SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY

vom 16. März 2000 *

1. Mit den beiden Vorlagebeschlüssen aus Griechenland wird gefragt, ob eine griechische Abgabe auf die Ausfuhr von Tabak einer durch den EG-Vertrag verbotenen Maßnahme mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll entspricht und ob, falls dem so ist, die Rückzahlung der unrechtmäßig erhobenen Abgaben unter Berufung auf eine ungerechtfertigte Bereicherung verweigert werden darf.

I — Rechtlicher und tatsächlicher Kontext

A — *Sachverhalt und Vorabentscheidungsersuchen*

2. Die Kapniki Michailidis AE, die Klägerin des Ausgangsverfahrens (nachstehend: Kapniki), ist ein Tabakhandelsunternehmen, das in diesem Verfahren beim Dioikitiko Protodikeio Saloniki (Verwaltungsgericht erster Instanz, nachstehend: vorlegendes Gericht) die Nichtigerklärung zweier getrennter Verwaltungsentscheidungen beantragt hat, mit denen ihr Antrag auf Erstattung zweier Abgabenbeträge von jeweils 336 068 769 GRD und 30 113 030 GRD abgelehnt worden war, die zwischen 1990 und 1994 (nachstehend: Bezugszeitraum) gemäß Artikel 7 des Gesetzes Nr. 2348/1953 (nachstehend: Gesetz von 1953) in der geänderten Fassung [1] für Ausfuhren von in Griechenland erzeugtem Tabak aus Griechenland in andere Mitgliedstaaten und Drittländer erhoben worden waren. Kapniki macht geltend, dass die bekämpfte Abgabe eine Abgabe zollgleicher Wirkung sei, da sie auf Ausfuhren deshalb erhoben werde, weil dabei eine Grenze überschritten werde.

3. Das nationale Gericht hat dem Gerichtshof die folgenden zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stellt die von einem Mitgliedstaat auf in einen anderen Mitgliedstaat ausgeführte einheimische Waren erhobene Abgabe entsprechend dem Wert der Waren eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie Ausfuhrzölle dar, wenn man berücksichtigt, dass diese Abgabe, die in ständiger Praxis nach objektiven Kriterien im Rahmen einer allgemeinen Abgabenregelung auf eine konkrete Kategorie von einheimischen Waren erhoben wird, einheimische Erzeugnisse, die auf dem Inlandsmarkt in den Verkehr gebracht werden und die gleichen Waren, die von einem anderen

* Originalsprache: Englisch.

1 — FEK I (Gesetzesblatt der Hellenischen Republik), S. 75.

Mitgliedstaat aus in das Land eingeführt werden, nicht trifft, oder verstößt die erwähnte proportionale Abgabe zu Lasten der Tabakexporteure, die als Einnahme des IKA, eines Sozialversicherungsträgers, für die Rentenversicherung der Tabakarbeiter eingezogen und abgeführt wird, wegen ihres Zwecks, der Mehrung der finanziellen Mittel der betreffenden Versicherung, nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, sondern stellt in weiterem Sinne eine Abgabe zugunsten einer Versicherungsanstalt für die Verwirklichung der Zwecke der Sozialversicherung für die betreffende Art von Arbeitnehmern dar, die möglicherweise in Unternehmen wie dem der Klägerin beschäftigt sind und gemäß den einschlägigen Vorschriften der Verfassung des konkreten Mitgliedstaats auf jede Art, auch durch die Auferlegung von Abgaben der streitigen Art, Anspruch auf soziale Sicherheit haben?

2. Bei Bejahung des ersten Teils der ersten Frage: Ist ein Mitgliedstaat grundsätzlich verpflichtet, dem Unternehmer finanzielle Belastungen auf den Wert der ausgeführten Waren, von denen anzunehmen ist, dass sie gemeinschaftsrechtswidrig erhoben worden sind, zu erstatten, wenn nachgewiesen ist, dass die zu ihrer Entrichtung gezwungene Person sie tatsächlich auf andere Personen, die Käufer der Waren, abgewälzt hat und weder ersichtlich ist noch von dem Unternehmer geltend gemacht wird, dass durch die Abgabe ein Anstieg des Preises der Erzeugnisse und eine Minderung des Umsatzes mit diesen hervorgerufen und ihm dadurch ein weiterer Schaden verursacht worden ist?

4. Obwohl dem Vorlagebeschluss zu entnehmen ist, dass die Klageforderungen in den Ausgangsverfahren Ausfuhren sowohl in Mitgliedstaaten als auch in Drittländer betreffen, hat das vorlegende Gericht seine Fragen auf den innergemeinschaftlichen Handel beschränkt. Da weitere Angaben oder Ausführungen zu Rechtsfragen in Bezug auf die Erhebung von Abgaben auf Ausfuhren außerhalb der Gemeinschaft fehlen, werde ich lediglich die Gültigkeit der streitigen Abgabe insoweit behandeln, als sie auf Ausfuhren in andere Mitgliedstaaten erhoben wird.

B — *Nationale Vorschriften*

5. Die im vorliegenden Fall beanstandete Abgabe (nachstehend: streitige Abgabe) wurde durch das Gesetz von 1953 über die Änderung, Ergänzung und Aufhebung von Vorschriften betreffend die Verarbeitung von Tabakblättern und die Zusammenlegung des Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Versicherungskasse der Tabakarbeiter, nachstehend: TAK) mit dem Idryma Koinonikon Asfaliseon (nachstehend: IKA), dem allgemeinen griechischen Sozialversicherungsträger, eingeführt. Artikel 6 Absatz 1 des Gesetzes von 1953 bestimmt:

„Zum Zweck

a) der weiteren Auszahlung der Renten an diejenigen, die schon Rentner des TAK sind, und an die gemäß diesem Gesetz

noch Rentner werdenden Personen sowie im Fall von deren Tod an ihre Rechtsnachfolger im obigen Sinne und

b) der Auszahlung der Entschädigung an die eventuell nicht in das IKA eingegliederten und bis zum Inkrafttreten dieses Gesetzes nicht rentenberechtigten Beschäftigten des TAK

wird durch dieses Gesetz bei der Ethniki Trapeza tis Ellados kai Athinon (Nationalbank von Hellas und Athen) ein besonderer Fonds unter der Bezeichnung ‚Sonderfonds für die Rentner des mit dem IKA zusammengelegten Tameio Asfaliseos Kapnergaton' eingerichtet."

Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe c bestimmt, dass dem Sonderfonds u. a. „das Aufkommen aus der gemäß dem folgenden Artikel erhobenen Abgabe auf den Wert des ausgeführten Tabaks" zufließt.

