

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 9ης Δεκεμβρίου 2003 *

Στην υπόθεση C-129/00,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa,
επικουρούμενο από τον P. Biavati, avvocato, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ιταλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον M. I. M. Braguglia, με τόπο
επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωρισθεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428, της 29ης Δεκεμβρίου 1990, που επιγράφεται «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)» [διατάξεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη συμμετοχή της Ιταλίας στις

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

Ευρωπαϊκές Κοινότητες (κοινοτικός νόμος για το έτος 1990) (GURI, τακτικό συμπλήρωμα αριθ. 10, της 12ης Ιανουαρίου 1991, σ. 5), όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τη διοίκηση και τα δικαστήρια, το οποίο δέχεται ένα σύστημα αποδείξεως της μετακύλισης σε τρίτους του ποσού φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση των κοινοτικών κανόνων που καθιστά την άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως των εν λόγω φόρων πρακτικά αδύνατη ή, πάντως, υπερβολικά δυσχερή για τον φορολογούμενο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους Β. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J. N. Cunha Rodrigues και A. Rosas, προέδρους τμήματος, D. A. O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissechot (εισηγητή), R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric και S. von Bahr, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις αγορεύσεις των διαδίκων κατά τη συνεδρίαση της 2ας Απριλίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 3ης Ιουνίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 4 Απριλίου 2000, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ, προσφυγή με αίτημα να αναγνωρισθεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428, της 29ης Δεκεμβρίου 1990, που επιγράφεται «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)» [διατάξεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη συμμετοχή της Ιταλίας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες (κοινοτικός νόμος για το έτος 1990) (GURI, τακτικό συμπλήρωμα αριθ. 10, της 12ης Ιανουαρίου 1991, σ. 5, στο εξής: νόμος 428/1990), όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τη διοίκηση και τα δικαστήρια, το οποίο δέχεται ένα σύστημα αποδείξεως της μετακυλίσεως σε τρίτους του ποσού φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση των κοινοτικών κανόνων που καθιστά την άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως των εν λόγω φόρων πρακτικά αδύνατη ή, πάντως, υπερβολικά δυσχερή για τον φορολογούμενο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

Το εθνικό δίκαιο

- 2 Με τον νόμο 428/1990 εισήχθησαν στη φορολογική νομοθεσία ειδικοί κανόνες σχετικά με την «επιστροφή φόρων που έχουν αναγνωρισθεί ως ασυμβίβαστοι με τους κοινοτικούς κανόνες». Το άρθρο 29, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου ορίζει συναφώς τα εξής:

«Οι εισαγωγικοί δασμοί, οι φόροι κατασκευής, οι φόροι καταναλώσεως, ο φόρος επί της ξάχαρης και οι κρατικοί φόροι που επιβάλλονται κατ' εφαρμογήν εθνικών διατάξεων ασυμβίβαστων με την κοινοτική νομοθεσία επιστρέφονται, εκτός αν η σχετική επιβάρυνση μετακυλίστηκε σε τρίτους.»

3

Προηγουμένως, το ζήτημα αυτό ρυθμιζόταν από το άρθρο 19, πρώτο εδάφιο, του νομοθετικού διατάγματος 688, της 30ής Σεπτεμβρίου 1982 (GURI αριθ. 270, της 30ής Σεπτεμβρίου 1982, σ. 7072), που κατέστη ο νόμος 873, της 27ης Νοεμβρίου 1982 (GURI αριθ. 328, της 29ης Νοεμβρίου 1982, σ. 8599, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 688/1982). Το άρθρο αυτό όριζε τα εξής:

«Οποιοσδήποτε κατέβαλε αχρεωστήτως εισαγωγικούς δασμούς, φόρους κατασκευής, φόρους καταναλώσεως ή κρατικούς φόρους [...] δικαιούται επιστροφής των καταβληθέντων ποσών εφόσον αποδείξει εγγράφως ότι η σχετική επιβάρυνση δεν μετακυλίστηκε σε τρίτους, καθ' οποιονδήποτε τρόπο, πλην της περιπτώσεως πλάνης περί τα πράγματα.»

Οι προηγούμενες συναφείς υποθέσεις

4

Το άρθρο 19 του νομοθετικού διατάγματος 688/1982 αποτέλεσε αντικείμενο δύο αποφάσεων του Δικαστηρίου. Η πρώτη (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595) εκδόθηκε επί προδικαστικής παραπομπής, ενώ η δεύτερη (απόφαση της 24ης Μαρτίου 1988, 104/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1988, σ. 1799) κατόπιν προσφυγής λόγω παραβάσεως την οποία άσκησε η Επιτροπή κατά της Ιταλικής Δημοκρατίας.

5 Στην τελευταία αυτή απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ως εξής:

«6 [...] σε περίπτωση που δεν υφίσταται κοινοτική ρύθμιση σχετικά με την απόδοση εθνικών επιβαρύνσεων που έχουν επιβληθεί κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, στα κράτη μέλη εναπόκειται να διασφαλίσουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου, την επιστροφή αυτών των επιβαρύνσεων. Εξάλλου, το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει την απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθεισών επιβαρύνσεων υπό συνθήκες που θα συνεπάγονταν τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των ελκόντων δικαίωμα© έτσι, δεν αποκλείεται να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι οι επιβαρύνσεις αυτές επιρρίφθηκαν σε άλλους επιχειρηματίες ή στους καταναλωτές.

