

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 24ης Μαρτίου 2011¹

I — Εισαγωγή

στις οποίες επιβλήθηκε ο εν λόγω φόρος, τον μετακύλισαν στις προσφεύγουσες μέσω του τιμήματος της πώλησης.

1. Κράτος μέλος το οποίο έχει επιβάλει φόρους κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης υποχρεούται καταρχήν να τους επιστρέψει στον υπόχρεο καταβολής τους. Πρόκειται για κανόνα που απορρέει από πάγια νομολογία. Εντούτοις, δεν είναι σαφές αν το δίκαιο της Ένωσης αναγνωρίζει τέτοιο άμεσο δικαίωμα έναντι του Δημοσίου και στο πρόσωπο που έφερε τελευταίο τη σχετική φορολογική υποχρέωση, καθόσον ο αρχικός υπόχρεος μπορεί να μετακύλισε τον φόρο στο εν λόγω πρόσωπο, επί παραδείγματι, μέσω του τιμήματος της πώλησης.

II — Νομικό πλαίσιο

A — Το δίκαιο της Ένωσης

2. Στην προκειμένη υπόθεση, το δανικό Vestre Landsret ζητεί διευκρινίσεις από το Δικαστήριο όσον αφορά το ανωτέρω ζήτημα. Το Landsret καλείται να αποφανθεί επί προσφυγών κατά του δανικού Υπουργείου Οικονομικών, με τις οποίες δύο βιομηχανικές επιχειρήσεις αξιώνουν την επιστροφή του φόρου που επέβαλλε η Δανία στα λιπαντικά και υδραυλικά έλαια έως τον Νοέμβριο του 2001, μολοντί το δίκαιο της Ένωσης προέβλεπε απαλλαγή από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης των πετρελαιοειδών τα οποία χρησιμοποιούνται για άλλο σκοπό εκτός από καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης. Οι εταιρίες πετρελαιοειδών,

1. Η οδηγία περί ειδικού φόρου κατανάλωσης

3. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης² (στο εξής: οδηγία περί ειδικού φόρου κατανάλωσης)

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ L 76, σ. 1.

καθορίζει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και άλλους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση προϊόντων, εκτός του ΦΠΑ και των φόρων που επιβάλλονται από την Ένωση. Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι οι ειδικές διατάξεις που αφορούν τους συντελεστές και τις διαρθρώσεις των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης περιλαμβάνονται στις ειδικές οδηγίες.

4. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ειδικού φόρου κατανάλωσης προβλέπει ότι:

«1) Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται, σε κοινοτικό επίπεδο, στα ακόλουθα προϊόντα, όπως ορίζονται στις σχετικές οδηγίες:

- τα ορυκτέλαια,
- το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά,
- τα βιομηχανοποιημένα καπνά.

2) Τα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 μπορούν να υπόκεινται σε άλλους έμμεσους φόρους που εξυπηρετούν ειδικούς σκοπούς, υπό τον όρο ότι αυτές οι φορολογικές επιβαρύνσεις τηρούν τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ, για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου.»

2. Η οδηγία περί πετρελαιοειδών

5. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή³ (στο εξής: οδηγία περί πετρελαιοειδών), προβλέπει ότι τα κράτη μέλη επιβάλλουν στα πετρελαιοειδή εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.

6. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών ορίζει ότι:

«1) Εκτός από τις γενικές διατάξεις της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με τις απαλλασσόμενες χρήσεις των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης και με την επιφύλαξη τυχόν άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα κατωτέρω προϊόντα από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό τους όρους τους οποίους αυτά καθορίζουν, προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και καθαρή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και να προλάβουν τη φοροδιαφυγή, τη φοροαποφυγή ή τις καταχρήσεις:

- α) τα πετρελαιοειδή τα οποία χρησιμοποιούνται για άλλο σκοπό εκτός από καύσιμα κινητήρων ή καύσιμα θέρμανσης·
- β) τα πετρελαιοειδή τα οποία παραδίδονται με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους ως καυσίμων για τις αεροπορικές μεταφορές, εκτός από τις ιδιωτικές πτήσεις αναψυχής.»

3 — ΕΕ L 316, σ. 12.

B — Το δανικό δίκαιο

7. Στη Δανία, θεσπίστηκε φόρος επί των λιπαντικών και υδραυλικών ελαίων με τον νόμο 1029 της 19ης Δεκεμβρίου 1992, σχετικά με τον ενεργειακό φόρο επί των προϊόντων ορυκτελαίων κ.λπ. (νόμος περί φόρου επί των ορυκτελαίων).

8. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 12, του νόμου περί φόρου επί των ορυκτελαίων, ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, προέβλεπε την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης (στο εξής: φόρος επί των λιπαντικών ελαίων), ύψους 178 Øre [εκατοστά της δανικής κορόνας] ανά λίτρο, στα λιπαντικά και υδραυλικά έλαια (στο εξής συνολικά: λιπαντικά έλαια).

9. Ο φόρος επί των λιπαντικών ελαίων έπρεπε να καταβάλλεται από τις εταιρίες πετρελαιοειδών. Κατά τη θέσπιση του φόρου, στην αιτιολογική έκθεση του σχετικού νομοσχεδίου διευκρινίζονταν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Κατά πάσα πιθανότητα, οι εταιρίες πετρελαιοειδών θα μετακυλίσουν τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Τα έλαια για τα οποία προτείνεται η επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης χρησιμοποιούνται από επιχειρήσεις οι οποίες έχουν πολλές δυνατότητες μετακυλίσεως των σχετικών επιβαρύνσεων.»

10. Επιπλέον, κατά την ίδια αιτιολογική έκθεση, η επιβολή των ειδικού φόρου κατανάλωσης επρόκειτο «να ενθαρρύνει την εξοικονόμηση πετρελαίου, με εν γένει ευεργετικές συνέπειες για το περιβάλλον».

11. Μετά την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Braathens⁴, η Δανία κατήργησε τον φόρο επί των λιπαντικών ελαίων αναδρομικά από την 1η Δεκεμβρίου 2001 με τον νόμο 395 της 6ης Ιουνίου 2002. Στην απόφαση αυτή, η οποία αφορούσε την επιβολή περιβαλλοντικού φόρου για την κατανάλωση καυσίμου στις αεροπορικές πτήσεις εσωτερικού στη Σουηδία, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί πετρελαιοειδών θα καθίστατο άνευ περιεχομένου, αν επιτρεπόταν στα κράτη μέλη να επιβάλουν άλλον έμμεσο φόρο στα αγαθά που έχουν απαλλαγεί από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης. Κατά συνέπεια, τέτοιος φόρος δεν μπορεί να βασίζεται στο άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικού φόρου κατανάλωσης.

12. Όπως επισημαίνεται στην αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ο Δανός Υπουργός Οικονομικών είχε δεχτεί κατά την εξέταση του νομοσχεδίου ενώπιον της Επιτροπής Οικονομικών Υποθέσεων του Folketing⁵ ότι ο φόρος επί των λιπαντικών ελαίων αντιβαίνει αναμφίβολα στην κοινοτική νομοθεσία.

13. Μετά τη θέσπιση του νόμου, η Διεύθυνση Τελωνείων και Φόρων εξέδωσε εγκύκλιο με οδηγίες σχετικά με την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (εγκύκλιος 80 του Skatteministeriet, της 15ης Ιουλίου 2002, περί της επιστροφής του φόρου επί των λιπαντικών ελαίων, κ.λπ.). Ως προς τους

4 — Απόφαση της 10ης Ιουνίου 1999, C-346/97 (Συλλογή 1999, σ. I-3419).

5 — Κοινοβούλιο της Δανίας.

δικαιούχους της επιστροφής, το σημείο 3.1 της εγκυκλίου προβλέπει τα εξής:

«Δικαίωμα επιστροφής του φόρου, εξαιτίας της καταργήσεως του νόμου, έχουν οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο πρώτο στάδιο της εμπορίας. Πρόκειται για επιχειρήσεις οι οποίες έχουν καταβάλει τον φόρο, χωρίς να τον έχουν μετακυλίσει στο επόμενο στάδιο της εμπορικής εκμετάλλευσης.

Το ζήτημα της επιστροφής του φόρου και σε άλλους δικαιούχους θα εξεταστεί βάσει των γενικών αρχών του δικαίου περί ευθύνης.»

III — Πραγματικά περιστατικά και προδικαστικά ερωτήματα

14. Η Danfoss A/S (στο εξής: Danfoss) παράγει, μεταξύ άλλων, βιομηχανικά συστήματα ψύξης, θέρμανσης και αυτοματισμού. Τόσο κατά την παραγωγή αυτών των συστημάτων όσο και —προς αποτροπή υπερθέρμανσης και βλάβης των μηχανών περιέλιξης και κοπής— κατά τη μεταφορά τους χρησιμοποιούνται λιπαντικά έλαια.

