FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 16. marts 2000 *

1. I disse to anmodninger fra Den Hellenske Republik om præjudiciel afgørelse spørges der om, hvorvidt en græsk afgift på eksport af tobak udgør en afgift med tilsvarende virkning som en udførselstold i strid med EF-traktaten og i bekræftende fald, om tilbagebetalingen af afgifter opkrævet med urette kan afvises på grund af ugrundet berigelse.

I — Retlige og faktiske omstændigheder

A — *De faktiske omstændigheder og forelæggelseskendelserne*

2. Kapniki Michaïlidis AE, sagsøgeren i hovedsagen (herefter »Kapniki«) er tobakshandler. I den foreliggende sag har denne for Diikitiko Protodikio Thessalonikis (ret i første instans vedrørende offentligretlige tvister, herefter »den nationale ret«) nedlagt påstand om annullation af to administrative afgørelser, hvorved der er sket afvisning af sagsøgerens ansøgning om tilbagebetaling af to beløb på henholdsvis 336 068 769 GRD og 30 113 030 GRD, som blev opkrævet mellem 1990 og 1994 (herefter »den relevante periode«) i henhold til artikel 7 i den græske lov nr. 2348/1953 (herefter »1953-loven«), som ændret, for eksport fra Grækenland af græsk produceret tobak til andre medlemsstater og tredjelande [1]. Kapniki har gjort gældende, at den anfægtede afgift udgør en afgift med tilsvarende virkning som told, eftersom den opkræves på eksport som følge af, at varerne passerer en grænse.

3. Den nationale ret har forelagt Domstolen følgende to spørgsmål:

»1) Udgør en afgift, som en medlemsstat opkræver af værdien af indenlandske varer, som eksporteres til en anden medlemsstat, en afgift med tilsvarende virkning som en udførselstold, henset til, at afgiften efter fast praksis og efter objektive kriterier i henhold til en almindelig afgiftsordning pålægges en bestemt kategori af indenlandske varer, mens den ikke pålægges indenlandske varer, som bringes i omsætning på det nationale marked, og heller ikke pålægges lignende varer, der importeres

* Originalsprog: engelsk.

1 — FEK I (*Den Hellenske Republiks Lovtidende*), s. 75.

fra en anden medlemsstat? Eller er den førnævnte afgift på eksporteret tobak, og som opkræves og godskrives den sociale forsikringsinstitution IKA til kredit for 'Tobaksarbejdernes Pensionskontor', på grund af sit formål, nemlig en forøgelse af den pågældende forsikrings økonomiske midler, ikke i strid med fællesskabsretten, men udgør i bred forstand en afgift til gunst for en forsikringsinstitution med henblik på gennemførelse af den sociale sikrings formål for den omhandlede kategori af arbejdstagere, der beskæftiges i en virksomhed som sagsøgerens, og som i medfør af den pågældende medlemsstats forfatning for enhver pris har ret til social sikring, også ved opkrævning af en afgift af den her omhandlede art?

2) Såfremt første del af første spørgsmål besvares bekræftende spørges det, om en medlemsstat principielt er forpligtet til at tilbagebetale erhvervsdrivende en afgift på værdien af eksporterede varer, når det om denne afgift må antages, at den er opkrævet i strid med fællesskabsretten, når det er godtgjort, at den, der har betalt afgiften, rent faktisk har overvæltet den på andre, nemlig køberen af varerne, og når det hverken fremgår og heller ikke gøres gældende af den erhvervsdrivende, at afgiften har forvoldt en forøget pris på varen og en nedgang i omsætningen med disse varer, og at der derved er påført ham et yderligere tab?«

4. Skønt det tydeligt fremgår af forelæggelseskendelsen, at kravene i hovedsagen vedrører eksport til såvel medlemsstater som tredjelande, har den nationale ret begrænset sine spørgsmål til kun at omfatte udveksling af varer inden for Fællesskabet. I mangel af yderligere oplysninger eller argumenter om de retlige spørgsmål i relation til pålæggelse af afgifter på eksport uden for Fællesskabet, foreslår jeg udelukkende at behandle gyldigheden af den anfægtede afgift, for så vidt som den påvirker eksport til andre medlemsstater.

