CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. NIAL FENNELLY

présentées le 16 mars 2000 *

1. Ces deux demandes préjudicielles, qui nous viennent de la République hellénique, portent sur le point de savoir si une taxe grecque perçue à l'exportation de tabac constitue une taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation, interdite en tant que telle par le traité CE et, dans l'affirmative, si le remboursement des taxes indûment perçues peut être refusé sur la base de l'enrichissement sans cause.

I — Les faits et le contexte juridique

A — *Les faits et la décision de renvoi*

2. La société Kapniki Michailidis AE, partie demanderesse dans la procédure au principal (ci-après «Kapniki»), est un négociant en tabac. En l'espèce, elle a saisi le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (tribunal administratif de première instance de Thessalonique, ci-après «la juridiction nationale») de deux décisions administratives rejetant ses demandes de remboursement de respectivement 336 068 769 GRD et 30 113 030 GRD, correspondant à des taxes payées entre 1990 et 1994 (ci-après la «période en cause»), au titre de l'article 7 de la loi hellénique n° 2348/1953 (ci-après la «loi de 1953») — dans sa version modifiée — sur les exportations de tabac produit en Grèce vers les États membres et vers les pays non-membres [1]. Kapniki soutient que la taxe litigieuse constitue une taxe d'effet équivalant à un droit de douane puisqu'elle est perçue sur les exportations à raison du franchissement de la frontière.

3. La juridiction nationale a saisi la Cour des deux questions suivantes:

«1) La taxe ad valorem qu'un État membre perçoit sur des produits nationaux exportés vers un autre État membre constitue-t-elle une taxe d'effet équivalant à des droits de douane à l'exportation, eu égard au fait que cette taxe, qui est appliquée de façon constante à une catégorie déterminée de marchandises nationales, sur la base de critères objectifs et dans le cadre d'un régime général de fiscalité, ne frappe pas les produits nationaux écoulés sur le marché national ni les marchandises similaires importées d'un autre État membre ou faut-il considérer que la taxe ad

* Langue originale: l'anglais.

1 — *FEK* (Journal officiel de la République hellénique) I, p. 75.

valorem ci-dessus, perçue auprès des exportateurs de tabacs et reversée à l'IKA, un organisme de sécurité sociale, en faveur de la 'Branche des pensions des travailleurs du tabac', n'est pas, en raison de l'objectif qu'elle poursuit, c'est-à-dire le renforcement des ressources de la branche d'assurance correspondante, contraire au droit communautaire, mais constitue au sens le plus large du terme une cotisation en faveur d'un organisme d'assurance en vue de la réalisation des objectifs de sécurité sociale pour la catégorie concernée de travailleurs, qui sont susceptibles d'être employés dans des entreprises comme celles de la partie demanderesse, et qui ont droit à la sécurité sociale conformément aux dispositions de la Constitution de l'État membre concerné, et ce par tous les moyens, y compris l'imposition de taxes comme celle litigieuse en l'espèce?

2) En cas de réponse affirmative à la première branche de la première question, un État membre est-il tenu en principe de rembourser à l'entrepreneur les taxes dont il a grevé la valeur de marchandises exportées, dans l'hypothèse où celles-ci devraient être considérées comme perçues en violation du droit communautaire, dès lors qu'il est démontré que la personne qui a été contrainte de verser les sommes en question en a en fait répercuté la charge sur d'autres personnes, les acheteurs des marchandises, sans qu'il apparaisse ni que l'entrepreneur allègue que cette charge aurait entraîné pour ce dernier un préjudice, résultant d'une augmentation du prix des marchandises et d'une diminution du volume de ses ventes?»

4. Bien que la demande préjudicielle dise clairement que la procédure au principal concerne les exportations tant vers des États membres que vers des pays tiers, la juridiction nationale a limité ses questions aux échanges intracommunautaires. En l'absence d'informations complémentaires ainsi que de tout débat sur les questions soulevées par l'imposition de la taxe aux exportations vers des pays non communautaires, nous proposons de n'examiner la validité de la taxe attaquée que dans la mesure où elle affecte les exportations vers d'autres États membres.

B — *Le droit national*

5. La taxe contestée en l'espèce (ci-après la «taxe litigieuse») a été instituée par la loi de 1953 modifiant, complétant et abrogeant certaines dispositions relatives au traitement des feuilles de tabac et intégrant le Tameio Asfalisseos Kapnergaton (Fonds d'assurance des travailleurs du tabac, ci-après le «TAK») dans l'Idryma Koinonikon Asfalisseon (ci-après l'«IKA»), qui est l'institution générale de sécurité sociale en Grèce. L'article 6, paragraphe 1, de la loi de 1953 disposait:

«Afin d'assurer:

(a) le versement des pensions aux actuels retraités du TAK et à ceux qui partiront à la retraite en application des disposi-

tions du présent texte, ainsi qu'en cas de décès de ceux-ci, à leurs ayants droit,

(b) le versement de l'indemnité aux employés du TAK qui ne sont pas, le cas échéant, affiliés à l'IKA et qui n'avaient pas droit à pension jusqu'à l'entrée en vigueur de la présente loi,

il est procédé en vertu de la présente disposition à l'ouverture auprès de la Banque nationale de Grèce et d'Athènes d'un compte spécial intitulé 'compte spécial en faveur des pensionnaires du Fonds d'assurance des travailleurs du tabac intégré à l'IKA'. »

L'article 6, paragraphe 2, sous c), prévoyait que le compte spécial serait alimenté, *notamment*, par « le produit de la taxe sur la valeur des tabacs exportés visée à l'article suivant ».

