως, βάσει του κοινοτικού δικαίου, να επιστρέφουν τέτοιους φόρους⁸.

Εκτίμηση

25. Επιβάλλεται εκ προοιμίου η παρατήρηση ότι σκόπιμο είναι να εξεταστούν όλες οι πτυχές της αμφιλεγόμενης τροποποίησης και όχι μόνον το πρόβλημα της αναδρομικότητας, το οποίο τονίζει το Verwaltungsgerichtshof στο ίδιο το προδικαστικό ερώτημα και στο σκεπτικό της διατάξεως περί προδικαστικής παραπομπής. Το ζήτημα εάν η ρύθμιση ουσιαστικού δικαίου συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο προηγείται λογικά από —και μπορεί να επηρεάσει την απάντηση— το ζήτημα του συμβιβασμού του αναδρομικού αποτελέσματος με το κοινοτικό δίκαιο.

28. Ωστόσο, ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως όσον αφορά την αναζήτηση των αχρεωστήτως εισπραττομένων εθνικών φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να θεσπίσει τους εφαρμοστέους δικονομικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοια ένδικα βοηθήματα της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική

8 — Για πρόσφατα παραδείγματα, που παραπέμπουν σε παλαιότερη νομολογία, βλ. τις αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 84), και της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer (Συλλογή 2002, σ. I-6323, σκέψη 30).

έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας)⁹.

θίγονται από την παρούσα τροποποίηση εάν αυτοί οι φόροι κρινόνταν ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο.

Η αρχή της ισοδυναμίας

29. Εθνική νομοθετική ρύθμιση σχετική με την επιστροφή φόρων που έχουν κριθεί ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο δεν μπορεί να είναι λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη που διέπει τις βασιζόμενες στο εσωτερικό δίκαιο παρόμοιες προσφυγές· ομοίως, αυστηρότεροι κανόνες που θεσπίζονται αφού μια τέτοια ρύθμιση κριθεί ασυμβίβαστη με το κοινοτικό δίκαιο δεν μπορούν να αφορούν ειδικώς έναν τέτοιο φόρο¹⁰.

30. Επιβάλλεται να τονιστεί συναφώς πρώτον ότι από το γράμμα της τροποποίησης δεν προκύπτει σαφής διάκριση μεταξύ των αιτήσεων που βασίζονται στο εσωτερικό δίκαιο και εκείνων που βασίζονται στο κοινοτικό δίκαιο. Τόσο η Abgabenberufungskommission όσο και η Αυστριακή Κυβέρνηση ισχυρίστηκαν ότι αιτήσεις που αφορούσαν άλλους φόρους μπορούσαν να

31. Επίσης δεν εκτιμώ ότι οι συνθήκες ψηφίσεως της εν λόγω τροποποίησης έχουν οι ίδιες αποφασιστική σημασία. Καίτοι είναι προφανές ότι το επικείμενο της εκδόσεως μιας αποφάσεως του Δικαστηρίου που θα έκρινε τον φόρο επί των αλκοολούχων ποτών ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο υπήρξε σημαντικός παράγοντας για το ιστορικό γενέσεως και την εξέλιξη αυτής της τροποποίησης, τούτο δεν σημαίνει ότι αυτή εφαρμόζεται ή υποτίθεται ότι εφαρμόζεται μόνον σε αιτήσεις επιστροφής αυτού του φόρου, ή, γενικώς, φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

32. Το εθνικό δικαστήριο πρέπει τουλάχιστον να βεβαιώσει ότι ο επίδικος κανόνας δεν εφαρμόζεται, πράγματι, μόνον σε ορισμένο τύπο φόρων που προηγούμενως είχαν κριθεί ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο, αλλά σε «ολόκληρη κλίμακα φόρων και εσωτερικού δικαίου φορολογήσεων»¹¹.

33. Συναφώς, είναι σημαντικό να εξεταστεί εάν οι πραγματικές ή διαδικαστικές προϋποθέσεις μετατρέπουν έναν κανόνα, εκ πρώτης όψεως ουδέτερο και αδιακρίτως

9 — Βλ., λόγου χάριν, την προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., (υποσημείωση 8), σκέψη 85, με περαιτέρω παραπομπές, και, πιο πρόσφατα, την απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, C-255/00, Grundig Italiana (Σύλλογη 2002, σ. I-8003, σκέψη 33).

10 — Βλ., λόγου χάριν, σχετικά με κανόνες που αφορούν ειδικώς έναν φόρο, την απόφαση της 29ης Ιουνίου 1988, 240/87, Deville (Σύλλογη 1988, σ. 3512), και, πιο πρόσφατα, την απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Σύλλογη 1999, σ. I-579, σκέψεις 38 και 39), καθώς και την προπαρατεθείσα (υποσημείωση 8) Marks & Spencer, σκέψη 36.

11 — Βλ. την απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile (Σύλλογη 1998, σ. I-7141, σκέψη 29).

εφαρμοστέο, σε κανόνα που αφορά στην πραγματικότητα έναν τύπο αιτήσεως πολύ περισσότερο από ό,τι έναν άλλο. Αυτός ο κανόνας πρέπει να εξεταστεί στο διαδικαστικό του πλαίσιο¹².

34. Στην παρούσα υπόθεση, η Beta Leasing Gesellschaft mbH υπογραμμίζει ότι η εν λόγω τροποποίηση αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής της τους αιτούντες «που μπορούν να επικαλεστούν την Anlassfallwirkung όσον αφορά τις φορολογικές διατάξεις που έχουν κριθεί αντισυνταγματικές από το Verfassungsgerichtshof» αλλά δεν υφίσταται ισοδύναμος αποκλεισμός εάν το παράνομο έχουν κρίνει άλλα εθνικά δικαστήρια κατόπιν αποφάσεως του Δικαστηρίου. Κατά συνέπεια, κατά την άποψή της, εάν το Verfassungsgerichtshof είχε κρίνει τον φόρο επί των αλκοολούχων ποτών παράνομο και είχε περιορίσει την απόφασή του κατά τον ίδιο τρόπο, η τροποποίηση δεν θα μπορούσε να έχει κανένα αποτέλεσμα.

35. Η Επιτροπή εξηγεί ότι, εφόσον τα αποτελέσματα της κηρύξεως ενός φόρου αντιθέτου με το εσωτερικό συνταγματικό δίκαιο εκτείνονται σε περιορισμένο αριθμό διαδίκων¹³, προβλήματα μαζικής επιστροφής όπως τα παρατιθέμενα στην παρούσα υπόθεση δεν εμφανίζονται. Έτσι, παλαιότερα δεν υφίστατο επιτακτικός λόγος θεσπίσεως κανόνα που θα απέκλειε τον αδικαιολόγητο

πλουτισμό σύμφωνα με τις λεπτομέρειες που καθορίζει η επίδικη τροποποίηση.

36. Ενόψει αυτών των στοιχείων, η Επιτροπή εκτίμησε κατ' αρχάς ότι οι κανόνες που διέπουν την επιστροφή φόρων που έχουν κριθεί αντίθετοι με το εσωτερικό δίκαιο δεν ήταν ευνοϊκότεροι από ό,τι στις περιπτώσεις φόρων ασυμβίβαστων με το κοινοτικό δίκαιο. Ωστόσο, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση μετέβαλε την άποψή της και ισχυρίστηκε ότι υφίσταται διαφορετική μεταχείριση ευνοούσα τους αιτούντες την επιστροφή φόρου που έχει κριθεί αντισυνταγματικός από το Verfassungsgerichtshof μόνο σε τέτοιες περιπτώσεις, όπου ο αιτών μπορούσε να επωφεληθεί της Anlassfallwirkung, το ενδεχόμενο αδικαιολόγητου πλουτισμού δεν εξεταζόταν πλέον.

37. Αυτή η πτυχή δεν συζητήθηκε λεπτομερώς ενώπιον του Δικαστηρίου, και δεν είναι σκόπιμο να διατυπώσουμε οριστική άποψη, η οποία θα πρέπει να βασιστεί σε συνολική εκτίμηση της καταστάσεως σε εθνικό επίπεδο. Ωστόσο, η επίδικη τροποποίηση φαίνεται να σημαίνει ότι ο κανόνας που αποκλείει την επιστροφή όταν ο φόρος έχει μετακυλιστεί σε τρίτους εφαρμόζεται σε όλες τις κατηγορίες αιτούντων πλην μιας: όσων έχουν υποβάλει ενώπιον του Verfassungsgerichtshof προσφυγή κατά ενός φόρου που αυτό το δικαστήριο έχει κρίνει αντισυνταγματικό.

38. Εάν πράγματι αποδειχθεί ότι μόνον οι ασκούντες προσφυγή που βασίζεται στο εσωτερικό συνταγματικό δίκαιο μπορούν να επικαλεστούν την Anlassfallwirkung, ενδέχεται οι κανόνες που διέπουν την επιστροφή

12 — Βλ., λόγου χάριν, την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-312/93, Peterbroeck (Συλλογή 1995, σ. I-4599, σκέψη 13), και, πιο πρόσφατα, την απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2003, C-327/00, Santex (Συλλογή 2003, σ. I-1877, σκέψεις 56 και 57).

13 — Βλ. σημείο 13 ανωτέρω.

φόρων που έχουν κριθεί αντίθετοι με το εσωτερικό δίκαιο να είναι ευνοϊκότεροι, από αυτή την άποψη, από ό,τι οι κανόνες που διέπουν την επιστροφή φόρων που έχουν κριθεί ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο.

κοινοτικού δικαίου για τους πολίτες¹⁴. Καίτοι οι διαδικαστικές λεπτομέρειες ασκήσεως προσφυγών εμπλίστουν στο εσωτερικό δίκαιο, δεν μπορούν να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί το κοινοτικό δίκαιο —εν προκειμένω, το δίκαιο επιστροφής των εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου φόρων.

39. Προκειμένου η τροποποίηση να είναι σύμφωνη με την αρχή της ισοδυναμίας, θα πρέπει είτε η εξαίρεση να εκτείνεται σε όσους έχουν ασκήσει προσφυγή κατά φόρου που έχει κριθεί ασυμβίβαστος με το κοινοτικό δίκαιο, είτε η εξαίρεση να καταργηθεί τελείως.

42. Προκειμένου να κριθεί εάν τούτο συμβαίνει, είναι αναγκαία η εξέταση κάθε κανόνα στο πλαίσιο του, ήτοι βάσει της θέσεώς του στην εθνική διαδικασία στο σύνολό της, λαμβανομένων υπόψη όλων των ιδιαιτεροτήτων της¹⁵.

Η αρχή της αποτελεσματικότητας

40. Η αρχή της αποτελεσματικότητας —ήτοι η αποτελεσματική εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου από τα εθνικά δικαστήρια και η αποτελεσματική προστασία των δικαιωμάτων που απονέμει το κοινοτικό δίκαιο από αυτά τα δικαστήρια— έχει θεσπιστεί από το Δικαστήριο σε πολλούς τομείς και μπορούμε να την εκλάβουμε ως έκφραση του γενικώς αναγνωρισμένου δικαιώματος σε αποτελεσματική δικαστική προστασία.

43. Μεταξύ των κανόνων που το Δικαστήριο έχει εκτιμήσει ότι μπορούν να καταστήσουν στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την επιστροφή των εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου φόρων, περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, στο πλαίσιο του αδικαιολόγητου πλουτισμού, ορισμένα τεκμήρια ή κανόνες αποδείξεως που επιβάλλουν το βάρος αποδείξεως στον υποκείμενο στον φόρο¹⁶, καθώς και ορισμένες

41. Όπως το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως, στα δικαστήρια των κρατών μελών εναπόκειται, κατ' εφαρμογήν της αρχής της συνεργασίας του άρθρου 10 ΕΚ, να διασφαλίζουν την ασφάλεια δικαίου που απορρέει από το άμεσο αποτέλεσμα του

14 — Βλ., λόγω χάριν, την προπαρατεθείσα (υποσημείωση 12) απόφαση *Peterbroeck*, σκέψη 12, με περαιτέρω παραπομπές βλ. επίσης την πιο πρόσφατη απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-390/98, *Banks* (Συλλογή 2001, σ. I-6117, σκέψη 121).

15 — Βλ. υποσημείωση 12 ανωτέρω.

16 — Βλ., λόγω χάριν, τις αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, *San Giorgio* (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 14)· την προπαρατεθείσα (υποσημείωση 10) *Dilexport*, σκέψη 54, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, *Μιχαηλίδης* (Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψεις 36 επ.).

προθεσμίες της διαδικασίας, ιδίως αν είναι αναδρομικές¹⁷. Στη συνέχεια θα εξετάσουμε αυτές τις δύο πτυχές.

44. Ωστόσο, είναι αναγκαίο να εξεταστεί πρώτα η έννοια του αδικαιολόγητου πλουτισμού.

μετακυλιστεί μόνον εν μέρει, επιστρεπτέο είναι μόνον το ποσό που δεν έχει μετακυλιστεί¹⁹. Ένας έμπορος που έχει καταβάλει τον φόρο, αλλά τον έχει μετακυλίσει εν όλω στους πελάτες του, χωρίς να υποστεί ο ίδιος τη σχετική απώλεια, σαφώς θα επωφεληθεί αδικαιολόγητο πλουτισμό εάν εν συνεχεία ανακτήσει το ποσό αυτού του φόρου, επειδή ο τελευταίος κρήθηκε παράνομος²⁰. Κατά συνέπεια, μια εθνική νομοθετική ρύθμιση που θα απέκλειε τον αδικαιολόγητο πλουτισμό υπό αυτές τις συνθήκες συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

Αδικαιολόγητος πλουτισμός

45. Καίτοι τα κράτη μέλη υποχρεούνται καταρχήν να επιστρέφουν τους εθνικούς φόρους που έχουν εισπραχθεί κατά πράβαση του κοινοτικού δικαίου, δεν υποχρεώνονται να το πράξουν όταν τούτο συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό¹⁸. Τα νομικά συστήματα δεν αναγνωρίζουν γενικώς το δικαίωμα σε αδικαιολόγητο πλουτισμό, και το κοινοτικό δίκαιο δεν απονέμει κανένα δικαίωμα τέτοιας φύσεως.

47. Ωστόσο, ακόμη και όταν η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί, εν όλω ή εν μέρει, σε τρίτους, η επιστροφή του κατ' αυτόν τον τρόπο μετακυλισθέντος ποσού στον επιχειρηματία δεν συνεπάγεται απαραίτητως αδικαιολόγητο πλουτισμό του τελευταίου²¹.

46. Ειδικότερα, σε περίπτωση όπως η εν προκειμένω, ένα κράτος μέλος δεν υποχρεούται να επιστρέψει τον φόρο σε έναν έμπορο όταν αποδεικνύεται ότι ο φόρος που κατέβαλε έχει μετακυλιστεί εν όλω σε τρίτους, και ότι η επιστροφή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό του εμπόρου· εάν, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις, ο φόρος έχει

48. Παραδείγματος χάριν, ο έμπορος μπορεί να επιλέξει να περιορίσει την αύξηση της τιμής λιανικής πώλησής και να διατηρήσει τον όγκο των πωλήσεών του περιορίζοντας το περιθώριο κέρδους του για να απορρο-

17 — Βλ., για πρόσφατα παραδείγματα, τις αποφάσεις Marks & Spencer, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 8), σκέψεις 35 ε.π. Grundig Italiana, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 9), σκέψεις 34 ε.π.

18 — Βλ., λόγω χάριν, την απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79, Just (Σύλλογος τόμος 1980/I, σ. 253, σκέψεις 26 και 27), και, πιο πρόσφατα, την απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-453/99, Courage και Crehan (Σύλλογος 2001, σ. I-6297, σκέψη 30, με την αντίστοιχη νομολογία).

19 — Βλ. τις αποφάσεις Comateb κ.λπ., προπαρατεθείσα (υποσημείωση 5), σκέψεις 27 και 28, και Μιχαηλίδης, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 16), σκέψη 33.

20 — Διαφορετικά θα είχαν τα πράγματα εάν οι πελάτες του μπορούσαν με τη σειρά τους να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου είτε απευθείας από αυτόν είτε από τη φορολογική διοίκηση, αλλά μια τέτοια διαδικασία δεν μπορεί να υφιστάται πάντοτε. Υπό τις συνθήκες της παρούσας υποθέσεως, η λιανική πώληση αλκοολούχων ποτών μάλον αποτελεί ένα τέτοιο ενδεχόμενο στην πράξη. Βλ. την απόφαση Comateb κ.λπ., προπαρατεθείσα (υποσημείωση 5), σκέψη 24.

21 — Βλ. τις αποφάσεις Comateb κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 29· Μιχαηλίδης, προπαρατεθείσα, σκέψη 34· βλ. επίσης, όσον αφορά τις παρούσες συνθήκες, το σημείο 68 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Saggio στην υπόθεση EKW Wein & Co. (υποσημείωση 2).

φήσει μέρος ή το σύνολο του φόρου. Ή ακόμη, έχοντας επιλέξει αύξηση των τιμών ίση με το ακριβές ποσό του φόρου, θα διαπιστώσει ενδεχομένως μείωση των κερδών του λόγω λιγότερων πωλήσεων. Και μπορεί να επιλέξει να απορροφήσει ο ίδιος ένα μέρος του φόρου εξακολουθώντας να σημειώνει μείωση των πωλήσεων. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις —ευλογοφανείς σε κατάσταση διαρκούς ανταγωνισμού μεταξύ εμπορών— θα έχει υποστεί οικονομική απώλεια λόγω της επιβολής παράνομου φόρου, οπότε δεν μπορούμε να πούμε ούτε ότι έχει μετακυλίσει το σύνολο του φόρου αυτού σε τρίτους ούτε ότι έχει επωφεληθεί αδικαιολόγητο πλουτισμό εάν ένα εύλογο μέρος του φόρου του έχει επιστραφεί²².

49. Επομένως, το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να απορρίψει τις αιτήσεις επιστροφής φόρου απλώς και μόνον επειδή ο φόρος έχει μετακυλιστεί σε τρίτους· πρέπει επίσης να αποδεικνύεται ότι η επιστροφή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό του υποκειμένου στον φόρο²³.

50. Κατά συνέπεια, είναι αναγκαίο να εξεταστεί προσεκτικά κάθε επίδικη ρύθμιση προκειμένου να βεβαιωθούμε ότι περιορίζεται πραγματικά στον αποκλεισμό του αδικαιολόγητου πλουτισμού και δεν καθιστά αδύνατη στην πράξη ή εξαιρετικά δυσχερή την επιστροφή υπό διαφορετικές συνθήκες

στις οποίες το κοινοτικό δίκαιο απαιτεί την ύπαρξη δικαιώματος επιστροφής.

51. Η επίδικη τροποποίηση του κώδικα δημοσίων εσόδων της Βιέννης αποκλείει την επιστροφή «όταν ο φόρος έχει επιβαρύνει οικονομικώς άλλον πλην του υποκειμένου στον φόρο». Κατά συνέπεια, αυτός ο κανόνας φαίνεται να επηρεάζει, στην ουσία, μόνον εμπορείς που έχουν επωφεληθεί αδικαιολόγητο πλουτισμό, υπό την προϋπόθεση ότι η έννοια του «φόρου που έχει επιβαρύνει οικονομικώς άλλον» περιλαμβάνει κάθε οικονομική απώλεια που απορρέει από την υποχρέωση καταβολής αυτού του φόρου —είτε έχει μετακυλιστεί σε τρίτους είτε όχι—, και ότι ο κανόνας ερμηνεύεται έτσι ώστε κάθε κατανομή του οικονομικού βάρους του φόρου λαμβάνεται υπόψη και μπορεί ενδεχομένως να χωρήσει αναλογική επιστροφή. Υπό αυτές τις προϋποθέσεις, ο επίδικος ουσιαστικός κανόνας φαίνεται να τηρεί την αρχή της αποτελεσματικότητας.

52. Η Επιτροπή επισήμανε, συναφώς, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, μια πτυχή που δεν έχει εξεταστεί λεπτομερώς ενώπιον του Δικαστηρίου. Εάν, όπως μπορούσε να είχε συμβεί, το ποσό του φόρου επί των αλκοολούχων ποτών είχε επίσης ως συνέπεια την αύξηση του ΦΠΑ που οφείλεται επί των πωλήσεων, και επομένως της τελικής τιμής λιανικής πωλήσεως, οι πωλήσεις των εμπορών και, κατά συνέπεια, τα κέρδη τους θα μπορούσαν να θίγονται ακόμη περισσότερο. Είναι ένας από τους παράγοντες που, ενδεχομένως, πρέπει να ληφθούν υπόψη προτού το Δικαστήριο αποφανθεί ότι η επιστροφή συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό των οικείων υποκειμένων στον φόρο.

22 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Just, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 18), σκέψεις 26 και 27· Comateb κ.λπ., προπαρατεθείσα (υποσημείωση 5), σκέψη 30, και Μιχαηλίδης, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 16), σκέψη 35.

23 — Βλ. τις αποφάσεις Comateb κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 23, και Μιχαηλίδης, προπαρατεθείσα, σκέψη 32.

Βάρος αποδείξεως

53. Σημαντικότερες δυσχέρειες μπορεί να συνεπάγεται η απόδειξη, μια πτυχή που δεν ρυθμίζεται με την ίδια την επίδικη τροποποίηση.

54. Από τη νομολογία²⁴ προκύπτει σαφώς ότι μια ρύθμιση που θα απαιτούσε από τον αιτούντα να αποδείξει ότι δεν έχει μετακυλίσει τον φόρο σε τρίτους, ή θα θέσπιζε τεκμήριο βάσει του οποίου ο φόρος έχει μετακυλιστεί, δεν θα συμβιβαζόταν με το κοινοτικό δίκαιο. Το ίδιο ισχύει για κάθε κανόνα εισάγοντα ειδικούς περιορισμούς όσον αφορά τα αποδεικτικά μέσα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

55. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο εφαρμοστέος κώδικας δημοσίων εσόδων δεν περιέχει κανέναν ειδικό κανόνα σχετικά με το βάρος αποδείξεως, τα παραδεκτά αποδεικτικά μέσα ή την εκτίμησή τους. Οι εφαρμοστέοι γενικοί διαδικαστικοί κανόνες απορρέουν από την υποχρέωση του αιτούντος δικαστηρίου να εξετάσει αυτεπαγγέλτως τα πραγματικά περιστατικά. Ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να συνεισφέρει στην απόδειξη των πραγματικών περιστατικών, αλλά, όταν δεν μπορεί ευλόγως να αναμένεται η προσκόμιση αποδείξεως, ο νόμος αρκείται σε πιθανολόγηση και προσδίδει αποδεικτική δύναμη σε οποιοδήποτε κατάλληλο, ανάλογα με τις ειδικές περιστάσεις, στοιχείο επιτρέπει την απόδειξη των πραγματικών περι-

στατικών. Η Abgabenberufungskommission και η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι το βάρος αποδείξεως φέρει η φορολογική διοίκηση.

56. Ωστόσο, ο αιτών στην κύρια δίκη K. Schlosser υποστηρίζει ότι στο αυστριακό δίκαιο μια αίτηση επιστροφής προϋποθέτει αίτηση μεταχειρίσεως που ευνοεί τον αιτούντα και τη βεβαίωση ότι οι νομικές προϋποθέσεις που επιτρέπουν αυτή τη μεταχείριση πληρούνται ως εκ τούτου, ο αιτών υποχρεούται να συνδράμει τη διοίκηση στην απόδειξη των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, πρέπει να προσκομίσει έγγραφα για την απόδειξη των αναγκαίων υπολογισμών. Στις παρούσες υποθέσεις, η Abgabenberufungskommission έλαβε την απόφασή της βάσει του αναμφισβήτητου γεγονότος ότι η τιμή που χρεώθηκαν οι καταναλωτές των αλκοολούχων ποτών περιελάμβανε τον φόρο επί των ποτών, ότι οι καταναλωτές επιβαρύνθηκαν με αυτόν τον φόρο. Αυτός ο τρόπος ενέργειας αντιστοιχεί με τεκμήριο δυνάμενο να καταστηρίξει την επιστροφή αδύνατη ή τουλάχιστο εξαιρετικά δυσχερή.

57. Δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφανθεί ποια από αυτές τις διαφορετικές απόψεις σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων εσωτερικού δικαίου είναι η ορθή. Ωστόσο, προκειμένου το εθνικό δικαστήριο να είναι βέβαιο ότι η επίδικη τροποποίηση συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο όσον αφορά το βάρος αποδείξεως, πρέπει να βεβαιωθεί ότι οι κανόνες που διέπουν την απόδειξη των πραγματικών περιστατικών

24 — Βλ., λόγω χάριν, τις αποφάσεις San Giorgio (σκέψη 14), Dilexport (σκέψη 54), Μιχαηλίδης (σκέψεις 36 επ.), προπαρατεθείσες (υποσημείωση 16).

δεν θεσπίζουν δυσμενή διάκριση έναντι του αιτούντος.

58. Αφενός, ο αιτών δεν μπορεί να υποχρεούται να αποδείξει ότι δεν έχει μετακυλίσει τον φόρο σε τρίτους, και δεν μπορεί τούτο να τεκμαίρεται απλώς διότι η τιμή λιανικής πωλήσεως πρέπει αναγκαστικά να περιλαμβάνει τον φόρο, ανεξαρτήτως όλων των άλλων συνθηκών.

59. Αφετέρου, είναι σαφές ότι, όταν επίδικος είναι ένας αυτοεκκαθαριζόμενος φόρος, η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να υποχρεούται να αποδεικνύει ότι ο φόρος μετακυλίστηκε σε τρίτους χωρίς τη συνεργασία του υποκειμένου στον φόρο και χωρίς πρόσβαση στα έγγραφα που αυτός μπορούσε να διατηρήσει²⁵.

60. Σε αυτό το πλαίσιο, μου φαίνεται ευκαίιο να διασαφηνιστεί η νομολογία υπογραμμίζοντας ότι, καίτοι το κοινοτικό δίκαιο αντιτίθεται σε κάθε τεκμήριο περί της υπάρξεως αδικαιολόγητου πλουτισμού που πρέπει να ανατρέψει ο αιτών, δεν αποκλείει τη δυνατότητα αντίληψης ευλόγων συμπερασμάτων από υφιστάμενα αποδεικτικά στοιχεία. Ελλείψει τέτοιας δυνατότητας, η ισορροπία θα μπορούσε να ανατραπεί υπέρ του αιτούντος σε σημείο που να καταστήσει στην

πράξη απραγματοποίητο τον θεμιτό στόχο της αποφυγής του αδικαιολόγητου πλουτισμού. Η αρμόδια αρχή πρέπει να μπορεί να λάβει υπόψη όλα τα κρίσιμα διαθέσιμα αποδεικτικά στοιχεία και να λάβει δίκαιη απόφαση λαμβάνοντας υπόψη το ενδεχόμενο, οποιασδήποτε φύσεως, ότι ο αιτών έχει επιβαρυνθεί με ένα μέρος του φόρου ή έχει υποστεί οικονομική απώλεια λόγω της επιβολής του.

61. Για να καταλήξουμε, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να εξετάζει εάν, στο πλαίσιο του εθνικού δικονομικού συστήματος εξεταζόμενου στο σύνολό του²⁶, η επίδικη τροποποίηση έχει στην πράξη ως αποτέλεσμα τη θέσπιση τεκμηρίου βάσει του οποίου ο φόρος επί των ποτών έχει μετακυλιστεί σε τρίτους, εκτός εάν οι έμποροι αποδείξουν το αντίθετο. Μια τέτοια κατάσταση θα αντέκειτο στο κοινοτικό δίκαιο, και θα μπορούσε να ανατραπεί μόνον με τη μη εφαρμογή του επίδικου κανόνα ή με την ερμηνεία της κατά τρόπο ώστε να αποκλείεται ένα τέτοιο αποτέλεσμα.

Αναδρομικό αποτέλεσμα

62. Όσον αφορά τις κοινοτικές πράξεις, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι η

25 — Βλ. σημείο 71 κατωτέρω.

26 — Βλ. σημείο 42 ανωτέρω.

αρχή της ασφάλειας του δικαίου αντιτίθεται στο να ορίζεται η έναρξη ισχύος κοινοτικής πράξεως σε ημερομηνία προγενέστερη της δημοσίευσής της, αλλά ότι αυτό μπορεί να μη συμβαίνει, κατ' εξαίρεση, όταν ο επιδιωκόμενος σκοπός το απαιτεί και όταν τηρείται προσηκόντως η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων²⁷.

63. Στο πλαίσιο εθνικής ρυθμίσεως σχετικής με την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, το Δικαστήριο έκρινε 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 εξαρτήσει την επιστροφή από νέες προϋποθέσεις, όπως συντομότερη προθεσμία, εφόσον τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας²⁸.

64. Όσον αφορά την τελευταία αρχή, το κράτος μέλος δεν πρέπει να θεσπίζει διαδικαστικό κανόνα που περιορίζει ειδικώς τις δυνατότητες ασκήσεως αγωγών περί επιστροφής, ιδίως μειώνοντας αναδρομικά τις προθεσμίες για την άσκηση ένδικων βοηθημάτων χωρίς να θεσπίζει το αναγκαίο μεταβατικό καθεστώς²⁹.

65. Ο περιορισμός των αποτελεσμάτων της αποφάσεως στην υπόθεση EKW και Wein & Co. δεν σημαίνει ότι οσάκις ασκείται προσφυγή πριν από την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως αυτή η αίτηση θα πρέπει να εξαιρείται από κάθε περιορισμό που προβλέπει το εσωτερικό δίκαιο αλλά μάλλον ότι, σε σχέση με το διάστημα αυτό, ουδεμία άλλη αίτηση είναι παραδεκτή. Επομένως, η ίδια η απόφαση ουδόλως επιβάλλει ή υπονοεί γενική προϋπόθεση σχετικά με την ημερομηνία εκδόσεως της εφαρμοστέας εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως, οποιαδήποτε και αν είναι αυτή, ή απαγορεύει κάθε αναδρομικό αποτέλεσμα μιας τέτοιας ρυθμίσεως.

66. Μια εθνική νομοθετική ρύθμιση που απλώς αποκλείει τον εν λόγω αδικαιολόγητο πλουτισμό συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

67. Όταν μια τέτοια ρύθμιση εφαρμόζεται σε καταστάσεις που προέκυψαν πριν από τη θέσπισή της, τούτο δεν φαίνεται ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο. Αφενός, κατά το μέτρο που αποβλέπει στον αποκλεισμό του αδικαιολόγητου πλουτισμού, απαγορεύει στην πραγματικότητα μόνον τον πλουτισμό που επήλθε μετά τη θέσπισή της, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υφίσταται άλλη διάταξη που να επιτρέπει την αντιστάθμιση των ήδη επιστραφέντων ποσών. Αφετέρου, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υφίσταται δικαιολογημένη εμπιστοσύνη σε περίπτωση ενός τέτοιου πλουτισμού, εφόσον η ίδια η έννοια του δικαιολογημένου δεν μπορεί να περιλάβει το αδικαιολόγητο.

27 — Απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 1979, 98/78, Racke (Συλλογή τόμος 1978, σ. 375, σκέψη 20): πιο πρόσφατα, απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, C-74/00 P και C-75/00 P, Falck και Acciuffe δι Bolzano κατά Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. I-7869, σκέψη 119).

28 — Βλ. την απόφαση Dilexport, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 10), σκέψη 43 του αιτιολογικού και σημείο 2 του διατακτικού.

29 — Βλ. την απόφαση Deville, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 10), και πιο πρόσφατα, την απόφαση Marks & Spencer, προπαρατεθείσα (υποσημείωση 8), σκέψεις 34 ετ.

68. Βεβαίως υπό διαφορετικές συνθήκες το αναδρομικό αποτέλεσμα μπορεί να συνιστά παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας: στις αποφάσεις Marks & Spencer³⁰ και Grundig Italiana³¹, λόγου χάριν (για να μην παραθέσουμε τις πιο πρόσφατες αποφάσεις), το Δικαστήριο τόνισε ότι μια αναδρομική συντόμευση του διαστήματος κατά το οποίο μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή αντίκειται στην αρχή της αποτελεσματικότητας εάν, ελλείψει κατάλληλων μεταβατικών διατάξεων, στερεί ορισμένους ιδιώτες του δικαιώματός τους επιστροφής ή τους αφήνει ελάχιστη προθεσμία για να επικαλεστούν αυτό το δικαίωμα.

69. Στην προκειμένη περίπτωση, αντιθέτως, δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο ουδόλως απαιτεί δικαίωμα επιστροφής όταν αυτό συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό, το γεγονός ότι, κατόπιν τροποποιήσεως του εσωτερικού δικαίου, ένα αίτημα που θα μπορούσε να ευδοκιμήσει προηγουμένως αλλά που είναι καταδικασμένο να απορριφθεί γι' αυτόν τον λόγο ουδεμία επιρροή ασκεί στην αποτελεσματικότητα ενός δικαιώματος που απονέμει το κοινοτικό δίκαιο.

70. Ωστόσο, το ζήτημα της αναδρομικότητας είναι κρίσιμο όσον αφορά το βάρος αποδείξεως όπως υπογράμμισε ο K. Schlosser, οι αιτούντες που γνωρίζουν ότι θα πρέπει να αποδείξουν τα πραγματικά περιστατικά πιθανότατα θα καταβάλουν μεγαλύτερη προσπάθεια να συγκεντρώσουν ειδικές

αποδείξεις από ό,τι εκείνοι που το αγνοούν³².

71. Η συγκέντρωση και διατήρηση αυτών των στοιχείων μπορεί να αποδειχτεί κοπιώδης σε περιπτώσεις όπως η επίδικη, οπότε ένας έμπορος θα μπορούσε να εκτιμήσει ότι δικαιολογημένα δεν την επιδιώκει επιμελώς, ελλείψει ανάγκης υφιστάμενης ή προβλέψιμης να το πράξει προκειμένου να επιτύχει την επιστροφή ενός φόρου που θα έκρινε προδήλως ασυμβίβαστο με το κοινοτικό δίκαιο και για τον οποίο θα γνώριζε ότι του προκάλεσε ζημία. Ειδικότερα, είναι δυνατό οι σχετικοί με την τιμή λιανικής πωλήσεως υπολογισμοί να μην ελήφθησαν υπόψη ειδικώς και χωριστά από το ποσό του φόρου, εάν ο έμπορος δεν ανέμενε ότι θα έπρεπε να αποδείξει την απώλεια που υπέστη.

72. Έτσι, μια αναδρομική τροποποίηση της ρυθμίσεως θα ήταν ασυμβίβαστη με την αρχή της αποτελεσματικότητας, εάν, θεσπίζοντας απαίτηση αποδείξεως που δεν είχε προβλεφθεί κατά το χρόνο που θα μπορούσαν να είχαν συγκεντρωθεί τα αποδεικτικά στοιχεία, καθιστούσε αδύνατη στην πράξη ή εξαιρετικά δυσχερή για έναν τέτοιο έμπορο την επιστροφή του φόρου, ακόμη και εάν είχε όντως επιβαρυνθεί με αυτόν (ή ένα μέρος του).

30 — Προπαραθεσίσα (υποσημείωση 8), σκέψεις 35 επ.

31 — Προπαραθεσίσα (υποσημείωση 9), σκέψεις 34 επ.

32 — Βλ. την απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 331/85, 376/85 και 378/85, Bianco και Girard (Συλλογή 1988, σ. 1099, σκέψη 15).

Πρόταση

73. Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα του Verwaltungsgerichtshof:

«Εθνική διάταξη που αποκλείει για κάθε υποκείμενο στον φόρο την επιστροφή φόρου που έχει κριθεί ασυμβίβαστος με το κοινοτικό δίκαιο όταν αυτός ο φόρος έχει επιβαρύνει οικονομικώς τρίτους δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο, ακόμη και εάν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που προέκυψαν πριν από τη θέσπισή της και σε διάδικους το δικαίωμα των οποίων να επικαλεστούν το ασυμβίβαστο του φόρου δεν έχει αποκλειστεί με χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως του Δικαστηρίου από την οποία προκύπτει το ασυμβίβαστο, υπό την προϋπόθεση ότι τηρεί τις αρχές της ισοδυναμίας (δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκή από τους κανόνες που διέπουν την επιστροφή σε παρόμοιες περιπτώσεις που διέπονται αμιγώς από το εσωτερικό δίκαιο) και της αποτελεσματικότητας (δεν πρέπει να καθιστά αδύναμη στην πράξη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων που απονέμει το κοινοτικό δίκαιο).

Ειδικότερα, προκειμένου να τηρεί την αρχή της αποτελεσματικότητας, η εν λόγω διάταξη δεν πρέπει:

- να καθιστά αδύνατη στην πράξη ή υπερβολικά δυσχερή την επιστροφή για κάθε μέρος της οικονομικής επιβαρύνσεως που έφερε ο υποκείμενος στον φόρο, είτε

διότι δεν μετακύλισε το σύνολο του φόρου σε τρίτους, είτε διότι υπέστη οικονομική απώλεια υπό άλλη μορφή λόγω αυτής της φορολογήσεως·

- να θεσπίζει στην πράξη τεκμήριο υπό την έννοια ότι με τον φόρο επιβαρύνθηκαν οικονομικώς τρίτοι ή υποχρέωση του αιτούντος να αποδείξει το αντίθετο·
- να θεσπίζει υποχρέωση προσκομίσεως αποδείξεων η απόκτηση των οποίων είναι στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής κατά τον χρόνο της ενάγωγος της ισχύος της διατάξεως.»