B — *Nationale bestemmelser*

5. Den i denne sag anfægtede afgift (herefter »den anfægtede afgift«) blev indført ved 1953-loven om ændring, supplering og ophævelse af visse bestemmelser vedrørende forarbejdning af tobaksblade og sammenlægning af Tamio Asfaliseos Kapnergaton (Forsikringskassen for Tobaksarbejdere, herefter »TAK«) med Idrima Kinonikon Asfaliseon (herefter »IKA«), den almindelige græske socialsikringsinstitution. I 1953-lovens artikel 6, stk. 1, bestemtes følgende:

»Med henblik på

a) fortsat betaling af pensionen til de pensionsberettigede tilknyttet TAK og til berettigede i medfør af nærværende

bestemmelser og, i tilfælde af disses død, til deres ydelsesberettigede pårørende, og

b) betaling af godtgørelse til de hos TAK beskæftigede personer, der eventuelt ikke er tilknyttet IKA, og som indtil denne lovs ikrafttræden ikke har været pensionsberettigede,

oprettes i medfør af denne lov i den græske nationalbank en særlig konto under betegnelsen 'Særkonto for Pensionsberettigede under den nu med IKA fusionerede TAK'.«

I artikel 6, stk. 2, litra c), var det fastsat, at midlerne på den særlige konto bl.a. ville bestå af »provenuet af den afgift, der i medfør af følgende artikel skal opkræves af værdien af eksporteret tobak«.

6. Artikel 7, stk. 1, fastsatte således, oprindeligt for tre år, en »særlig afgift«, der skulle »erlægges af værdien af tobak, eksporteret ud af det nationale område«, hvis procentsats blev fastsat til »5% for så vidt angår høståret 1952 og... 3% for høstårene 1953 og 1954...«. Artikel 7, stk. 1, som ændret, bestemmer, at den anfægtede afgift skal betales »af eksportørerne straks ved eksporten og opkræves af det statslige toldkontor, igennem hvilket eksporten finder sted«, og at dette kontor er forpligtet til »at indbetale afgiften til særkontoen...« [2]. Artiklens anvendelse blev forlænget til også at omfatte høstårene efter 1954, dog med reducerede satser faldende til den nuværende sats på 0,5% »for høståret 1959 og de følgende år« [3]. Det er væsentligt at bemærke, at denne afgift udelukkende er pålagt uforarbejdet tobak.

7. Umiddelbart og i mangel af yderligere forklaringer synes 1953-loven at være uforenelig med de traktatbestemmelser, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, der gav anledning til hovedsagen, nemlig bestemmelserne i EF-traktatens artikel 9 og 12 (efter ændring nu artikel 23 EF og 25 EF) samt EF-traktatens artikel 16 (ophævet ved Amsterdam-traktaten). Traktatens artikel 9, stk. 1, bestemmer, at »Fællesskabets grundlag er en toldunion«, som bl.a. »indebærer forbud mod told ved indførsel fra og ved udførsel til andre medlemsstater, såvel som mod alle afgifter med tilsvarende virkning« [4].

2 — Jf. artikel 2, i lovdekret nr. 2519/1953; FEK I, s. 220.

3 — Jf. artikel 9 i lovdekret nr. 4104/1960; FEK I, s. 147. Ved artikel 11, stk. 4, i det pågældende dekret ophævedes særkontoen, og de heraf følgende forpligtelser og rettigheder overgik til IKA's pensionskontor.

4 — I henhold til artikel 2 og 30 i akten vedrørende betingelser for Den Hellenske Republiks tiltrædelse af traktaterne og om tilpasning af traktaterne, som er knyttet som bilag til tiltrædelsesakten, blev Den Hellenske Republik pålagt at ophæve udførselstold og afgifter med tilsvarende virkning mellem den og de øvrige medlemsstater og at overholde EF-traktatens artikel 95 (efter ændring nu artikel 90 EF) fra tiltrædelsesdatoen den 1.1.1981, EFT 1979 L 291, s. 17.

II — Vurdering

8. Der er indgivet skriftlige og mundtlige indlæg af Kapniki, IKA, Den Hellenske Republik og Kommissionen.

A — *Karakteren af den anfægtede afgift*

9. Den Hellenske Republik, som støttes af IKA, har gjort gældende, at den anfægtede afgift udgør en intern afgift, der er omfattet af artikel 95 snarere end traktatens artikel 9, 12 og 16 [5]. Mere specifikt har den anført, at afgiftens formål, selv om den i 1953-loven blev beskrevet som en »udførsels«-afgift, blot er at inddrage tobak til eksport under anvendelsesområdet for en engangsforbrugsafgift, som ligeledes rammer græsk tobak, der forbliver på det nationale marked. Der er imidlertid intet i forelæggelseskendelsen eller i ordlyden af det første spørgsmål, der antyder, at den nationale ret fandt, at den anfægtede afgift udgjorde et led i en sådan generel afgiftsordning.

10. Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om den anfægtede afgift, uanset den omstændighed, at den kun pålægges eksport, kan undgå at blive betegnet som en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold på grund af det sociale formål, der udgør grundlaget for dens opkrævning.

11. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, navnlig i den første Diamantarbeiders-sag, hvortil Kapniki og Kommissionen henviser, følger det »af den generelle og absolutte karakter af forbuddet mod enhver told på varer, der bevæger sig mellem medlemsstaterne, at toldafgifter er forbudt uafhængigt af formålet med deres indførelse og af anvendelsen af de indtægter, de tilvejebringer« [6]. Udstrækningen af forbuddet mod told til at omfatte afgifter med tilsvarende virkning tilsigter en styrkelse og effektivisering af det førstnævnte forbud for at forhindre, at »der i handelen mellem medlemsstaterne pålægges økonomiske belastninger af nogen art, som er begrundet i, at varer, der cirkulerer inden for Fællesskabet, passerer en statsgrænse« [7]. Følgende brede definition af en afgift med tilsvarende virkning er derfor, siden dens formulering for mere end 30 år siden, til stadighed blevet anvendt af Domstolen [8]:

»... en afgift, der ensidigt pålægges indenlandske eller fremmede varer, når de føres over grænsen, udgør altså, hvor lav den end måtte være, og hvordan den end betegnes og opkræves, hvis den ikke er en told i egentlig forstand, en afgift med tilsvarende

5 — Grækenland henviser navnlig til dom af 9.11.1983, sag 158/82, Kommissionen mod Danmark, Sml. 1983, s. 3573, præmis 24.

6 — Dom af 1.7.1969, forenede sager 2/69 og 3/69, Diamantarbeiders mod Brachfeld, Sml. 1969, s. 49, org.ref.: Rec. 1969, s. 211, præmis 13, herefter »Diamantarbeiders I-dommen«.

7 — Samme dom, præmis 16.

8 — Diamantarbeiders I-dommen. Jf. ligeledes blandt mange andre dom af 21.3.1991, sag C-209/89, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 1575, præmis 7.

virkning [som told]... selv om den ikke opkræves til fordel for staten og ikke udøver nogen diskriminerende eller beskyttende virkning, og selv om den belastede vare ikke konkurrerer med nogen indenlandsk produktion«.

Den omstændighed, at den foreliggende sag vedrører eksport, har ingen betydning, eftersom der ikke er foretaget nogen sondring afhængig af, om den relevante afgift påvirker import eller eksport [9].

12. Den blotte omstændighed, at formålet med den anfægtede afgift er at finansiere socialsikringsydelser til tobaksarbejdere, er uden betydning. Nationale sociale formål, selv om de er vedtaget i henhold til nationale forfatningsmæssige bestemmelser (som antydet i det første spørgsmål), kan ikke finansieres af medlemsstaterne gennem pålæggelse af afgifter, som ikke er forenelige med fællesskabsretten. Så selv om »fællesskabsretten ikke begrænser medlemsstaternes kompetence til selv at udforme deres sociale sikringsordninger«, skal de »imidlertid overholde fællesskabsretten ved udøvelsen af denne kompetence« [10]. Således kan betingelser i de nationale socialsikringsordninger være uforenelige med reglerne om varernes frie bevægelighed, hvis de giver anledning til forskelsbehandling hvad angår de leverede varers oprindelse [11], eller afslår at yde en forsikret person godtgørelse for et køb effektueret i en anden medlemsstat [12].

13. Jeg vil nu undersøge påstanden om, at udførselsafgiften ikke desto mindre blot udgør en rent accessorisk del af en egentlig og ikke-forskelsbehandlende intern afgiftsordning. Ud over de bestemmelser, jeg allerede har nævnt i punkt 5 og 6 ovenfor, henviser den nationale ret kun til den omstændighed, at i henhold til artikel 59, stk. 4, i lov nr. 2084/1992 (herefter »1992-loven«) hidrører de midler, som IKA har rådighed over, fra forskellige kilder, som siges at omfatte »afgift« på eksporteret tobak, på forbruget af tobaksprodukter og en »afgift på tobaksmarker«, uden imidlertid at specificere andre præcise afgiftsbestemmelser end den første [13].

14. Det må naturligvis ikke glemmes, at det i sidste ende er den nationale ret, der skal fortolke de relevante græske bestemmelser. Domstolen kan i sin besvarelse af de stillede spørgsmål give anvisninger for, hvorledes den nationale ret bør behandle argumentet om, at den anfægtede afgift udgør et led i en generel, intern afgiftsordning.

