

ΕΡΕΥΝΑ - ΚΡΙΤΙΚΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ

φορολογία και δ.ε.κ.

της Κατερίνας Πέρρου
δικηγόρου, Μ.Δ.Ε. Δημοσίου Δικαίου

Επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων εμμέσων φόρων

υπό το πρίσμα της νέας απόφασης του Δικαστηρίου
της ΕΕ C-398/09 "Lady & Kid" (δημ. 6.9.2011)

Η επιστροφή φόρων που έχουν καταβληθεί αντίθετα με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιβάλλεται ως συνέπεια και ταυτόχρονα ως απαραίτητο στοιχείο της αποτελεσματικής προστασίας των δικαιωμάτων που πηγάζουν για τους πολίτες από το ενωσιακό δίκαιο.¹ Στο πλαίσιο αυτό το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει ασχοληθεί αρκετές φορές με το ζήτημα της επιστροφής έμμεσων φόρων που έχουν επιβληθεί από κράτη-μέλη κατά παράβαση των διατάξεων του ενωσιακού δικαίου.² Η ιδιαιτερότητα που παρουσιάζει η επιστροφή εμμέσων φόρων έγκειται στο ότι ο υποκείμενος στον φόρο [ο μεταπωλητής έμπορος] δεν είναι και βαρυνόμενος με αυτόν, αφού ο έμμεσος φόρος επιρριπτεται στην κατανάλωση και βαρυνόμενος κάθε φορά είναι ο τελικός καταναλωτής.³

Πράγματι, με τη μέχρι τώρα νομολογία του το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο δεχόταν ότι στην περίπτωση έμμεσων φόρων που έχουν επιβληθεί κατά παράβαση του ενωσιακού δικαίου δεν υπάρχει υποχρέωση του κράτους-μέλους να επιστρέψει τον φόρο αυτό στον μετα-

¹ Γενικά για την υποχρέωση επιστροφής φόρων που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως Βλ. Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο (Γ' έκδ.), αρ. 100-102 (σελ. 86 επ.). Βλ. επίσης Ν. Σκανδάμη, Επιστροφή φορολογικού αχρεωστήτου βάσει αποφάσεως του ΔΕΚ (γνμδ), ΔΕΕ 1996, σελ. 1129, Γ. Τράντας, Δικαίωμα του ιδιώτη να απαιτήσει ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ ο οποίος είναι αντίθετος σε κοινοτική οδηγία, ΔΙΚΗ, Ιούλιος 1998, Κ. Μπουχάγιαρ, Η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων έμμεσων φόρων που έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση, υπό το φως της πρόσφατης νομολογίας του ΔΕΚ, ΔΕΕ 2004, σελ. 519, Θ. Γεωργόπουλος, Η επιστροφή αχρεωστήτως φόρου ως γενική αρχή του Κοινοτικού Δικαίου, ΘΠΔΔ 2010, σελ. 140. Από τη σχετική νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων θλ. ενδεικτικά τις αποφάσεις ΣτΕ 4344/2001 [με παραπρήσεις Τσουρουφλή, ΔΕΕ 2002, σελ. 627], ΣτΕ (Ολ.) 248/2008, ΣτΕ 1114/2010 [με παραπρήσεις Σταυρόπουλου, ΔΕΕ 2011, σελ. 373], ΣτΕ 611/2011 [με παραπρήσεις Σταυρόπουλου, ΔΕΕ 2011, σελ. 624]. Βλ. επίσης τις παραπρήσεις Σκουλίκη επι της απόφασης C-398/09 σε ΕφΑΔ 2011.

² Βλ. παράγραφο 17 της σχολιαζόμενης απόφασης και τις εκεί αναφερόμενες 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, μη δημοσιευθείσα ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 45.

³ Για τη διάκριση μεταξύ υποκειμένου του φόρου και βαρυνόμενου με το φόρο θλ. αντί πολλών Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο (Γ' έκδ.), αρ. 49-50 (σελ. 47) και [ειδικότερα για το ΦΠΑ], αρ. 324 επ. (σελ. 327 επ.).

φορολογία και δ.ε.κ.

πωλητή, ο οποίος έχει επιφέρει το φόρο σε τρίτους και επομένως δεν έχει φέρει το βάρος αυτού. Σε αντίθετη περίπτωση, σύμφωνα πάντα με το Δικαστήριο, ο μη Βαρυνόμενος με τον φόρο μεταπωλητής θα εισέπραττε τον φόρο δύο φορές: μία από το πρόσωπο στο οποίο τον επέρριψε και μία από το κράτος που του το επιστρέφει ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, ενώ θα τον έχει καταβάλει μία φορά προς το Δημόσιο. Μια τέτοια περίπτωση πράγματι καταλήγει σε αδικαιολόγητο πλουτισμό του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή χωρίς να επιφέρει ούμως θεραπεία της παράνομης επιβολής του φόρου για τους καταναλωτές οι οποίοι και τελικά έφεραν το οικονομικό βάρος του εν λόγω έμμεσου φόρου.⁴

Η εξαίρεση αυτή, ωστόσο, ως εισάγουσα περιορισμό σε δικαιώματα που βασίζεται στην ενωσιακή έννομη τάξη, είναι στενά ερμηνευτέα. Σύμφωνα με το Δικαστήριο⁵

«[...] ἀρνητος 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 ἀμεση μετακύλιση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου στον αγοραστή συνιστά τη μόνη εξαίρεση από το δικαιώμα επιστροφής των εισπραχθέντων κατά παράβαση του δικαιού της Ενώσεως φόρων.»

Είναι σημαντικό ότι το Δικαστήριο αναφέρεται σε μία και μοναδική αποδεκτή εξαίρεση π οποία σχετίζεται με την «άμεση μετακύλιση» του έμμεσου φόρου σε τρίτους. Σε παλαιότερη απόφασή του σχετικά με την επιστροφή έμμεσων φόρων το Δικαστήριο είχε κάνει δεκτό ότι για να δικαιούται της επιστροφής ο υποκειμένος στον φόρο μεταπωλητής θα πρέπει να πληρούνται δύο προϋποθέσεις:

- [1] το βάρος του φόρου να έχει μετακυλισθεί εξ ολοκλήρου σε τρίτον και
- [2] η επιστροφή του φόρου στον μεταπωλητή να μην συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό αυτού.⁶

Υπ' αυτό το πρίσμα το Δικαστήριο είχε κάνει δεκτό ότι ακόμα και στην περίπτωση που ο παρανόμως επιβληθείς έμμεσος φόρος έχει ενσωματωθεί στην τιμή του προϊόντος και έχει έτσι επιφέρει στην κατανάλωση, δεν αποκλείεται ο αιτών την επιστροφή μεταπωλητής να μην αποκτά αδικαιολόγητο πλουτισμό στην περίπτωση επιστροφής του φόρου αυτού από το κράτος-μέλος που παρανόμως επέβαλε τον φόρο, αν για παράδειγμα αποδείξει ότι λόγω της ενσωμάτωσης του παράνομου αυτού φόρου υπέστη μείωση των πωλήσεων και επομένως μείωση των εσόδων του.⁷

⁴ Βλ. παρ. 18 της σχολιαζόμενης απόφασης [με περαιτέρω παραπομπές]

⁵ Βλ. παρ. 20 της σχολιαζόμενης απόφασης [έμφαση δική μας].

⁶ Πρβλ. την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-147/01 Weber's Wine World, στην παρ. 94:

«Από αυτή την υποχέωση επιστροφής χωρεί μόνον μία εξαίρεση. Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιταχθεί στην επιστροφή του κατά παράβαση του κοινοτικού δικαιού εισπραχθέντος φόρου στον επιχειρηματία παρά μόνον όταν αποδεικνύεται από τις εθνικές αρχές ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έφερε άλλο πρόσωπο πλην του υποκειμένου στον φόρο και η επιστροφή του φόρου στον επιχειρηματία θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό (...)» [έμφαση δική μας].

⁷ Πρβλ. την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-147/01 Weber's Wine World, παρ. 98-99:

«[...] ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι ο αχρεωστήτως εισπραχθείς φόρος έχει μετακυλιστεί, εν όλω ή εν μέρει, σε τρίτους, η επιστροφή του κατ' αυτὸν τὸν τρόπο μετακυλισθέντος ποσού στον επιχειρηματία δεν συνεπάγεται απαραιτήτως αδικαιολόγητο πλουτισμό του τελευταίου.

Ακόμη και στην περίπτωση που ο φόρος περιλαμβάνεται πλήρως στην τιμή, ο υποκειμένος στον φόρο μπο-

φορολογία και δ.ε.κ.