15. Η Danfoss αγόραζε τα απαραίτητα λιπαντικά έλαια στο διάστημα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1995 και 30ής Νοεμβρίου 2001 από διάφορες δανικές εταιρίες πετρελαιοειδών,

οι οποίες κατέβαλλαν στο Δανικό Δημόσιο τον σχετικό φόρο επί των λιπαντικών ελαίων βάσει του νόμου περί φόρου επί των ορυκτελαίων.

16. Δεν αμφισβητείται ότι οι εταιρίες πετρελαιοειδών μετακύλισαν στην Danfoss τον φόρο επί των λιπαντικών ελαίων, ο οποίος αναλογούσε στα λιπαντικά έλαια που αγόρασε. Το ποσό αυτό ανέρχεται συνολικά σε 6 108 054 δανικές κορώνες (DKK).

17. Μικρότερη ποσότητα των λιπαντικών ελαίων πώλησε περαιτέρω η Danfoss στη Sauer-Danfoss Aps (στο εξής: Sauer-Danfoss), η οποία χρησιμοποιούσε, επίσης, τα εν λόγω έλαια ως βοηθητικό μέσο κατά τη διαδικασία παραγωγής.

18. Στο πλαίσιο της κύριας δίκης, η Danfoss παραδέχτηκε ότι το τίμημα των λιπαντικών ελαίων που πώλησε στη Sauer-Danfoss περιελάμβανε και φόρο επί των λιπαντικών ελαίων ύψους 1 686 096 DKK. Πέραν τούτης της μεταπώλησης στη Sauer-Danfoss, όμως, τόσο η Danfoss όσο και η Sauer-Danfoss υποστήριξαν ότι δεν διέθεσαν περαιτέρω λιπαντικά έλαια σε εμπόρους πελάτες τους. Η Δανική Κυβέρνηση αμφισβητεί αυτόν τον ισχυρισμό.

19. Οι εταιρίες πετρελαιοειδών δεν ζήτησαν επιστροφή του φόρου επί των λιπαντικών ελαίων όσον αφορά τα λιπαντικά έλαια που πωλήθηκαν στην Danfoss.

20. Αντιθέτως, η Danfoss και η Sauer-Danfoss αξίωσαν από τις φορολογικές αρχές επιστροφή φόρου ύψους 6 108 054 DKK και 1 686 096 DKK αντίστοιχα.

21. Το ποσό του φόρου που μετακυλίσθηκε στη Sauer-Danfoss περιλαμβάνεται στο ποσό το οποίο διεκδικεί η Danfoss. Οι δύο επιχειρήσεις έχουν συνάψει συμφωνία, δυνάμει της οποίας, αν η Danfoss επιτύχει την επιστροφή όλου του ποσού, θα καταβάλει 1686 096 DKK στη Sauer-Danfoss, η οποία θα παραιτηθεί από τη δική της αξίωση κατά του Skatteministeriet. Ως εκ τούτου, η αξίωση της Sauer-Danfoss κατά του Skatteministeriet είναι επικουρική σε σχέση με την αξίωση της Danfoss.

22. Οι φορολογικές αρχές απέρριψαν το αίτημα επιστροφής του φόρου. Ως δικαιολογητική βάση της απορριπτικής αποφάσεως προέβαλαν ότι δεν υφίσταται δικαίωμα επιστροφής, καθόσον οι επιχειρήσεις δεν κατέβαλλαν τον φόρο επί των λιπαντικών ελαίων άμεσα στο Δημόσιο και η αξίωσή τους θα έπρεπε, συνεπώς, να κριθεί υπό το πρίσμα των γενικών προϋποθέσεων ευθύνης του δανικού δικαίου. Ωστόσο, κατά τις φορολογικές αρχές, οι ως άνω προϋποθέσεις δεν πληρούνταν εν προκειμένω.

23. Πριν από την έκδοση της αποφάσεως Braathens, η οποία αποσαφήνισε τη σχέση μεταξύ της οδηγίας περί ειδικού φόρου κατανάλωσης και της οδηγίας περί πετρελαιοειδών, οι φορολογικές αρχές ισχυρίζονταν, ως προς τη θεμελίωση της ευθύνης, ότι η αντίθεση του φόρου επί των λιπαντικών ελαίων προς την κοινοτική νομοθεσία δεν ήταν τόσο προφανής, ώστε η επιβολή του να θεμελιώνει ευθύνη του Δημοσίου. Όσον αφορά τον χρόνο μετά την έκδοση της αποφάσεως, η ζημία που υπέστη πρόσωπο το οποίο έπεται του αρχικού υπόχρεου στην εμπορική αλυσίδα δεν αρκεί για να στοιχειοθετηθεί η ως άνω

ευθύνη. Τούτο διότι ήταν αδύνατο να προβλέψει το Δημόσιο σε ποιο στάδιο της εμπορίας θα μπορούσε να επέλθει η ζημία.

24. Κατόπιν τούτου, η Danfoss και η Sauer-Danfoss άσκησαν προσφυγές κατά του Skatteministeriet, στις 15 Μαρτίου και στις 4 Μαΐου, αντίστοιχα, ενώπιον του Vestre Landsret, με τις οποίες ζητούν την καταβολή των επίδικων ποσών. Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Vestre Landsret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύει το κοινοτικό δίκαιο στα κράτη μέλη να απορρίπτουν αίτημα επιστροφής ειδικού φόρου κατανάλωσης επιβληθέντος κατά παράβαση κοινοτικής οδηγίας, το οποίο έχει υποβληθεί από επιχείρηση που επιβαρύνθηκε λόγω μετακυλίσεως με τον φόρο αυτόν, σε περίπτωση που, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, το αίτημα απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι ο φόρος δεν έχει καταβληθεί στο Δημόσιο από την εν λόγω επιχείρηση;

2) Απαγορεύει το κοινοτικό δίκαιο στα κράτη μέλη να απορρίπτουν αίτημα επιστροφής ειδικού φόρου κατανάλωσης επιβληθέντος κατά παράβαση κοινοτικής οδηγίας, το οποίο έχει υποβληθεί από επιχείρηση που επιβαρύνθηκε λόγω μετακυλίσεως με τον φόρο αυτόν, σε περίπτωση που το αίτημα έχει απορριφθεί για τους λόγους που το κράτος μέλος προβάλλει εν προκειμένω (συγκεκριμένα, ότι η επιχείρηση δεν έχει υποστεί άμεση ζημία και ότι δεν υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της ζημίας και των πράξεων ή παραλείψεων που θεμελιώνουν την ευθύνη προς αποζημίωση);»

25. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου συμμετείχαν η Danfoss, η Sauer-Danfoss, η Δανική, η Ισπανική, η Ιταλική, η Πολωνική και η Σουηδική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκ των οποίων η Ισπανική και η Πολωνική Κυβέρνηση κατέθεσαν μόνο γραπτές παρατηρήσεις, ενώ η Σουηδική Κυβέρνηση ανέπτυξε τις παρατηρήσεις της μόνον προφορικώς.

IV — Εκτίμηση

26. Κατ' αρχάς, διαπιστώνεται ότι αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα κινούνται, τελικά, προς την ίδια κατεύθυνση: απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης δικαίωμα των επιχειρήσεων Danfoss και Sauer-Danfoss να αξιώσουν απευθείας από το Δημόσιο την καταβολή του ποσού του φόρου επί των λιπαντικών ελαίων που επέβαλε το Δημόσιο, κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, στις εταιρίες πετρελαιοειδών και εκκίνες τον μετακύλισαν στις ανωτέρω επιχειρήσεις. Εντούτοις, τα δύο ερωτήματα διαφέρουν ως προς τη θεμελίωση του δικαιώματος. Το πρώτο ερώτημα αφορά αίτημα επιστροφής του φόρου, ενώ το δεύτερο εξετάζει ενδεχόμενη αξίωση αποζημίωσης. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να δοθεί χωριστή απάντηση στο κάθε ερώτημα.

A — Επί του πρώτου ερωτήματος

27. Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί, ως προς την περίπτωση που κράτος μέλος επιβάλλει φόρο κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και ο υπόχρεος στον φόρο τον μετακυλίζει σε πελάτη του, αν ο πελάτης μπορεί να απαιτήσει την επιστροφή αυτού του ποσού απευθείας από το Δημόσιο δυνάμει του δικαίου της Ένωσης.

28. Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, τα κράτη μέλη οφείλουν να επιστρέφουν καταρχήν φόρους και άλλες επιβαρύνσεις που επιβάλλουν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης⁶.

29. Όπως επανειλημμένως έχει τονίσει το Δικαστήριο, η απαίτηση επιστροφής των επιβαρύνσεων που εισέπραξε κράτος μέλος κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων

6 — Βλ. επ' αυτού, αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79, Just (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 253, σκέψεις 25 έως 27), της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkvat italiana (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 605, σκέψεις 22 έως 27), και της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12), ρητώς επίσης στις αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 20), της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 84), της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 202), και της 28ης Ιανουαρίου 2010, C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium (Συλλογή 2010, σ. I-731, σκέψη 45). Βλ. σχετικά, όσον αφορά όμως άλλες πτυχές του ζητήματος, τις πρόσφατες προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón της 7ης Δεκεμβρίου 2010, στην υπόθεση C-398/09, Lady & Kid κ.λπ. (εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου) και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi της 22ας Δεκεμβρίου 2010, στην υπόθεση C-310/09, Accor (εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, σημεία 53 επ.).