9 — Jf. dom af 23.1.1975, sag 51/74, Van der Hulst, Sml. s. 79, præmis 13 og 14; af 10.3.1981, forenede sager 36/80 og 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association m.fl., Sml. s. 735, præmis 23, og af 2.5.1990, sag C-111/89, Bakker Hillegom, Sml. I, s. 1735, præmis 9 og 10.

10 — Dom af 28.4.1998, sag C-120/95, Decker, Sml. I, s. 1831, præmis 21 og 23.

11 — Dom af 7.2.1984, sag 238/82, Duphar m.fl., Sml. s. 523, præmis 21.

12 — Decker-dommen, præmis 46.

13 — FEK I, s. 165.

15. Den Hellenske Republik har gjort gældende, at der er en hårfin sondring mellem de økonomiske byrder, som skal anses for afgifter med tilsvarende virkning som told og de, som kan anses for at udgøre en intern afgift, og at sidstnævnte bør vurderes i lyset af traktatens artikel 95. Jeg er ikke enig heri.

16. I Diamantarbeiders I-dommen fastslog Domstolen, som naturligt er, at »begrebet afgift med tilsvarende virkning ikke omfatter afgifter, der på statens område pålægges tilsvarende eller sammenlignelige nationale produkter på samme måde, eller som i mangel af sådanne produkter i det mindste må sidestilles med en almindelig national afgift eller inden for de i traktaten fastsatte grænser skal udligne sådanne nationale afgifter« [14]. Grunden til denne sondring er klar. Som generaladvokat Gand forklarede i sit forslag til afgørelse i den pågældende sag, »(har) afgifter med tilsvarende virkning og interne afgifter forskellige anvendelsesområder og (er) ikke... underkastet samme ordning«, eftersom førstnævnte er »forbudt, allerede fordi den udgør en hindring for vareudvekslingen, den interne afgift derimod kun hvis og i det omfang den rammer importerede varer hårdere end nationale produkter« [15]. Medlemsstaterne er således frit stillet med hensyn til at fastsætte niveauet for den interne afgift, men de må ikke udøve denne kompetence, således at handelen påføres hindringer. Den principielle sondring mellem afgifter med tilsvarende virkning og interne afgifter fremgår tydeligt af retspraksis.

17. I Denkavit-sagen skulle Domstolen undersøge, om en afgift på import af svinekød kunne undgå at blive betegnet som en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, da den havde til formål at kompensere for pålæggelsen af en intern afgift ved slagtning af svin [16]. Domstolen fastslog, at »... for at det kan antages, at afgiften på et importeret produkt er et led i et generelt, internt afgiftssystem... skal den være pålagt et indenlandsk produkt og et tilsvarende importeret produkt med *samme sats på samme stadium i omsætningen*, og grundlaget for afgiftskravets stiftelse skal være det *samme* for de to produkter« [17]. Det var »ikke tilstrækkeligt, at afgiften på det importerede produkt (skulle) udligne en afgift, der (ramte) det tilsvarende indenlandske produkt — eller (havde) været pålagt dette eller et produkt, som det (var) afledt af — på et fremstillings- eller afsætningsstadium, før det, på hvilket det importerede produkt afgiftsbelægges«, eftersom »forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning som told ville miste ethvert indhold og enhver betydning, såfremt det ikke antoges, at en afgift opkrævet ved grænsen er en afgift med tilsvarende virkning, når det tilsvarende indenlandske produkt enten slet ikke afgiftsbelægges eller afgiftsbelægges på andre afsætningsstadier eller eventuelt på et andet grundlag, alene af den grund, at afgiften skal udligne en indenlandsk fiskal afgift på det samme produkt« [18]. En afgift som den i denne sag anfægtede afgift, der opkræves ved en

14 — Sml. 1969, s. 49, org.ref.: Rec. 1969, s. 211.
15 — På s. 55.
16 — Dom af 31.5.1979, sag 132/78, Sml. s. 1923.
17 — Samme dom, præmis 8 (min fremhævelse).
18 — Præmis 8.

national grænse, må formodes at udgøre en afgift med tilsvarende virkning, medmindre den angiveligt sammenlignelige afgift på nationale produkter anvendes med samme sats på samme stadium i omsætningen, og grundlaget for afgiftskravets stiftelse er det samme.

18. Det er interessant at drage en parallel mellem Denkavit-dommen og den senere dom i sagen Kommissionen mod Frankrig, hvori Domstolen afviste en af Kommissionen anlagt traktatbrudssag mod pålæggelsen af en afgift på anvendelsen af »reprografiske« apparater under anbringende af, at den, for så vidt som den anvendtes på importeret udstyr, udgjorde en afgift med tilsvarende virkning som told[19]. Den pågældende afgift fandt anvendelse på »otte forskellige slags apparater«, som omfattede »samtlige typer af reprografiske maskiner til reproduktion af tekst« og som havde forbindelse med en afgift på udgivelse af bøger, pålagt efter den samme nationale lov[20]. Selv om Domstolen syntes at betragte den franske indenlandske produktion af det omtvistede materiale som ubetydelig, var den ikke desto mindre tilfreds med, at »de nærmere omstændigheder ved den omhandlede afgift (medførte), at den (blev anset) for at være et led i en sådan generel, intern afgiftsordning«[21]. I Co-Frutta-dommen[22] udtalte Domstolen, at en forbrugsafgift, der var pålagt bananer ved import, ikke, uanset den omstændighed, at en lille indenlandsk produktion (Sicilien) ikke syntes at blive beskattet[23], udgjorde en afgift med tilsvarende virkning som told, da den fandt det godtgjort, at den var »et led i en generel, intern afgiftsordning, der systematisk... anvendes på kategorier af varer«, idet den pågældende opkrævning udgjorde en af »de nitten forskellige forbrugsafgifter, (der) er hjemlet i fælles afgiftsbestemmelser og rammer grupper af varer efter et objektivt kriterium, uanset varens oprindelse, idet det afgørende er, om varen falder ind under en nærmere angiven varekategori«[24]. Domstolen henviste ligeledes specifikt til den omstændighed, at produktionsstedet for de varekategorier, der blev pålagt afgift, var »afgørende for afgiftens størrelse, beregningsgrundlaget eller de nærmere regler for opkrævning«, samt til det forhold, at provenuet af afgifterne ikke »anvendes til et specielt formål; (men) udgør en... indtægt på linje med de øvrige afgifter...«[25].

19. Begrebet »generel intern afgiftsordning« skal ikke fortolkes bredt. I dommen i sagen Kommissionen mod Danmark afviste Domstolen Kongeriget Danmarks argumentation, hvorefter jordnødder og paranødder udgjorde en særlig varegruppe, hvorpå den anfægtede importafgift fandt systematisk anvendelse på grundlag af objektive kriterier (den særligt alvorlige sundhedsrisiko som følge af mulig forgiftning)[26]. Domstolen fastslog, at »et så begrænset antal produkter (ikke) opfylder

19 — Dom af 3.2.1981, sag 90/79, Sml. s. 283.

20 — Jf. forslag til afgørelse af generaladvokat Warner, Sml. 1981, s. 303, på s. 315.

21 — Præmis 16.

22 — Dom af 7.5.1987, sag 193/85, Sml. s. 2085.

23 — Jf. punkt 17 og 23 i generaladvokat Lenz's forslag til afgørelse, hvori bemærkes, at Den Italienske Republik ikke havde givet et tilfredsstillende svar på et spørgsmål om beskatning af den indenlandske bananproduktion.

24 — Præmis 11 og 12.

25 — Præmis 12.

26 — Sag 158/82, der er nævnt i fodnote 5 ovenfor.

kriteriet 'hele kategorier af... produkter'... idet dette begreb forudsætter en mere omfattende mængde af produkter, som er defineret ved generelle og objektive kriterier« [27].

20. For nylig fastslog Domstolen i CRT France International-dommen, at en enhedsafgift på levering af samtaleanlæg, som fungerer på to-vejs kanaler, dvs. CB-radioer, og som den franske lov kun i realiteten pålagde import, ikke udgjorde en intern afgift i traktatens artikel 95 omhandlede betydning, men derimod en afgift med tilsvarende virkning som told [28]. Selv om størstedelen af andre telekommunikationsapparater var underlagt afgift i Frankrig, var afgiftsordningen for CB-radioer anderledes; modsat andet udstyr, hvor afgiften blev overvæltet på brugerne, blev leveringen af CB-radioer beskattet. Denne sag viser klart behovet for en ensartethed hvad angår metoden for de påståede sammenlignelige afgifter.

21. I sine skriftlige bemærkninger gør Den Hellenske Republik ikke desto mindre gældende, at den anfægtede afgift blot udgør en del af en generel og ikke-forskelsbehandlende afgiftsordning, der har til formål at finansiere socialsikringsydelser til tobaksarbejdere. De andre bestanddele udgøres ifølge Den Hellenske Republik af en engangsforbrugsafgift, som opkræves med 16% af salgsprisen for tobak og en afgift på tobaksmarker. Idet den citerer 1953-lovens artikel 6 gør Den Hellenske Republik gældende, at engangsforbrugsafgiften hidrører fra artikel 2, stk. 4, litra b), i lov nr. 3460/28 [29]. I mangel af oplysninger i forelæggelseskendelsen om denne formodede engangsforbrugsafgift og eftersom 1992-lovens artikel 59, stk. 4, litra f), som den nationale ret citerer, henviser til »afgift på beskatning af tobaksmarker«, stillede Domstolen en række spørgsmål til Den Hellenske Republik, som denne skulle besvare skriftligt.

22. Før oplysningerne, der blev givet i denne besvarelse, vurderes, vil jeg gøre to indledende bemærkninger. For det første er den anfægtede afgift en engangsafgift pålagt eksport af råtobak. For det andet er det væsentligt at huske på forskellen mellem en afgift pålagt en specifik handling vedrørende en vare og de retlige bestemmelser vedrørende fordelingen af afgiftsprovenuet.

23. I sit svar gav Den Hellenske Republik Domstolen detaljerede oplysninger vedrørende især afgifterne nævnt under litra e) og f) i 1992-lovens artikel 59, stk. 4, f.eks. »afgifter« på »forbruget af tobak« og på »tobaksmarker«, men fremlagde hverken en officiel henvisning til lov nr. 3460/28 eller lovteksten i sin helhed.

27 — Samme dom, præmis 24. Jf. ligeledes punkt 4 i generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse.

28 — Dom af 22.4.1999, sag C-109/98, Sml. I, s. 2237. Afgiften skulle erlægges ved import, og det var fastslået, at der ikke var nogen fransk produktion af CB-radioer; jf. punkt 19 i generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse.

29 — I Den Hellenske Republiks skriftlige bemærkninger henvises der fejlagtigt til lov nr. 3466/28.

24. Ved slutningen af retsmødet, og selv efter oplysninger fra adskillige græske statslige myndigheder, forblev det uklart, om der i Grækenland i den relevante periode havde eksisteret en anden afgift på tobak end den anfægtede afgift. Det fremgår af en skrivelse fra Finansministeriet (bilag B til svaret på de af Domstolen stillede spørgsmål), at i den relevante periode var hverken råtobak eller forarbejdet tobak underlagt nogen anden form for afgift ud over den anfægtede afgift end punktafgifter og moms på forbrug af forarbejdet tobak.

25. Beklageligvis har Domstolen tillige modtaget andre modstridende, eller i det mindste forvirrende, oplysninger. Den væsentligste forvirring vedrører spørgsmålet om en tidligere afgift på dyrkede marker og dens senere ændring. Eftersom det alene er den nationale ret, der kan afgøre den egentlige retstilstand for så vidt angår spørgsmålet, om der i græsk ret findes en sådan afgift, skal jeg blot kort henvise til de væsentligste dele af de forelagte oplysninger.

26. Det synes at fremgå af lov nr. 3460/28, at der på et vist tidspunkt blev pålagt en afgift på dyrket jord, men at afgiften havde form af et statstilskud på 4% af provenuet af en engangsafgift på 16% af salgsprisen for tobak (efter fradrag af 20% til kommunale myndigheder), og som var bestemt til at udgøre en del af den sociale sikringsordning for tobaksarbejdere. Karakteren eller det eksakte grundlag for pålæggelsen af denne »afgift« er aldrig blevet fastslået. Efter min mening synes den ikke at have fungeret selvstændigt som en afgift i den relevante periode. På grundlag af oplysninger fremlagt af Den Hellenske Republik ser det ud til, at i medfør af artikel 1, stk. 10, og 12, i lov nr. 3921/58 indgik den pågældende afgift i en fast forbrugsafgift på cigaretter og andre tobaksprodukter.

27. Hvad angår »*afgiften* på forbruget af tobak« (min fremhævelse), som omtales i 1992-lovens artikel 59, stk. 4, litra e), fremgår det af oplysningerne i det ovennævnte IKA-dokument, at den er reguleret ved tre bestemmelser [30]. Åbenbart foreskrev disse bestemmelser i realiteten tildeling af et fastsat beløb (12 780 000 GRD) fra den almindelige forbrugsafgift på detailsalg af tobak. Det synes ligeledes at fremgå, at den tidligere afgift på marker er blevet integreret i denne »afgift«. Sidstnævnte udgør imidlertid ikke i sig selv en afgift i juridisk forstand, men snarere en fordeling af afgiftsprovenuet.

28. Såfremt ovennævnte udgør en korrekt beskrivelse af beskatningen af tobaksprodukter i Grækenland, er det tydeligt, at der i den relevante periode ikke blev pålagt nogen afgift, der kan sammenlignes med den anfægtede afgift. Sidstnævnte blev

30 — Lovdekret nr. 441/47 (FEK I, s. 170, som indfører en ny bestemmelse til lov nr. 5967/1933) og nr. 4373/64, sammen med beslutning nr. K.2376/65 fra Finansministeriet.

pålagt eksporteret tobak. Eftersom grundlaget for afgiftskravets stiftelse er eksport af tobak og ikke videresalg, er det vanskeligt at se, hvordan den kan sammenlignes med en engangsforbrugsafgift på cigaretter og andre tobaksprodukter. Endvidere synes afgiften på 4% af 16% af tobaksprisen, som allerede nævnt, slet ikke at udgøre en afgift, men derimod en ordning for fordelingen af provenuet fra den almindelige afgift på forbrug af cigaretter.

29. Ifølge dokumentet fra det græske finansministerium, som ligeledes er vedlagt den græske regerings svar på de af Domstolen stillede spørgsmål (bilag B), er forbruget af forarbejdet tobak pålagt punktafgifter, som i henhold til fællesskabslovgivningen om harmonisering af visse aspekter af punktafgifterne opkræves på videresalgsprisen ud over momsen[31]. I perioden mellem 1990 og 1995 blev de opkrævet med satser, der var progressivt stigende fra 44,53% til 57,5%. Disse udgør naturligvis afgifter. De kan imidlertid ikke sammenlignes med den anfægtede afgift.

30. Ikke desto mindre er der stadig tvivl om, hvorvidt der findes en afgift med en sats på 2% af prisen for den tobak, der sælges af producenter til tobaksforhandlere eller til tobaksforarbejdere. Den nationale tobaksorganisation har, tilsyneladende i strid med oplysningerne fra Finansministeriet, oplyst (bilag C til den græske regerings svar på de af Domstolen stillede spørgsmål), at denne afgift eksisterede, og at den indtil 1994 blev beregnet på grundlag af den samlede salgspris for råtobak, forhøjet med fællesskabstobakspræmien, mens beregningsgrundlaget på det seneste kun har bestået af den pris, der er erlagt for tobakken. Kapniki's advokat erkendte under retsmødet, at denne afgift eksisterede[32]. Advokaten gjorde imidlertid gældende, at afgiften fandt anvendelse på al råtobak, som var sat i omsætning i Grækenland, uanset dets tilsigtede bestemmelsessted, herunder tobak til eksport, som således dobbeltbeskattes.

31. Domstolen er ikke i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne sammenligne denne afgift med den anfægtede afgift. Hverken IKA eller Den Hellenske Republik henviste til førstnævnte afgift i deres indlæg. Såfremt den nationale ret finder, at græskproduceret råtobak til såvel hjemmemarkedet som eksportmarkedet er pålagt denne afgift, er den sammenlignelig i mindst én henseende med den anfægtede afgift. Den anfægtede afgift ville dermed i endnu højere grad være en ulovlig afgift på eksport.

32. For at Den Hellenske Republiks argumentation kan tiltrædes, må den nationale ret i sidste ende være overbevist om, at de pågældende afgifter er fuldt ud sammen-

31 — Jf. navnlig Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, EFT L 76, s. 1.

32 — Artikel 10 i lovdekret nr. 3758/1957 (FEK I, s. 184) citeres sammen med adskillige tidligere love, som juridisk grundlag for anvendelsen af denne afgift. Kommissionens repræsentant, som benævnte den »afgift på afgrøder« havde indtryk af, at den var blevet ophævet, og at kun dens betegnelse var blevet fastholdt i 1992-loven.

lignelige. Flere punkter skal i denne henseende tages i betragtning. Parterne erkendte i besvarelsen af de under retsmødet stillede spørgsmål, at den anfægtede afgift kun fandt anvendelse på råtobak. Der var enighed om, at afgiften på dyrkede marker var ophævet. Den forbrugsafgift, som det græske finansministerium henviste til, finder tydeligvis anvendelse på videresalgsprisen af forarbejdede tobaksprodukter i Grækenland og kan derfor ikke sammenlignes med en afgift pålagt eksporteret råtobak.

33. Efter min opfattelse er det således klart, at en afgift som den anfægtede afgift udgør en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, og at den således er uforenelig med traktaten.

B — *Omfanget af forpligtelsen til tilbagebetaling*

34. Henset til min opfattelse vedrørende karakteren af den anfægtede afgift er det nødvendigt at behandle den nationale rets andet spørgsmål. Det fremgår klart af spørgsmålets formulering, at den nationale ret ønsker oplyst, om fællesskabsretten giver en medlemsstat hjemmel til at afvise tilbagebetaling af ulovligt opkrævede afgifter, når det er godtgjort, at der ville foreligge en ugrundet berigelse, og dernæst hvem der har bevisbyrden med hensyn til at godtgøre, at der foreligger en sådan eventuel berigelse.

35. Intet i sagsakterne antyder, at et sådant princip om forbud mod ugrundet berigelse vil finde anvendelse på en sådan ansøgning om tilbagebetaling af afgifter, der udelukkende støttes på national ret. I sit indlæg har Den Hellenske Republik endvidere med rette tiltrådt, at en medlemsstat i princippet er forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, og uanset at den har kompetence til at afgøre, såvel for hvilken retsinstans en sådan ansøgning skal indbringes, som hvilke processuelle regler der finder anvendelse på adgangen til appel, og de regler, som finder anvendelse på udøvelsen heraf, skal den opfylde såvel kravet om ækvivalens som kravet om effektivitet i forhold til de regler, der gælder for lignende krav, der udelukkende støttes på national ret [33]. Det påhviler den nationale ret at afgøre, om et krav om tilbagebetaling af afgifter, der udelukkende støttes på national ret, er underlagt en lignende betingelse om, at den person, som blev pålagt afgiften, ikke de facto har overvæltet afgiftsbyrden på andre. Foreligger der ikke en sådan betingelse, kan det af IKA påberåbte anbringende om ugrundet berigelse imod Kapniki's påstand om tilbagebetaling ikke tages til følge [34].

36. Det egentlige spørgsmål omkring tilbagebetalingen, som er rejst i den foreliggende sag, vedrører bevisspørgsmålet. Det fremgår ikke af forelæggelseskendelsen, at den nationale ret har lagt nogen faktiske omstændigheder til grund vedrørende Kap-

33 — Jf. bl.a. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595; af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 til C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, herefter »Comateb-dommen«, og af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579.

34 — Kapniki fremhævede på det kraftigste under retsmødet, at såvel græsk ret som statsrådets praksis udelukker, at man kan basere sig på en påstået ugrundet berigelse med henblik på at afvise skatteyders krav om tilbagebetaling af ulovligt opkrævede afgifter.

niki's overvæltning af byrden af den omtvistede afgift. I det andet spørgsmål henviser den nationale ret til, at Kapniki ikke gjorde gældende, at overvæltningen af afgiften ville have medført en nedgang i dennes salg. I indlægget for Domstolen gør IKA gældende, at da Kapniki i hovedsagen ikke gjorde gældende, at en overvæltning af afgiften medførte en prisforhøjelse og en nedgang i salget, vil enhver tilbagebetaling uundgåeligt medføre en ugrundet berigelse, når det er godtgjort, at afgiften rent faktisk er blevet overvæltet. Den Hellenske Republik synes derimod at være af den opfattelse, at den nationale ret har fundet det godtgjort, at Kapniki havde overvæltet afgiftsbyrden, skønt den under retsmødet gjorde gældende, at den nationale ret på grundlag af de fremlagte dokumenter blot havde formodet, at afgiften var blevet overvæltet.

37. Jeg er enig med Kapniki og Kommissionen i, at samtlige undtagelser fra de afgiftspligtiges ret til umiddelbar tilbagebetaling skal fortolkes indskrænkende. Da forelæggelseskendelsen ikke indeholder nogen tydelig angivelse af bevis for, at Kapniki har overvæltet den pågældende afgiftsbyrde, kan det ikke lægges til grund. De kriterier, som den nationale ret skal anvende for at afgøre, hvorvidt en ulovlig afgift er blevet overvæltet, er alle velafklarede.

38. Siden Just-dommen står det fast, at med forbehold af, at kravene om ækvivalens og effektivitet overholdes »(indebærer Fællesskabets retsorden) ikke, at der skal ske tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse« [35]. Domstolen bekræftede Just-dommen et par år senere, idet den i San Giorgio-dommen fastslog, at »det derfor ikke (kan) betragtes som stridende mod fællesskabsretten, at nationale lovbestemmelser i princippet udelukker tilbagebetaling af afgifter og skatter opkrævet i strid med fællesskabsretten, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige faktisk har overvæltet dem på andre« [36]. