

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)  
της 6ης Σεπτεμβρίου 2011\*

Στην υπόθεση C-398/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Østre Landsret (Δανία) με απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Οκτωβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

**Lady & Kid A/S,**

**Direct Nyt ApS,**

**A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,**

**KID-Holding A/S**

κατά

**Skatteministeriet,**

\* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, Α. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, Κ. Lenaerts, J.-C. Bonichot, Κ. Schiemann και D. Šváby, προέδρους τμήματος, Α. Rosas, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, Μ. Safjan (εισηγητή), Μ. Berger και Α. Prechal, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón  
γραμματέας: R. Žerež, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Σεπτεμβρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι Lady & Kid A/S κ.λπ., εκπροσωπούμενες από τον H. Peytz, advokat,
- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Winkler, επικουρούμενο από τον S. Fugleholm, advokat,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και M. N. Fenger,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Δεκεμβρίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου σε θέματα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (στο εξής: Direct Nyt), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (στο εξής: Harald Nyborg) και KID-Holding A/S, αφενός, και του Skatteministeriet (Υπουργείου Φορολογικών Υποθέσεων), αφετέρου, λόγω της αρνήσεως του τελευταίου να προβεί στην επιστροφή φόρου εισπραχθέντος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (στο εξής: παράνομος φόρος).

### Το νομικό πλαίσιο

- 3 Με τον νόμο αριθ. 840 της 18ης Δεκεμβρίου 1987, το Βασίλειο της Δανίας εισήγαγε από 1ης Ιανουαρίου 1988 φόρο βαρύνοντα τους εργοδότες, γνωστό ως εισφορά προς στήριξη της αγοράς εργασίας (arbejdsmarkedsbidrag, στο εξής: AMBI). Για τον υπολογισμό του AMBI, ο συντελεστής του οποίου ανερχόταν σε 2,5%, χρησιμοποιούνταν κατ' αρχήν η ίδια βάση επιβολής του φόρου με εκείνη του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Πάντως, ο φόρος δεν καταβαλλόταν κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων στο δανικό έδαφος, αλλ' εισπραττόταν επί της συνολικής τιμής πωλήσεώς τους κατά την πρώτη πώλησή τους επί δανικού εδάφους.

- 4 Προς αντιστάθμιση της θεσπίσεως του AMBI, καταργήθηκαν ορισμένες εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως οι οποίες κόστιζαν στις δανικές επιχειρήσεις περί τις 10 300 δανικές κορώνες (DKK) ανά εργαζόμενο πλήρους απασχολήσεως.
- 5 Η ως άνω φορολογική μεταρρύθμιση αποσκοπούσε στην αποσύνδεση των καταβλητέων εισφορών από τον αριθμό των μισθωτών, προκειμένου να δοθεί εκ νέου ώθηση στην ανάπτυξη και να τονωθεί η απασχόληση, παράλληλα με τη διατήρηση της ουδετερότητας σε δημοσιονομικό επίπεδο.
- 6 Ο AMBI καταβλήθηκε από τις δανικές επιχειρήσεις κατά το χρονικό διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 1988 έως 31 Δεκεμβρίου 1991, όταν ο νόμος 840 της 18ης Δεκεμβρίου 1987 καταργήθηκε με τον νόμο της 21ης Δεκεμβρίου 1991 ο οποίος άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 1992.
- 7 Κατά το έτος 1989, η νομιμότητα του AMBI αμφισβητήθηκε από εισαγωγικές επιχειρήσεις ενώπιον του Østre Landsret (περιφερειακό δικαστήριο), το οποίο έκρινε επιβεβλημένο να υποβάλει ενώπιον του Δικαστηρίου το ζήτημα της συμβατότητας του AMBI προς το κοινοτικό δίκαιο. Απαντώντας, με την απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkvit και Poulsen Trading (Συλλογή 1992, σ. σ. I-2217), το Δικαστήριο έκρινε ότι προσκρούει στο άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), φόρος όπως ο AMBI εφόσον:
  - καταβάλλεται τόσο για τις υποκείμενες σε ΦΠΑ δραστηριότητες όσο και για οποιαδήποτε άλλη βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα συνιστάμενη στην επ' ανταλλάγματι παροχή υπηρεσιών,
  - εισπράττεται, όσον αφορά τις υποκείμενες σε ΦΠΑ επιχειρήσεις, σύμφωνα με φορολογική βάση πανομοιότυπη προς εκείνη η οποία χρησιμοποιείται για τον ΦΠΑ, ήτοι ως ποσοστό επί του ύψους των πραγματοποιουμένων πωλήσεων, μετά από έκπτωση της αξίας των λαβουσών χώρα αγορών,