7 Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφασή του [San Giorgio], που εκδόθηκε με αφορμή ακριβώς το άρθρο 19 του επίδικου νομοθετικού διατάγματος, είναι ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο όλοι οι κανόνες περί αποδείξεως που έχουν ως αποτέλεσμα να καθίσταται σχεδόν αδύνατη ή υπερβολικά δύσκολη η επίτευξη της επιστροφής επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, και ότι αυτό ισχύει ιδίως προκειμένου για τεκμήρια ή αποδεικτικούς κανόνες που αποσκοπούν στο να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος αποδείξεως ότι οι επιβαρύνσεις που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως δεν επιρρίφθηκαν σε άλλα πρόσωπα ή, προκειμένου για ιδιαίτερους περιορισμούς, όσον αφορά το είδος της αποδείξεως που πρέπει να προσκομιστεί, όπως ο αποκλεισμός κάθε άλλου αποδεικτικού μέσου εκτός από την έγγραφη απόδειξη.

[...]

11 [...] Η επίδικη διάταξη της ιταλικής νομοθεσίας ορίζει ότι οι επιχειρηματίες φέρουν το βάρος της αποδείξεως ενός αρνητικού γεγονότος, εφόσον οι τελευταίοι οφείλουν να αποδείξουν, προς αντίκρουση και μόνο των ισχυρισμών της διοικήσεως, ότι η αχρεωστήτως καταβληθείσα επιβάρυνση δεν επιρρίφθηκε σε άλλα υποκείμενα δικαίου, και αυτό μόνο μέσω έγγραφης απόδειξης. Μια τέτοια

διάταξη είναι αντίθετη προς τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου, όπως αυτοί απορρέουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου.»

6 Στη συνέχεια, το ίδιο το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 αποτέλεσε αφορμή για την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων, στα οποία το Δικαστήριο απάντησε με την απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport (Συλλογή 1999, σ. I-579). Το εθνικό δικαστήριο ανέφερε ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται από τα ιταλικά δικαστήρια υπό την έννοια ότι η διοίκηση, προκειμένου να αντισταχθεί στην επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων δασμών ή φόρων, μπορεί να στηριχθεί στο τεκμήριο ότι οι εν λόγω δασμοί και φόροι κανονικά μετακυλίνουν σε τρίτους.

7 Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ως εξής:

«52 Αν, όπως φρονεί το εθνικό δικαστήριο, υπάρχει τεκμήριο μετακύλισης σε τρίτους των δασμών και φόρων που επιβλήθηκαν παρانونώς ή εισπράχθηκαν αχρεωστήτως και αν επιβάλλεται στον αιτούντα η υποχρέωση ανατροπής αυτού του τεκμηρίου προκειμένου να επιτύχει επιστροφή του φόρου, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι οι σχετικές διατάξεις αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο.

53 Αν, αντιθέτως, όπως υποστηρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση, εναπόκειται στη διοίκηση να αποδείξει, με όλα τα αποδεικτικά μέσα που γενικώς επιτρέπει το εθνικό δίκαιο, ότι ο φόρος μετακυλίστηκε σε τρίτους, πρέπει, αντιθέτως, να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο.

54 Επομένως [...] πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋπόθεση, όπως η έλλειψη μετακυλίσεως των εν λόγω δασμών ή φόρων σε τρίτους, τη συνδρομή της οποίας πρέπει να αποδεικνύει ο αιτών.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- 8 Η Επιτροπή θεωρεί κατ' ουσίαν, όπως και το εθνικό δικαστήριο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προμνησθείσα απόφαση Dilexport, ότι οι διατάξεις του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, όπως ερμηνεύονται και εφαρμόζονται από τη διοίκηση και τα ιταλικά δικαστήρια, καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα στο οποίο οδηγούσαν οι διατάξεις του παλαιού άρθρου 19 του νομοθετικού διατάγματος 688/1982.
- 9 Η Επιτροπή, αφού παρέσχε στην Ιταλική Δημοκρατία τη δυνατότητα να διατυπώσει τις παρατηρήσεις της, εξέδωσε, στις 17 Σεπτεμβρίου 1997, αιτιολογημένη γνώμη με την οποία κάλεσε το κράτος μέλος αυτό να συμμορφωθεί προς τις εκ της Συνθήκης υποχρεώσεις του εντός προθεσμίας δύο μηνών. Μη ικανοποιηθείσα από την απάντηση που έδωσαν οι ιταλικές αρχές με έγγραφο της 25ης Νοεμβρίου 1997, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 10 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, με την απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 25), το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, στην περίπτωση των εμμέσων φόρων, δεν μπορεί να γίνει δεκτό

τεκμήριο περί του ότι ο φορολογούμενος έχει μετακυλίσει τον φόρο στο επόμενο στάδιο της αλυσίδας των πωλήσεων, τεκμήριο το οποίο επιβάλλει στον φορολογούμενο να προσκομίσει αρνητική περί του αντιθέτου απόδειξη αν θέλει να του επιστραφεί τέτοιας φύσεως φόρος.

- 11 Η Επιτροπή εκθέτει ότι η νομολογία του Corte suprema di cassazione (Ιταλία) καταλήγει στην καθιέρωση αυτού του τεκμηρίου σε βάρος του φορολογουμένου ο οποίος ζητεί την επιστροφή φόρων ασυμβιβάστων με το κοινοτικό δίκαιο, στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990. Η αιτιολογία των συναφών αποφάσεων του δικαστηρίου αυτού ποικίλλει, στηρίζεται όμως, κατ' ουσίαν, στην ανάλυση σύμφωνα με την οποία οι εμπορικές εταιρίες μετακυλίνουν, πλην εξαιρετικών περιστάσεων, τους εμμέσους φόρους στην πελατεία τους. Η πλέον ολοκληρωμένη συλλογιστική την οποία χρησιμοποίησε το Corte suprema di cassazione για να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό, ιδίως στην απόφασή του αριθ. 2844 της 28ης Μαρτίου 1996, βασίζεται στις ακόλουθες σκέψεις:

- στο ότι ο εισαγωγέας δεν ήταν φυσικό πρόσωπο, αλλά εμπορική ή βιομηχανική εταιρία·
- στο ότι η επιχείρηση βρισκόταν υπό κανονική διαχείριση και δεν παρουσίαζε ελλείμματα ούτε ήταν αφερέγγυα, πράγμα που θα επέτρεπε να συναχθεί ότι είχε επιχειρήσει πωλήσεις σε τιμές κάτω του κόστους·
- στο ότι η παράνομη φορολογία είχε επιβληθεί από όλες τις ιταλικές τελωνειακές αρχές, γεγονός το οποίο ασφαλώς είχε δημιουργήσει ένα κλίμα εμπιστοσύνης όσον αφορά τη νομιμότητά της·
- στο ότι η φορολογία αυτή ίσχυε επί μακρό χρονικό διάστημα χωρίς να αμφισβητηθεί.

- 12 Κατά την Επιτροπή, το Corte suprema di cassazione στηρίζεται επίσης στην υπόθεση ότι οι εμπορικές επιχειρήσεις κανονικά μετακυλίνουν σε τρίτους τους εμμέσους φόρους, για να θεωρήσει ότι οι ένδικες αιτήσεις που υποβάλλει η διοίκηση προκειμένου να επιτύχει την προσκόμιση των λογιστικών εγγράφων των ενδιαφερομένων επιχειρήσεων ή τον έλεγχο των επιχειρήσεων αυτών δεν είναι καθαρά διερευνητικής φύσεως, πράγμα που θα τις καθιστούσε παράνομες, αλλ' αποτελούν έγκυρο μέσο που της επιτρέπει να αποδείξει ότι όντως έλαβε χώρα μετακύλιση.
- 13 Επιπλέον, το Corte suprema di cassazione κρίνει, βάσει του άρθρου 116 του ιταλικού κώδικα πολιτικής δικονομίας, ότι η μη προσκόμιση λογιστικών εγγράφων κατόπιν της υποβολής τέτοιας αιτήσεως, προστιθέμενη στο τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο οι φόροι κατά κανόνα μετακυλίνονται, αποδεικνύει ότι όντως υπήρξε μετακύλιση. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η ίδια λύση εφαρμόζεται ακόμα και όταν η επιχείρηση που δεν προσκομίζει τα έγγραφα αυτά αναφέρει ότι δεν τα έχει διατηρήσει λόγω της παρελεύσεως του υποχρεωτικού χρόνου διατήρησης τον οποίο ο ιταλικός αστικός κώδικας ορίζει σε δέκα έτη. Όμως, λαμβανομένου υπόψη ότι μεταξύ της υποβολής της αιτήσεως προσκομίσεως λογιστικών εγγράφων και της εκδόσεως της σχετικής δικαστικής αποφάσεως μπορεί να παρέλθουν πλείονα έτη, η υποχρέωση διατήρησης των εγγράφων αυτών πέραν του νομίμου χρόνου διατηρήσεώς τους θα ήταν υπερβολική για τις επιχειρήσεις, ιδίως λόγω των υψηλών εξόδων και των προβλημάτων αποθηκεύσεως που θα συνεπαγόταν η υποχρέωση αυτή. Μια τέτοια υποχρέωση θα συνιστούσε πρόσθετο εμπόδιο στην αποτελεσματική αναζήτηση φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο.
- 14 Η Επιτροπή αναφέρει ότι πολλά δικαστήρια ουσίας ακολουθούν τις αρχές αυτές, όπως και ορισμένοι πραγματογνώμονες οι οποίοι διορίζονται στις ένδικες διαδικασίες για να εξετάσουν τα λογιστικά έγγραφα των φορολογουμένων και να καθορίσουν αν οι εν λόγω φορολογούμενοι μετακύλισαν ή όχι τους επίδικους φόρους. Η Επιτροπή παραθέτει σχετικά παραδείγματα.
- 15 Όμως, κατά την Επιτροπή, η προσέγγιση αυτή καθιερώνει de facto ένα τεκμήριο μετακύλισεως σε τρίτους, εκ μέρους των φορολογουμένων, των αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο φόρων των οποίων ζητείται η επιστροφή, τεκμήριο το οποίο οι

φορολογούμενοι οφείλουν να ανατρέψουν προσκομίζοντας απόδειξη περί του αντιθέτου, μη τηρουμένων των όσων έχει κρίνει το Δικαστήριο στη σκέψη 52 της προμνησθείσας αποφάσεως Dilexport.