τα οποία απονέμονται στους πολίτες από τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που απαγορεύουν τέτοιες επιβαρύνσεις⁷.

30. Ιδιώτης υπ' αυτή την έννοια είναι, εν πάση περιπτώσει, και ο ίδιος ο υποκειμένος στον φόρο. Κατά πάγια νομολογία, αυτός έχει καταρχήν, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, αξίωση έναντι του Δημοσίου για την επιστροφή της επιβληθείσας επιβαρύνσεως η οποία αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης⁸.

31. Από την υποχρέωση επιστροφής που υπέχει το Δημόσιο έναντι του υποκειμένου στην επιβάρυνση χωρεί, κατά τη νομολογία, μόνο μία εξαίρεση, η οποία μάλιστα πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί την επιστροφή στο πρόσωπο που φέρει την επιβάρυνση μόνον όταν αποδεικνύεται από τις εθνικές αρχές ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως μετακυλίσθηκε σε τρίτο πρόσωπο και ότι —αυτό πρέπει να εξεταστεί επιπλέον— η επιστροφή του φόρου στον αρχικό υπόχρεο θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό⁹.

32. Δεν έχει διευκρινιστεί έως τώρα, όσον αφορά τέτοιες περιπτώσεις μετακυλίσεως, αν το δικαίωμα επιστροφής έναντι του Δημοσίου καλύπτει πέραν του αρχικού υπόχρεου και το πρόσωπο στο οποίο μετακυλίσθηκε η επιβάρυνση και το οποίο δεν θα μπορούσε να την μετακυλίσει περαιτέρω (στο εξής, χάριν ευκολίας: τελικός αγοραστής). Ωστόσο, από τη νομολογία προκύπτουν κάποιες ενδείξεις οι οποίες διευκολύνουν την απάντηση στο εν λόγω ερώτημα.

1. Το προστατευτέο συμφέρον του τελικού αγοραστή ως προς την επιστροφή

7 — Αποφάσεις San Giorgio (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 12), Comateb κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 20), Metallgesellschaft κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 202), και Direct Parcel Distribution Belgium (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 45).

8 — Βλ. προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 6 αποφάσεις, οι οποίες αφορούν περιπτώσεις όπου την επιστροφή απαιτεί ο ίδιος ο υπόχρεος στην επιβάρυνση, καθώς και αποφάσεις της 29ης Ιουνίου 1988, 240/87, Deville (Συλλογή 1988, σ. 3513, σκέψη 11), και της 2ης Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World κ.λπ. (Συλλογή 2003, σ. I-11365, σκέψεις 93 έως 95).

9 — Αποφάσεις Just (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 26), της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, Μιχαηλίδης (Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψη 33), και Weber's Wine World κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψεις 94 και 102). Στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Lady & Kid κ.λπ., προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, ο γενικός εισαγγελέας P. Cruz Villalón επισημαίνει ορθώς, στα σημεία 34 και 44, ότι το Δικαστήριο υιοθέτησε μια εξαίρεση που προέρχεται από το εθνικό δίκαιο και επιχειρηματολογεί υπέρ της απόψεως να γίνουν δεκτές και άλλες εξαιρέσεις πέραν της μετακυλίσεως (σημεία 35 επ.).

33. Στην απόφαση Comateb κ.λπ.¹⁰, το Δικαστήριο αναφέρθηκε σαφώς στη δυνατότητα του τελικού αγοραστή, ο οποίος κατέβαλε αχρεωστήτως την επιβάρυνση, να αξιώσει την επιστροφή της άμεσα από τις εθνικές αρχές. Η αναφορά αυτή όμως ήταν εντελώς υποθετική και αφορούσε την περίπτωση που δεν θα ετίθετο ζήτημα επιστροφής στον αρχικό υπόχρεο. Συνάφως, το Δικαστήριο δεν έλαβε θέση ως προς τις περιστάσεις οι οποίες δικαιολογούν τέτοια ευθεία αξίωση του τελικού αγοραστή έναντι του Δημοσίου, είτε κατά το εθνικό δίκαιο είτε κατά το δίκαιο της Ένωσης.

10 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6 (σκέψη 24).

34. Εντούτοις, στην ίδια απόφαση το Δικαστήριο επισήμανε ότι η επιστροφή του ποσού της επιβαρύνσεως στον αρχικό υπόχρεο, μολοντί αυτός την μετακύλισε στους πελάτες του, θα ισοδυναμούσε με διπλή είσπραξη για τον ίδιο, η οποία θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως αδικαιολόγητος πλουτισμός, *χωρίς ωστόσο να επανορθώνονται οι συνέπειες από την παράνομη επιβάρυνση για τον αγοραστή*¹¹. Με τον τρόπο αυτό, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι είναι δυνατόν η επιβληθείσα κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης επιβάρυνση να θίγει οικονομικά τρίτο πρόσωπο αντί του αρχικού υπόχρεου και ότι, ως εκ τούτου, είναι ανάγκη να ενσωματωθεί εκ νέου το επίμαχο ποσό στην περιουσία του τρίτου προσώπου.

35. Αυτή η ανάγκη απορρέει και από τον γενικό χαρακτήρα των έμμεσων φόρων. Οι εν λόγω φόροι, δηλαδή, πλήττουν τις δαπάνες ή την κατανάλωση προϊόντων και χαρακτηρίζονται, ιδίως, από τη δυνατότητα μετακύλισής τους στον τελικό αγοραστή, ο οποίος φέρει εν τέλει τη σχετική οικονομική επιβάρυνση¹². Το ίδιο συμβαίνει και με τον επίδικο, εν προκειμένω, δανικό φόρο επί των λιπαντικών ελαίων. Στην αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου σχετικά με την επιβολή αυτού του φόρου καθίσταται σαφές ότι οι εταιρείες πετρελαιοειδών θα μετακυλίσουν πιθανότατα τον φόρο. Το κίνητρο της εξοικονόμησης πετρελαίου, στην οποία απέβλεπε το δανικό

κράτος, προϋποθέτει λογικά τη μετακύλιση του φόρου, ώστε να γίνει ακριβότερο το πετρέλαιο για εκείνον που το καταναλώνει.

36. Η νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία το ζήτημα της μετακύλισης ή μη μετακύλισης μιας έμμεσης επιβαρύνσεως απαιτεί κατά περίπτωση εξέταση των πραγματικών περιστατικών, καθόσον το αν υπήρξε στην πράξη πλήρης ή μερική μετακύλιση εξαρτάται από περισσότερους παράγοντες σχετικούς με την εκάστοτε εμπορική συναλλαγή, δεν θέτει εν αμφιβόλω το ανωτέρω χαρακτηριστικό των έμμεσων φόρων¹³. Το Δικαστήριο διευκρινίζει μόνον ότι το Δημόσιο δεν μπορεί να στηρίζεται στην υποθετική ύπαρξη μετακύλισης προκειμένου να αντιτάσσεται στην επιστροφή του φόρου στον αρχικό υπόχρεο, προβάλλοντας ως λόγο ότι η επιστροφή αυτή θα ισοδυναμούσε με αδικαιολόγητο πλουτισμό του ως άνω υπόχρεου.

37. Ως εκ τούτου, και ο τελικός αγοραστής, στον οποίο μετακυλίσθηκε έμμεση φορολογική επιβάρυνση επιβληθείσα κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, όπως ο φόρος επί των λιπαντικών ελαίων, πρέπει να αντιμετωπιστεί ως ιδιώτης ο οποίος απολαύει των δικαιωμάτων που απορρέουν από τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και αποκλείουν την επιβολή τέτοιων επιβαρύνσεων. Πρέπει λοιπόν να εξασφαλισθεί και για

11 — Απόφαση Comateb κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 22, η υπογράμμιση δική μου).

12 — Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs της 17ης Μαρτίου 2005, C-475/03, Banca popolare di Cremona (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σημείο 35).

13 — Αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 331/85, 376/85 και 378/85, Les Fils de Jules Bianco και Girard (Συλλογή 1988, σ. 1099, σκέψεις 17 και 20), Comateb κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 25 έως 27), και Weber's Wine World κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψεις 96 επ.).

αυτόν η δυνατότητα επιστροφής της φορολογικής επιβαρύνσεως την οποία φέρει λόγω μετακυλίσεως.

2. Οι συνέπειες που πρέπει να αντληθούν από την ανάγκη προστασίας

38. Θα ήταν ωστόσο πρόωρο το συμπέρασμα ότι, λόγω της ανάγκης προστασίας του συμφέροντος του τελικού αγοραστή να του επιστραφεί ο φόρος που επιβλήθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και εν συνεχεία μετακυλίσθηκε σ' αυτόν, πρέπει να αναγνωριστεί άνευ ετέρου δικαίωμα στον τελικό αγοραστή να αξιώσει επιστροφή του φόρου απευθείας από το Δημόσιο, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης. Συναφώς, πρέπει να συνεκτιμηθεί ότι, εν αντιθέσει προς τον αρχικό υπόχρεο στην επιβάρυνση ο οποίος μπορεί να στραφεί μόνον κατά του Δημοσίου, ο τελικός αγοραστής θα μπορούσε να στρέψει την αξίωση επιστροφής του φόρου και κατά του αρχικού υπόχρεου, αντί κατά του Δημοσίου.

39. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει αξίωση επιστροφής αυτής της επιβαρύνσεως έναντι του Δημοσίου, εφόσον οφείλει να επιστρέψει τον φόρο στον τελικό αγοραστή, στον οποίο τον μετακύλισε¹⁴. Άλλωστε, στην περίπτωση αυτή, η επιστροφή δεν θα συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό για τον αρχικό υπόχρεο ο οποίος μετακύλισε τον φόρο.

14 — Απόφαση Comateb κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 24).

40. Όσον αφορά το πρόσωπο κατά του οποίου στρέφεται η αξίωση του τελικού αγοραστή, η «συνέπεια και το συμπλήρωμα» των δικαιωμάτων που απονέμουν στον τελικό αγοραστή οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης θα μπορούσαν κάλλιστα να είναι διαφορετικά από εκείνα του αρχικού υπόχρεου στον φόρο.

41. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να εξεταστεί, σχετικά με το δικαίωμα επιστροφής που έχει ο αρχικός υπόχρεος, αν από τη νομολογία προκύπτουν κάποιες ενδείξεις ότι τέτοιο άμεσο δικαίωμα έναντι του Δημοσίου μπορεί να αναγνωριστεί ομοίως και στον τελικό αγοραστή. Ως προς τούτο, πρέπει κατ' αρχάς να διερευνηθεί το ακριβές περιεχόμενο που έχει προσδώσει η νομολογία στο δικαίωμα επιστροφής.

α) Το συγκεκριμένο περιεχόμενο του δικαιώματος επιστροφής που έχει ο υποκείμενος στην επιβάρυνση

42. Κατά τη νομολογία, το Δημόσιο πρέπει να επιστρέφει στον υποκείμενο στην επιβάρυνση, αφενός, τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο και, αφετέρου, κάθε άλλο ποσό που καταβλήθηκε στο Δημόσιο ή παρακρατήθηκε από αυτό λόγω άμεσης συναρτήσεως με τον φόρο¹⁵.

15 — Συναφώς, κατά το Δικαστήριο, ως τέτοια λογίζεται ιδίως η μείωση της περιουσίας του υποκειμένου στην επιβάρυνση εξαιτίας της πρόωρης επιβολής επιβαρύνσεως η οποία δεν αντιβαίνει καθαυτή στο δίκαιο της Ένωσης, οπότε η αντίθεση με το δίκαιο της Ένωσης συνίσταται μόνο στην πρόωρη εφαρμογή του φορολογικού μέτρου. Στην περίπτωση αυτή, η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού αφορά την αναγνώριση των τόκων. Βλ. αποφάσεις Metallgesellschaft κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 87 έως 89), Test Claimants in the FII Group Litigation (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 205), και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 112), καθώς και διάταξη της 23ης Απριλίου 2008, C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (Συλλογή 2008, σ. I-2875, σκέψη 114).

i) Το κριτήριο της αναγκαίας συνέπειας

43. Το δικαίωμα επιστροφής δεν καλύπτει, βεβαίως, επιβαρύνσεις που οφείλονται σε αποφάσεις του ίδιου του υπόχρεου και δεν προκύπτουν κατ' ανάγκη από πράξεις του κράτους μέλους οι οποίες αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ένωσης¹⁶. Το κριτήριο της αναγκαίας συνέπειας παραμένει ως ένα βαθμό ασαφές στη νομολογία και έως τώρα έχει τύχει εφαρμογής μόνο στο πλαίσιο πολύ συγκεκριμένων υποθέσεων φορολογικού δικαίου¹⁷. Ουσιαστικά εξυπηρετεί στην οριοθέτηση μεταξύ του αντικειμένου της αξιώσεως που μπορεί να προβλεφθεί στο πλαίσιο του δικαιώματος επιστροφής το οποίο παρέχεται από το δίκαιο της Ένωσης και του αντικειμένου της αξιώσεως που μπορεί να προβληθεί «μόνο» στο πλαίσιο του δικαιώματος αποζημιώσεως, το οποίο απορρέει επίσης από το δίκαιο της Ένωσης, αλλά υπόκειται σε αυστηρότερες προϋποθέσεις¹⁸.

16 — Αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 207), και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 113), καθώς και διάταξη *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 115).

17 — Ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη ούτε οι απαλλαγές και άλλα φορολογικά προνόμια των οποίων δεν έκανε χρήση ημεδαπή εταιρία, προκειμένου να συμψηφιστεί συνολικά το ποσό ενός αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου με μια εκκρεμή φορολογική υποχρέωση, αλλά ούτε και οι δαπάνες που προέκυψαν για τις εταιρίες του εν λόγω ομίλου επιχειρήσεων από την προσαρμογή τους στις αμφισβητούμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου, προκειμένου να κριθεί δικαστικά αξίωση επιστροφής η οποία στηρίζεται στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης (βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16 νομολογία).

18 — Βλ., συναφώς, απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 207 έως 209).

ii) Δικαίωμα επιστροφής παρά την ύπαρξη μετακυλίσεως

44. Κατά τη νομολογία, πάντως, η ζημία του υποκειμένου στον φόρο η οποία προκύπτει από τη μετακύλιση του φόρου μέσω του τιμήματος και από τη συνακόλουθη μείωση των πωλήσεων εξαιτίας της αυξήσεως των τιμών καλύπτεται τουλάχιστον εμμέσως από το δικαίωμα επιστροφής. Τούτο καθίσταται σαφές από τις επισημάνσεις του Δικαστηρίου σε σχέση με την προαναφερθείσα εξαίρεση από την υποχρέωση επιστροφής που βαρύνει το Δημόσιο.

45. Βάσει αυτής της εξαίρεσης, κράτος μέλος μπορεί να αρνηθεί την επιστροφή σε υπόχρεο στον φόρο, αν διαπιστώσει ότι τρίτο πρόσωπο φέρει το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως και η επιστροφή του φόρου στον αρχικό υπόχρεο θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό¹⁹. Ωστόσο, κατά τη νομολογία, δεν τίθεται θέμα αδικαιολόγητου πλουτισμού για τον αρχικό υπόχρεο, εφόσον αυτός υπέστη οικονομική ζημία λόγω μειώσεως των πωλήσεων²⁰. Συναφώς, το Δικαστήριο τονίζει ότι η μετακύλιση επιβαρύνσεως σε τρίτο πρόσωπο δεν αίρει απαραίτητως τις δυσμενείς επιπτώσεις της φορολόγησης για τον υποκείμενο στον φόρο. Για τον λόγο αυτό, η μετακύλιση από μόνη της δεν σημαίνει ότι η επιστροφή ισοδυναμεί με αδικαιολόγητο πλουτισμό του υποκειμένου στον φόρο και, ως εκ τούτου, δεν θα αρκούσε για

19 — Αποφάσεις *Just* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 26), *Μιχαηλίδης* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 33), και *Weber's Wine World* κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψεις 94).

20 — Αποφάσεις *Comateb* κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 29 επ.), *Μιχαηλίδης* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 34 επ.), και *Weber's Wine World* κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψεις 95, 98 επ.).

να δικαιολογήσει την απόρριψη αιτήματος επιστροφής²¹.

μετακυλίσεως ή μη μετακυλίσεως μιας έμμεσης επιβαρύνσεως απαιτεί κατά περίπτωση εξέταση των πραγματικών περιστατικών, καθόσον το αν υπήρξε στην πράξη πλήρης ή μερική μετακύλιση εξαρτάται από περισσότερους παράγοντες σχετικούς με την κάθε εμπορική συναλλαγή²³.

iii) Συμπεράσματα σχετικά με τυχόν αίτημα του τελικού αγοραστή περί επιστροφής

46. Περαιτέρω, είναι απαραίτητη η κριτική εκτίμηση των ανωτέρω χαρακτηριστικών του δικαιώματος επιστροφής, του οποίου απολαύει ο υποκείμενος στον φόρο δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, προκειμένου να συναχθούν συμπεράσματα ως προς το αν υφίσταται καταρχήν αντίστοιχο δικαίωμα και για τον τελικό αγοραστή.

47. Συναφώς, διαπιστώνεται ότι η αναγνώριση δικαιώματος επιστροφής παρά την ύπαρξη της μετακυλίσεως συνάδει με το «κριτήριο της αναγκαίας συνέπειας»²² μόνον εάν η ζημία η οποία προκαλείται από τη μείωση των πωλήσεων μπορεί να θεωρηθεί αναγκαία συνέπεια της επιβληθείσας από το Δημόσιο επιβαρύνσεως, μολονότι μεσολαβεί η επιχειρηματική απόφαση περί μετακύλισης του φόρου. Ωστόσο, εγείρονται σχετικώς αμφιβολίες.