- σε αντίθεση με τον ΦΠΑ, δεν καταβάλλεται κατά την εισαγωγή, αλλ' εισπράττεται επί του συνόλου της τιμής πώλησεως των εισαγομένων εμπορευμάτων κατά τη διενέργεια της πρώτης πώλησεως στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,
  - σε αντίθεση με τον ΦΠΑ, δεν αποτελεί αντικείμενο χωριστής ενδείξεως επί του τιμολογίου, και
  - εισπράττεται παράλληλα με τον ΦΠΑ.
- 8 Κατόπιν της ανωτέρω αποφάσεως, ο νόμος αριθ. 389 της 20ής Μαΐου 1992, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ στις 22 Μαΐου 1992, εκδόθηκε με σκοπό τον καθορισμό των λεπτομερειών επιστροφής του παρανόμως εισπραχθέντος ΑΜΒΙ. Ο νόμος περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τις ακόλουθες διατάξεις:

#### *«Άρθρο 1*

Το ζήτημα αν και κατά πόσον θεμελιώνεται δικαίωμα επιστροφής ή αποζημιώσεως για τα καταβληθέντα στο Δημόσιο Ταμείο ποσά κατ' εφαρμογή του νόμου 840 της 18ης Δεκεμβρίου 1987 περί εισφοράς προς στήριξη της αγοράς εργασίας, όπως έχει τροποποιηθεί, κρίνεται κατά τους γενικούς κανόνες του δανικού δικαίου.

#### *Άρθρο 2*

[...]

2. Το αξιούμενο ποσό πρέπει να προσδιορίζεται και να αιτιολογείται' επιπλέον, πρέπει να συνοδεύεται από έγγραφα βάσει των οποίων κρίνεται αν ο φορολογούμενος υπέστη ζημία.

[...]»

- 9 Ο νόμος 389 της 20ής Μαΐου 1992 συμπληρώθηκε με την εγκύκλιο 122 της 10ης Ιουλίου 1996, με την οποία καθορίζονταν, για τους σκοπούς της εξετάσεως από τη διοίκηση των αιτήσεων επιστροφής, οι προϋποθέσεις που έπρεπε να πληροί η εισαγωγική επιχείρηση, και συγκεκριμένα:
- η επιχείρηση έπρεπε να τελεί σε σχέση πραγματικού ανταγωνισμού έναντι των Δανών παραγωγών ομοειδών δανικών προϊόντων,
  - τα εξοικονομούμενα από την επιχείρηση ποσά λόγω των κοινωνικών και άλλων εισφορών έπρεπε να είναι χαμηλότερα των ποσών που κατέβαλε στο πλαίσιο του AMBI,
  - η ανταγωνιστική θέση της επιχειρήσεως έπρεπε να έχει χειροτερεύσει λόγω της μεταρρυθμίσεως, ήτοι έπρεπε να πρόκειται για δανικά προϊόντα μεγάλου μισθολογικού κόστους, η δε δανική επιχείρηση έπρεπε να έχει εξοικονομήσει από εργοδοτικές εισφορές ποσά μεγαλύτερα από όσα εξοικονόμησε ο εισαγωγέας για τα ανταγωνιστικά προϊόντα,
  - οι Δανοί ανταγωνιστές έπρεπε να έχουν εξοικονομήσει από εργοδοτικές εισφορές ποσά μεγαλύτερα από εκείνα που κατέβαλαν στο πλαίσιο του AMBI,
  - η απώλεια ανταγωνιστικότητας δεν έπρεπε να είναι αμελητέα, και
  - ο AMBI δεν έπρεπε να έχει μετακυλιστεί μέσω αυξήσεως των τιμών.

## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Οι εκκαλούσες της κύριας δίκης, οι οποίες δραστηριοποιούνταν στο σύνολό τους στο λιανικό εμπόριο, άσκησαν μεταξύ των ετών 1997 και 1998 ενώπιον του Københavns Byret προσφυγές κατά του Skatteministeriet προκειμένου να επιτύχουν την ακύρωση των αποφάσεων περί απορρίψεως των αιτήσεών τους να τους επιστραφεί ο παράνομως εισπραχθείς AMBI. Η άρνηση επιστροφής η οποία τους είχε αντιταχθεί είχε ως δικαιολογητική βάση το γεγονός ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις είχαν εξοικονομήσει, λόγω της καταργήσεως των κοινωνικών εισφορών, καθ' όλη τη χρονική περίοδο καταβολής του AMBI, ποσά μεγαλύτερα εκείνων τα οποία είχαν καταβάλει στο πλαίσιο του AMBI, οπότε ο καταβληθείς από τις εν λόγω επιχειρήσεις AMBI είχε αντισταθμιστεί πλήρως.
- 11 Με απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2002, το Københavns Byret απέρριψε τις προσφυγές και των τεσσάρων υποθέσεων. Κατόπιν αυτού, οι νυν εκκαλούσες της κύριας δίκης άσκησαν στις 13 Ιανουαρίου 2003 έφεση ενώπιον του Østre Landsret.
- 12 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής:
- η KID-Holding A/S εκμεταλλευόταν, υπό την επωνυμία Daells Varehus, μεγάλα καταστήματα πωλήσεως διαφόρων εμπορευμάτων, μεταξύ των οποίων εισαγόμενα υφάσματα. Η ως άνω εταιρία κατέβαλε ποσό ύψους 20 053 556 DKK ως AMBI και εξοικονόμησε ποσό 23 151 291 DKK εργοδοτικών εισφορών.
  - η Lady & Kid A/S εκμεταλλευόταν, υπό τις επωνυμίες Daells Discount A/S και Madeleine, καταστήματα πωλήσεως με έκπτωση για περιορισμένο αριθμό εμπορευμάτων της Daells Varehus, στην πλειονότητά τους υφαντουργικών προϊόντων. Η εν λόγω εταιρία κατέβαλε ποσό ύψους 779 986 DKK ως AMBI και εξοικονόμησε, κατά τη διάρκεια της ίδιας χρονικής περιόδου, ποσό ύψους 1 872 901 DKK εργοδοτικών εισφορών.

- η Harald Nyborg εκμεταλλευόταν ορισμένα μεγάλα καταστήματα πωλήσεως, μεταξύ άλλων, ειδών κιγκαλερίας, αθλητικού εξοπλισμού, εξαρτημάτων αυτοκινήτων και γεωργικού υλικού. Η εν λόγω εταιρία κατέβαλε ποσό ύψους 5 333 609 DKK ως AMBI και εξοικονόμησε ποσό 3 322 105 DKK εργοδοτικών εισφορών.
  
  - η Direct Nyt δραστηριοποιούταν αποκλειστικά στον τομέα της δι' αλληλογραφίας πωλήσεως εισαγομένων προϊόντων. Η εν λόγω εταιρία κατέβαλε ποσό ύψους 709 933 DKK ως AMBI και, επειδή δεν απασχολούσε δικούς της υπαλλήλους, δεν πραγματοποίησε καμία εξοικονόμηση σε εργοδοτικές εισφορές προς αντιστάθμιση του καταβληθέντος ποσού.
- 13 Κατά την ενώπιον του Østre Landsret διαδικασία, το Skatteministeriet αναγνώρισε ότι οι Harald Nyborg και Direct Nyt είχαν πωλήσει ως ένα βαθμό εισαγόμενα προϊόντα ανταγωνιστικά δανικών προϊόντων υψηλού μισθολογικού κόστους, ότι η κατάργηση των εργοδοτικών εισφορών δεν είχε αντίκτυπο επί των τιμών των δανικών προϊόντων υψηλού μισθολογικού κόστους και ότι ως εκ τούτου οι εν λόγω δύο επιχειρήσεις δεν κατέστη εφικτό, για λόγους ανταγωνισμού, να αυξήσουν τις τιμές τους κατά το υπερβάλλον λόγω του AMBI κόστους. Υπό την έννοια αυτή, εκτιμώντας ότι ο AMBI δεν είχε μετακυλιστεί επί άλλων υποκειμένων στον φόρο, το Skatteministeriet αποφάσισε να επιστρέψει τον AMBI όσον αφορά τις εν λόγω επιχειρήσεις, μέχρι του ποσού των 760 349 DKK, προσαυξημένου με τους αντίστοιχους τόκους, και 319 469 DKK, επίσης προσαυξημένου με τους αντίστοιχους τόκους, αντιστοίχως.
- 14 Στο πλαίσιο της ίδιας διαδικασίας, οι διάδικοι της κύριας δίκης συμφώνησαν επίσης να θεωρήσουν ότι το 35 % των αγορών της Harald Nyborg αφορούσε εισαγόμενα προϊόντα και ότι το 84 % του καταβληθέντος από την ως άνω εταιρία AMBI αφορούσε τα ως άνω προϊόντα, ενώ το 40 % των αγορών της Daells Varehus αφορούσε εισαγόμενα προϊόντα και το 94 % του καταβληθέντος από την εν λόγω εταιρία AMBI συνδεόταν με τα οικεία προϊόντα. Ομοίως, οι ίδιοι διάδικοι αναγνώρισαν ότι οι προηγούμενες εργοδοτικές εισφορές είχαν επιβαρύνει αναλογικώς τόσο το εμπόριο των εισαγομένων προϊόντων όσο και το εμπόριο των δανικών προϊόντων.