6. Artikel 7 Absatz 1 legte dementsprechend zunächst für drei Jahre „eine besondere Abgabe" fest, die „auf den Wert von aus dem Landesgebiet ausgeführtem Tabak" zu erheben war und die „auf 5 % der Ernte von 1952 und ... auf 3 % der Ernten von 1953 und 1954 ..." festgesetzt wurde. Artikel 7 Absatz 1 in der geänderten Fassung bestimmt, dass die streitige Abgabe „von den Ausführern unmittelbar bei der Ausfuhr zu entrichten und von der staatlichen Zolldienststelle zu erheben ist, über die die Ausfuhr stattfindet", und dass diese Stelle verpflichtet ist, „die Abgaben an den Sonderfonds abzuführen ..." [2]. Ihre Erhebung wurde auf Ernten nach 1954 ausgedehnt, allerdings mit geringeren Sätzen, die bis auf den gegenwärtigen Satz von 0,5 % für „die Ernten von 1959 und der folgenden Jahre" fielen [3]. Von Bedeutung ist, dass diese Abgabe nur auf unbearbeiteten Tabak erhoben wird.

7. Auf den ersten Blick und ohne weitere Erklärung scheint das Gesetz von 1953 mit den zu der im Ausgangsverfahren maßgebenden Zeit geltenden Vertragsbestimmungen unvereinbar zu sein, insbesondere mit den Artikeln 9 und 12 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 23 EG und 25 EG) und Artikel 16 EG-Vertrag (aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam). Artikel 9 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 23 Absatz 1 EG) bestimmt, dass Grundlage der Gemeinschaft „eine Zollunion ist", die u. a. „das Verbot [umfasst], zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung zu erheben" [4].

2 — Vgl. Artikel 2 des Nomothetiko Diatagma 2519/1953, FEK I, S. 220.

3 — Vgl. Artikel 9 des Nomothetiko Diatagma 4104/1969, FEK I, S. 147. Artikel 11 Absatz 4 hob den Sonderfonds auf und übertrug Rechte und Pflichten in Bezug auf diesen Fonds auf die Rentenabteilung des IKA.

4 — Gemäß den Artikeln 2 und 30 der Akte betreffend den Beitritt der Hellenischen Republik und die Anpassung der Verträge im Anhang des Beitrittsabkommens hatte Griechenland seine Zölle und Abgaben gleicher Wirkung auf Ausfuhren in andere Mitgliedstaaten vom Zeitpunkt des Beitritts am 1. Januar 1981 an aufzuheben und Artikel 95 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 EG) anzuwenden (ABl. 1979, L 291, S. 17).

II — Untersuchung

8. Kapniki, das IKA, Griechenland und die Kommission haben schriftliche und mündliche Erklärungen abgegeben.

A — *Die Natur der streitigen Abgabe*

9. Die Hellenische Republik bringt mit Unterstützung des IKA vor, dass die streitige Abgabe eine inländische Abgabe sei, die in den Anwendungsbereich von Artikel 95 und nicht unter die Artikel 9, 12 und 16 EG-Vertrag falle [5]. Obwohl sie im Gesetz von 1953 eine „Ausfuhr"-Abgabe genannt werde, sei ihr Zweck lediglich, den zur Ausfuhr bestimmten Tabak in den Anwendungsbereich einer einheitlichen Verbrauchsabgabe einzubeziehen, die auch für griechischen Tabak gelte, der auf dem inländischen Markt verbleibe. Weder der Vorlagebeschluss noch die erste Frage enthalten jedoch einen Hinweis darauf, dass das vorlegende Gericht die streitige Abgabe als Bestandteil eines solch allgemeinen Abgabensystems betrachtet hätte.

10. Mit seiner ersten Frage will das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die streitige Abgabe, obwohl sie nur auf Ausfuhren erhoben wird, wegen des ihrer Erhebung zugrunde liegenden sozialen Zwecks nicht als Abgabe gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll einzustufen ist.

11. Wie der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung, insbesondere im ersten Urteil Diamantarbeiders, auf das Kapniki und die Kommission verweisen, entschieden hat, ist „aus der Allgemeinheit und Absolutheit des Verbots aller Zölle im Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten ... zu entnehmen, dass das Verbot der Zölle unabhängig von dem Zweck, zu dem diese geschaffen wurden, sowie vom Verwendungszweck der durch sie bewirkten Einnahmen gilt" [6]. Die Ausdehnung des Verbotes von Zöllen auf Abgaben zollgleicher Wirkung sollte die Wirksamkeit des Verbotes steigern, um so „im Handel zwischen Mitgliedstaaten" sicherzustellen, dass „finanzielle Belastungen, die ihren Grund im Überschreiten der Grenzen haben", vermieden werden [7]. Die folgende weite Definition der Abgabe zollgleicher Wirkung ist daher seit ihrer Formulierung vor mehr als 30 Jahren vom Gerichtshof ständig herangezogen worden [8]:

„Eine — auch noch so geringe — den in- oder ausländischen Waren wegen ihres Grenzübertritts einseitig auferlegte finanzielle Belastung stellt ..., wenn sie kein Zoll im eigentlichen Sinne ist, unabhängig von ihrer Bezeichnung und der Art ihrer

5 — Die Hellenische Republik verweist insbesondere auf das Urteil vom 9. November 1983 in der Rechtssache 158/82 (Kommission/Dänemark, Slg. 1983, 3573, Randnr. 24).

6 — Urteil vom 1. Juli 1969 in den Rechtssachen 2/69 und 3/69 (Sociaal Fonds Diamantarbeiders, Slg. 1969, 211, Randnr. 13, nachstehend: Diamantarbeiders I).

7 — A. a. O.

8 — Urteil Diamantarbeiders I, Randnr. 18. Vgl. statt vieler auch Urteil vom 21. März 1991 in der Rechtssache 209/89 (Kommission/Italien, Slg. 1991, I-1575, Randnr. 7).

Erhebung eine Abgabe gleicher Wirkung im Sinne von Artikel 9 und 12 dar, selbst wenn sie nicht zugunsten des Staates erhoben wird und keine diskriminierende oder protektionistische Wirkung hat und wenn die belastete Ware nicht mit inländischen Erzeugnissen in Wettbewerb steht."

Ohne Bedeutung ist, dass der vorliegende Fall Ausfuhren betrifft, da nicht danach unterschieden wird, ob die fragliche Abgabe Einfuhren oder Ausfuhren betrifft [9].

12. Der Umstand, dass mit der streitigen Abgabe Leistungen der sozialen Sicherheit an Tabakarbeiter finanziert werden sollen, ist unerheblich. Nationale soziale Zielsetzungen, auch wenn sie (wie in der ersten Frage angedeutet) nach Maßgabe nationaler Verfassungsbestimmungen verwirklicht werden, dürfen von den Mitgliedstaaten nicht durch die Erhebung von Abgaben finanziert werden, die mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sind. Obwohl also „das Gemeinschaftsrecht die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten zur Ausgestaltung ihrer Systeme der sozialen Sicherheit unberührt" lässt, „müssen die Mitgliedstaaten ... bei der Ausübung dieser Befugnis das Gemeinschaftsrecht beachten" [10]. So können Bedingungen nationaler Regelungen der sozialen Sicherheit mit den Vorschriften über den freien Warenverkehr unvereinbar sein, wenn sie nach dem Ursprung der gelieferten Erzeugnisse unterscheiden [11] oder einem Versicherten beim Kauf in einem anderen Mitgliedstaat die Erstattung versagen [12].

13. Damit komme ich zu dem Vorbringen, die Ausfuhrabgabe stelle trotzdem lediglich eher einen Nebenaspekt eines echten und nichtdiskrimierenden internen Abgabensystems dar. Neben den Gesetzesvorschriften, die ich bereits dargestellt habe (Nrn. 5 und 6 dieser Schlussanträge), verweist das vorlegende Gericht lediglich darauf, dass sich nach Artikel 59 Absatz 4 des Gesetzes Nr. 2084/1992 (nachstehend: Gesetz von 1992) die Einnahmen des IKA aus mehreren Quellen speisten, zu denen auch „Steuern" auf ausgeführten Tabak, den Verbrauch von Tabakerzeugnissen und die „Tabakanbauflächenabgabe" gehören sollen, ohne dass allerdings mit Ausnahme der erstgenannten [13] die genauen Abgabenvorschriften genannt würden.

14. Natürlich muß bedacht werden, dass es letztlich Sache des vorlegenden Gerichts ist, die maßgeblichen Vorschriften des griechischen Rechts auszulegen. Der Gerichtshof kann bei der Beantwortung der vorgelegten Fragen lediglich Empfehlungen aussprechen, wie das Problem angegangen werden sollte, ob die streitige Abgabe Teil eines allgemeinen internen Abgabensystems ist.

9 — Urteile vom 23. Januar 1975 in der Rechtssache 51/74 (Van der Hulst, Slg. 1975, 79, Randnrn. 13 und 14), vom 10. März 1981 in den Rechtssachen 36/80 und 71/80 (Irish Creamery Milk Suppliers Association u. a., Slg. 1981, 735, Randnr. 23) und vom 2. Mai 1990 in der Rechtssache C-111/89 (Bakker Hillegom, Slg. 1990, I-1735, Randnrn. 9 und 10).

10 — Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-120/95 (Decker, Slg. 1998, I-1831, Randnrn. 21 und 23).

11 — Urteil vom 7. Februar 1984 in der Rechtssache C-238/82 (Duphar, Slg. 1984, 523, Randnr. 21).

12 — Urteil Decker (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 46).

13 — FEK I, S. 165.

15. Griechenland will eine feine Unterscheidung getroffen wissen zwischen finanziellen Lasten, die als Abgaben zollgleicher Wirkung zu gelten haben, und solchen, die bloß inländische Abgaben darstellen; nur die Letztgenannten sollten nach Maßgabe von Artikel 95 EG-Vertrag beurteilt werden. Dem kann ich nicht zustimmen.

16. Natürlich hat der Gerichtshof im Urteil Diamantarbeiders I anerkannt, dass „der Begriff Abgabe gleicher Wirkung nicht solche Abgaben umfasst, die innerhalb des Staates gleichartige oder vergleichbare inländische Erzeugnisse in der gleichen Weise treffen oder, falls solche Erzeugnisse fehlen, jedenfalls in den Rahmen einer allgemeinen inländischen Abgabe fallen oder die in den vom Vertrag gesetzten Grenzen derartige inländische Abgaben ausgleichen sollen“ [14]. Der Grund für diese Unterscheidung ist klar. Wie Generalanwalt Gand in seinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache erläutert hat, haben „die Abgaben zollgleicher Wirkung und die inländischen Abgaben getrennte Anwendungsbereiche [und unterliegen] nicht den gleichen Vorschriften“, weil „die Abgabe zollgleicher Wirkung allein deshalb unzulässig ist, weil sie ein Handelshindernis darstellt, die inländische Abgabe dagegen nur, wenn und soweit sie die eingeführten Waren stärker belastet als die einheimischen“ [15]. Somit können die Mitgliedstaaten die Höhe der inländischen Abgabe frei festlegen, dürfen jedoch diese Befugnis nicht so ausüben, dass damit Handelshindernisse entstehen. Die Unterscheidung von Abgaben gleicher Wirkung und inländischen Abgaben ist in der Rechtsprechung klar vorgezeichnet.

17. In der Rechtssache Denkavit hatte der Gerichtshof zu prüfen, ob eine Abgabe auf die Einfuhr von Schweinefleisch deshalb nicht als Abgabe zollgleicher Wirkung zu betrachten war, weil sie einen Ausgleich für die Erhebung einer inländischen Abgabe für die Schlachtung von Schweinen bezweckte [16]. Er hat entschieden, dass „eine Abgabe nur dann Teil einer allgemeinen inländischen Gebührenregelung ist, wenn sie ein einheimisches und ein gleiches eingeführtes Erzeugnis *in gleicher Höhe und auf der gleichen Handelsstufe* erfasst und wenn der *Steuertatbestand* ebenfalls für beide Erzeugnisse *derselbe ist*“ [17]. Es reicht somit „nicht aus, dass die Belastung des eingeführten Erzeugnisses den Ausgleich für eine Abgabe darstellen soll, die auf das gleichartige einheimische Erzeugnis auf einer anderen Produktions- oder Handelsstufe als derjenigen erhoben wird — oder auf dieses Erzeugnis oder ein Ausgangserzeugnis erhoben wurde —, auf der das eingeführte Erzeugnis erfaßt wird,“ denn „[d]as Verbot der Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle würden jeden Inhalts entleert und bedeutungslos, wenn es eine Grenzabgabe nicht einschlösse, obwohl diese auf ein gleichartiges nationales Erzeugnis nicht oder auf einer anderen Handelsstufe oder auf der Grundlage eines anderen Steuertatbestandes erhoben wird, und das nur mit der Begründung, diese Abgabe solle eine interne steuerliche Belastung des gleichen Erzeugnisses ausgleichen“ [18]. Eine Abgabe wie die streitige Abgabe in unserem Fall, die bei Grenzüberschreitung erhoben wird, muss daher

14 — Urteil Diamantarbeiders I (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 20).

15 — Slg. 1969, 232.

16 — Urteil vom 31. Mai 1979 in der Rechtssache 132/78 (Slg. 1979, 1923).

17 — A. a. O., Randnr. 8 (Hervorhebung von mir).

18 — Randnr. 8.

als Abgabe zollgleicher Wirkung gelten, falls nicht die angeblich vergleichbare Abgabe auf einheimische Erzeugnisse in gleicher Weise, auf der gleichen Handelsstufe oder aufgrund des gleichen Steuertatbestands erhoben wird.

18. Aufschlussreich ist ein Vergleich des Urteils Denkavit mit dem späteren Urteil Kommission/Frankreich [19], in dem der Gerichtshof eine Vertragsverletzungsklage der Kommission abgewiesen hat, die gegen die Erhebung einer Gebühr für die Benutzung von Vervielfältigungsgeräten gerichtet war und mit der die Feststellung begehrt wurde, dass die Gebühr, soweit sie für eingeführte Geräte erhoben werde, eine Abgabe zollgleicher Wirkung darstelle. Die fragliche Gebühr galt für „acht verschiedene Arten von Geräten", zu denen „sämtliche Typen von Vervielfältigungsgeräten zur Vervielfältigung des geschriebenen Worts" gehörten, und stand in Zusammenhang mit einer Gebühr für die Herausgabe von Büchern aufgrund der gleichen nationalen Vorschriften [20]. Obwohl der Gerichtshof anscheinend die einheimische französische Produktion der besteuerten Geräte als geringfügig betrachtete, war er doch davon überzeugt, dass es sich „aufgrund der besonderen Merkmale der umstrittenen Abgabe ... bei ihr um einen Bestandteil einer derartigen allgemeinen inländischen Abgabenregelung handelt" [21]. In der Rechtssache Co-Frutta [22] hat der Gerichtshof entschieden, dass die Erhebung einer Verbrauchsteuer auf Bananen bei der Einfuhr, obwohl eine geringe einheimische Produktion (Sizilien) tatsächlich nicht besteuert wurde [23], keine Abgabe zollgleicher Wirkung darstelle, weil diese nach seiner Überzeugung „zu einem allgemeinen inländischen Abgabensystem gehört, das Erzeugnisgruppen systematisch ... erfasst", da die Abgabe Teil der „neunzehn Verbrauchsteuern [ist, die] gemeinsamen Steuervorschriften [unterliegen] und ... Erzeugnisgruppen [betreffen], unabhängig vom Ursprung des betreffenden Erzeugnisses, aufgrund eines objektiven Kriteriums, nämlich der Zugehörigkeit eines Erzeugnisses zu einer bestimmten Erzeugnisgruppe" [24]. Der Gerichtshof stützte sich insbesondere darauf, dass der Ort der Erzeugung der besteuerten Kategorie von Gütern „anscheinend weder einen Einfluss auf den Steuersatz noch auf die Bemessungsgrundlage oder auf die Art und Weise der Erhebung [hat]", sowie darauf, dass die Zweckbestimmung des „Aufkommens dieser Steuern ... nicht spezifisch [ist, sondern] eine Steuereinnahme wie die anderen dar[stellt]" [25].

19. Der Begriff des „allgemeinen inländischen Abgabensystems" ist nicht weit auszulegen. In der Rechtssache Kommission/Dänemark [26] hat der Gerichtshof das Vorbringen Dänemarks zurückgewiesen, dass Erdnüsse und Paranüsse eine besondere Gruppe von Erzeugnissen darstellten, auf die die beanstandete Einfuhrabgabe systematisch aufgrund objektiver Kriterien (besonders hohes Gesundheitsrisiko durch Verseuchung) erhoben werde. Er hat entschieden, dass „eine so begrenzte Anzahl von Erzeugnissen ... nicht dem Begriff der

19 — Urteil vom 3. Februar 1981 in der Rechtssache 90/79 (Slg. 1981, 283).

20 — Vgl. Schlußantrage von Generalanwalt Warner, Slg. 1981, 303, Nr. 315.

21 — Randnr. 16.

22 — Urteil vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 193/85 (Slg. 1987, 2085).

23 — Vgl. Nrn. 17 und 23 der Schlussantrage von Generalanwalt Lenz, der darauf hinwies, dass Italien die Frage der Besteuerung der einheimischen Bananenerzeugung nicht befriedigend beantwortet habe.

24 — Randnrn. 11 und 12.

25 — Randnr. 12.

26 — Rechtssache 158/82 (zitiert in Fußnote 5).

‚ganzen Kategorien von Erzeugnissen' [entspricht], der eine größere Vielzahl von Erzeugnissen, die durch allgemeine und objektive Kriterien bestimmt sind, voraussetzt" [27].

20. Unlängst hat der Gerichtshof in der Rechtssache CRT France International festgestellt, dass eine Pauschalabgabe auf die Lieferung von Sende- und Empfangsgeräten für CB-Funkkanäle (CB-Funkgeräte), die nach französischem Recht effektiv bei der Einfuhr erhoben wurde, nicht nur keine inländische Abgabe im Sinne von Artikel 95 EG-Vertrag, sondern stattdessen eine Abgabe zollgleicher Wirkung sei [28]. Grund hierfür war, dass zwar andere Formen der Telekommunikation in Frankreich ebenfalls besteuert wurden, die Methode der Besteuerung von CB-Funkgeräten aber eine andere war; anders als die anderen Geräte, bei denen die Abgabe vom Benutzer getragen wurde, wurde hier die Lieferung von CB-Geräten besteuert. Diese Rechtssache belegt die notwendige Einheitlichkeit bei der Erhebung angeblich vergleichbarer Abgaben.

21. Griechenland macht indessen in seinen schriftlichen Erklärungen geltend, die streitige Abgabe sei lediglich Teil eines allgemeinen und nichtdiskriminierenden Abgabensystems, mit dem Leistungen der sozialen Sicherheit an Tabakarbeiter finanziert werden sollten. Die anderen Teile seien eine (einheitliche) Verbrauchsabgabe von 16 % auf den Verkaufspreis von Tabak und eine Abgabe für die Bodennutzung zum Tabakanbau. Unter Hinweis auf Artikel 6 des Gesetzes von 1953 erklärt Griechenland, dass die (einheitliche) Verbrauchsabgabe auf Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe b des Gesetzes Nr. 3460/28 zurückgehe [29]. Da im Vorlagebeschluß jeglicher Hinweis auf die angebliche (einheitliche) Verbrauchsabgabe fehlte und Artikel 59 Absatz 4 Buchstabe f des Gesetzes von 1992, der vom vorlegenden Gericht angeführt wird, sich auf eine „Steuer für die Tabakanbauflächenabgabe" bezieht, hat der Gerichtshof Griechenland um schriftliche Beantwortung mehrerer Fragen ersucht.

22. Bevor ich mich mit dem Inhalt dieser Antwort befasse, möchte ich zwei Vorbemerkungen machen. Zunächst ist die streitige Abgabe eine einheitliche Abgabe auf die Ausfuhr von Rohtabak. Zweitens sollte stets der Unterschied zwischen der Besteuerung spezifischer Handlungen in Bezug auf ein Erzeugnis und gesetzlichen Vorschriften über die Zuweisung des Steueraufkommens bedacht werden.

23. In seiner Antwort gab Griechenland dem Gerichtshof Einzelheiten insbesondere zu den in den Buchstaben e und f von Artikel 59 Absatz 4 des Gesetzes von 1992 genannten Steuern, also zu den „Steuern" auf den „Verbrauch von Tabakerzeugnissen" und auf die „Tabakanbauflächenabgabe", bekannt, allerdings keinen amtlichen Fundstellenhinweis oder einen vollständigen Wortlaut des Gesetzes Nr. 3460/28.

27 — A. a. O., Randnr. 24. Vgl. auch Abschnitt 4 der Schlussanträge von Generalanwalt Mancini.

28 — Urteil vom 22. April 1999 in der Rechtssache C-109/98 (Slg. 1999, I-2237). Die Abgabe war bei der Einfuhr zu entrichten, und es gab unstreitig keine französische Erzeugung von CB-Funkgeräten; vgl. Nr. 19 der Schlussanträge von Generalanwalt Cosmas.

29 — In ihren schriftlichen Erklärungen verweist die Hellenische Republik versehentlich auf Gesetz Nr. 3466/28.

24. Am Ende der Sitzung blieb es trotz der Angaben mehrerer Regierungsbehörden der Hellenischen Republik unklar, ob in Griechenland im Bezugszeitraum irgendeine Abgabe auf Tabak mit Ausnahme der streitigen galt. Ein Schreiben des Finanzministeriums (Anlage B zu der Antwort) bestätigt, dass abgesehen von der streitigen Abgabe weder unbearbeiteter noch bearbeiteter Tabak während des Bezugszeitraums, abgesehen von Akzisen und der Mehrwertsteuer auf den Verbrauch bearbeiteten Tabaks, einer Besteuerung unterworfen war.

25. Bedauerlicherweise sind dem Gerichtshof weitere widersprüchliche oder zumindest verwirrende Angaben gemacht worden. Die größe Verwirrung herrscht in der Frage der früheren Besteuerung von Anbauflächen und ihrer späteren Änderung vor. Da nur das vorlegende Gericht den richtigen Stand des griechischen Rechts bezüglich der Geltung einer solchen Abgabe ermitteln kann, beschränke ich mich auf die wichtigsten Gesichtspunkte der übermittelten Angaben.

26. Dem Gesetz Nr. 3460/28 läßt sich entnehmen, dass auf Anbauflächen auf irgendeiner Stufe eine Abgabe erhoben wurde, dies allerdings in Form eines staatlichen Anteils von 4 % des Aufkommens einer einheitlichen Abgabe von 16 % auf den Verkaufspreis von Tabak (nach Abzug von 20 % für Gemeinden und Städte) zur teilweisen Finanzierung der Sozialversicherung für Tabakarbeiter. Natur und genaue Besteuerungsgrundlage für diese „Abgabe" sind nicht ermittelt worden. Anscheinend ist sie im Bezugszeitraum nie unabhängig als Abgabe in Erscheinung getreten. Den Angaben der Hellenischen Republik zufolge wurde diese Abgabe offenbar gemäß Artikel 1 Absätze 10 und 12 des Gesetzes Nr. 3921/58 in eine Verbrauchsteuer für Zigaretten und andere Tabakerzeugnisse mit festem Satz integriert.

27. Was die „*Steuer* auf den Verbrauch von Tabakerzeugnissen" (Hervorhebung nur hier) betrifft, die in Artikel 59 Absatz 4 Buchstabe e des Gesetzes von 1992 genannt wird, so wird in dem vorerwähnten IKA-Dokument festgestellt, dass sie in drei Bestimmungen geregelt ist [30]. Offenbar sahen diese Vorschriften tatsächlich die Zuweisung eines festen Betrages (12 780 000 GRD) aus der allgemeinen Verbrauchsteuer auf den Einzelhandelsverkauf von Tabak vor. Augenscheinlich ist auch die frühere Tabakanbauflächenabgabe in diesem „Beitrag" aufgegangen. Dieser aber stellt selbst keine Abgabe im üblichen Rechtssinne, sondern eher die Zuweisung eines Steueraufkommens dar.

28. Wenn dies denn eine zutreffende Beschreibung der Besteuerung von Tabakerzeugnissen in Griechenland sein sollte, so zeigt sich klar, dass im Bezugszeitraum keine Steuer erhoben wurde, die der streitigen Abgabe vergleichbar wäre. Diese wurde auf die Ausfuhr von Tabak erhoben.

30 — Gesetzesdekret 441/47 (FEK I, S. 170, mit der Aufnahme einer neuen Vorschrift in das Gesetz Nr. 5967/1933), Gesetzesdekret 4373/64 sowie Erlass Nr. K.2376/65 des Finanzministers.

Da Steuertatbestand die Ausfuhr von Tabak und nicht sein Verkauf im Einzelhandel ist, ist nur schwer vorstellbar, wie sie mit einer (einheitlichen) Verbrauchsteuer auf Zigaretten und andere Tabakerzeugnisse verglichen werden könnte. Außerdem dürfte der Beitrag von 4 % der 16 % auf den Tabakpreis, wie ich bereits sagte, überhaupt keine Abgabe darstellen, sondern ein System der Zuteilung des Aufkommens aus der allgemeinen Besteuerung des Zigarettenverbrauchs.

29. Nach dem Dokument des griechischen Finanzministeriums, das der Antwort ebenfalls in der Anlage B beigefügt ist, wird auf den Verbrauch von bearbeitetem Tabak Verbrauchsteuer erhoben, die nach Maßgabe der Harmonisierungsvorschriften der Gemeinschaft für die Verbrauchsteuern [31] zusätzlich zur Mehrwertsteuer auf den Einzelhandelspreis aufgeschlagen wird. Im Zeitraum 1990 bis 1995 wurde sie zu ständig ansteigenden Sätzen von 44,53 % bis 57,5 % erhoben. Dies sind natürlich Steuern, die aber eindeutig nicht mit der streitigen Abgabe verglichen werden können.

30. Zweifel bestehen gleichwohl bezüglich der Geltung einer Steuer in Höhe von 2 % auf den Preis von Tabak der von Erzeugern an Tabakmakler und -verarbeiter verkauft wird. Die Nationale Tabak-Organisation hat in offenkundigem Widerspruch zu den Angaben des Finanzministeriums dargelegt (Anlage C zu der Antwort), dass diese Steuer gelte und Besteuerungsgrundlage bis 1994 der Gesamtbetrag des Verkaufspreises von Rohtabak zuzüglich des Wertes der entsprechenden Tabakprämie der Gemeinschaft gewesen sei, während unlängst die Besteuerungsgrundlage nur noch den Preis für den Tabak umfasst habe. Die Geltung dieser Steuer wurde in der Sitzung vom Vertreter von Kapniki eingeräumt [32]. Allerdings hieß es, dass sie auf den gesamten unverarbeiteten Tabak Anwendung finde, der in Griechenland ungeachtet seiner Bestimmung in den Verkehr gelange, und somit auch auf Tabak für die Ausfuhr, der damit doppelt besteuert werde.

31. Der Gerichtshof verfügt nicht über genügend Informationen, um diese Steuer mit der streitigen Abgabe vergleichen zu können. Weder das IKA noch Griechenland haben sich in ihren Stellungnahmen zu ihr geäußert. Sollte das vorlegende Gericht feststellen, dass diese Steuer auf in Griechenland angebauten, unbearbeiteten Tabak für den einheimischen wie für den Ausfuhrmarkt erhoben wird, dann ist sie zumindest in einer Hinsicht mit der streitigen Abgabe vergleichbar, die sich damit aber umso klarer als unzulässiger Ausfuhrzoll herausstellt.

32. Griechenland könnte mit seinem Vorbringen nur Erfolg haben, wenn das vorlegende Gericht letztlich von der genauen Vergleichbarkeit der fraglichen Abgaben

31 — Vgl. insbesondere Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1).

32 — Artikel 10 des Gesetzesdekrets 3758/1957 (FEK I. S. 184) wird zusammen mit anderen früheren Gesetzen als Rechtsgrundlage für die Anwendung dieser Steuer im griechischen Recht angeführt. Der Vertreter der Kommission, der sie als „Anbauabgabe" bezeichnete, hatte den Eindruck, dass sie aufgehoben und nur ihre Bezeichnung im Gesetz von 1992 beibehalten worden sei.

überzeugt wäre. Mehrere Gesichtspunkte sind insoweit von Belang. Bei der Beantwortung von Fragen in der Sitzung herrschte Übereinstimmung, dass die streitige Abgabe auf die Ausfuhr unbearbeiteten Tabaks erhoben wird. Einvernehmen wurde auch erzielt, dass die Abgabe auf Anbauland abgeschafft worden ist. Die vom griechischen Finanzministerium genannte Verbrauchsteuer gilt klar nur für Einzelhandelsverkäufe von Erzeugnissen aus bearbeitetem Tabak und kann daher nicht mit einer Abgabe verglichen werden, die auf ausgeführten unbearbeiteten Tabak erhoben wird.

33. Somit steht meines Erachtens fest, dass eine Abgabe wie die streitige eine Abgabe gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll und damit unvereinbar mit dem Vertrag ist.

B — *Der Umfang der Erstattungspflicht*

34. Angesichts meines Standpunktes in der Frage der Natur der streitigen Abgabe bedarf es einer Erörterung der zweiten Frage des vorlegenden Gerichts. Nach dem Wortlaut der Frage will das vorlegende Gericht wissen, ob sich ein Mitgliedstaat nach Gemeinschaftsrecht weigern darf, unrechtmäßig erhobene Abgaben zu erstatten, wenn nachgewiesen ist, dass dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde, und wem die Beweislast für eine solche mögliche Bereicherung obliegt.

35. In den Akten findet sich kein Hinweis darauf, dass ein solcher Grundsatz der Verhinderung einer ungerechtfertigten Bereicherung in Bezug auf einen solchen Anspruch auf Erstattung von Abgaben gelten würde, der sich nur auf nationale Vorschriften stützt. Außerdem räumt Griechenland in seiner Erklärung ein, dass ein Mitgliedstaat grundsätzlich verpflichtet sei, unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobene Abgaben zu erstatten, und weiterhin zuständig bleibe, sowohl die für solche Erstattungsklagen zuständigen Gerichte als auch die hierfür geltenden Verfahrensregeln festzulegen, dass aber Rechtsbehelfe und die für ihre Ausübung maßgeblichen Regeln sowohl den Erfordernissen der Nichtdiskriminierung und Wirksamkeit im Vergleich zu denen gerecht werden müssten, die für vergleichbare Ansprüche nach nationalem Recht gälten [33]. Das vorlegende Gericht hat zu ermitteln, ob ein ausschließlich auf nationales Recht gestütztes Erstattungsverlangen eine vergleichbare Anforderung dahin gehend erfüllen müsste, dass die mit der Abgabe belastete Person ihre finanzielle Belastung nicht in Wirklichkeit abgewälzt hat. Wäre eine solche Voraussetzung nicht erforderlich, dann müsste der von IKA erhobene Einwand der ungerechtfertigten Bereicherung gegenüber der im Ausgangsverfahren erhobenen Erstattungsklage ins Leere gehen [34].

36. Das eigentliche Erstattungsproblem im vorliegenden Fall ist die Beweisfrage. Im Vorlagebeschluss werden keine Tatsachen-

33 — Vgl. insbesondere Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82 (San Giorgio, Slg. 1983, 3595), vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95 (Comateb u. a., Slg. 1997, I-165) und vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96 (Dilexport, Slg. 1999, I-579).

34 — Kapniki betonte in der Sitzung, dass sowohl das griechische Recht als auch die Rechtsprechung des Staatsrats die Berufung auf ungerechtfertigte Bereicherung zur Abwehr von Erstattungsklagen bei rechtswidrig erhobenen Abgaben ausschlossen.

feststellungen des vorlegenden Gerichts bezüglich der Abwälzung der streitigen Abgabe durch Kapniki erwähnt. In der zweiten Frage verweist es darauf, dass Kapniki nicht geltend gemacht habe, dass durch die Abgabe eine Minderung des Umsatzes hervorgerufen worden sei. Das IKA macht in seiner Erklärung vor dem Gerichtshof geltend, da Kapniki im Ausgangsverfahren nicht vorgetragen habe, dass die Abwälzung der Abgabe zu einer Preiserhöhung und einem entsprechenden Rückgang des Absatzes geführt habe, würde es, sobald der Nachweis geführt sei, dass die Abgabe tatsächlich abgewälzt worden sei, zu einer ungerechtfertigten Bereicherung kommen, wenn die Erstattung angeordnet würde. Griechenland scheint hingegen davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht entschieden habe, dass Kapniki die Abgabe abgewälzt habe, obwohl das Land in der Sitzung vorgetragen hat, das vorlegende Gericht habe anhand der ihm vorgelegten Dokumente angenommen, dass die Abgabe abgewälzt worden sei.

37. Ich pflichte Kapniki und der Kommission darin bei, dass alle Ausnahmen vom Prima-facie-Anspruch des Abgabenzahlers auf Erstattung eng auszulegen sind. Da ein klarer Hinweis im Vorlagebeschluss auf den Beweis fehlt, dass Kapniki die betreffenden Abgabenlasten abgewälzt hat, kann dies nicht vermutet werden. Die maßgebenden Kriterien, die nationale Gerichte bei der Prüfung zu beachten haben, ob eine Abwälzung stattgefunden hat, sind anerkannt.

38. Seit dem Urteil Just [35] steht fest, dass vorbehaltlich der Erfordernisse der Nichtdiskriminierung und der Wirksamkeit „der Schutz der ... von der Gemeinschaftsrechtsordnung gewährleisteten Rechte ... keine Erstattung von ohne rechtlichen Grund erhobenen Steuern unter Umständen [verlangt], die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Anspruchsberechtigten führen würden". Einige Jahre später hat der Gerichtshof das Urteil Just im Urteil San Giorgio bestätigt und erklärt, dass „nationale Rechtsvorschriften, die die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuern, Gebühren oder Abgaben ausschließen, wenn nachgewiesen wird, dass die zur Zahlung dieser Abgaben herangezogene Person sie tatsächlich auf andere Personen abgewälzt hat, ... daher nicht grundsätzlich als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen [sind]" [36]. Gleichwohl hat der Gerichtshof unlängst im Urteil Comateb bestätigt, dass von einer ungerechtfertigten Bereicherung nur dann die Rede sein könne, wenn die Abgabenlast nachweislich in vollem Umfang von einem anderen getragen worden sei [37]. Er hat dann festgestellt, dass „selbst die Erstattung des Betrages der Abgabenlast, die nachweislich ganz oder teilweise auf den Abnehmer abgewälzt worden ist, nicht notwendig zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabenpflichtigen [führt]", weil zum Beispiel die Erhöhung des Preises der Erzeugnisse infolge des Abwälzens der Abgabe auch zu einem Umsatzrückgang geführt haben kann [38].

39. Außerdem schließt das Gemeinschaftsrecht Vermutungen oder Beweisregeln aus, die dem Abgabenpflichtigen die Beweislast dafür auferlegen, dass die zu Unrecht gezahlten Abgaben nicht auf andere Personen abgewälzt worden sind. Es genügt insoweit,

35 — Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 68/79 (Just, Slg. 1980, 501, Randnr. 26).

36 — Urteil San Giorgio (zitiert in Fußnote 33, Randnr. 13).

37 — Urteil Comateb (zitiert in Fußnote 33, insbesondere Randnrn. 27 und 28).

38 — A. a. O., Randnr. 29.

auf die kürzlich vom Gerichtshof im Urteil Dilexport getroffene Feststellung hinzuweisen, wonach „solche Beweisvorschriften unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht [sind], die dazu führen, dass eine Erstattung der unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig wird", und dass dies insbesondere gelte „für Vermutungen oder Beweisregeln, die dem Abgabenpflichtigen die Beweislast dafür auferlegen, dass die zu Unrecht gezahlten Abgaben nicht auf andere Personen abgewälzt worden sind, oder für besondere Beschränkungen hinsichtlich der Form der zu erbringenden Beweise, wie es beim Ausschluss aller Beweismittel außer dem Urkundenbeweis der Fall ist" [39]. Der Gerichtshof hat dann erläutert, wie Vermutungen in nationalen Verfahrensvorschriften zu würdigen sind [40]:

„Wenn, wie das nationale Gericht meint, eine Vermutung für die Abwälzung rechtswidrig verlangter oder zu Unrecht erhobener Abgaben auf Dritte besteht und die Erstattung der Abgabe davon abhängt, dass der Antragsteller diese Vermutung widerlegt, sind die betreffenden Vorschriften als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen.

Wenn dagegen ... die Verwaltung mit den nach nationalem Recht allgemein zulässigen Beweismitteln nachzuweisen hat, dass die Abgabe auf andere Personen abgewälzt worden ist, sind die betreffenden Vorschriften nicht als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen."

39 — Urteil Dilexport (zitiert in Fußnote 33, Randnr. 48).

40 — A. a. O., Randnrn. 52 und 53.

40. Im vorliegenden Fall steht Kapniki auf dem Standpunkt, dass der Beweis, dass sie tatsächlich die Abgabenlast abgewälzt habe, nicht mit den Schriftstücken, die sie den Finanzbehörden für die Entrichtung der streitigen Abgabe habe vorlegen müssen, sondern mit den Vertragsurkunden zu erbringen sei, die für die Käufer des betreffenden Tabaks erstellt worden seien. Da aber die Frage der Abwälzung der Abgabe eine Tatsachenfrage ist, hat das vorlegende Gericht den Urkundenbeweis festzulegen, der für den Nachweis dieses Vorgangs maßgebend ist. Die Anwendung nationaler Beweisregeln ist natürlich von dem vorrangigen gemeinschaftsrechtlichen Erfordernis abhängig, dass die Geltendmachung der aus dem Gemeinschaftsrecht abgeleiteten Rechte durch den Abgabenschuldner stets möglich bleiben muss. Meines Erachtens erfordert es der fundamentale gemeinschaftsrechtliche Grundsatz des effektiven Schutzes von Rechten nach Gemeinschaftsrecht, dass das von der nationalen Finanzverwaltung zur Abwehr der Erstattung vorgelegte schriftliche oder sonstige Beweismaterial zwingend und beweiskräftig sein muss und nicht bloße Vermutungen begründen darf [41]. Folglich muss es, wenn eine Verwaltung sich der ihr obliegenden Beweisführungslast durch den Hinweis auf amtliche Dokumente zu entledigen sucht, die der Abgabenpflichtige in der geforderten Form bei der Erhebung der streitigen Abgabe vorgelegt hat, auch dem Abgabenpflichtigen möglich sein, Geschäfts- oder sonstige Papiere vorzulegen,

41 — Vgl. hierzu Nr. 29 der Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache C-228/98 (Doumas, Slg. 2000, I-577), der die Auffassung vertrat, dass nationale Rechtsvorschriften, die den Beweisantritt durch Zeugenvernehmung einschränken, die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte unmöglich machen könnten, wenn die Aussagen für den Anspruch des Klägers entscheidend wären. Der Gerichtshof hat dem zugestimmt (Urteil vom 3. Februar 2000), aber entschieden, dass die betreffenden Vorschriften nur dann mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar seien, wenn der Kläger nicht das besondere Verfahren in Anspruch nehmen könne und der Antritt eines Urkundenbeweises ihm den Nachweis seines Schadens nicht ermögliche, vgl. Randnrn. 71 und 72.

die beweisen, dass die Abgabe oder jedenfalls ein Teil von ihr entgegen den Angaben in diesen Dokumenten nicht abgewälzt worden ist.

41. Folglich ist ein Mitgliedstaat verpflichtet, einem Abgabenpflichtigen die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabenbeträge zu erstatten, falls nicht die zuständige Finanzverwaltung zur Überzeugung des über die Klage entscheidenden nationalen Gerichts den Nachweis erbringt, dass der Abgabenpflichtige die Abgaben ganz auf andere Personen abgewälzt und hierdurch auch keinen finanziellen Verlust oder Schaden infolge niedrigerer Umsätze oder Gewinne erlitten hat.

C — *Die zeitlichen Wirkungen des Urteils*

42. Das IKA hat erstmals in der Sitzung geltend gemacht, der Gerichtshof solle sein Urteil, falls er entscheide, dass eine Abgabe wie die streitige mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sei, mit Wirkung ex nunc erlassen. Der Antrag war auf die erheblichen nachteiligen Auswirkungen auf die finanzielle Stabilität des IKA gestützt, falls dieses die eingezogenen Beträge erstatten müsse. Einzelheiten zu den angeblichen finanziellen Schwierigkeiten wurden dem Gerichtshof nicht vorgetragen. Außerdem hat Kapniki diesem Antrag heftig widersprochen.

43. Auslegungen des Gemeinschaftsrechts durch den Gerichtshof gelten ex tunc. Nur ausnahmsweise kann sich der Gerichtshof aufgrund des der Gemeinschaftsrechtsordnung innewohnenden allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit veranlasst sehen, „mit Wirkung für alle Betroffenen die Möglichkeit zu beschränken, sich auf die von ihm einer Bestimmung gegebene Auslegung zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen“ [42]. Allein der Gerichtshof kann „in dem Urteil ..., durch das über das Auslegungsersuchen entschieden wird“, dessen „Tragweite zeitlich ... begrenzen“. Obwohl bei allen gerichtlichen Entscheidungen deren praktische Auswirkungen „sorgfältig zu erwägen sind“, kann es der Gerichtshof nicht zulassen, dass der objektive Charakter des Rechts und seine zukünftige Anwendung beeinträchtigt werden, „nur weil eine Gerichtsentscheidung für die Vergangenheit gewisse Auswirkungen haben kann“.

44. Bei der Anwendung dieses Ausnahmegrundsatzes hat der Gerichtshof zu berücksichtigen, ob die maßgebende Bestimmung des Gemeinschaftsrechts bereits von ihm ausgelegt worden ist und inwieweit die Kommission möglicherweise zu der Unsicherheit in der Frage ihrer Auslegung beigetragen hat [43]. Solche Faktoren sind im vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Umfang des Verbotes von Abgaben zollgleicher Wirkung ist seit den späten 60er-Jahren gefestigt und gilt für die Hellenische

42 — Vgl. Urteil vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 24/86 (Blaizot, Slg. 1988, 379, Randnrn. 28 und 30), vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-163/90 (Legros, Slg. 1992, I-4625, Randnrn. 30) und vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97 (EKW und Wein & Co., Slg. 2000, I-1157, nachstehend: Krankenhausverein).

43 — Vgl. Urteile Blaizot (Randnrn. 29 und 33), Legros (Randnrn. 31 und 32) und Krankenhausverein (Randnr. 58), alle zitiert in Fußnote 42.

Republik seit ihrem Beitritt in vollem Umfang. Es würde eine erhebliche und meines Erachtens ungerechtfertigte Ausdehnung einer letztlich ganz außergewöhnlichen richterlichen Befugnis darstellen, wollte man in Erwägung ziehen, die zeitlichen Wirkungen der Artikel 9, 12 und 16 EG-Vertrag bezüglich der streitigen Abgabe für Griechenland zu begrenzen. Es muß jedenfalls Sache des griechischen Finanzministers bleiben, finanzielle Schwierigkeiten von Sozialversicherungseinrichtungen wie des IKA infolge eines Urteils zu beheben, mit dem eine Abgabe wie die im vorliegenden Fall streitige für unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht erklärt wird.

III — Ergebnis

45. Demgemäß schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Eine auf die Ausfuhr von unbearbeitetem Tabak in andere Mitgliedstaaten erhobene Abgabe eines Mitgliedstaats stellt eine mit den Artikeln 9 und 12 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 23 EG und 25 EG) sowie Artikel 16 EG-Vertrag (aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) unvereinbare Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll dar, falls sie nicht aufgrund objektiver Kriterien und im Rahmen eines allgemeinen Steuersystems zum Ausgleich einer vergleichbaren Inlandsteuer auf unbearbeiteten Tabak erhoben wird, die auf der gleichen Bemessungsgrundlage, in gleicher Höhe und nach Maßgabe des gleichen Tatbestands wie desjenigen der Ausfuhrabgabe erhoben wird. Die Einstufung als Abgabe gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll gilt unbeschadet der Verwendung des Aufkommens aus der Abgabe

auf Ausfuhren für die Finanzierung von Sozialversicherungsleistungen an Arbeitnehmer, die in dem betreffenden Wirtschaftszweig tätig sind.

2. Ein Steuerzahler, der gezwungen war, eine Abgabe zu entrichten, die eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll darstellt, kann seinen Anspruch auf Erstattung der erhobenen Beträge nur dann nicht geltend machen, wenn die zuständige Finanzbehörde nachweisen kann, dass er die gesamte Last der Abgabe auf Dritte abgewälzt und damit weder durch Umsatz- noch durch Gewinnrückgang einen finanziellen Verlust oder Schaden erlitten hat.