48. Άλλωστε, αυτή η ερμηνεία προσκρούει στη νομολογία, κατά την οποία το ζήτημα της

49. Συνεπώς, τίθεται αναγκαστικά το ερώτημα αν το δικαίωμα επιστροφής συνιστά πράγματι την κατάλληλη νομική βάση για την επανόρθωση της σχετικής ζημίας. Για την αποκατάσταση ζημιών αυτού του είδους ενδείκνυται μάλλον η εφαρμογή των κανόνων δικαίου περί ευθύνης, ήτοι των κανόνων που έχει θέσει το Δικαστήριο όσον αφορά την ευθύνη των κρατών μελών για τις ζημίες των πολιτών οι οποίες οφείλονται σε παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης.

50. Τέλος, η επανόρθωση της ζημίας κατ'επίκληση του δικαιώματος επιστροφής επηρεάζει και τη δυνατότητα αποτροπής των οικονομικών συνεπειών που έχει για τον τελικό αγοραστή η επιβολή φορολογικής επιβαρύνσεως κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

51. Συγκεκριμένα, αν ο υποκείμενος στον φόρο αξιώσε επιστροφή, μολονότι είχε μετακυλίσει τον επιβληθέντα κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης φόρο, επικαλούμενος οικονομική ζημία —ίσης αξίας, χάριν του

21 — Βλ. απόφαση Weber's Wine World κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 101 επ.).

22 — Βλ., συναφώς, ανωτέρω σημείο 43.

23 — Αποφάσεις Les Fils de Jules Bianco και Girard (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψεις 17 και 20), Comateb κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 25 έως 27), και Weber's Wine World κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψεις 96 επ.).

παραδείγματος— εξαιτίας μείωσης των πωλήσεων, η αξίωση αυτή θα ικανοποιούνταν με την επιστροφή του σχετικού ποσού εκ μέρους του Δημοσίου και το σχετικό δικαίωμα ουσιαστικά θα εξαντλούνταν. Στην περίπτωση αυτή, όμως, ο τελικός αγοραστής δεν θα μπορούσε πλέον να στραφεί αποτελεσματικά κατά του αρχικού υπόχρεου στον φόρο προς ικανοποίηση της δικής του αξίωσης επιστροφής. Πράγματι, η επιστροφή εκ μέρους του Δημοσίου προς τον αρχικό υπόχρεο αφορά τη ζημία του ιδίου και οφείλει να παραμείνει σε αυτόν. Επίσης, ο αρχικός υπόχρεος δεν θα μπορούσε να εκχωρήσει καμία απαίτηση στον τελικό αγοραστή, παρά μόνον αν αναγνωριζόταν στον ίδιο ένα νέο πρόσθετο δικαίωμα ως προς την αποκατάσταση της φορολογικής επιβαρύνσεως. Σε μια τέτοια περίπτωση όμως ο φυσικός αποδέκτης της αξίωσης του τελικού αγοραστή θα ήταν μάλλον το ίδιο το Δημόσιο.

52. Συνοψίζοντας, όσον αφορά το περιεχόμενο του δικαιώματος επιστροφής που έχει ο υποκείμενος στον φόρο, από τη μέχρι σήμερα νομολογία προκύπτουν ενδείξεις τόσο υπέρ όσο και κατά της αναγνώρισεως τέτοιου άμεσου δικαιώματος επιστροφής και υπέρ του τελικού αγοραστή.

53. Αν, μάλιστα, γίνει δεκτό ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, επικαλούμενος το δικαίωμα επιστροφής, να επιτύχει την αποκατάσταση ζημιών οι οποίες οφείλονται σε μείωση πωλήσεων, ενδέχεται να δημιουργηθούν καταστάσεις όπως η ανωτέρω

περιγραφείσα, κατά τις οποίες ο τελικός αγοραστής δύναται να στρέψει την αξίωσή του μόνον έναντι του Δημοσίου. Επιπλέον, θα έπρεπε αντιστοίχως να γίνει δεκτό το κριτήριο της αναγκαίας συνέπειας και ως προς τη μείωση της περιουσίας του τελικού αγοραστή. Άλλωστε, αν η ζημία του αρχικού υπόχρεου στον φόρο θεωρείται αναγκαία συνέπεια της επιβληθείσας από το Δημόσιο επιβαρύνσεως, μολονότι έλαβε ο ίδιος την απόφαση να μετακυλίσει τον φόρο, δεν είναι δυνατόν να κρίνεται λιγότερο αναγκαία η μείωση της περιουσίας του τελικού αγοραστή η οποία συνδέεται με τη μετακύλιση.

54. Αν όμως το κριτήριο της αναγκαίας συνέπειας εφαρμοσθεί κατά το εννοιολογικό περιεχόμενό του, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη όσον αφορά τον τελικό αγοραστή. Πράγματι, η μετακύλιση δεν είναι αυτόματη διαδικασία, αλλά στηρίζεται στην επιχειρηματική απόφαση του υποκειμένου στον φόρο. Στο πλαίσιο αυτής της στενής ερμηνείας, η φύση του δικαιώματος επιστροφής του οποίου απολαύει ο υποκείμενος στον φόρο θα συνηγορούσε υπέρ της μη αναγνώρισης αντίστοιχου δικαιώματος στον τελικό αγοραστή.

55. Οι αντιφατικές αυτές ενδείξεις καθιστούν πρόδηλο ότι από την έως τώρα νομολογία σχετικά με το περιεχόμενο του δικαιώματος επιστροφής που έχει ο υπόχρεος στον φόρο δεν μπορούν να αντληθούν κρίσιμα κριτήρια

για τον προσδιορισμό του προσώπου από το οποίο δύναται να αξιώσει καταρχήν την επιστροφή ο τελικός αγοραστής. Ωστόσο, επιπλέον ενδείξεις παρέχει η νομολογία του Δικαστηρίου ως προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

β) Ευθεία αξίωση κατά του Δημοσίου για λόγους ισοδυναμίας και αποτελεσματικότητας

56. Κατά πάγια νομολογία, ελλείπει ρυθμίσεως του δικαίου της Ένωσης σχετικής με την επιστροφή φόρων που επιβλήθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να υποβληθούν σχετικές αιτήσεις επιστροφής, τηρουμένων όμως των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας²⁴. Ως εκ τούτου, οι προϋποθέσεις αυτές δεν επιτρέπεται να είναι λιγότερο ευνοϊκές σε σχέση με εκείνες που διέπουν παρόμοιες δυνάτοτες δικαστικής προσφυγής οι οποίες στηρίζονται στις διατάξεις του εθνικού δικαίου και δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης²⁵.

57. Στις εν λόγω προϋποθέσεις ανήκουν πρωτίστως ο καθορισμός των αρμόδιων δικαστηρίων και η θέσπιση των διονομικών κανόνων, ήτοι οι διονομικές προϋποθέσεις²⁶. Ωστόσο, στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι απόκειται στα κράτη μέλη, τουλάχιστον εν μέρει, να θέτουν και προϋποθέσεις ουσιαστικού δικαίου²⁷.

58. Το ερώτημα σχετικά με τον αποδέκτη της αξίωσης συνιστά ζήτημα του ουσιαστικού δικαίου. Όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο η απάντηση δίδεται από το ίδιο το δικαιο της Ένωσης: αποδέκτης της αξίωσης είναι το Δημόσιο. Αλλωστε, στο πλαίσιο αυτής της διμερούς σχέσης δεν θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη κάποιος άλλος. Ως προς τον τελικό αγοραστή όμως, οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας οι οποίες, όπως διαπιστώθηκε, ισχύουν και για ζητήματα ουσιαστικού δικαίου δίνουν εν μέρει απάντηση.

59. Συγκεκριμένα, αν κατά το δανικό δικαιο, όπως προφανώς ισχυρίζονται η Danfoss και η Sauer-Danfoss, ο τελικός αγοραστής, στον

24 — Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-291/03, MyTravel (Συλλογή 2005, σ. I-8477, σκέψη 17), και της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken (Συλλογή 2007, σ. I-2425, σκέψη 37).

25 — Αποφάσεις Weber's Wine World κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 103), MyTravel (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 17), Reemtsma Cigarettenfabriken (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 37), και Direct Parcel Distribution Belgium (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 46).

26 — Αποφάσεις Just (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 25), Metallgesellschaft κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 85), Weber's Wine World κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 103), Test Claimants in the FII Group Litigation (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 203), και Direct Parcel Distribution Belgium (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 46).

27 — Αποφάσεις Denavit italiana (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 22), San Giorgio (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 12), και Metallgesellschaft κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 86). βλ., επίσης, για την εξωσυμβατική ευθύνη των κρατών μελών λόγω παραβάσεως του δικαίου της Ένωσης, αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 1991, C-6/90 και C-9/90, Francovich κ.λπ. (Συλλογή 1991, σ. I-5357, σκέψεις 42 και 43), της 10ης Ιουλίου 1997, C-261/95, Palmisani (Συλλογή 1997, σ. I-4025, σκέψη 27), της 17ης Απριλίου 2007, C-470/03, AGM-COS. MET (Συλλογή 2007, σ. I-2749, σκέψη 86), της 24ης Μαρτίου 2009, C-445/06, Danske Slagterier (Συλλογή 2009, σ. I-2119, σκέψη 31).

οποίο μετακυλίσθηκε φόρος που επιβλήθηκε κατά παραβίαση του δανικού δικαίου, μπορεί να αξιώσει την επιστροφή του φόρου άμεσα από το Δημόσιο, η αρχή της ισοδυναμίας επιτάσσει αντιστοιχία δυνατότητα να παρέχεται και για τις επιβαρύνσεις οι οποίες επιβάλλονται κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

60. Περαιτέρω, αν για την επιστροφή του φόρου ο τελικός αγοραστής πρέπει να στραφεί κατά του υπόχρεου στον φόρο και, ως εκ τούτου, η επιστροφή καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ενδέχεται να απαιτείται, βάσει της αρχής της αποτελεσματικότητας, να στραφεί ευθέως κατά του Δημοσίου. Τούτο εξέτασε το Δικαστήριο στην απόφαση *Reemtsma*, όσον αφορά την περίπτωση που παρέχων υπηρεσίες χρεώνει εκ παραδρομής στους πελάτες του τον ΦΠΑ, τον καταβάλλει στο Δημόσιο και τελικά περιέρχεται σε κατάσταση αδυναμίας πληρωμών²⁸. Αν το σφάλμα δεν βαρύνει τον παρέχοντα τις υπηρεσίες ή τον πωλητή, αλλά το ίδιο το Δημόσιο, επιβάλλεται κατά μείζονα λόγο η λύση ευθείας αξίωσης επιστροφής κατά του Δημοσίου. Στην περίπτωση αφερεγγυότητας του υποκειμένου στον φόρο, μπορεί επομένως από την αρχή της αποτελεσματικότητας να απορρέει η απαίτηση να επιτρέπεται και στον τελικό αγοραστή να αξιώσει απευθείας από το Δημόσιο την επιστροφή του φόρου.

61. Συναφώς, η αρχή της αποτελεσματικότητας επιτάσσει, επίσης, ότι η εν λόγω αξίωση πρέπει να εγείρεται και στην πράξη

ως αξίωση επιστροφής φόρου. Ειδάλλως η άσκηση των δικαιωμάτων του τελικού αγοραστή θα ήταν υπερβολικά δυσχερής, αν, επί παραδείγματι, έπρεπε να πληρούνται οι αυστηρότερες προϋποθέσεις που απαιτούνται, κατά τη νομολογία, για τις αγωγές αποζημιώσεως οι οποίες στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης²⁹. Επίσης, δεν υπάρχει ευλογοφανής εξήγηση γιατί το Δημόσιο θα έπρεπε να καλύπτεται από αυστηρότερες προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος σε τέτοιες περιπτώσεις. Εξάλλου, η επιβολή επιβαρύνσεως κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό για το Δημόσιο, το οποίο οφείλει απλώς να επιστρέψει το επίμαχο ποσό σε όποιον το επιβαρύνθηκε τελευταίος.

62. Αν το εθνικό δίκαιο δεν δίνει τη δυνατότητα στον τελικό αγοραστή, ο οποίος βαρύνεται με τη φορολογική υποχρέωση, να αξιώσει την επιστροφή του φόρου ούτε έναντι του Δημοσίου ούτε έναντι του αρχικού υπόχρεου στον φόρο, βάσει της αρχής της αποτελεσματικότητας επιβάλλεται οπωσδήποτε η αναγνώριση τουλάχιστον μίας από τις δύο δυνατότητες. Συνεπώς, η αρχή της αποτελεσματικότητας υποχρεώνει τα κράτη μέλη να προβλέψουν τα απαραίτητα μέσα και τις δικονομικές προϋποθέσεις, προκειμένου να καταστεί δυνατή για τον τελικό αγοραστή η επιστροφή της επιβαρύνσεως η οποία επιβλήθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης³⁰. Ισχύει, ωστόσο, και πάλι η διαπίστωση ότι τυχόν παραπομπή του τελικού αγοραστή στο Δημόσιο προς ικανοποίηση της αξίωσής

29 — Βλ., συναφώς, απόφαση *Test Claimants in the FII Group Litigation* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψεις 207 έως 209).

30 — Βλ., επ' αυτού, απόφαση *Reemtsma Cigarettenfabriken* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 41). βλ., επίσης, άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ.

28 — Απόφαση *Reemtsma Cigarettenfabriken* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψη 41).

του δεν συνάδει με το πρότυπο προστασίας που επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης.

63. Συνεπώς, συνάγεται το ενδιαμέσο συμπέρασμα ότι οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας μπορούν να θεμελιώσουν άμεσο δικαίωμα επιστροφής έναντι του Δημοσίου.

γ) Απουσία ειδικότερων κανόνων του δικαίου της Ένωσης

64. Αν από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας δεν απορρέει για τον τελικό αγοραστή άμεσο δικαίωμα έναντι του Δημοσίου, εξακολουθεί να ισχύει ο γενικός κανόνας ότι, ελλείψει άλλης σχετικής ρύθμισης του δικαίου της Ένωσης, απόκειται στα κράτη μέλη να υιοθετήσουν εθνικές ρυθμίσεις ως προς τις προϋποθέσεις επιστροφής των επιβαρύνσεων οι οποίες επιβλήθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης³¹.

65. Στην απόφαση *Denkavit italiana*³², το Δικαστήριο επισήμανε ρητώς ότι η προστασία των δικαιωμάτων των ιδιωτών τα οποία

απορρέουν άμεσα από την απαγόρευση επιβολής συγκεκριμένων φόρων δεν επιβάλλει οπωσδήποτε την ενιαία και κοινή για όλα τα κράτη μέλη ρύθμιση των τυπικών και ουσιαστικών προϋποθέσεων από τις οποίες εξαρτάται η επιστροφή αυτών των φόρων. Τούτο μπορεί να ισχύει επίσης, κατά μείζονα λόγο, όταν ο εν δυνάμει δικαιούχος ανήκει στο «δεύτερο στάδιο της εμπορίας» και ο αρχικός υπόχρεος έχει μετακυλίσει σε αυτόν την επιβάρυνση η οποία επιβλήθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

66. Πρέπει, επίσης, να ληφθεί υπόψη ότι — όπως έχει επανειλημμένως παρατηρήσει το Δικαστήριο — το ζήτημα της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθεισών επιβαρύνσεων επιλύεται με διαφορετικούς τρόπους στα διάφορα κράτη μέλη, ακόμη δε και εντός του ίδιου κράτους μέλους, ανάλογα με το είδος των επίμαχων επιβαρύνσεων. Σε μερικές περιπτώσεις οι αξιώσεις επιστροφής είναι διοικητικής φύσεως, ενώ σε άλλες αστικής φύσεως και βασίζονται ιδίως στους κανόνες περί αναζητήσεως αδικαιολόγητου πλουτισμού³³. Πέραν των περιπτώσεων όπου κάτι τέτοιο επιβάλλεται από την αρχή της αποτελεσματικότητας³⁴, η προσπάθεια αποφυγής αυτών των εν μέρει σύνθετων κανόνων και η απονομή στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης ενός

31 — Βλ. την προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24 νομολογία.

32 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6 (σκέψη 22).

33 — Βλ. αποφάσεις *Just* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 23 επ.), της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, *Aprile* (Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 17), και της 17ης Ιουνίου 2004, C-30/02, *Recheio-Cash & Carry* (Συλλογή 2004, σ. I-6051, σκέψη 16).

34 — Αντιθέτως, η αρχή της ισοδυναμίας δεν θα απέκλειε την εφαρμογή της εθνικής ρύθμισης, αλλά θα επέβαλλε την εφαρμογή της και σε περιπτώσεις επιβαρύνσεων οι οποίες επιβλήθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

γενικού δικαιώματος στον τελικό αγοραστή να αξιώσει την επιστροφή απευθείας από το Δημόσιο, δίχως όμως ο νομοθέτης της Ένωσης να μπορεί να διαμορφώσει εγγύτερα το νομικό πλαίσιο αυτού του δικαιώματος, θα δημιουργούσε μάλλον περισσότερα προβλήματα από όσα θα έλυνε. Άλλωστε είναι πιθανό —ειδικά όσον αφορά τις μικρές καθημερινές επιβαρύνσεις— ότι ο τελικός αγοραστής θα προτιμούσε να απευθυνθεί στον αντισυμβαλλόμενο του, αντί να στραφεί κατά του Δημοσίου.

πελάτες του τον ΦΠΑ και τον καταβάλλει στο Δημόσιο. Ναι μεν για το ζήτημα της ευθύνης του Δημοσίου έχει σημασία αν επιχείρηση από δικό της σφάλμα εισπράττει από τους πελάτες της αχρεωστήτως φόρο ή αν το ίδιο το Δημόσιο κατά παραβίαση του δικαιού της Ένωσης επιβάλλει φόρο ο οποίος εν συνεχεία μετακυλιεται, τούτο όμως σημαίνει ότι δεν είναι αναγκαίο να ρυθμιστεί με διαφορετικό τρόπο το δικαίωμα επιστροφής του οικονομικά θιγόμενου. Και στις δύο περιπτώσεις πρέπει να διασφαλιστεί μόνον ότι ο θιγόμενος μπορεί να αναζητήσει από το Δημόσιο τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά, είτε με άμεσο είτε με έμμεσο τρόπο.

67. Κατά συνέπεια, απόκειται στο εσωτερικό δίκαιο και, ενδεχομένως, στα εθνικά δικαστήρια να καθορίσουν αν το πρόσωπο φέρει φορολογική επιβάρυνση, η οποία επιβλήθηκε σε εθνικό επίπεδο από το Δημόσιο κατά παραβίαση του δικαιού της Ένωσης και μετακυλίσθηκε σε αυτόν από τον αρχικό υπόχρεο, δύναται να αξιώσει την επιστροφή της απευθείας από το κράτος ή καταρχήν μόνον από τον αρχικό υπόχρεο στην επιβάρυνση ή αν μπορεί να επιλέξει μεταξύ των δύο αυτών λύσεων, δεδομένου όμως ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

68. Εξάλλου, αυτό το συμπέρασμα συνάδει με τη λύση την οποία υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφαση *Reemtsma*³⁵, όσον αφορά την περίπτωση κατά την οποία παρέχων υπηρεσίες χρεώνει εκ παραδρομής στους

69. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, απόκειται τελικώς στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν η αρχή της αποτελεσματικότητας θα μπορούσε να επιβάλλει τη δυνατότητα έγερσης ευθείας αξίωσης επιστροφής κατά του Δημοσίου. Ως προς το ισχύον νομικό καθεστώς στη Δανία, η Δανική Κυβέρνηση επισήμανε ότι ο τελικός αγοραστής δεν έχει άμεσο δικαίωμα επιστροφής έναντι του Δημοσίου. Αντιθέτως, η *Danfoss* και η *Sauer-Danfoss* ισχυρίστηκαν ότι, κατά το δανικό δίκαιο, ο τελικός αγοραστής δεν μπορεί να απαιτήσει την επιστροφή ούτε από τον αρχικό υπόχρεο στον φόρο. Επί τούτου, η Δανική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε, απαντώντας σε σχετική ερώτηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι δεν ήταν σαφές αν υπήρχε δυνατότητα έγερσης τέτοιας αξίωσης κατά το δανικό δίκαιο. Αν ισχύει πάντως κάτι τέτοιο, και ο τελικός αγοραστής, κατά το δανικό δίκαιο, δεν μπορεί πράγματι να αξιώσει την επιστροφή του φόρου, ούτε άμεσα ούτε έμμεσα, η άσκηση των δικαιωμάτων των προσφευγουσών της κύριας δίκης θα καθίστατο υπερβολικά

35 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24 (σκέψεις 37 επ.).

δυσχερής, αν τους παρεχόταν μία και μόνο δυνατότητα, η οποία δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί νομικώς και παραμένει επί του παρόντος αμφίβολη, δηλαδή να απαιτήσουν την επιστροφή από τις εταιρίες πετρελαιοειδών, ενώ εξαιτίας αυτής της δυνατότητας απορρίπτονταν και οι προσφυγές τους κατά του Skatteministeriet.

προς την περίπτωση που ένα κράτος μέλος επιβάλλει φόρο κατανάλωσης κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και ο υπόχρεος στον φόρο τον μετακυλίζει σε πελάτη του, αν η αξίωση αποζημιώσεως του πελάτη επιτρέπεται να απορριφθεί με την αιτιολογία ότι δεν υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της επιβολής του φόρου και της ζημίας του πελάτη.

3. Πρόταση

70. Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι απόκειται στο εθνικό δίκαιο και ενδεχομένως στα εθνικά δικαστήρια να καθορίσουν αν το πρόσωπο που φέρει φορολογική επιβάρυνση η οποία επιβλήθηκε σε εθνικό επίπεδο από το Δημόσιο κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και μετακυλίσθηκε σε αυτόν από τον αρχικό υπόχρεο έχει δικαίωμα να αξιώσει την επιστροφή της απευθείας από το κράτος ή καταρχήν μόνον από τον αρχικό υπόχρεο στην επιβάρυνση ή αν μπορεί να επιλέξει μεταξύ των δύο αυτών λύσεων, δεδομένου όμως ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

72. Κατά πάγια νομολογία, μπορεί να στοιχειοθετηθεί καταρχήν η ευθύνη των κρατών μελών για τις ζημιές που προκλήθηκαν σε ιδιώτες από παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης οι οποίες μπορούν να καταλογιστούν στο κράτος αυτό³⁶.

73. Η αξίωση αποζημιώσεως εξαρτάται από τρεις προϋποθέσεις: ο επίμαχος κανόνας του δικαίου της Ένωσης να έχει ως σκοπό την απονομή δικαιωμάτων στους ζημιωθέντες, η παράβαση του κανόνα αυτού να είναι κατάφωρη και να υπάρχει άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβάσεως αυτής και της

B — Επί του δευτέρου ερωτήματος

71. Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί, ως

36 — Αποφάσεις Francovich κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 35), της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame (Συλλογή 1996, σ. I-1029, σκέψη 31), Danske Slagterier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 27), της 26ης Ιανουαρίου 2010, C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios (Συλλογή 2010, σ. I-635, σκέψη 29), της 25ης Νοεμβρίου 2010, C-429/09, Fuß (Συλλογή 2010, σ. I-12167, σκέψη 45), και της 9ης Δεκεμβρίου 2010, C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie κ.λπ. (Συλλογή 2010, σ. I-12655, σκέψη 87).

ζημίας που υπέστησαν οι ενδιαφερόμενοι³⁷. Το προδικαστικό ερώτημα αφορά την τρίτη προϋπόθεση.

74. Ασφαλώς, απόκειται, καταρχήν, στα εθνικά δικαστήρια να διαπιστώσουν αν πράγματι υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβίασεως του δικαίου της Ένωσης εκ μέρους του κράτους και της ζημίας που υπέστησαν οι ιδιώτες³⁸. Ωστόσο, αφενός, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει όλα τα αναγκαία στοιχεία για να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση³⁹ και, αφετέρου, εν προκειμένω, τίθεται μάλλον νομικό παρά πραγματικό ζήτημα. Ζητείται δηλαδή να διευκρινιστεί αν η προϋπόθεση της άμεσης αιτιώδους συνάφειας πρέπει να ερμηνεύεται τόσο στενά, ώστε, όπως υποστηρίζει ιδίως η Δανική Κυβέρνηση, να γίνεται δεκτή μόνον όσον αφορά τον αρχικό υποκείμενο στον φόρο και όχι κάθε πρόσωπο που φέρει την κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης επιβληθείσα επιβάρυνση λόγω μετακυλίσεως από τον αρχικό υπόχρεο.

75. Κατ' αρχάς επιβάλλεται η διαπίστωση ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν

αμφισβητείται καθαυτή η αιτιώδης συνάφεια. Αν δεν είχε επιβληθεί φόρος κατανάλωσης δεν θα είχε επέλθει και η προβαλλόμενη από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης ζημία, η οποία συνίσταται στο ποσό του φόρου που μετακύλισαν στις προσφεύγουσες οι εταιρίες πετρελαιοειδών.

76. Όσον αφορά την αμεσότητα της αιτιώδους συνάφειας δεν θα πρέπει να ερμηνεύεται με απόλυτο τρόπο, καθώς κατά τη νομολογία απαιτείται απλώς ένας «αρκούντως άμεσος τρόπος»⁴⁰. Το Δικαστήριο προέβη σε αυτή τη διευκρίνιση παραπέμποντας στη νομολογία σχετικά με την εξωσυμβατική ευθύνη της Ένωσης⁴¹, για την οποία ισχύουν κατ' ουσίαν οι ίδιες τρεις προϋποθέσεις που απαιτούνται και ως προς την ευθύνη των κρατών μελών σε περιπτώσεις παραβάσεων του δικαίου της Ένωσης⁴². Από τη νομολογία αυτή μπορεί επίσης να συναχθεί ότι το κριτήριο της «επαρκούς αμεσότητας» έχει σκοπό να διασφαλίσει, ιδίως, ότι δεν θα οφείλεται αποζημίωση για κάθε δυσμενή, ακόμα και απομακρυσμένη, συνέπεια⁴³. Προκειμένου να αποφευχθεί η διέγρυνση της έννοιας της αμεσότητας με την προσθήκη της λέξης «επαρκής», θα μπορούσε να προτιμηθεί απλά η χρήση της στενής αιτιώδους συνάφειας.

37 — Αποφάσεις *Brasserie du pêcheur* και *Factortame* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 51), *Danske Slagterier* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 20), και *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 30).

38 — Αποφάσεις *Brasserie du pêcheur* και *Factortame* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 65), της 15ης Ιουνίου 1999, C-140/97, *Rechberger* κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-3499, σκέψη 72), *AGM-COS.MET* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 83), και *Fuif* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψεις 48 και 59).

39 — Αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark* (Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 38), και της 18ης Ιουνίου 2009, C-566/07, *Stadeco* (Συλλογή 2009, σ. I-5295, σκέψη 43).

40 — Αποφάσεις *Test Claimants in the FII Group Litigation* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 218), και *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 122).

41 — Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1979, 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 και 45/79, *Dumortier* κ.λπ. κατά Συμβουλίου (Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 515, σκέψη 21).

42 — Απόφαση *Brasserie du pêcheur* και *Factortame* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 53).

43 — Απόφαση *Dumortier* κ.λπ. κατά Συμβουλίου (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 41, σκέψη 21).

Ωστόσο, η έννοια της «άμεσης αιτιώδους συνάφειας» έχει παγιωθεί στη νομολογία σε τέτοιο βαθμό, ώστε να επιβάλλεται η χρήση της —υπό την ευρεία ερμηνεία της— στο πλαίσιο των ακόλουθων σκέψεων.

τρεις προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων και η «επαρκώς άμεση αιτιώδης συνάφεια», είναι ικανές να θεμελιώσουν δικαίωμα αποζημίωσης των ιδιωτών κατά το δίκαιο της Ένωσης⁴⁴. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε, πολύ πρόσφατα, ρητώς ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θέτουν επιπλέον προϋποθέσεις⁴⁵.

77. Η Δανική Κυβέρνηση, επικαλούμενη τις αρχές που διέπουν τον καταλογισμό της ευθύνης κατά το δανικό δίκαιο, ισχυρίζεται ότι αποζημίωση δικαιούται μόνον ο «άμεσα ζημιωθείς», ο οποίος, εν προκειμένω, δεν μπορεί να είναι όποιος κατέβαλε αχρεωστήτως φόρο λόγω μετακυλίσεως. Η ζημία αυτού του τελικού αγοραστή εξαρτάται, αντιθέτως, από ένα σύνολο περιστάσεων, όπως η πολιτική τιμολόγησης του αρχικού υποκειμένου στον φόρο, η δική του πολιτική τιμολόγησης, η συγκεκριμένη χρήση των φορολογούμενων προϊόντων και το καθεστώς ανταγωνισμού. Επιπλέον, το σύνολο των προσώπων που φέρουν τελικά την οικονομική επιβάρυνση είναι απρόβλεπτο και απροσδιόριστο.

79. Το κριτήριο που προτείνει η Δανική Κυβέρνηση θέτει όμως τελικά μία τέτοια πρόσθετη προϋπόθεση, η οποία απαιτεί συγχρόνως αυστηρότερο εννοιολογικό προσδιορισμό της αιτιώδους συνάφειας. Συγκεκριμένα, αυτό συνεπάγεται συστηματική, χωρίς κατά περίπτωση εξέταση, στέρηση του δικαιώματος αποζημίωσης, το οποίο απονέμεται από το δίκαιο της Ένωσης, από εκείνους που φέρουν την κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης επιβληθείσα οικονομική επιβάρυνση και ως εκ τούτου έχουν σαφώς υποστεί ζημία. Η πλήρης αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης και η αποτελεσματική προστασία των δικαιωμάτων που απονέμει το δίκαιο της Ένωσης, τα οποία οφείλει να διασφαλίσει το εν λόγω δικαίωμα αποζημίωσης⁴⁶, θα θίγονταν σημαντικά με έναν τέτοιο γενικό περιορισμό των δυνητικών δικαιούχων.

78. Ωστόσο, ένα τέτοιο κριτήριο, του «άμεσα ζημιωθέντος», δεν βρίσκει έρεισμα στο δίκαιο της Ένωσης. Τουναντίον, κατά πάγια νομολογία, οι προαναφερθείσες στη σκέψη 73

44 — Αποφάσεις Francovich κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 41), AGM-COS.MET (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 85), και Fuß (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 65).

45 — Απόφαση Fuß (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 66).

46 — Βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Francovich κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 33), Brasserie du pêcheur και Factortame (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 52), και της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, C-224/01, Köbler (Συλλογή 2003, σ. I-10239, σκέψη 33).

80. Επιπλέον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ζημία του τελικού αγοραστή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί απομακρυσμένη συνέπεια της επιβολής φόρου. Όπως επισημάνθηκε ήδη, στο πλαίσιο της αναλύσεως του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, είναι χαρακτηριστικό ειδικά των έμμεσων φόρων ότι δεν επιβαρύνουν οικονομικά τον αρχικό υπόχρεο στον φόρο, αλλά τον τελικό αγοραστή, ο οποίος συνακόλουθα φέρει και τη ζημία. Ουσιαστικά πρόκειται για την ίδια ζημία η οποία μεταφέρεται μέσω της εμπορικής αλυσίδας. Η αξία της παραμένει αναλλοίωτη και συνεπώς μπορεί να προβλεφθεί και να υπολογιστεί από το Δημόσιο. Το γεγονός και μόνον ότι ο μεν υπόχρεος στον φόρο θα μπορούσε να κάνει χρήση της δυνατότητάς του να μετακυλίσει τον φόρο μέσω του τιμήματος, ο δε πραγματικά ζημιωθείς επέλεξε να μην τον μετακυλίσει περαιτέρω, δεν αρκεί για να διακόψει την αιτιώδη συνάφεια της επιβολής του φόρου και της ζημίας ούτε για να στερήσει από τη συνάφεια αυτή την επαρκή αμεσότητα, κατά την έννοια της σχετικής νομολογίας.

81. Το γεγονός ότι το σύνολο των προσώπων που δικαιούνται αποζημίωση είναι ενδεχομένως —τουλάχιστον αρχικά— απροσδιόριστο δεν αναιρεί την άμεση αιτιώδη συνάφεια. Ο αόριστος αριθμός των ατόμων, τα οποία μπορεί να είναι δικαιούχοι αποζημιώσεως, δεν αποκλείει δηλαδή το δικαίωμα αποζημιώσεως που απονέμεται στο πλαίσιο του δικαίου

της Ένωσης⁴⁷. Εξάλλου, οι πραγματικά ζημιωθέντες μπορεί να είναι μεν εκ των προτέρων λιγότερο γνωστοί από τους υποκείμενους στον φόρο, αλλά μπορούν εξαρχής να οριστούν επακριβώς. Πρόκειται για εκείνους στους οποίους μετακυλιέται ο φόρος ενώ οι ίδιοι δεν μπορούν να τον μετακυλίσουν περαιτέρω.

82. Η εξέταση, έστω και ακροθιγώς, ενός άλλου πεδίου του δικαίου περί ευθύνης στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης επιβεβαιώνει, επίσης, ότι ο περιορισμός στον «άμεσα ζημιωθέντα» κατά την έννοια του δανικού δικαίου είναι άγνωστος. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση Manfredi⁴⁸, σε σχέση με την απαγόρευση των συμπράξεων κατά το δίκαιο της Ένωσης, ότι κάθε υποκείμενο δικαίου δικαιούται να ζητήσει αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη, όταν υφίσταται αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της εν λόγω ζημίας και της απαγορευόμενης συμπράξεως.

83. Συνεπώς, στην περίπτωση κατά την οποία κράτος μέλος επέβαλε φόρο κατανάλωσης κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και ο υποκείμενος στον φόρο τον μετακύλισε σε πελάτη του, δεν είναι δυνατόν να απορριφθεί αξίωση αποζημιώσεως αυτού του πελάτη κατά του Δημοσίου με την αιτιολογία ότι η άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της επιβολής φόρου και της ζημίας του πελάτη αποκλείεται εκ προοιμίου.

47 — Βλ., επ' αυτού, απόφαση Brasserie du pêcheur και Factortame (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 71).

48 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 2006, C-295/04 έως C-298/04, Manfredi κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-6619, σκέψη 61).

V — Πρόταση

84. Κατόπιν των ανωτέρω, θεωρώ ότι τα ερωτήματα που υπέβαλε το Vestre Landsret πρέπει να απαντηθούν ως εξής:

- «1) Απόκειται στο εθνικό δίκαιο και, ενδεχομένως, στα εθνικά δικαστήρια να καθορίσουν αν το πρόσωπο που φέρει φορολογική επιβάρυνση η οποία επιβλήθηκε σε εθνικό επίπεδο από το Δημόσιο κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και μετακυλίσθηκε σε αυτόν από τον αρχικό υπόχρεο έχει δικαίωμα να αξιώσει την επιστροφή της απευθείας από το κράτος ή καταρχήν μόνον από τον αρχικό υπόχρεο στην επιβάρυνση ή αν μπορεί να επιλέξει μεταξύ των δύο λύσεων, δεδομένου όμως ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.
- 2) Στην περίπτωση κατά την οποία κράτος μέλος επέβαλε φόρο κατανάλωσης κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης και ο υποκείμενος στον φόρο τον μετακύλισε σε πελάτη του, δεν είναι δυνατόν να απορριφθεί αξίωση αποζημίωσης αυτού του πελάτη κατά του Δημοσίου με την αιτιολογία ότι η άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της επιβολής φόρου και της ζημίας του πελάτη αποκλείεται εκ προοιμίου.»