15 Επειδή οι εκκαλούσες της κύριας δίκης αμφισβήτησαν τη συμβατότητα του εθνικού δικαίου και των περί απορρίψεως αποφάσεων του Skatteministeriet προς το κοινοτικό δίκαιο, το Østre Landsret έκρινε αναγκαίο να υποβάλει ενώπιον του Δικαστηρίου ερωτήματα αφορώντα την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου σε θέματα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος. Κατόπιν αυτού, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει η απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-165), την έννοια ότι η μετακύλιση παράνομου φόρου επί προϊόντος προϋποθέτει ότι ο φόρος μετακυλίστηκε στον αγοραστή του προϊόντος στο πλαίσιο εκάστης εμπορικής συναλλαγής ή μπορεί η μετακύλιση επί των τιμών να γίνει και στις τιμές άλλων εμπορευμάτων στο πλαίσιο εμπορικών συναλλαγών τελείως διαφορετικών πριν και μετά την πώληση του συγκεκριμένου προϊόντος, λόγου χάρη αν αξιολογηθεί το σύνολο της μετακύλισης σε περίοδο τεσσάρων ετών όσον αφορά ένα μεγάλο αριθμό προϊόντων εισαγομένων και μη εισαγομένων;
- 2) Έχει ο όρος “μετακύλιση” κατά το κοινοτικό δίκαιο την έννοια ότι ο παράνομος φόρος που εισπράττεται επί της πωλήσεως ενός προϊόντος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μετακυλίστηκε παρά μόνον αν η τιμή του προϊόντος αυξάνεται σε σχέση με την ισχύουσα αμέσως πριν τη θέσπιση του φόρου ή μπορεί ο φόρος να θεωρηθεί ότι μετακυλίστηκε αν η υπόχρεη επιχείρηση πραγματοποίησε κατά τον χρόνο της θεσπίσεως του παράνομου φόρου οικονομία λόγω άλλων εισφορών εισπραττομένων επί άλλης βάσεως και αν συνεπώς δεν μετέβαλε τις τιμές της;
- 3) Έχει ο όρος “αδικαιολόγητος πλουτισμός” κατά το κοινοτικό δίκαιο την έννοια ότι η επιστροφή φόρου που εισπράχθηκε παράνομα επί της πωλήσεως προϊόντος μπορεί να θεωρηθεί ότι οδήγησε σε αδικαιολόγητο πλουτισμό αν η επιχείρηση πραγματοποίησε οικονομίες πριν και μετά την πώληση του φορολογηθέντος προϊόντος λόγω της καταργήσεως άλλων εισφορών εισπραττομένων επί άλλης

βάσεως, στην περίπτωση που η κατάργηση των άλλων εισφορών ωφέλησε και άλλες επιχειρήσεις και μάλιστα επιχειρήσεις που δεν κατέβαλαν τον παράνομο φόρο ή τον κατέβαλαν σε μικρότερο βαθμό;

- 4) Στην περίπτωση που ένας παράνομος φόρος είχε ως συνέπεια, λόγω της διαρθρώσεώς του, ότι η φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων εισαγωγής προϊόντων υπήρξε κατ' αναλογία υψηλότερη από την επιβάρυνση των επιχειρήσεων που εφοδιάζονται σε μεγαλύτερο μέτρο από την εγχώρια αγορά και που η θέσπιση του παράνομου φόρου συνδέθηκε παράλληλα με κατάργηση άλλης νόμιμης εισφοράς, εισπραττομένης επί άλλης βάσεως, που επιβάρυνε ανάλογα τις δύο κατηγορίες επιχειρήσεων στον ίδιο βαθμό και ανεξάρτητα από την προέλευση των αγορών των επιχειρήσεων, ερωτάται

α) αν επιτρέπει το κοινοτικό δίκαιο να απορρίπτεται, εν όλω ή εν μέρει, το αίτημα επιστροφής του παράνομου φόρου σε επιχείρηση που εισάγει εμπορεύματα με αιτιολογία τη μετακύλιση και τον αδικαιολόγητο πλουτισμό στο μέτρο που η άρνηση έχει ως συνέπεια ότι η επιχείρηση, η οποία κατέβαλε συγκριτικά μεγαλύτερο ποσό του παράνομου φόρου από παρόμοια επιχείρηση που αγόρασε παρόμοια προϊόντα στην εγχώρια αγορά, περιάγεται *ceteris paribus* σε μειονεκτική θέση λόγω της φορολογικής μεταρρύθμισης και της αρνήσεως επιστροφής σε σχέση με παρόμοιες επιχειρήσεις που εφοδιάστηκαν σε μεγαλύτερο βαθμό από την εγχώρια αγορά·

β) αν μπορεί η επιστροφή του παράνομου φόρου σε συγκεκριμένη περίπτωση να οδηγήσει θεωρητικά σε “αδικαιολόγητο πλουτισμό” και μπορεί κατά συνέπεια να απορριφθεί το αίτημα επιστροφής αν η επιστροφή —ακόμα και αν θεωρηθεί ότι ο φόρος μετακυλίστηκε— είναι αναγκαία προκειμένου να εξισωθεί το αποτέλεσμα της φορολογικής μεταρρύθμισης, *ceteris paribus* κατά τα λοιπά, μετά την ενδεχομένη επιστροφή για τις επιχειρήσεις που εισάγουν εμπορεύματα και για τις επιχειρήσεις που αγοράζουν εγχώρια εμπορεύματα·

- γ) αν αντιβαίνει για άλλους λόγους στο κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα αν αντιβαίνει στην αρχή της ίσης μεταχείρισης η άρνηση επιστροφής σε μια τέτοια περίπτωση που συνεπάγεται ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες εφοδιάστηκαν σε μεγάλο βαθμό από την εγχώρια αγορά ωφελήθηκαν σε σχέση με τις επιχειρήσεις που πραγματοποίησαν σε μεγαλύτερο βαθμό εισαγωγές·
- δ) αν προκύπτει από την απάντηση στο τρίτο ερώτημα ότι δεν επιτρέπεται η άρνηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου με αιτιολογία τον αδικαιολόγητο πλουτισμό, στο μέτρο που η επιστροφή εξουδετερώνει απλώς το πλεονέκτημα που είχαν οι επιχειρήσεις, οι οποίες εφοδιάστηκαν από την εγχώρια αγορά σε σχέση με τις επιχειρήσεις που πραγματοποίησαν εισαγωγές σε μεγαλύτερο βαθμό.»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος*

- <sup>16</sup> Το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, πρέπει να εκληφθούν ως αφορώντα το ζήτημα αν η μετακύλιση απλώς και μόνον παράνομου φόρου μέσω αυξήσεως της τιμής πώλησεως των προϊόντων, στο πλαίσιο της οποίας εισπράχθηκε ο εν λόγω φόρος, μπορεί, σε περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος, να είναι γενεσιουργός αδικαιολόγητου πλουτισμού του υποκειμένου στον φόρο ή αν ο αδικαιολόγητος πλουτισμός μπορεί να είναι επίσης απόρροια εξοικονομήσεως η οποία πραγματοποιήθηκε κατόπιν της ταυτόχρονης καταργήσεως άλλων εισφορών οι οποίες εισπράττονταν επί διαφορετικής φορολογικής βάσεως, τη στιγμή μάλιστα κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε τροποποιήσει τις τιμές του πώλησεως.

- 17 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα επιστροφής φόρων τους οποίους εισέπραξε κράτος μέλος κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των απονεμομένων στους ιδιώτες βάσει των διατάξεων του δικαίου της Ενώσεως περί απαγορεύσεως τέτοιων φόρων δικαιωμάτων. Κατόπιν τούτου, το κράτος μέλος οφείλει, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους εισπραχθέντες κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως φόρους (βλ. αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12, της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-441/98 και C-442/98, Μιχαηλίδης, Συλλογή 2000, σ. I-7145, σκέψη 30, της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 35, και της 28ης Ιανουαρίου 2010, C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium, Συλλογή 2010, σ. I-731, σκέψη 45).
- 18 Κατ' εξαίρεση από την αρχή της επιστροφής φόρων αντικειμένων προς το δίκαιο της Ενώσεως, επιτρέπεται η άρνηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εφόσον ενδέχεται να συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό των προσώπων τα οποία δικαιούνται επιστροφής. Η προστασία των δικαιωμάτων τα οποία κατοχυρώνει επί του θέματος η έννομη τάξη της Ενώσεως δεν επιβάλλει συνεπώς την υποχρέωση επιστροφής των φόρων, τελών και φορολογικών επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως όταν αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο το οποίο υποχρεώθηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε εν τοις πράγμασι σε άλλα υποκείμενα στον φόρο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 21).
- 19 Πράγματι, υπό τις περιστάσεις αυτές, εκείνος ο οποίος επιβαρύνθηκε με τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο δεν είναι ο επιχειρηματίας αλλ' ο αγοραστής στον οποίο μετακυλίστηκε η επιβάρυνση. Επομένως, η απόδοση στον επιχειρηματία του ποσού του φόρου τον οποίο έχει μετακυλίσει ο ίδιος στον αγοραστή θα ισοδυναμούσε για τον επιχειρηματία με διπλή πληρωμή ικανή να χαρακτηριστεί ως «αδικαιολόγητος πλουτισμός», χωρίς, πάντως, να θεραπεύονται οι συνέπειες της ελλείψεως νομιμότητας του φόρου για τον αγοραστή (προπαρατεθείσα απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 22).
- 20 Εντούτοις, παρόμοια άρνηση επιστροφής φόρου επιβληθέντος επί της πωλήσεως προϊόντων πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς δοθέντος ότι πρόκειται για περιορισμό δικαιώματος αντλούμενου από την έννομη τάξη της Ενώσεως. Υπό την έννοια αυτή, η άμεση μετακύλιση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου στον αγοραστή συνιστά τη μόνη εξαίρεση από το δικαίωμα επιστροφής των εισπραχθέντων κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως φόρων.

- 21 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει επίσης ότι, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί σε τρίτους, η επιστροφή της στον επιχειρηματία δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του, καθόσον η ενσωμάτωση του φόρου στις ισχύουσες τιμές ενδέχεται να του προκαλέσει ζημία συνδεδεμένη με τη μείωση του όγκου των πωλήσεών του (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Comateb κ.λπ., σκέψεις 29 έως 32, Μιχαηλίδης, σκέψεις 34 και 35, και απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-11365, σκέψεις 98 και 99).
- 22 Ομοίως, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να απορρίψει αίτημα περί επιστροφής παράνομου φόρου, με το αιτιολογικό ότι το ύψος του αντισταθμίστηκε από οικονομική άποψη με την κατάργηση θεμιτής εισφοράς αντίστοιχου ύψους.
- 23 Πράγματι, αν η επιστροφή σε επιχειρηματία παράνομου φόρου, το ύψος του οποίου ο ίδιος μετακύλισε στους πελάτες του, ενδέχεται, υπό τις προπαρατεθείσες προϋποθέσεις, να οδηγήσει σε αδικαιολόγητο πλουτισμό του επιχειρηματία, το ίδιο ισχύει για την περίπτωση υποτιθέμενης καταργήσεως άλλων φόρων σε σχέση με τη θέσπιση φόρου αντικειμένου προς το δίκαιο της Ενώσεως.
- 24 Μια τέτοια κατάργηση εμπίπτει στις εκ μέρους του κράτους μέλους επιλογές επί φορολογικών θεμάτων, οι οποίες και αποτελούν την έκφραση της γενικής πολιτικής του σε οικονομικά και κοινωνικά θέματα. Τέτοιες επιλογές ενδέχεται να επιφέρουν τα πλέον ποικίλα αποτελέσματα, τα οποία, ανεξάρτητα από τις τυχόν δυσχέρειες ως προς το αν και σε ποιο βαθμό ένας φόρος στην πραγματικότητα αντικατέστησε απλώς και μόνον έναν άλλο, δεν συμβιβάζονται με το να εκλαμβάνεται ενδεχομένως ως στοιχειοθετούσα αδικαιολόγητο πλουτισμό η επιστροφή ενός παράνομου φόρου στο πλαίσιο αυτό.
- 25 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από τις αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1979, 177/78, McCarren (Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 67), και της 13ης Δεκεμβρίου 1983, 222/82, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1983, σ. 4083). Πράγματι,

καίτοι, στη σκέψη 25 της ανωτέρω αποφάσεως McCarren και στη σκέψη 41 της ανωτέρω αποφάσεως Apple and Pear Development Council, το Δικαστήριο δεν απέκλεισε το ενδεχόμενο ο εθνικός δικαστής, εφαρμόζοντας το εσωτερικό δίκαιο, να αρνηθεί την επιστροφή παράνομου φόρου για λόγο άλλον από αυτόν της μετακυλίσεώς του, η άμεση μετακύλιση του μη οφειλόμενου φόρου επί του αγοραστή αποτελεί, όπως προκύπτει από τη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως, τη μοναδική εξαίρεση από το δικαίωμα επιστροφής των κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως εισπραχθέντων φόρων.

- 26 Κατόπιν τούτου, στο δεύτερο και στο τρίτο υποβληθέν ερώτημα προσηύκει η απάντηση ότι η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ενδέχεται να είναι γενεσιουργός αδικαιολόγητου πλουτισμού σε περίπτωση κατά την οποία τα αχρεωστήτως καταβληθέντα από υποκείμενο στον φόρο ποσά ως φόρος εισπραχθείς από κράτος μέλος κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως μετακυλίστηκαν ευθέως επί του αγοραστή. Επομένως, προσκρούει στο δίκαιο της Ενώσεως η άρνηση κράτους μέλους να επιστρέψει παράνομο φόρο με το αιτιολογικό ότι τα καταβληθέντα αχρεωστήτως από τον υποκείμενο στον φόρο ποσά αντισταθμίστηκαν από εξοικονόμηση λόγω της ταυτόχρονης καταργήσεως άλλων εισφορών, δοθέντος ότι μια τέτοια αντιστάθμιση δεν μπορεί να εκλαμβάνεται, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ενώσεως, ως αδικαιολόγητος πλουτισμός σε σχέση με τον επίδικο φόρο.
- 27 Κατόπιν της δοθείσας επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος απαντήσεως, παρέλκει η απόφαση επί του πρώτου και του τετάρτου ερωτήματος.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 28 Δεδομένου ότι η 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

**Οι κανόνες του δικαίου της Ενώσεως σχετικά με την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος έχουν την έννοια ότι η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ενδέχεται να είναι γενεσιουργός αδικαιολόγητου πλουτισμού σε περίπτωση κατά την οποία τα αχρεωστήτως καταβληθέντα από υποκείμενο στον φόρο ποσά ως φόρος εισπραχθείς από κράτος μέλος κατά παράβαση του δικαίου της Ενώσεως μετακυλίστηκαν ευθέως επί του αγοραστή. Επομένως, προσκρούει στο δίκαιο της Ενώσεως η άρνηση κράτους μέλους να επιστρέψει παράνομο φόρο με το αιτιολογικό ότι τα καταβληθέντα αχρεωστήτως από τον υποκείμενο στον φόρο ποσά αντισταθμίστηκαν από εξοικονόμηση λόγω της ταυτόχρονης καταργήσεως άλλων εισφορών, δοθέντος ότι μια τέτοια αντιστάθμιση δεν μπορεί να εκλαμβάνεται, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ενώσεως, ως αδικαιολόγητος πλουτισμός σε σχέση με τον επίδικο φόρο.**

(υπογραφές)