6. En conséquence, l'article 7, paragraphe 1 a institué, initialement pour trois ans, une « taxe spéciale » s'appliquant à « la valeur des tabacs exportés en dehors du pays », dont le taux était « de 5 % pour les tabacs de la récolte de 1952 et... de 3 % pour les tabacs des récoltes de 1953 et 1954... ». Dans sa version modifiée, l'article 7, paragraphe 1 prévoit que la taxe litigieuse est payable « par les exportateurs à l'occasion de l'exportation et... [perçue] par le bureau de douane d'exportation », qui est à son tour tenu d'en reverser le montant « sur le compte spécial... » [2]. Cependant, son application a été étendue aux récoltes postérieures à 1954, mais à des taux qui ont, il est vrai, été progressivement réduits jusqu'au niveau actuel de 0,5 % « pour les récoltes à partir de 1959 » [3]. Il est important d'observer que cette taxe s'applique uniquement au tabac brut.

7. À première vue, et faute d'autre information, la loi de 1953 semble être incompatible avec les dispositions du traité en vigueur à l'époque des faits qui ont donné lieu à la procédure au principal, à savoir les articles 9 et 12 du traité CE (devenus, après modification, articles 23 CE et 25 CE) et l'article 16 du traité CE (abrogé par le traité d'Amsterdam). L'article 9, paragraphe 1, du traité dispose que la Communauté « est fondée sur une union douanière », qui comporte notamment « l'interdiction, entre les États membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toute taxe d'effet équivalent » [4].

2 — Voir article 2 du décret-loi n° 2519/1953; *FEK* I, p. 220.

3 — Voir article 9 du décret-loi n° 4104/1960; *FEK* I, p. 147. L'article 11, paragraphe 4, de ce décret a supprimé le compte spécial et transféré les droits et obligations qui s'y rattachent à la branche pensions de l'IKA.

4 — Aux termes des articles 2 et 30 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la République hellénique et aux adaptations du traité, qui est annexé au traité d'adhésion, la République hellénique était tenue de supprimer les droits de douane à l'exportation et les taxes d'effet équivalent entre elle-même et les autres États membres et de se conformer à l'article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE) à partir de la date de son adhésion, le 1er janvier 1981 (JO 1979, L 291, p. 17).

II — Analyse

8. Des observations écrites et orales ont été présentées par Kapniki, l'IKA, la République hellénique et la Commission.

A — *La nature de la taxe litigieuse*

9. La République hellénique, appuyée par l'IKA, estime que la taxe litigieuse est une imposition intérieure qui ressortit à l'article 95 plutôt qu'aux articles 9, 12 et 16 du traité [5]. Plus particulièrement, elle soutient que, même si elle est qualifiée de taxe «à l'exportation» dans la loi de 1953, elle vise simplement à inclure le tabac destiné à l'exportation dans le champ d'application d'une taxe unique à la consommation qui s'applique aussi au tabac grec restant sur le marché national. Cependant, rien dans la demande préjudicielle et dans le texte de la première question n'indique que, pour la juridiction nationale, la taxe litigieuse constituerait un élément d'un tel système général d'imposition.

10. La première question de la juridiction nationale vise en substance à savoir si, malgré le fait que la taxe litigieuse frappe les seules exportations, elle peut échapper à la qualification de taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation en raison de l'objectif social qui est à l'origine de son imposition.

11. Ainsi que la Cour l'a constamment souligné, en particulier dans son premier arrêt Diamantarbeiders, auquel Kapniki et la Commission se réfèrent, il résulte «du caractère général et absolu de l'interdiction de tout droit de douane applicable aux marchandises circulant entre les États membres que les droits de douane sont interdits indépendamment de toute considération du but en vue duquel ils ont été institués ainsi que de la destination des recettes qu'ils procurent» [6]. L'extension de l'interdiction des droits de douane aux taxes d'effet équivalent a pour fonction d'assurer l'efficacité de la première afin d'éviter, «dans le commerce entre les États membres, l'imposition de toute charge pécuniaire basée sur le fait du passage de la frontière d'un État par des marchandises circulant à l'intérieur de la Communauté» [7]. C'est pourquoi la définition extensive ci-dessous de la notion de taxe d'effet équivalent a été appliquée de façon constante par la Cour, depuis sa formulation il y a plus de trente ans [8]:

«... une charge pécuniaire, fût-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, et frappant les marchandises nationales ou étrangères à raison du fait qu'elles franchissent la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de

5 — La République hellénique se réfère en particulier à l'arrêt du 9 novembre 1983, Commission/Danemark (158/82, Rec. 1983, p. 3573, point 24).

6 — Arrêt du 1er juillet 1969 (2/69 et 3/69, Rec. p. 211, point 13, ci-après l'«arrêt Diamantarbeiders I»).

7 — Ibidem.

8 — Arrêt Diamantarbeiders I, loc. cit. Voir également, parmi beaucoup d'autres, l'arrêt du 21 mars 1991, Commission/Italie (C-209/89, Rec. p. I-1575, point 7).

douane proprement dit, constitue une taxe d'effet équivalent... alors même qu'elle ne serait pas perçue à profit de l'État, qu'elle n'exercerait aucun effet discriminatoire ou protecteur, et que le produit imposé ne se trouverait pas en concurrence avec une production nationale.»

