

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 20ής Οκτωβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-94/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Vestre Landsret (Δανία) με απόφαση της 11ης Φεβρουαρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Φεβρουαρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Danfoss A/S,

Sauer-Danfoss ApS

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, M. Safjan (εισηγητή), A. Borg Barthet, E. Levits και J.-J. Kasel, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Φεβρουαρίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Danfoss A/S, εκπροσωπούμενη από τους T. K. Kristjánsson και H. S. Hansen, advokaterne,
- η Sauer-Danfoss ApS, εκπροσωπούμενη από τους A. Møllin και E. Vistisen, advokaterne,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη V. Pasternak Jørgensen, τον K. Lundgaard Hansen και την B. Weis Fogh,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Muñoz Pérez,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Rokicka,

- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Falk,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Hathaway, επικουρούμενο από τον P. Mantle, barrister,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους N. Fenger και W. Mölls,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 24ης Μαρτίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, σχετικά με την αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος και την ευθύνη κράτους μέλους λόγω της εισπράξεως φόρου ασύμβατου προς το δίκαιο αυτό.
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, των Danfoss A/S (στο εξής: Danfoss) και Sauer-Danfoss ApS (στο εξής: Sauer-Danfoss) και, αφετέρου, του Skatteministeriet (Υπουργείου Φορολογικών Υποθέσεων), με αντικείμενο την απόρριψη, εκ μέρους του υπουργείου, τόσο της αιτήσεως των εν λόγω εταιριών να τους επιστραφεί φόρος επί των ορυκτελαίων, ο οποίος επιβλήθηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, όσο και του αιτήματός τους προς αποκατάσταση της ζημίας που υπέστησαν λόγω της εισπράξεως του ως άνω παράνομου φόρου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- ³ Το άρθρο 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 κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1), ορίζει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία καθορίζει το καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε 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 Ευρωπαϊκή Κοινότητα.

2. 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, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«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.»

- 5 Το άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή (ΕΕ L 316, σ. 12), προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν στα πετρελαιοειδή ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους συντελεστές τους σύμφωνα με την οδηγία 92/82/ΕΟΚ για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης στα πετρελαιοειδή.»

- 6 Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/81:

«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 την 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.

[...]»

- 7 Η ανακοίνωση της Επιτροπής, της 7ης Νοεμβρίου 1990, σχετικά με την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα πετρελαιοειδή [COM(90) 434 τελικό], διευκρίνιζε ρητώς ότι τα λιπαντικά και τα υδραυλικά έλαια τυγχάνουν της απαλλαγής την οποία προβλέπει η οδηγία 92/81.

Το εθνικό δίκαιο

- 8 Προκειμένου να μεταφέρει στην εθνική έννομη τάξη τις οδηγίες 92/12 και 92/81, ο Δανός νομοθέτης θέσπισε τον νόμο 1029 της 19ης Δεκεμβρίου 1992, περί φορολογήσεως των ορυκτελαίων κ.λπ. (στο εξής: επίμαχος νόμος). Το άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, του νόμου αυτού όριζε ότι:

«Τα πετρελαιοειδή υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως στην ημεδαπή. Ο συντελεστής του φόρου είναι ο εξής:

[...]

12) για λιπαντικά ή υδραυλικά έλαια και άλλα παρεμφερή προϊόντα: 1,78 DKK ανά λίτρο.»

- 9 Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί των λιπαντικών και υδραυλικών ελαίων έπρεπε να καταβάλλεται από τις εταιρίες πετρελαιοειδών, αλλά η αιτιολογική έκθεση του επίμαχου νόμου προέβλεπε ότι ήταν πιθανό το ενδεχόμενο να μετακυλιέται ο φόρος αυτός στους αγοραστές των οικείων προϊόντων.
- 10 Κατόπιν της εκδόσεως της αποφάσεως της 10ης Ιουνίου 1999, C-346/97, Braathens (Συλλογή 1999, σ. I-3419), η οποία επιβεβαιώθηκε με την απόφαση της 25ης Σεπτεμβρίου 2003, C-437/01, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2003, σ. I-9861), και δεδομένου ότι από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι η έμμεση φορολόγηση των προϊόντων που απαλλάσσονται από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως θα καθιστούσε το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/81 άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας και, επομένως, δεν είναι δυνατό να στηριχθεί στο άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12, οι δανικές φορολογικές αρχές ανέστειλαν την εφαρμογή των διοικητικών διαδικασιών για την είσπραξη του φόρου επί των λιπαντικών και υδραυλικών ελαίων από 1ης Δεκεμβρίου 2001. Με τον νόμο 395, της 6ης Ιουνίου 2002, καταργήθηκε ο φόρος αυτός αναδρομικά, επίσης από 1ης Δεκεμβρίου 2001.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1995 και 30ης Νοεμβρίου 2001, η Danfoss αγόρασε λιπαντικά έλαια από διάφορες δανικές επιχειρήσεις πετρελαιοειδών οι οποίες, αφού κατέβαλαν τον φόρο επί των ορυκτελαίων στο Δημόσιο Ταμείο του οικείου κράτους, μετακύλισαν το σύνολο του σχετικού ποσού, ήτοι 6 108 054 DKK, στην Danfoss.
- 12 Μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1998 και 30ής Νοεμβρίου 2001, η Danfoss μεταπώλησε μέρος των ελαίων αυτών στη Sauer-Danfoss, περιλαμβάνοντας στο τίμημα της πωλήσεώς τους ποσό ύψους 1 686 096 DKK, το οποίο αντιστοιχούσε στον φόρο επί των ορυκτελαίων.

- 13 Κατόπιν της καταργήσεως του φόρου αυτού, η Danfoss και η Sauer-Danfoss ζήτησαν από τις δανικές φορολογικές αρχές την επιστροφή του τμήματος εκείνου της συνολικής αξίας των λιπαντικών ελαίων που είχαν αγοράσει το οποίο αντιστοιχούσε στον παράνομο φόρο, ήτοι 6 108 054 DKK και 1 686 096 DKK αντιστοίχως, διευκρινίζοντας ωστόσο ότι αν η Danfoss επιτύγχανε την επιστροφή του συνόλου του ποσού που ζήτησε από τις φορολογικές αρχές, θα κατέβαλλε στη Sauer-Danfoss το ποσό των 1 686 096 DKK, το οποίο αντιστοιχούσε στον φόρο επί των ορυκτελαίων και είχε ενσωματωθεί στο τίμημα της πωλήσεως που πραγματοποιήσε η Danfoss, η δε Sauer-Danfoss θα έπρεπε, στην περίπτωση αυτή, να παραιτηθεί από τη δική της αξίωση. Ως εκ τούτου, η αξίωση της τελευταίας είναι επικουρική σε σχέση με εκείνη της Danfoss.
- 14 Εξάλλου, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εταιρίες πετρελαιοειδών δεν ζήτησαν επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως όσον αφορά τα λιπαντικά έλαια που πωλήθηκαν στην Danfoss.
- 15 Προς στήριξη των αιτήσεών τους επιστροφής του φόρου, οι προσφεύγουσες-ενάγουσες της κύριας δίκης υποστήριξαν ότι, εφόσον υποχρεώθηκαν να επωμιστούν τις οικονομικές συνέπειες του παράνομου φόρου, η αρχή της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης επιτάσσει την αναγνώριση δικαιώματος επιστροφής του φόρου μόνο σε αυτές, και όχι στις εταιρίες πετρελαιοειδών. Ζήτησαν επίσης από το δανικό Δημόσιο να αποκαταστήσει τη ζημία την οποία υπέστησαν λόγω της εισπράξεως του φόρου επί των ορυκτελαίων.
- 16 Οι αιτήσεις που υπέβαλαν οι προσφεύγουσες-ενάγουσες της κύριας δίκης απορρίφθηκαν. Συγκεκριμένα, κατά τις δανικές αρχές, το προβλεπόμενο από το δίκαιο της Ένωσης δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος αναγνωρίζεται μόνο στον άμεσα υποκείμενο στον φόρο, και όχι στους επόμενους κρίκους της εμπορικής αλυσίδας, οι οποίοι δεν ήταν υπόχρεοι στον φόρο και, άλλωστε, δεν κατέβαλαν οι ίδιοι στο Δημόσιο Ταμείο οποιοδήποτε ποσό του οποίου θα μπορούσαν να ζητήσουν την επιστροφή.
- 17 Όσον αφορά το δικαίωμα σε αποζημίωση, οι δανικές αρχές απέκλεισαν κάθε τέτοιο ενδεχόμενο διότι, όσον αφορά τον χρόνο προ της εκδόσεως της προαναφερθείσας

αποφάσεως Braathens, δεν ήταν τόσο πρόδηλο ότι ο προβλεπόμενος από τον επίμαχο νόμο φόρος αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, ώστε η είσπραξή του να στοιχειοθετεί ευθύνη του Δημοσίου και, όσον αφορά το χρονικό διάστημα μετά την έκδοση της ως άνω αποφάσεως, θα ήταν αδύνατο να προσδιοριστεί σε ποιο στάδιο της αλυσίδας διανομής επήλθε η ζημία, οπότε δεν υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια. Συγκεκριμένα, κατά τις δανικές αρχές, σε περίπτωση μετακυλίσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, το ζήτημα αν και, ενδεχομένως, σε ποιο βαθμό ορισμένες επιχειρήσεις ή συγκεκριμένοι χρήστες, που βρίσκονται σε επόμενο στάδιο της αλυσίδας διανομής, θα φέρουν στην πράξη την επιβάρυνση του φόρου αυτού εξαρτάται από ποικίλους παράγοντες, όπως από την τιμολογιακή πολιτική την οποία εφαρμόζουν, ως προς τα οικεία προϊόντα, τόσο ο υποκείμενος στον φόρο όσο και καθεμία από τις επιχειρήσεις των επόμενων σταδίων της αλυσίδας, από τον τρόπο κατά τον οποίο χρησιμοποιούνται τα προϊόντα αυτά και από την κατάσταση του ανταγωνισμού στη σχετική αγορά.

- ¹⁸ Κατόπιν τούτου, οι προσφεύγουσες-ενάγουσες της κύριας δίκης προσέβαλαν τις απορριπτικές των αιτήσεων τους αποφάσεις ενώπιον του Vestre Landsret, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Απαγορεύει το δίκαιο της Ένωσης στα κράτη μέλη να απορρίπτουν αίτηση επιστροφής ειδικού φόρου κατανάλωσης επιβληθέντος κατά παράβαση κοινοτικής οδηγίας, η οποία έχει υποβληθεί από επιχείρηση που επιβαρύνθηκε λόγω μετακύλισης 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 Ταμείο από την εν λόγω επιχείρηση;
- 2) Απαγορεύει το δίκαιο της Ένωσης στα κράτη μέλη να απορρίπτουν αίτημα αποζημιώσεως που υπέβαλε επιχείρηση στην οποία μετακυλίστηκε ειδικός φόρος κατανάλωσης που επιβλήθηκε κατά παράβαση κοινοτικής οδηγίας, για τους λόγους οι οποίοι προβάλλονται εν προκειμένω (συγκεκριμένα, ότι η επιχείρηση δεν έχει υποστεί άμεση ζημία και ότι δεν υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της ζημίας και του γενεσιουργού της γεγονότος, ώστε να μπορεί να στοιχειοθετηθεί ευθύνη προς αποζημίωση);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων*Επί του πρώτου ερωτήματος*

- ¹⁹ Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν κράτος μέλος δύναται να απορρίψει αίτηση επιστροφής υποβληθείσα από τον επιχειρηματία στον οποίο μετακυλίστηκε το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, για τον λόγο ότι ο επιχειρηματίας δεν είναι ο υπόχρεος στον φόρο αυτόν και, επομένως, δεν κατέβαλε το σχετικό ποσό στις φορολογικές αρχές.
- ²⁰ Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ως άνω ερώτημα, πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα επιστροφής φόρων που εισέπραξε κράτος μέλος κατά παραβίαση του δικαίου της Ενώσεως αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που παρέχουν στους ιδιώτες οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης οι οποίες απαγορεύουν τέτοιους φόρους. Ως εκ τούτου, το κράτος μέλος οφείλει, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους εισπραχθέντες κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης φόρους (βλ. αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, *San Giorgio*, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12, της 28ης Ιανουαρίου 2010, C-264/08, *Direct Parcel Distribution Belgium*, Συλλογή 2010, σ. I-731, σκέψη 45, και της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, C-398/09, *Lady & Kid* κ.λπ., Συλλογή 2010, σ. I-7375, σκέψη 17).
- ²¹ Πάντως, κατ' εξαίρεση από την αρχή της επιστροφής φόρων ασύμβατων προς το δίκαιο της Ενώσεως, η απόρριψη αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου είναι δυνατή μόνον όταν ενδέχεται να συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό των προσώπων που έχουν το δικαίωμα επιστροφής, ήτοι όταν αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο που υποχρεώθηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε, στην πράξη, στον αγοραστή (βλ., σχετικώς, προαναφερθείσα απόφαση *Lady & Kid* κ.λπ., σκέψεις 18 και 20).

- 22 Πράγματι, υπό τις περιστάσεις αυτές, εκείνος ο οποίος επιβαρύνθηκε με τον μη οφειλόμενο φόρο δεν είναι ο υποκείμενος σε αυτόν, αλλά ο αγοραστής στον οποίο μετακυλίστηκε. Επομένως, η επιστροφή στον υποκείμενο στον φόρο του ποσού που έχει ήδη εισπράξει από τον αγοραστή θα ισοδυναμούσε, για αυτόν, με διπλή καταβολή ικανή να χαρακτηριστεί ως αδικαιολόγητος πλουτισμός, χωρίς, ωστόσο, να θεραπεύονται οι συνέπειες της ελλείψεως νομιμότητας του φόρου για τον αγοραστή (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 22, και προαναφερθείσα απόφαση Lady & Kid κ.λπ., σκέψη 19).
- 23 Εξ αυτού συνάγεται ότι σκοπός του δικαιώματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος είναι να θεραπευθούν οι συνέπειες του ασυμβιβάστου του φόρου προς το δίκαιο της Ένωσης, με την εξουδετέρωση της οικονομική επιβαρύνσεως που αδικαιολογήτως έπληξε τον επιχειρηματία ο οποίος, τελικώς, τον επωμίστηκε στην πράξη.
- 24 Κατόπιν της διευκρινίσεως αυτής, πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ελλείπει ρυθμίσεως του δικαίου της Ένωσης σχετικής με τις αιτήσεις επιστροφής φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να προβλέψει τους όρους υπό τους οποίους μπορούν να υποβληθούν αυτές οι αιτήσεις επιστροφής, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, της τηρήσεως των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (βλ. 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 Συναφώς, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που εξυπηρετεί το δικαίωμα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος, όπως αυτός υπενθυμίστηκε στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, η αρχή της αποτελεσματικότητας επιβάλλει να ορίζουν τα κράτη μέλη τις προϋποθέσεις ασκήσεως αγωγής για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος βάσει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας, κατά τρόπον ώστε να μπορεί να εξουδετερωθεί η οικονομική επιβάρυνση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.
- 26 Στο πνεύμα αυτό, το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι, αν ο τελικός αγοραστής είναι, δυνάμει του εθνικού δικαίου, σε θέση να επιτύχει την εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο επιστροφή του ποσού του φόρου που έχει μετακυλιστεί σ' αυτόν, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο πρέπει, με τη σειρά του, να μπορεί να επιτύχει την

επιστροφή του σχετικού ποσού εκ μέρους των εθνικών αρχών (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 24). Ομοίως, εθνικό νομικό σύστημα κατά το οποίο ο μεν παρέχων υπηρεσίες, που αχρεωστήτως κατέβαλε στις φορολογικές αρχές τον ΦΠΑ, μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του, ο δε αποδέκτης των υπηρεσιών δύναται να εναγάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον παρέχοντα τις υπηρεσίες προς αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού είναι σύμφωνο με τις αρχές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας, καθόσον παρέχει στον εν λόγω αποδέκτη, ο οποίος επιβαρύνθηκε με τον φόρο που εκ παραδρομής χρεώθηκε σε τιμολόγιο, τη δυνατότητα να επιτύχει την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Reemtsma Cigarettenfabriken, σκέψη 39).

- 27 Επομένως, κράτος μέλος μπορεί, κατ' αρχήν, να απορρίψει αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου υποβληθείσα από τον τελικό αγοραστή στον οποίο μετακυλίστηκε ο φόρος, με την αιτιολογία ότι δεν πρόκειται για το πρόσωπο που τον κατέβαλε στις φορολογικές αρχές, υπό την προϋπόθεση ότι ο εν λόγω αγοραστής, που επιβαρύνθηκε τελικώς με τον φόρο, δύναται, βάσει του εθνικού δικαίου, να εναγάγει τον υποκείμενο στον φόρο ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων προς αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος.
- 28 Εντούτοις, αν η επιστροφή εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο αποδεικνύεται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητάς του, πρέπει, για να τηρείται η αρχή της αποτελεσματικότητας, ο μεν αγοραστής να είναι σε θέση να στρέψει την αίτηση επιστροφής ευθέως κατά των φορολογικών αρχών, το δε κράτος μέλος να προβλέπει, συναφώς, τα απαραίτητα μέσα ένδικης προστασίας και τις διαδικαστικές λεπτομέρειες (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Reemtsma Cigarettenfabriken, σκέψη 41).
- 29 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι κράτος μέλος μπορεί να απορρίψει αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου υποβληθείσα από τον αγοραστή στον οποίο μετακυλίστηκε ο φόρος, με την αιτιολογία ότι δεν πρόκειται για το πρόσωπο που τον κατέβαλε στις φορολογικές αρχές, υπό την προϋπόθεση ότι ο εν λόγω αγοραστής, που επιβαρύνθηκε τελικώς με τον φόρο, δύναται, βάσει του εθνικού δικαίου, να εναγάγει τον υποκείμενο στον φόρο ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων προς αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος και ότι η επιστροφή του φόρου από τον υποκείμενο σε αυτόν δεν καθίσταται στην πράξη αδύνατη, ούτε υπερβολικά δυσχερής.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 30 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν κράτος μέλος μπορεί να απορρίψει αίτημα αποζημιώσεως που υπέβαλε επιχείρηση στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο μετακύλισε αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο, με την αιτιολογία ότι αποκλείεται εκ προοιμίου η ύπαρξη άμεσης αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της εισπράξεως του φόρου αυτού από το Δημόσιο και της ζημίας που υπέστη η εν λόγω επιχείρηση.
- 31 Το αιτούν δικαστήριο καλεί, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο να αποφανθεί το ζήτημα αν το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποφάσισε ελεύθερα να μετακυλίσει τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο σε επόμενο στάδιο της εμπορικής αλυσίδας διαρρηγνύει την εν λόγω άμεση αιτιώδη συνάφεια μεταξύ της πράξεως του κράτους μέλους και της ζημίας την οποία υπέστη ο αγοραστής.
- 32 Εισαγωγικώς, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι δεν απόκειται στο Δικαστήριο να χαρακτηρίσει νομικώς τις αιτήσεις παροχής έννομης προστασίας που υπέβαλαν οι προσφεύγουσες-ενάγουσες της κύριας δίκης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, αν πρόκειται δηλαδή για προσφυγή-αγωγή προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ή για αγωγή δεν είναι έργο του Δικαστηρίου (βλ. αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 81, και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 201) και, αφετέρου, ότι η αξίωση αποζημιώσεως μπορεί να συνυπάρχει με αξίωση προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προαναφερθείσα απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 34).
- 33 Έχει επίσης σημασία να υπομνησθεί ότι η αναγνώριση στους θιγόμενους ιδιώτες δικαιώματος προς αποκατάσταση της ζημίας που υπέστησαν από την παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εκ μέρους κράτους μέλους εξαρτάται από τη συνδρομή τριών προϋποθέσεων, ήτοι ότι πρέπει ο οικείος κανόνας του δικαίου της Ένωσης να έχει ως αντικείμενο την απονομή δικαιωμάτων στους ιδιώτες, η παράβαση του κανόνα αυτού να είναι κατάφωρη και, τέλος, να υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της ως άνω παραβάσεως και της ζημίας που υπέστησαν οι ιδιώτες (βλ. αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2010, C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, Συλλογή 2010, σ. I-635, σκέψη 30, και της 9ης Δεκεμβρίου 2010, C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie κ.λπ., Συλλογή 2010, σ. I-12655, σκέψη 87).