Έτσι, δεν υφίσταται πλουτισμός [πολύ δε περισσότερο «αδικαιολόγητος»] αν ο μεταπωλητής με την επιστροφή σε αυτόν του παρανόμως επιβληθέντος φόρου καλύπτει τη ζημία που υπέστη από την επιβολή αυτού του φόρου καθαυτή. Το Δικαστήριο επομένως υιοθετεί και ακολουθεί την οικονομική έννοια του όρου «μετακύλιση του φόρου» και όχι την αυστηρά νομική έννοια του όρου αυτού. Με βάση την οικονομική έννοια της μετακύλισης του φόρου, ο επιχειρηματίας ακόμα κι αν νομικά έχει μετακύλισει το Βάρος, οικονομικά ωστόσο είναι δυνατό να το έχει υποστεί ο ίδιος.

Με τη σχολιαζόμενη απόφαση, το Δικαστήριο απομακρύνεται ένα ακόμα βήμα από την έννοια του «αδικαιολόγητου πλουτισμού» ως έννοια απαραίτητη για τη θεμελίωση του δικαιώματος επιστροφής στους μεταπωλητές έμμεσων φόρων που έχουν επιβληθεί αντίθετα με το δίκαιο της ΕΕ, επιβεβαιώνοντας ότι δεν υφίσταται οπωσδήποτε αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κάθε περίπτωση που το Βάρος έχει επιρριφθεί σε τρίτους.

Αφετηρία για την έκδοση της σχολιαζόμενης απόφασης υπήρξε η θέσπιση από τη Δανία [με ισχύ από 1-1-1988] ενός φόρου [καλούμενου «Ambi»] με συντελεστή 2,5% ο οποίος υπολογιζόταν επί της ίδιας φορολογικής Βάσης όπως ο ΦΠΑ. Η διαφορά του φόρου αυτού από τον ΦΠΑ ήταν ότι δεν επιβαλλόταν κατά την εισαγωγή των προϊόντων στη Δανία, αλλά στην τελική τιμή πώλησης του προϊόντος κατά τη στιγμή της πρώτης πώλησής του εντός της Δανίας. Στην ουσία ο φόρος αυτός ήρθε να αντικαταστήσει μια σειρά κοινωνικών πόρων που επιβάλλονταν στους εργοδότες, με σκοπό να ενισχυθεί η οικονομική ανάπτυξη χωρίς να επιρεάζονται τα καθαρά δημοσιονομικά έσοδα του κράτους. Η εισαγωγή του Ambi ωστόσο κρίθηκε αντίθετη με την 6^η Κοινοτική Οδηγία⁸, και η Δανία εισήγαγε νόμο για την επιστροφή του παράνομου φόρου, περιορίζοντας ωστόσο το δικαίωμα της επιστροφής όταν ο φόρος είχε ενσωματωθεί στην τιμή του προϊόντος και είχε, έτσι, επιρριφθεί στην κατανάλωση. Αποτέλεσμα του περιορισμού αυτού ήταν καποιες επιχειρήσεις που δεν είχαν απορροφήσει την επιβάρυνση να μνη δικαιούνται επιστροφής και να προσφύγουν κατά της άρνησης των φορολογικών αρχών να ικανοποιήσουν το σχετικό αίτημά τους. Έτσι, η υπόθεση παραπέμφθηκε στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο.

Το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα κράτους-μέλους ότι η εισαγωγή του παράνομου έμμεσου φόρου έγινε προς αντικατάσταση άλλων επιβαρύνσεων των μεταπωλητών και συνεπώς αυτοί ωφελήθηκαν από την κατάργηση των προηγούμενων φορολογικών επιβαρύνσεων, γεγονός που αντισταθμίζει την ζημία υπέστησαν από την καταβολή του παράνομου φόρου και οδηγεί, σε περίπτωση επιστροφής του, σε αδικαιολόγητο πλουτισμό των επιχειρηματιών. Με το επιχείρημα αυτό, το κράτος-μέλος προσπάθησε να υπερασπισθεί την δημοσιονομική ουδετερότητα του φόρου: ο παράνομος φόρος είχε αντικαταστήσει άλλες επιβαρύνσεις που επιβάλλονταν στις ίδιες επιχειρήσεις και είχε ως σκοπό να διατηρήσει το δημοσιονομικό αποτέλεσμα των καταργούμενων επιβαρύνσεων.⁹

Το Δικαστήριο ωστόσο δεν πείσθηκε από το επιχείρημα αυτό, θεωρώντας ότι η απώλεια των δημοσίων εσόδων που συνεπάγεται για το κράτος-μέλος η κατάργηση των προ-

ρεί να υφίσταται οικονομική ζημία συνδεόμενη με τη μείωση του όγκου των πωλήσεών του» [έμφαση δική μας, οι παραπομπές παραλείπονται].

⁸ Βλ. την υπόθεση *Dansk Denkavit and Poulsen Trading*, C-200-90.

⁹ Βλ. παρ. 5 της σχολιαζόμενης απόφασης.

φορολογία και δ.ε.κ.

γούμενων επιβαρύνσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί λόγος ικανός να αποτρέψει την υποχρέωση του κράτους αυτού να επιστρέψει φόρους που έχουν επιβληθεί αντίθετα προς το δίκαιο της ΕΕ. Τυχόν ευνοϊκά αποτελέσματα που μπορεί να έχει κάτι τέτοιο για τους επιχειρηματίες που επιβαρύνθηκαν με τον παράνομο φόρο, δεν μπορεί να θεωρηθεί «αδικαιολόγητος πλουτισμός» τους, αλλά απλή συνέπεια της επιλογής του κράτους να καταργήσει κάποια φορολογική επιβάρυνση. Όπως το έθεσε το Δικαστήριο¹⁰:

«[...] 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.»

Με την απόφαση του Δικαστηρίου [τμήμα μείζονος σύνθεσης] στην υπόθεση C-398/09 *Lady & Kid A/S* ασ αφενός μεν επιβεβαιώνεται η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά την υποχρέωση επιστροφής των αχρεωστήτων καταβληθέντων φόρων, αφετέρου δε διευκρινίζεται η έκταση εφαρμογής της μοναδικής εξαίρεσης που προβλέπεται από το ενωσιακό δίκαιο, η περίπτωση δηλαδή της επιρριψης των έμμεσων φόρων στην κατανάλωση, με την επισήμανση εκ μέρους του Δικαστηρίου ότι δεν μπορεί να συναχθεί αριστούριο ότι κάθε περίπτωση επιρριψης του φόρου στην κατανάλωση συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό του μεταπλητή. Πράγματι στη περίπτωση της υπόθεσης C-398/09 από οικονομικής πλευράς κάποιοι μεταπλητές πράγματι απέκτησαν οικονομικό όφελος, το όφελος αυτό όμως δεν συνιστά, για το Δικαστήριο και για τους λόγους που αναλύθηκαν πιο πάνω, «αδικαιολόγητο πλουτισμό».

Δικαστηρίου ευρωπαϊκής ένωσης

**Αχρεώστητη καταβολή φόρου.
Αδικαιολόγητος πλουτισμός.
Επιστροφή.**

Υπόθεση: Lady & Kid A/S

Αριθ. Απόφ. C-398/2009 (δημ. 6.9.2011-Μείζονος συνθέσως)

Πρόεδρος: B. Σκουρής, Πρόεδρος

Εισηγητής: M. Safjan, Πρόεδρος Τμήματος
Γενικος Εισαγγελέας: P. Cruz Villalon

Προδικαστικό ερώτημα δανικού δικαστηρίου [Østre Landsret]. Επιστροφή αχρεωστήτων καταβληθέντος φόρου. Αδικαιολόγητος πλουτισμός λόγω της υφιστάμενης σύνδεσης μεταξύ θέσπισης φόρου και κατάργησης άλλων φόρων. Οι κανόνες της Ε.Ε. σχετικά με την επιστροφή του αχρεωστή-

τως καταβληθέντος φόρου έχουν την έννοια ότι η επιστροφή του αχρεωστήτος καταβληθέντος ενδέχεται να είναι γενεσιούργος λόγος αδικαιολογήτου πλουτισμού, σε περίπτωση όπου τα αχρεώστητα καταβληθέντα από υποκείμενο στον φόρο ποσά, ως φόρος εισπραχθείς από κράτος-μέλος κατά παράβαση του δικαίου της Ε.Ε. μετακυλίσθηκαν στον αγοραστή. Άρα, άρνηση επιστροφής εθνικού φόρου που κρισθήκε ασυμβίβαστος με το κοινοτικό δίκαιο με αιτιολογικό τον αδικαιολόγητο πλουτισμό που οφείλεται στην αντιστάθμιση από εξοικονόμηση λόγω της ταυτόχρονης κατάργησης άλλων εισφορών, εισπραττόμενων επί άλλης Βάσης, προσκρούει στο δίκαιο της Ε.Ε. Και τούτο δοθέντος ότι μια τέτοια αντιστάθμιση δεν μπορεί να εκλαμ-

¹⁰ Βλ. παρ. 22 της σχολιαζόμενης απόφασης.