Le fait que la présente affaire concerne les exportations est inopérant puisque aucune distinction n'a été faite selon que la taxe en question affectait les importations ou les exportations [9].

12. À elle seule, la circonstance que l'objectif de la taxe litigieuse est de financer des prestations de sécurité sociale pour les travailleurs du secteur du tabac est dépourvue de pertinence. Les objectifs nationaux d'ordre social, même fondés sur des dispositions constitutionnelles (comme le laisse entendre la première question), ne sauraient être financés par les États membres au moyen de taxes incompatibles avec le droit communautaire. En effet, même si «le droit communautaire ne porte pas atteinte à la compétence des États membres pour aménager leurs systèmes de sécurité sociale», ces États «doivent néanmoins, dans l'exercice de cette compétence, respecter le droit communautaire» [10]. Ainsi, des conditions imposées par des dispositions nationales en matière de sécurité sociale peuvent être incompatibles avec les règles de la libre circulation des marchandises si elles présentent un caractère discriminatoire au regard de l'origine des produits fournis [11] ou si elles conduisent à ne pas rembourser à un assuré des achats faits dans un autre État membre [12].

13. Examinons maintenant l'allégation selon laquelle la taxe à l'exportation constituerait néanmoins un simple volet accessoire d'un véritable système non discriminatoire d'impositions intérieures. En dehors de la législation nationale citée ci-dessus (points 5 et 6), la juridiction nationale mentionne uniquement le fait que, d'après l'article 59, paragraphe 4, de la loi n° 2084/1992 (ci-après la «loi de 1992»), les ressources mises à la disposition de l'IKA ont diverses origines, qui incluent notamment les «taxes et prélèvements» sur le tabac exporté, sur les tabacs consommés et sur «la taxe sur les superficies plantées en tabac»; mais elle ne précise les dispositions fiscales applicables que pour la première de ces contributions [13].

14. Il importe naturellement de garder à l'esprit qu'il appartient en dernière analyse à la juridiction nationale d'interpréter les dispositions pertinentes du droit grec. Dans ses réponses aux questions posées, la Cour peut fournir des orientations sur la façon dont il conviendrait d'aborder l'argument selon lequel la taxe litigieuse ferait partie d'un système général d'impositions intérieures.

9 — Voir arrêts du 23 janvier 1975, Van der Hulst (51/74, Rec. p. 79, points 13 et 14); du 10 mars 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association e.a. (36/80 et 71/80, Rec. p. 735, point 23), et du 2 mai 1990, Bakker Hillegom (C-111/89, Rec. p. I-1735, points 9 et 10).

10 — Arrêt du 28 avril 1998, Decker (C-120/95, Rec. p. I-1831, points 21 et 23).

11 — Arrêt du 7 février 1984, Duphar e.a. (238/82, Rec. p. 523, point 21).

12 — Arrêt Decker, loc. cit., point 46.

13 — *FEK* I, p. 165.

15. La République hellénique fait valoir que l'écart serait particulièrement ténu entre les charges pécuniaires qui doivent être considérées comme étant d'un effet équivalant à celui des droits de douane et celles qu'il faudrait considérer comme des impositions intérieures, ressortissant à l'article 95. Nous ne sommes pas d'accord.

16. Dans son arrêt Diamantarbeiders I, la Cour a naturellement reconnu que «la notion de taxe d'effet équivalent ne comprend pas les impositions frappant de la même manière, à l'intérieur de l'État, les produits nationaux similaires ou comparables, ou entrant tout au moins, en l'absence de tels produits, dans le cadre d'une imposition intérieure générale, ou ayant pour but de compenser, dans les limites prévues par le traité, de telles impositions intérieures» [14]. La raison d'être de la distinction est claire. Ainsi que l'avocat général Gand l'a expliqué dans ses conclusions sous cet arrêt, «les taxes d'effet équivalent et les impositions intérieures ont un domaine différent et ne sont pas soumises au même régime» puisque la première «est illicite par le seul fait qu'elle constitue une entrave aux échanges, la taxe intérieure ne l'étant que si et dans la mesure où elle frappe plus lourdement les produits importés que les produits nationaux» [15]. Partant, les États membres sont libres de déterminer le niveau d'imposition intérieure, mais ils ne peuvent exercer cette compétence de manière à imposer des obstacles aux échanges. La distinction de principe entre les taxes d'effet équivalent et l'imposition intérieure résulte clairement de la jurisprudence.

17. Dans son arrêt Denkavit Loire, la Cour était appelée à examiner si une charge imposée à l'importation de viande de porc pouvait échapper à la qualification de taxe d'effet équivalant à un droit de douane parce qu'elle visait à compenser l'imposition d'une taxe intérieure sur l'abattage des porcs [16]. Elle a jugé que, «... pour relever d'un système général d'impositions intérieures, la charge à laquelle est soumis un produit importé doit frapper un produit intérieur et un produit importé identique *d'un même impôt au même stade de commercialisation*, et que *le fait générateur de l'impôt* doit, lui aussi, *être identique* pour les deux produits» [17]. Il ne suffit donc pas que «l'imposition frappant le produit importé ait pour but de compenser une charge frappant le produit intérieur similaire — ou ayant frappé ce produit ou un produit dont il est dérivé — à un stade de production ou de commercialisation antérieur à celui auquel est appréhendé le produit importé», car «soustraire une taxe perçue à la frontière à la qualification de taxe d'effet équivalent, alors qu'elle ne frappe pas le produit national similaire ou qu'elle le frappe à des stades de commercialisation différents, ou encore, sur la base d'un fait générateur d'impôt différent, parce que cette taxe viserait à compenser une charge fiscale intérieure affectant le même produit... priverait de son contenu et de sa portée l'interdiction des taxes d'effet équivalant à des droits de douane» [18]. Partant, une taxe telle que la taxe litigieuse, qui est perçue à la frontière, est réputée