- 34 Όσον αφορά την απαίτηση υπάρξεως άμεσης αιτιώδους συνάφειας, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι απόκειται, κατ' αρχήν, στον εθνικό δικαστή να διαπιστώσει αν η προβαλλόμενη ζημία απορρέει κατά τρόπο αρκούντως άμεσο από την παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους (βλ. αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame, Συλλογή 1996, σ. I-1029, σκέψη 65, της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 122, και της 17ης Απριλίου 2007, C-470/03, AGM-COS.MET, Συλλογή 2007, σ. I-2749, σκέψη 83).
- 35 Πάντως, το Δικαστήριο δύναται, προκειμένου να δώσει στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση, να του παράσχει όλες τις ενδείξεις τις οποίες κρίνει αναγκαίες (βλ., σχετικώς, 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).
- 36 Υπ' αυτό το πρίσμα, επισημαίνεται ότι εθνικό νομικό σύστημα, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά το οποίο άμεση αιτιώδης συνάφεια μπορεί να υφίσταται μόνο μεταξύ της εισπράξεως από το Δημόσιο αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και της ζημίας που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο αυτόν, δεν πρέπει να ερμηνεύει την απαίτηση υπάρξεως τέτοιας συνάφειας κατά τρόπον ώστε η ευδοκίμηση αιτήματος αποζημιώσεως να καθίσταται στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής.
- 37 Επομένως, παρόμοιο εθνικό νομικό σύστημα είναι, κατ' αρχήν, σύμφωνο με την αρχή της αποτελεσματικότητας, υπό την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής, στον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μετακύλισε την επιβάρυνση του φόρου αυτού, δύναται, βάσει του εθνικού δικαίου, να στρέψει την αγωγή του προς αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη κατά του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο.
- 38 Εντούτοις, κατ' αναλογία προς τα όσα υπενθυμίστηκαν με τη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, αν η αποκατάσταση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο της ζημίας που υπέστη ο αγοραστής, ο οποίος επωμίστηκε λόγω μετακυλίσεως την οικονομική επιβάρυνση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, αποδεικνύεται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του υποκειμένου στον φόρο, πρέπει, για να τηρείται η αρχή της αποτελεσματικότητας, ο αγοραστής να εί- ναι σε θέση να ασκήσει αγωγή αποζημιώσεως ευθέως κατά του Δημοσίου, χωρίς αυτό

να μπορεί νομίμως να του αντιτάξει την έλλειψη άμεσης αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της εισπράξεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και της ζημίας που υπέστη ο αγοραστής.

- ³⁹ Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι κράτος μέλος μπορεί να απορρίψει αίτημα αποζημιώσεως που υποβλήθηκε από τον αγοραστή στον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μετακύλισε την επιβάρυνση αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, με αιτιολογία την έλλειψη άμεσης αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της εισπράξεως του ως άνω φόρου και της ζημίας που υπέστη ο αγοραστής, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός δύναται, βάσει του εθνικού δικαίου, να στρέψει τη σχετική αγωγή κατά του υποκειμένου στον φόρο και ότι η αποκατάσταση, εκ μέρους του τελευταίου, της ζημίας του αγοραστή δεν καθίσταται στην πράξη αδύνατη, ούτε υπερβολικά δυσχερής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁴⁰ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Οι κανόνες του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι:

- 1) κράτος μέλος μπορεί να απορρίψει αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου υποβληθείσα από τον αγοραστή στον οποίο μετακυλίστηκε ο φόρος, με την αιτιολογία ότι δεν πρόκειται για το πρόσωπο που τον

κατέβαλε στις φορολογικές αρχές, υπό την προϋπόθεση ότι ο εν λόγω αγοραστής, που επιβαρύνθηκε τελικώς με τον φόρο, δύναται, βάσει του εθνικού δικαίου, να εναγάγει τον υποκείμενο στον φόρο ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων προς αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος και ότι η επιστροφή του φόρου από τον υποκείμενο σε αυτόν δεν καθίσταται στην πράξη αδύνατη, ούτε υπερβολικά δυσχερής.

- 2) κράτος μέλος μπορεί να απορρίψει αίτημα αποζημιώσεως που υποβλήθηκε από τον αγοραστή στον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μετακύλισε την επιβάρυνση αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, με αιτιολογία την έλλειψη άμεσης αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της εισπράξεως του ως άνω φόρου και της ζημίας που υπέστη ο αγοραστής, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός δύναται, βάσει του εθνικού δικαίου, να στρέψει τη σχετική αγωγή κατά του υποκειμένου στον φόρο και ότι η αποκατάσταση, εκ μέρους του τελευταίου, της ζημίας του αγοραστή δεν καθίσταται στην πράξη αδύνατη, ούτε υπερβολικά δυσχερής.

(υπογραφές)