- 16 Η Επιτροπή προσθέτει ότι η συλλογιστική αυτή είναι παράλογη, καθόσον λαμβάνει ως μείζονα πρόταση το ότι οι επιχειρήσεις κανονικά μετακυλίνουν τους εμμέσους φόρους για να καταλήξει στη διατύπωση τεκμηρίου έχοντος το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο με τη μείζονα αυτή πρόταση. Τα χρησιμοποιούμενα ενίοτε στη συλλογιστική αυτή στοιχεία, τα οποία αφορούν την ιδιότητα του αιτούντος την επιστροφή ως επιχειρήσεως και τη μη ύπαρξη αφερεγγυότητάς του, καθώς και τη γενικευμένη και μεγάλης διάρκειας εφαρμογή της αμφισβητούμενης φορολογίας, δεν ασκούν καμία επιρροή. Ένας επιχειρηματίας ο οποίος δεν μετακυλίνει φόρους σε τρίτους μπορεί απλώς να πραγματοποιεί μικρότερο κέρδος, δεν οδηγείται όμως αναγκαστικά σε πτώχευση. Η συναγωγή, από τη μη ύπαρξη αφερεγγυότητας, του συμπεράσματος ότι όντως έλαβε χώρα μετακύλιση των φόρων είναι αυθαίρετη.
- 17 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ούτε η ιταλική διοίκηση τηρεί τις αρχές που διέπουν την επιστροφή των αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο φόρων. Οι εγκύκλιοι του Υπουργού Οικονομικών αριθ. 21/2/VII, της 11ης Μαρτίου 1994, και 480/VIII, της 12ης Απριλίου 1995, αναφέρουν, κατ' ουσίαν, ότι η μετακύλιση των φόρων σε τρίτους θεωρείται αποδεδειγμένη αν οι φόροι αυτοί δεν έχουν εγγραφεί λογιστικώς, ήδη από το έτος της καταβολής τους, ως προκαταβολές προς το δημόσιο ταμείο για μη οφειλόμενο φόρο, στις πιστώσεις του ενεργητικού στον ισολογισμό της επιχειρήσεως που ζητεί την επιστροφή τους. Η απουσία μιας τέτοιας λογιστικής εγγραφής καταδεικνύει ότι η επιχείρηση θεώρησε τους επίμαχους φόρους ως σύνηθες κόστος και ότι αναγκαστικά τους μετακύλισε. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η προσέγγιση αυτή καταλήγει στην επιβολή μιας υπερβολικής υποχρεώσεως στις επιχειρήσεις, ιδίως προκειμένου για τα έτη που προηγήθηκαν της διαπιστώσεως του ασυμβιβάστου των φόρων αυτών με το κοινοτικό δίκαιο.
- 18 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, έστω και αν ορισμένοι φορολογούμενοι δικαιώνονται τελικά ενώπιον των δικαστηρίων ουσίας, υποβαλλόμενοι σε μακρές και δαπανηρές, κατά τη γνώμη της, ένδικες διαδικασίες, το γεγονός αυτό δεν αρκεί για να συναχθεί ότι τηρείται η αρχή της αποτελεσματικότητας, σύμφωνα με την οποία οι εθνικοί δικονομικοί κανόνες που εφαρμόζονται στις αξιώσεις που στηρίζονται σε δικαιώματα τα οποία οι διοικούμενοι αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δύσκολη την άσκηση των δικαιωμάτων

αυτών. Κατά τα λοιπά, οι ευδοκίμησασες ένδικες προσφυγές ορισμένων φορολογουμένων, οι οποίες τους επέτρεψαν, σύμφωνα με την Ιταλική Κυβέρνηση, να επιτύχουν την επιστροφή 120 δισεκατομμυρίων ιταλικών λιρών (ITL) κατά το χρονικό διάστημα 1992–2000, πλέον τόκων και εξόδων, είναι ασήμαντες σε σχέση προς τα ποσά που αποτελούν το αντικείμενο ενδίκων προσφυγών στον τομέα αυτόν. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας θα ετηρείτο μόνον εάν οι περιπτώσεις απορρίψεως των αιτήσεων επιστροφής αποτελούσαν την εξαίρεση και υποστηρίζει ότι η άσκηση των δικαιωμάτων που αντλούνται από τη Συνθήκη δεν μπορεί να εμποδίζεται από γενικά μέτρα δικαιολογούμενα από τεκμαιρόμενη κατάχρηση δικαιώματος.

- 19 Η Ιταλική Κυβέρνηση προσάπτει στην Επιτροπή ότι καταφεύγει σε εικτολογίες και παραβλέπει τα πραγματικά δεδομένα. Μόνον η διαπίστωση στην πράξη ότι οι φορολογούμενοι που έχουν καταβάλει φόρους αντιθέτους προς το κοινοτικό δίκαιο δεν κατορθώνουν, ή κατορθώνουν πολύ δύσκολα, να επιτύχουν την επιστροφή τους θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας. Συναφώς, πέραν του ύψους των επιστραφέντων, ως κεφάλαιο, ποσών που μνημονεύεται στην προηγούμενη σκέψη, η Ιταλική Κυβέρνηση επικαλείται 17 αποφάσεις διαφόρων δικαστηρίων ουσίας με τις οποίες δικαιώθηκαν οι φορολογούμενοι και οι οποίες έχουν αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου.
- 20 Όσον αφορά το ενδεχόμενο να διατάξει το Δικαστήριο τη διεξαγωγή αποδείξεων προς προσδιορισμό του ποσοστού των ενδίκων προσφυγών περί επιστροφής που ευδοκίμησαν σε σχέση προς το σύνολο των ασκηθεισών ενδίκων προσφυγών, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εφαρμογή ενός τέτοιου μέτρου θα ισοδυναμούσε με μετάθεση στο Δικαστήριο του βάρους αποδείξεως της παραβάσεως την οποία προβάλλει η Επιτροπή και την οποία η τελευταία θα έπρεπε να είναι σε θέση να αποδείξει κατά το πέρας της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας.
- 21 Επικουρικώς, η Ιταλική Κυβέρνηση αναλύει, από πλευράς αρχής, τους κανόνες ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος τους οποίους επικρίνει η Επιτροπή και υπογραμμίζει, πρώτον, ότι η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι αυτό καθαυτό το κείμενο του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου

428/1990 συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, το κείμενο αυτό επιβάλλει στη διοίκηση, προκειμένου να απαλλαγεί από την υποχρέωση επιστροφής του ποσού του φόρου, να αποδείξει ότι ο φορολογούμενος μετακίνησε τον φόρο σε τρίτους.

- 22 Η Ιταλική Κυβέρνηση υπενθυμίζει, δεύτερον, ότι, με τη σκέψη 25 της προμνησθείσας απόφασης Comateb κ.λπ., το Δικαστήριο έκρινε ότι «η πραγματική μετακίνηση, μερική ή ολική, [ενός εμμέσου φόρου] εξαρτάται από πολλούς παράγοντες που περιβάλλουν κάθε εμπορική συναλλαγή και τη διαφοροποιούν από άλλες περιπτώσεις που εντάσσονται σε άλλο πλαίσιο» και ότι «το ζήτημα της μετακίνσεως ή της μη μετακίνσεως ενός έμμεσου φόρου σε κάθε περίπτωση είναι πραγματικό ζήτημα που εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου το οποίο δεν δεσμεύεται κατά την εκτίμηση των αποδείξεων». Η Ιταλική Κυβέρνηση επικαλείται το ότι, στις προτάσεις του στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προμνησθείσα απόφαση Dilexport, ο γενικός εισαγγελέας D. Ruiz-Jarabo Colomer προσέθεσε ότι το εθνικό δικαστήριο μπορούσε, προς απόδειξη των πραγματικών περιστατικών, να κάνει χρήση όλων των αποδεικτικών μέσων που επιτρέπει το εθνικό δίκαιο. Η εν λόγω κυβέρνηση αναφέρει ότι το Corte suprema di cassazione δεν είναι δικαστήριο ουσίας, αλλά περιορίζεται στη διατύπωση ορισμένων γενικών αρχών όσον αφορά τη διεξαγωγή των αποδείξεων, αναλόγως των δικονομικών περιστάσεων οι οποίες μπορεί να ποικίλλουν σημαντικά από τη μία διαφορά στην άλλη. Το δικαστήριο ουσίας θα μπορούσε κάλλιστα να χρησιμοποιήσει επαγωγικούς μηχανισμούς ως μέσο αποδείξεως. Στις εννοίες για τους φορολογούμενους δικαστικές αποφάσεις που προσκομίστηκαν στο πλαίσιο της παρούσας δίκης διαπιστώνεται απλώς ότι η διοίκηση δεν απέδειξε τη μετακίνηση των φόρων.

- 23 Όσον αφορά τη διοίκηση, η οποία φέρει το βάρος της αποδείξεως αυτής, είναι θεμιτό να ζητεί την πρόσβαση στους λογαριασμούς του αιτούντος την επιστροφή, καθόσον μόνο αυτό το μέσο αποδείξεως της επιτρέπει να αποδείξει τη μετακίνηση και, συνεπώς, η σχετική αίτηση ουδόλως έχει διερευνητικό χαρακτήρα. Όταν ο αιτών την επιστροφή δεν προσκομίζει αυθορμητως τους λογαριασμούς του, είναι φυσικό, όταν προβάλλει τις απαιτήσεις του δικαστικώς, να ζητήσει η διοίκηση την προσκόμισή τους δια της ίδιας οδού. Αυτό είναι το νοήμα των δύο υπουργικών εγκυκλίων που μνημονεύονται στη σκέψη 17 της παρούσας απόφασης και τις οποίες επικρίνει η Επιτροπή. Η Ιταλική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι το δικαστήριο δεν θεωρεί τη μη προσκόμιση των λογαριασμών ως επιχείρημα υπέρ της διοικήσεως παρά μόνον όταν η αίτηση προσκομίσεως των εγγράφων αυτών έχει κατατεθεί πριν από την εκπνοή του νόμιμου χρόνου διατηρήσεώς τους. Στην περίπτωση αυτή, ακόμα και αν το

δικαστήριο αποφανθεί επί της αιτήσεως αυτής μετά την εκπνοή του χρόνου αυτού, το καθήκον έντιμης συμπεριφοράς κατά τη διεξαγωγή της δίκης επιβάλλει στον φορολογούμενο να διατηρήσει τους λογαριασμούς τους και να τους παρουσιάσει όταν εκδοθεί η απόφαση του δικαστηρίου με την οποία γίνεται δεκτή η αίτηση αυτή (απόφαση του Corte suprema di cassazione αριθ. 9797, της 18ης Νοεμβρίου 1994).

- 24 Η Ιταλική Κυβέρνηση προσθέτει ότι, ακόμα και αν ενίοτε απαιτούνται μακρές διαδικασίες για την επιστροφή των φόρων, τα μειονεκτήματα που συνεπάγεται η διάρκεια αυτή αντισταθμίζονται από την επιδίκαση τόκων επί των οφειλομένων ποσών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 25 Όπως υπενθυμίζεται από πάγια νομολογία, ελλείπει κοινοτικής ρυθμίσεως όσον αφορά την αναζήτηση των αχρεωστήτως εισπραχθέντων εθνικών φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους δικονομικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοια ένδικα βοηθήματα της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe, Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5, και της 24ης Σεπτεμβρίου 2002, C-255/00, Grundig Italiana, Συλλογή 2002, σ. I-8003, σκέψη 33).

- 26 Όσον αφορά το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως και λαμβανομένων υπόψη των αποκλίσεων στην ερμηνεία της διατάξεως αυτής, η προμνησθείσα απόφαση Dilexport, η οποία εκδόθηκε κατόπιν προδικαστικής παραπομπής όπου εναπέκειτο στο εθνικό δικαστήριο να επιλύσει τη διαφορά, αναφέρει ότι, αν υπήρχε τεκμήριο μετακυλίσεως σε

τρίτους των δασμών και φόρων που επιβλήθηκαν παρανόμως ή εισπράχθηκαν αχρεωστήτως και αν ο αιτών ήταν υποχρεωμένος να ανατρέψει αυτό το τεκμήριο προκειμένου να επιτύχει επιστροφή του φόρου, θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι η επίδικη διάταξη αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο.

27 Αντιθέτως, στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής λόγω παραβάσεως, στο ίδιο το Δικαστήριο εναπόκειται να καθορίσει αν, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που επικαλείται η Επιτροπή, η εκ μέρους των ιταλικών αρχών εφαρμογή του άρθρου 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990 οδηγεί πράγματι στην καθιέρωση ενός τέτοιου τεκμηρίου ή καθιστά κατ' άλλον τρόπο την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής των φόρων αυτών αδύνατη στην πράξη ή υπερβολικά δυσχερή, οπότε θα πρέπει να διαπιστωθεί ότι υφίσταται παράβαση της Ιταλικής Δημοκρατίας.

28 Η αιτίαση που προβάλλει η Επιτροπή προς στήριξη της προσφυγής της εμφανίζει τρεις πτυχές. Πρώτον, κατά την Επιτροπή, πολλά ιταλικά δικαστήρια, ιδίως δε, κατά πάγια πρακτική, το Corte suprema di cassazione, θεωρούν αποδεδειγμένη τη μετακύλιση των φόρων σε τρίτους από το γεγονός και μόνον ότι ο αιτών την επιστροφή είναι εμπορική επιχείρηση, προσθέτοντας ενίοτε στην αιτιολογία ότι η επιχείρηση δεν βρίσκεται σε κατάσταση πτωχεύσεως και ότι ο φόρος εισπραττόταν επί σειράν ετών σε ολόκληρη την επικράτεια χωρίς να υπάρξουν αμφισβητήσεις. Δεύτερον, κατά την Επιτροπή, η διοίκηση ζητεί συστηματικά την προσκόμιση λογιστικών εγγράφων του αιτούντος την επιστροφή. Σε περίπτωση αρνήσεως του τελευταίου, τα επιλαμβανόμενα της υποθέσεως δικαστήρια δέχονται το αίτημα αυτό με αιτιολογία ανάλογη προς την προπαρατεθείσα και ερμηνεύουν τη μη προσκόμιση των εν λόγω εγγράφων κατά τρόπο δυσμενή για τον αιτούντα, ακόμα και όταν έχει παρέλθει ο νόμιμος χρόνος διατηρήσεως των εγγράφων αυτών. Τρίτον, κατά την Επιτροπή, η διοίκηση θεωρεί ότι η μη λογιστική εγγραφή του ποσού των επιδίκων φόρων, ήδη από το έτος της καταβολής τους, ως προκαταβολών προς το δημόσιο ταμείο για μη οφειλόμενο φόρο, στις πιστώσεις του ενεργητικού στον ισολογισμό της επιχειρήσεως που ζητεί την επιστροφή τους αποδεικνύει ότι οι εν λόγω φόροι έχουν μετακυλιστεί σε τρίτους.

- 29 Παράβαση κράτους μέλους μπορεί, καταρχήν, να αναγνωριστεί δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ όποιο και αν είναι το όργανο του κράτους αυτού του οποίου η ενέργεια ή η αδράνεια προκάλεσε την παράβαση, ακόμα και αν πρόκειται για συνταγματικώς ανεξάρτητο όργανο (απόφαση της 5ης Μαΐου 1970, 77/69, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 305, σκέψη 15).
- 30 Το περιεχόμενο των νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών εθνικών διατάξεων πρέπει να εκτιμάται λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας τους από τα εθνικά δικαστήρια (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Ιουνίου 1994, C-382/92, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 1994, σ. I-2435, σκέψη 36).
- 31 Στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται για το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, το οποίο προβλέπει ότι οι δασμοί και φόροι που εισπράττονται κατ'εφαρμογήν εθνικών διατάξεων ασυμβιβάστων με την κοινοτική νομοθεσία επιστρέφονται, εκτός εάν η αντίστοιχη επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί σε άλλα υποκείμενα δικαίου. Μια τέτοια διάταξη είναι, αυτή καθαυτή, ουδέτερη από πλευράς κοινοτικού δικαίου όσον αφορά τόσο το βάρος της αποδείξεως του ότι ο φόρος έχει μετακυλιστεί σε άλλα πρόσωπα όσο και τα επιτρεπόμενα προς τούτο αποδεικτικά μέσα. Το περιεχόμενό της θα πρέπει να προσδιοριστεί λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας που δίνουν στη διάταξη αυτή τα εθνικά δικαστήρια.
- 32 Συναφώς, δικαστικές αποφάσεις μεμονωμένες ή αποτελούσες ισχνή μειοψηφία στο πλαίσιο μιας νομολογίας ακολουθούσας άλλη κατεύθυνση, ή ακόμα μια ερμηνεία ανατραπείσα από το ανώτατο εθνικό δικαστήριο, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη. Δεν ισχύει το ίδιο στην περίπτωση ερμηνείας που ακολουθείται από σημαντικό μέρος της νομολογίας και δεν έχει ανατραπεί — ή, ενδεχομένως, και έχει επικυρωθεί — από το εν λόγω ανώτατο δικαστήριο.

- 33 Όταν μια εθνική νομοθεσία αποτελεί το αντικείμενο αποκλινουσών ερμηνειών εκ μέρους των δικαστηρίων, δυνάμενων να ληφθούν υπόψη, εκ των οποίων οι μεν οδηγούν σε σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο εφαρμογή της εν λόγω νομοθεσίας, ενώ οι δε σε εφαρμογή ασυμβίβαστη με το δίκαιο αυτό, πρέπει να αναγνωρίζεται ότι, τουλάχιστον, η νομοθεσία αυτή δεν είναι επαρκώς σαφής ώστε να διασφαλίζει μια εφαρμογή σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο.
- 34 Εν προκειμένω, η Ιταλική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί ότι ορισμένες αποφάσεις του Corte suprema di cassazione καταλήγουν, βάσει επαγωγικού συλλογισμού, στο ότι, πλην αντιθέτου αποδείξεως, οι σε κανονική κατάσταση ευρισκόμενες εμπορικές επιχειρήσεις μετακυλίνουν στο επόμενο στάδιο της αλυσίδας των πωλήσεων τους εμμέσους φόρους, ιδίως όταν αυτοί εισπράττονται σε ολόκληρη την επικράτεια επί μακρό χρονικό διάστημα και χωρίς να υπάρχουν αμφισβητήσεις. Πράγματι, η Ιταλική Κυβέρνηση περιορίζεται να εκθέσει ότι πολλά δικαστήρια ουσίας δεν αρκούνται σε μια τέτοια συλλογιστική για να θεωρήσουν ως αποδεδειγμένη τη μετακύλιση και αναφέρει παραδείγματα φορολογουμένων οι οποίοι πέτυχαν την επιστροφή φόρων ασυμβίβαστων με το κοινοτικό δίκαιο, καθόσον, στις περιπτώσεις αυτές, η διοίκηση δεν κατόρθωσε να αποδείξει στο επιληφθέν δικαστήριο ότι οι φορολογούμενοι είχαν μετακυλίσει τους εν λόγω φόρους.
- 35 Όμως, η ίδια η συλλογιστική που ακολουθείται στις αποφάσεις του Corte suprema di cassazione των οποίων γίνεται επίκληση στηρίζεται σε μια μείζονα πρόταση που αποτελεί απλώς τεκμήριο, ήτοι στο ότι οι έμμεσοι φόροι μετακυλίνουν καταρχήν στο επόμενο στάδιο της αλυσίδας των πωλήσεων από τους επιχειρηματίες, όταν αυτοί έχουν τη δυνατότητα να το πράξουν. Τα λοιπά στοιχεία που λαμβάνονται ενδεχομένως υπόψη, ήτοι ο εμπορικός χαρακτήρας της δραστηριότητας του φορολογουμένου και το γεγονός ότι ο φορολογούμενος δεν βρίσκεται σε κακή οικονομική κατάσταση, καθώς και η είσπραξη του επιμέχου φόρου σε ολόκληρη την επικράτεια επί μακρό χρονικό διάστημα χωρίς αμφισβητήσεις, δεν επιτρέπουν να συναχθεί ότι μια επιχείρηση η οποία έχει ασκήσει τη δραστηριότητά της σε ένα τέτοιο πλαίσιο πράγματι μετακύλισε τους επίμαχους φόρους, παρό μόνον αν η συλλογιστική στηριχθεί στο τεκμήριο ότι κάθε επιχειρηματίας ενεργεί κατά τον τρόπο αυτό, πλην εξαιρετικών περιστάσεων όπως είναι η απουσία κάποιου από τα στοιχεία αυτά.

Ωστόσο, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο (βλ. προμνησθείσα απόφαση San Giorgio, σκέψεις 14 και 15· απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 331/85, 376/85 και 378/85, Bianco και Girard, Συλλογή 1988, σ. 1099, σκέψη 17· προμνησθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 7, και Comateb κ.λπ., σκέψη 25), και για τους οικονομικούς λόγους που υπενθυμίζει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 73 έως 80 των προτάσεών του, αυτή η μείζων πρόταση του συλλογισμού δεν επαληθεύεται σε ορισμένες περιπτώσεις και αποτελεί απλώς τεκμήριο το οποίο δεν μπορεί να γίνει δεκτό στο πλαίσιο της εξετάσεως των αιτήσεων επιστροφής εμμέσων φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο.

36 Όσον αφορά την απαίτηση προσκομίσεως των λογιστικών εγγράφων της επιχειρήσεως που ζητεί την επιστροφή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο, η οποία τίθεται ως προϋπόθεση οποιασδήποτε επιστροφής, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ακόλουθες σκέψεις.

37 Μια τέτοια απαίτηση, αφορώσα τα έτη για τα οποία ζητείται η επιστροφή και διατυπούμενη εντός της χρονικής περιόδου κατά την οποία τα εν λόγω λογιστικά έγγραφα πρέπει υποχρεωτικά να διατηρούνται, δεν μπορεί να θεωρηθεί, αυτή καθαυτή, ως αντιστροφή, σε βάρος των φορολογουμένων, του βάρους της αποδείξεως της μη μετακυλίσεως των φόρων σε τρίτους. Πράγματι, τα έγγραφα αυτά περιέχουν ουδέτερα πραγματικά στοιχεία, βάσει των οποίων, μεταξύ άλλων, η διοίκηση μπορεί να επιχειρήσει να αποδείξει ότι οι φόροι έχουν μετακυλιστεί σε άλλα υποκείμενα δικαίου (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-11365, σκέψη 115). Υπό τις συνθήκες αυτές, πλην εξαιρετικών περιστάσεων τις οποίες ενδεχομένως επικαλείται ο αιτών την επιστροφή, η μη προσκόμιση των λογιστικών εγγράφων όταν αυτά ζητούνται από τη διοίκηση μπορεί να θεωρηθεί από την τελευταία ή από το δικαστήριο ως στοιχείο το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την απόδειξη του ότι οι φόροι έχουν μετακυλιστεί σε τρίτους. Πάντως, το στοιχείο αυτό δεν αρκεί, από μόνο του, για να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω φόροι μετακυλίστηκαν σε τρίτους ούτε, κατά μείζονα λόγο, για να υποχρεωθεί ο αιτών την επιστροφή να ανατρέψει το τεκμήριο αυτό προσκομίζοντας απόδειξη περί του αντιθέτου (βλ., κατά την έννοια αυτή, προμνησθείσα απόφαση Weber's Wine World κ.λπ., σκέψη 116).

38 Εν πάση περιπτώσει, στις καταστάσεις όπου η διοίκηση ζητεί την προσκόμιση των εγγράφων αυτών μετά την παρέλευση του νομίμου χρόνου διατηρησεώς τους, ο δε φορολογούμενος αδυνατεί να τα προσκομίσει, η εξ αυτού του γεγονότος συναγωγή

του συμπεράσματος ότι ο εν λόγω φορολογούμενος έχει μετακυλίσει τους επίμαχους φόρους σε τρίτους, ή η συναγωγή του ίδιου συμπεράσματος με την επιφύλαξη της περί του αντιθέτου αποδείξεως εκ μέρους του φορολογουμένου, ισοδυναμεί με καθιέρωση τεκμηρίου σε βάρος του τελευταίου, το οποίο καθιστά υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος στην επιστροφή των αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο φόρων.

39 Όσον αφορά το ότι η διοίκηση θεωρεί τη μετακύλιση ενός φόρου σε τρίτους αποδεδειγμένη όταν το ποσό του εν λόγω φόρου δεν έχει εγγραφεί λογιστικώς, ήδη από το έτος της καταβολής του, ως προκαταβολή προς το δημόσιο ταμείο για μη οφειλόμενο φόρο, στις πιστώσεις του ενεργητικού στον ισολογισμό της επιχείρησης που ζητεί την επιστροφή τους, επιβάλλονται οι ακόλουθες διαπιστώσεις.

40 Η συλλογιστική αυτή καταλήγει στην καθιέρωση αδικαιολόγητου τεκμηρίου σε βάρος του αιτούντος την επιστροφή. Πράγματι, λαμβανομένων υπόψη των συνθηκών υπό τις οποίες υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής του φόρου, η εγγραφή του ποσού του φόρου αυτού στο ενεργητικό του ισολογισμού, ήδη από το έτος της καταβολής του, προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος θεωρεί ότι μπορεί αμέσως να αμφισβητήσει, με μεγάλες ελπίδες επιτυχίας, την καταβολή του φόρου, ενώ, σύμφωνα με το ίδιο το κείμενο του άρθρου 29, παράγραφος 1, του νόμου 428/1990, διαθέτει προθεσμία πολλών ετών για να υποβάλει την αίτηση επιστροφής. Εξάλλου, ο φορολογούμενος μπορεί κάλλιστα, έστω και αν αμφισβητεί την καταβολή του φόρου, να κρίνει ότι δεν έχει αρκετά μεγάλες ελπίδες επιτυχίας ώστε να αναλάβει τον κίνδυνο της λογιστικής εγγραφής του αντιστοίχου ποσού στο ενεργητικό. Συναφώς, λαμβανομένων υπόψη των δυσχερειών που αντιμετωπίζει ο φορολογούμενος για να ικανοποιήσει απαίτηση επιστροφής του φόρου υπό τις συνθήκες που εκτίθενται στην παρούσα υπόθεση, μια τέτοια εγγραφή θα μπορούσε μάλιστα να αποδειχθεί αντίθετη προς τις αρχές της ορθής λογιστικής. Επιπλέον, η εκτίμηση της μετακύλισης του φόρου σε τρίτους ως αποδεδειγμένης, λόγω της μη εγγραφής του ποσού του ως πιστώσεως στο ενεργητικό, στηρίζεται ήδη στο τεκμήριο ότι οι έμμεσοι φόροι κανονικά μετακυλίσονται στο επόμενο στάδιο της αλυσίδας των πωλήσεων, τεκμήριο το οποίο κρίθηκε αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο στο πλαίσιο της εξετάσεως της πρώτης πτυχής της αιτιάσεως της Επιτροπής.

41 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Ιταλική Δημοκρατία, μη τροποποιώντας το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, το οποίο ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τη διοίκηση και από σημαντικό μέρος των

δικαστηρίων, συμπεριλαμβανομένου του Corte suprema di cassazione, κατά τρόπο καθιστώντα υπερβολικά δυσχερή για τον φορολογούμενο την άσκηση του δικαιώματος στην επιστροφή φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση των κοινοτικών κανόνων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁴² Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του κανονισμού διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Ιταλική Δημοκρατία ηττήθηκε και η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της καθής στα δικαστικά έξοδα. Συνεπώς, το εν λόγω κράτος μέλος πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφασίζει:

- 1) Η Ιταλική Δημοκρατία, μη τροποποιώντας το άρθρο 29, παράγραφος 2, του νόμου 428/1990, της 29ης Δεκεμβρίου 1990, που επιγράφεται «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità**

europée (legge comunitaria per il 1990)» [διατάξεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη συμμετοχή της Ιταλίας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες (κοινοτικός νόμος για το έτος 1990)], το οποίο ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τη διοίκηση και από σημαντικό μέρος των δικαστηρίων, συμπεριλαμβανομένου του Corte suprema di cassazione (Ιταλία), κατά τρόπο καθιστώντα υπερβολικά δυσχερή για τον φορολογούμενο την άσκηση του δικαιώματος στην επιστροφή φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση των κοινοτικών κανόνων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

2) Καταδικάζει την Ιταλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

Skouris	Jann	Timmermans
Gulmann	Cunha Rodrigues	Rosas
Edward	La Pergola	Puissochet
Schintgen	Macken	Colneric
	von Bahr	

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 9 Δεκεμβρίου 2003.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

B. Σκουρής