14 — Rec. 1969, p. 211.
15 — Ibidem, p. 232.
16 — Arrêt du 31 mai 1979 (132/78, Rec. p. 1923).
17 — Ibidem, point 8 (c'est nous qui mettons en italique).
18 — Point 8.

constituer une taxe d'effet équivalent à moins que la charge supposée comparable perçue sur les produits nationaux ne soit appliquée au même taux, au même stade de commercialisation et à raison d'un fait générateur identique.

18. Il est intéressant de faire le parallèle entre l'arrêt Denkavit Loire et l'arrêt postérieur Commission/France, où la Cour a rejeté un recours en manquement introduit par la Commission en vue de faire constater qu'une redevance sur l'emploi de la « reprographie », en tant qu'elle était appliquée à des appareils importés, constituait une taxe d'effet équivalant à un droit de douane [19]. La redevance en question s'appliquait à « huit types différents de machines », comprenant « tous les types de machines de reprographie destinés à la reproduction de la parole écrite », et elle était apparentée à une redevance sur l'édition de livres imposée par la même loi nationale [20]. Bien que la Cour ait apparemment considéré la production nationale française des équipements litigieux comme insignifiante, elle a néanmoins jugé que « les particularités de la redevance litigieuse conduisent à admettre qu'elle fait partie d'un tel régime général de redevances intérieures » [21]. Dans son arrêt Co-Frutta [22], la Cour a jugé qu'un impôt de consommation prélevé à l'importation de bananes ne constituait pas une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, en dépit d'une faible production nationale apparemment non taxée (en Sicile) [23], parce que cet impôt s'intégrait « dans un système général de redevances intérieures » et constituait l'une des « dix-neuf taxes à la consommation... régies par des règles fiscales communes et [qui] grèvent des catégories de produits en vertu d'un critère objectif, indépendamment de l'origine du produit concerné, à savoir l'appartenance d'un produit à une catégorie de marchandises déterminée » [24]. La Cour s'est également référée explicitement au fait que l'origine des catégories de produits taxées « ne semble pas avoir une influence ni sur le taux, ni sur l'assiette, ni sur les modalités de perception » ainsi qu'au fait que le produit de ces impôts n'a pas une destination « spécifique... [mais] constitue une recette fiscale identique aux autres... » [25].

19. La notion de « système général d'impositions intérieures » est d'interprétation stricte. Dans l'arrêt Commission/Danemark, la Cour a rejeté l'argumentation du royaume de Danemark selon laquelle les arachides et les noix du Brésil constituaient un groupe de produits spécifique auquel la redevance à l'importation litigieuse était appliquée systématiquement sur la base de critères objectifs (le très grave danger pour la santé pouvant résulter d'une éventuelle contamination) [26]. Elle a estimé qu'« un nombre de produits aussi limité » ne saurait répondre « à la notion de 'catégories entières de produits'... notion qui implique une

19 — Arrêt du 3 février 1981 (90/79, Rec. p. 283).

20 — Voir les conclusions de l'avocat général Warner (Rec. 1981, p. 303, p. 315).

21 — Point 16.

22 — Arrêt du 7 mai 1987 (193/85, Rec. p. 2085).

23 — Voir points 17 et 23 des conclusions de l'avocat général Lenz, qui a observé que la République italienne n'avait pas fourni de réponse satisfaisante à la question de savoir si la production nationale de bananes faisait l'objet de la même imposition.

24 — Points 11 et 12.

25 — Point 12.

26 — Arrêt précité à la note 5.

plus vaste pluralité de produits déterminés par critères généraux et objectifs» [27].

20. Plus récemment, dans son arrêt CRT France International, la Cour a jugé qu'une taxe forfaitaire sur la livraison de postes émetteurs-récepteurs fonctionnant sur les canaux banalisés, encore dénommés postes CB, que la loi française n'imposait en fait que sur les importations, ne constituait pas une imposition intérieure au sens de l'article 95 du traité mais bien une taxe d'effet équivalant à un droit de douane [28]. En effet, même si la plupart des autres matériels utilisant le réseau hertzien étaient taxés en France, les modalités de la taxation des postes CB étaient différentes; à la différence des autres équipements, où la taxe était supportée par les utilisateurs, c'est la livraison de postes CB qui était taxée. Cette affaire illustre clairement qu'il faut une uniformité dans les modalités d'application de taxes prétendument comparables.

21. Néanmoins, dans ses observations écrites, la République hellénique soutient que la taxe litigieuse est simplement une composante d'un système général et non discriminatoire de taxation visant à financer les prestations de sécurité sociale pour les travailleurs du tabac. Les autres composantes du système, allègue-t-elle, incluent une taxe (unique) à la consommation perçue au taux de 16 % sur le prix de vente du tabac et une taxe sur les superficies plantées en tabac. Citant l'article 6 de la loi de 1953, la République hellénique affirme que la taxe unique à la consommation remonte à l'article 2, paragraphe 4, sous b), de la loi n° 3460/28 [29]. Faute d'informations contenues dans la décision de renvoi à propos de cette «taxe (unique) à la consommation» et puisque l'article 59, paragraphe 4, sous f), de la loi de 1992, qui est cité par la juridiction nationale, se réfère à «un prélèvement sur la taxe applicable aux superficies plantées en tabac», la Cour a posé à la République hellénique un certain nombre de questions écrites.

22. Avant d'évaluer les informations qui nous ont été fournies en réponse à ces questions, nous souhaiterions faire deux observations liminaires. Premièrement, la taxe litigieuse est une taxe unique imposée à l'exportation de tabac brut. Deuxièmement, il faut garder à l'esprit la différence entre une taxe imposée sur des actes spécifiques relatifs à un produit et des dispositions légales relatives à l'affectation du produit d'une imposition.

23. Dans sa réponse, la République hellénique a fourni à la Cour des détails concernant en particulier les prélèvements mentionnés aux points e) et f) de l'article 59, paragraphe 4, de la loi de 1992, c'est-à-dire la «taxe sur les tabacs consommés» et «le prélèvement sur la taxe applicable aux superficies plantées en tabac», mais elle n'a fourni ni citation officielle ni texte complet de la loi n° 3460/28.

27 — Ibidem, point 24. Voir également la section 4 des conclusions de l'avocat général Mancini.

28 — Arrêt du 22 avril 1999 (C-109/98, Rec. p. I-2237). La taxe était payable à l'importation et il était constant qu'il n'y avait pas de production française de postes CB; voir point 19 des conclusions de l'avocat général Cosmas.

29 — Dans ses observations écrites, la République hellénique se réfère par erreur à la loi n° 3466/28.

24. En dépit des informations fournies par divers organismes gouvernementaux de la République hellénique, il n'était toujours pas clair à la fin de l'audience si une taxe sur le tabac autre que la taxe litigieuse a existé en Grèce pendant la période en cause. Une lettre du ministère des Finances (annexe B de la réponse aux questions de la Cour) mentionne que, en dehors de la taxe litigieuse, le tabac brut ou transformé n'a fait l'objet, pendant la période en cause, d'aucune forme de taxation, en dehors des accises et de la TVA qui frappent la consommation des tabacs transformés.

25. Nous regrettons de devoir constater que la Cour a également reçu d'autres informations contradictoires, ou du moins de nature à jeter le trouble. C'est à propos d'une ancienne taxe sur les superficies plantées en tabac, avec ses modifications successives, que la confusion est la plus grande. Comme seule la juridiction nationale est en mesure de déterminer la situation réelle en droit grec en ce qui concerne l'existence d'une telle taxe, nous ne nous référerons que brièvement aux principales informations qui nous ont été fournies.

26. D'après la loi n° 3460/28, il semblerait qu'une taxe ait été à un certain moment imposée sur les terres cultivées, avant d'être transformée en un prélèvement de 4 % effectué par l'État au bénéfice du Fonds d'assurance pour les travailleurs du tabac sur le produit (après déduction de 20 % destinés aux communes et municipalités) d'une taxe unique de 16 % sur le prix de vente du tabac. La nature ou la base exacte de l'imposition de cette «taxe» n'ont jamais été identifiées. De fait, elle ne nous semble pas avoir fonctionné de façon indépendante en tant que taxe pendant la période en cause. Il résulte d'informations fournies par la République hellénique que l'article 1er, paragraphes 10 et 12, de la loi n° 3921/58 a intégré la taxe en question dans une taxe à taux fixe frappant la consommation de cigarettes et autres produits du tabac.

27. En ce qui concerne le «*prélèvement* sur les tabacs consommés» (c'est nous qui soulignons) qui est mentionné à l'article 59, paragraphe 4, sous e), de la loi de 1992, les informations fournies par le document précité de l'IKA indiquent qu'il est régi par trois dispositions [30]. Apparemment, ces dispositions prévoyaient effectivement l'attribution d'une somme fixe (12 780 000 GRD) prélevée sur le produit de la taxe générale à la consommation appliquée au stade de la vente au détail du tabac. Il semble également que l'ancienne taxe sur les superficies plantées en tabac ait été intégrée dans ce «prélèvement». Ce dernier ne constitue cependant pas, en lui-même, une taxe au sens juridique généralement admis, mais doit plutôt être qualifié de modalité d'affectation du produit d'une taxe.

28. Si les observations ci-dessus constituent une description exacte de la fiscalité des produits du tabac en Grèce, il est clair qu'au cours de la période en question il n'existait pas dans ce pays de taxe comparable à la taxe litigieuse. Cette dernière

30 — Décrets-lois nos 441/47 (*FEK* I, p. 170; ce texte insère une nouvelle disposition dans la loi n° 5967/1933) et 4373/64, en combinaison avec la décision n° K.2376/65 du ministre des Finances.

était imposée sur le tabac exporté. Comme son fait générateur est constitué par l'exportation et non par la vente au détail, il est difficile d'envisager une comparaison entre cette taxe et une taxe (unique) sur la consommation de cigarettes et d'autres produits du tabac. Par ailleurs, le prélèvement de 4 % sur 16 % du prix du tabac ne semble pas, comme nous l'avons déjà observé, constituer une taxe, mais au contraire une modalité d'affectation du produit de la taxe générale sur la consommation des cigarettes.

29. D'après le document qui nous a été envoyé par le ministre des Finances grec, et qui est également annexé aux réponses du gouvernement hellénique aux questions de la Cour (annexe B), la consommation de tabac transformé fait l'objet de droits d'accise, qui sont perçus, en sus de la TVA, sur le prix de vente au détail, conformément à la législation communautaire harmonisant certains aspects des droits d'accise [31]. Au cours de la période de 1990 à 1995, ils ont été imposés à des taux qui sont passés progressivement de 44,53 à 57,5 %. Ce sont bien entendu des taxes, mais elles ne sont pas comparables à la taxe litigieuse.

30. Il subsiste malgré tout un doute au sujet de l'existence d'une taxe de 2 % sur le prix du tabac vendu par les producteurs aux négociants ou aux entreprises de transformation. L'Organisation nationale du tabac contredit apparemment sur ce point les indications du ministre des Finances puisque, d'après les informations qu'elle nous a fournies (annexe C de la réponse aux questions), cette taxe existerait bel et bien et aurait été calculée, jusqu'en 1994, sur le prix global de vente du tabac brut, y compris la prime communautaire; cette dernière aurait cependant été récemment exclue de la base de calcul. L'existence de cette taxe a été reconnue au cours de l'audience par l'avocat de Kapniki [32]. Elle a cependant soutenu qu'elle s'applique à tout tabac brut — quelle que soit sa destination — mis en circulation en Grèce, y compris le tabac destiné à l'exportation, qui est ainsi doublement taxé.

31. La Cour n'a pas suffisamment d'informations pour comparer cette taxe à la taxe litigieuse. Ni l'IKA ni la République hellénique ne se sont référés à cette taxe dans leurs observations. Si la juridiction nationale constate que le tabac brut cultivé en Grèce, destiné tant au marché intérieur qu'à l'exportation, est soumis à cette taxe, cette dernière devra être considérée comme comparable à la taxe litigieuse sur un point au moins. Cependant, la taxe litigieuse n'en apparaîtrait que plus manifestement encore comme une taxe sur les exportations, illicite en tant que telle.

32. Pour que l'argumentation de la République hellénique soit accueillie, la juridiction nationale devra en dernière analyse être convaincue que les taxes en cause sont

31 — Voir, en particulier, la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1).

32 — L'article 10 du décret-loi n° 3758/1957 (*FEK* I, p. 184) est cité, avec plusieurs autres lois antérieures, comme étant la base juridique de l'application de cette taxe. L'agent de la Commission, qui l'a qualifiée de «taxe sur la culture», avait l'impression qu'elle avait été abolie et que seule son appellation avait été gardée dans la loi de 1992.

bien comparables. Différents points méritent d'être pris en considération à cet égard. Dans les réponses aux questions posées à l'audience, les parties ont reconnu que la taxe litigieuse ne s'applique qu'à l'exportation de tabac brut. Il a été admis d'un commun accord que la taxe sur les superficies plantées en tabac a été abolie. La taxe à la consommation évoquée par le ministère des Finances hellénique s'applique manifestement aux ventes au détail de tabac transformé en Grèce et ne peut donc être comparable à la taxe imposée sur les tabacs bruts exportés.

33. Par conséquent, il nous semble clair qu'une taxe comme la taxe litigieuse constitue bien une imposition d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation, et qu'elle est en tant que telle incompatible avec le traité.

B — *La portée de l'obligation de remboursement*

34. La position que nous avons adoptée à propos de la nature de la taxe litigieuse nous impose d'examiner la deuxième question préjudicielle. D'après les termes de cette dernière, la juridiction nationale voudrait savoir, d'une part, si le droit communautaire permet à un État membre de refuser le remboursement de taxes illégalement perçues lorsqu'il est établi que ce remboursement entraînerait un enrichissement sans cause et, d'autre part, à qui il incombe d'établir l'existence d'un tel enrichissement.

35. Rien dans le dossier ne suggère qu'une telle règle contraire à l'enrichissement sans cause s'appliquerait à une demande de remboursement de taxes qui serait fondée sur la seule législation nationale. De surcroît, la République hellénique reconnaît à juste titre dans ses observations qu'un État membre est en principe tenu de rembourser des taxes perçues en violation du droit communautaire et que, s'il reste compétent pour déterminer à la fois les juridictions devant lesquelles de telles demandes peuvent être introduites et les règles de procédure applicables, le droit de recours en question et les règles qui s'appliquent à son exercice doivent être à la fois non discriminatoires et efficaces par rapport aux normes régissant des recours similaires fondés sur le seul droit interne [33]. Il appartient à la juridiction nationale de déterminer si une demande de remboursement fondée sur le seul droit national serait sujette à une condition comparable de non-répercussion de la charge financière. En l'absence d'une telle condition, l'argument de l'enrichissement sans cause opposé par l'IKA à la demande de remboursement dans la procédure au principal est voué à l'échec [34].

36. La véritable question posée par le remboursement en l'espèce est celle de la preuve. Il n'est dit nulle part dans la décision de renvoi que la juridiction nationale aurait constaté la répercussion par Kapniki de la charge constituée par la taxe

33 — Voir, notamment, les arrêts du 9 novembre 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595); du 14 janvier 1997, Comateb e.a. (C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, ci-après l'«arrêt Comateb»), et du 9 février 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579).

34 — Kapniki a vigoureusement souligné à l'audience que tant la législation grecque que la jurisprudence du Symvoulio tis Epikrateias excluent que l'on puisse s'appuyer sur l'enrichissement sans cause pour rejeter une demande de remboursement de taxes illégalement perçues.

litigieuse. Dans sa deuxième question, cette juridiction relève que Kapniki n'a jamais allégué que la répercussion de la taxe aurait entraîné une diminution du volume de ses ventes. Dans ses observations devant la Cour, l'IKA affirme que, comme Kapniki n'a pas fait valoir dans la procédure au principal que la répercussion de la charge avait provoqué une augmentation du prix et une diminution des ventes, tout remboursement aura pour conséquence inéluctable un enrichissement sans cause, dès lors qu'il est établi que la taxe a effectivement été répercutée. Pour sa part, la République hellénique semble considérer que la juridiction nationale a établi la répercussion de la taxe par Kapniki, même si elle a allégué à l'audience que la juridiction nationale avait simplement présumé cette répercussion à partir des documents commerciaux qui lui avaient été présentés.

37. Nous sommes d'accord avec Kapniki et la Commission que toute exception au droit que le redevable a, à première vue, d'obtenir le remboursement est d'interprétation stricte. Comme la décision de renvoi n'affirme pas clairement l'existence de preuves de la répercussion, cette dernière ne peut être présumée. Les critères à prendre en considération par les juridictions nationales pour déterminer si une imposition illégale a été répercutée sont solidement établis.

38. Depuis l'arrêt Just, nous savons que, à condition de respecter les conditions de non-discrimination et d'efficacité, « l'ordre juridique communautaire n'exige pas d'accorder une restitution de taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droit » [35]. Quelques années plus tard, dans son arrêt San Giorgio, la Cour a confirmé l'arrêt Just en déclarant que l'« on ne saurait dès lors considérer comme contraires au droit communautaire, dans leur principe, des dispositions législatives nationales qui excluent le remboursement d'impôts, droits et taxes perçus en violation du droit communautaire lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets » [36]. Néanmoins, la Cour a récemment confirmé dans son arrêt Comateb qu'un véritable risque d'enrichissement sans cause ne peut être retenu que si la totalité de charge en question a été effectivement répercutée par le contribuable [37]. La Cour a ajouté que, « même dans l'hypothèse où il est établi que la charge de la taxe a été répercutée, en tout ou en partie, sur l'acheteur, le remboursement à l'opérateur du montant ainsi répercuté n'entraîne pas nécessairement l'enrichissement sans cause de ce dernier », puisque, par exemple, l'augmentation du prix des produits occasionnée par la charge en question peut avoir entraîné une diminution des ventes [38].

39. De surcroît, le droit communautaire exclut également l'application de toute présomption ou règle de preuve visant à rejeter sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres sujets. À cet égard, il nous suffira de rappeler le récent arrêt Dilexport, où la Cour a dit que « sont incompatibles avec le droit communautaire

35 — Arrêt du 27 février 1980 (68/79, Rec. p. 501, point 26).

36 — Arrêt précité à la note 33, point 13.

37 — Voir, en particulier, les points 27 et 28 de l'arrêt précité à la note 33.

38 — Point 29.

toutes modalités de preuve dont l'effet est de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de la taxe perçue en violation du droit communautaire» et que tel est le cas notamment «de présomptions ou de règles de preuve qui visent à rejeter sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres sujets, ou de limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à apporter, comme l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire» [39]. La Cour a expliqué de quelle façon il convenait d'évaluer les présomptions de procédure établies par le droit national [40]:

«Si, comme le juge national l'estime, il existe une présomption de répercussion sur des tiers des droits et taxes illégalement réclamés ou indûment perçus et s'il est imposé au demandeur de renverser cette présomption pour obtenir le remboursement de la taxe, il y aura lieu de considérer que les dispositions en cause sont contraires au droit communautaire.

Si, en revanche... il appartient à l'administration de démontrer, par tous les moyens de preuve généralement admis par le droit national, que la taxe a été répercutée sur d'autres personnes, il y aura lieu de considérer, au contraire, que les dispositions en cause ne sont pas contraires au droit communautaire.»

39 — Loc. cit., note 33, point 48.

40 — Ibidem, points 52 et 53.

40. Dans la présente affaire, Kapniki allègue que la preuve qu'elle a effectivement répercuté la charge devrait être fondée non pas sur les documents qu'elle a été obligée de présenter aux autorités fiscales aux fins du paiement de la taxe litigieuse, mais plutôt sur les documents contractuels établis avec les acheteurs du tabac en question. Cependant, puisque la question de savoir si une taxe a été répercutée est une question de fait, il appartient à la juridiction nationale de déterminer les preuves documentaires qui peuvent être invoquées pour établir cette répercussion. L'application de règles nationales en matière de preuve reste bien entendu subordonnée au principe communautaire de rang supérieur selon lequel le contribuable doit toujours garder la possibilité de faire valoir les droits qu'il tire du droit communautaire. Selon nous, le principe fondamental de droit communautaire d'exigence d'une protection efficace des droits tirés de l'ordre juridique communautaire requiert que, loin d'être fondée sur de simples présomptions, la preuve, documentaire ou autre, invoquée par une administration fiscale nationale pour s'opposer au remboursement soit probante et concluante [41]. Il s'ensuit que, si une administration veut fournir la preuve qui lui incombe en se référant à des documents officiels présentés par le contribuable, sous la forme requise, lors de l'imposition de la taxe litigieuse, ce contribuable doit avoir la possibilité d'apporter des documents commerciaux ou autres démontrant que, malgré les déclarations en sens contraire conte-

41 — Voir, à cet égard, le point 50 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Dounias (arrêt du 3 février 2000, C-228/98, Rec. p. I-577), où il a estimé que la législation nationale restreignant le recours à l'audition de témoins pouvait, si ces témoignages étaient d'une importance cruciale pour l'argumentation du requérant, rendre impossible l'exercice des droits que ce dernier tire de l'ordre juridique communautaire. La Cour s'est ralliée à ce point de vue, mais (dans son arrêt) elle a estimé que la législation en question ne serait incompatible avec le droit communautaire que si le requérant ne pouvait bénéficier des exceptions et si les preuves écrites ne lui permettaient pas d'établir ses droits (voir points 71 et 72 de l'arrêt).

nues dans ces documents officiels, la charge n'a en réalité pas été répercutée, ou du moins pas entièrement.

41. Par conséquent, un État membre est tenu de rembourser les taxes perçues en violation du droit communautaire, à moins que l'administration fiscale concernée n'établisse, à la satisfaction de la juridiction nationale saisie de la demande de remboursement, que le contribuable a en réalité répercuté les charges sur des tiers et que, ce faisant, il n'a pas subi de préjudice ou de perte financière sensible, que ce soit sous forme de diminution des ventes ou de diminution des profits.

C — *Les effets de l'arrêt dans le temps*

42. À l'audience, l'IKA a demandé, pour la première fois, à la Cour de limiter ex nunc l'effet de son arrêt dans l'hypothèse où elle déciderait qu'une imposition telle que la taxe litigieuse est incompatible avec le droit communautaire. Cette demande était fondée sur les conséquences financières graves pour la stabilité financière de l'IKA si cette dernière était tenue de rembourser les montants perçus. Aucun détail relatif à ces difficultés financières n'a été présenté à la Cour. De surcroît, Kapniki s'est vigoureusement opposée à toute limitation de ce genre.

43. Les interprétations du droit communautaire données par la Cour s'appliquent ex tunc. Ce n'est qu'à titre exceptionnel que la Cour peut, en vertu du principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique communautaire, être amenée à «limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi» [42]. Cette limitation «ne peut être admise» que «dans l'arrêt même qui statue sur l'interprétation sollicitée». Même si les conséquences pratiques de son arrêt doivent «être pesées avec soin», la Cour ne permettra cependant pas d'infléchir l'objectivité du droit ni de compromettre son application future «en raison des répercussions qu'une décision de justice peut entraîner pour le passé».

44. Chaque fois qu'elle a appliqué cette exception, la Cour a tenu compte du point de savoir si elle avait déjà interprété la disposition de droit communautaire pertinente et si la Commission pouvait avoir contribué à l'incertitude créée en ce qui concerne son interprétation [43]. Aucun facteur de ce genre n'est applicable en l'espèce. La jurisprudence de la Cour définissant la portée de l'interdiction des taxes d'effet équivalant à un droit de douane est bien établie depuis la fin des années 60 et elle est pleinement applicable à la République hellénique depuis l'adhésion de cette der-

42 — Voir arrêts du 2 février 1988, Blaizot e.a. (24/86, Rec. p. 379, ci-après l'«arrêt Blaizot», points 28 et 30); du 16 juillet 1992, Legros e.a. (C-163/90, Rec. p. I-4625, ci-après l'«arrêt Legros», point 60), et du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co. (C-437/97, Rec. p. I-1157, ci-après l'«arrêt Krankenhausverein», point 57).

43 — Voir arrêts Blaizot, points 29 et 33; Legros, points 31 et 32, et Krankenhausverein, point 58.

nière. Envisager de limiter les effets *ratione temporis* des articles 9, 12 et 16 du traité en Grèce en ce qui concerne la taxe litigieuse équivaudrait à une extension majeure et, à nos yeux, injustifiée d'une faculté dont le juge devrait, à nos yeux, continuer de n'user que de façon tout à fait exceptionnelle. En toute hypothèse, c'est au Trésor public grec qu'il appartient de compenser toute perte financière subie par des institutions de sécurité sociale telles que l'IKA du fait d'un arrêt qualifiant d'incompatible avec le droit communautaire une charge telle que la taxe litigieuse.

III — Conclusion

45. À la lumière des considérations ci-dessus, nous recommandons à la Cour de répondre aux questions posées par la juridiction nationale dans le sens suivant:

« 1) La taxe perçue par un État membre sur l'exportation de tabac brut vers d'autres États membres constitue une taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation, incompatible en tant que telle avec les articles 9 et 12 du traité CE (devenus, après modification, articles 23 CE et 25 CE) ainsi qu'avec l'article 16 du traité CE (abrogé par le traité d'Amsterdam), à moins qu'elle ne soit appliquée suivant des critères objectifs et dans le cadre d'un système général d'impositions, en vue de compenser une charge nationale comparable, grevant le tabac brut et appliquée au même stade de commercialisation, avec la même assiette, au même taux et sur la base du même fait générateur que la taxe sur les exportations. Le fait que le produit d'une taxe sur les exportations est affecté au financement de la sécurité sociale des

travailleurs du secteur concerné ne saurait modifier sa qualification en tant que taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation.

2) Un contribuable qui a été astreint à payer une taxe d'effet équivalant à un droit de douane sur les exportations ne peut être frustré de son action en remboursement que si l'administration fiscale est en mesure d'établir qu'il a répercuté la totalité de la taxe sur des tiers et que, ce faisant, il n'a pas subi de préjudice ou de perte financière sensible, que ce soit sous forme de diminution des ventes ou de diminution des profits. »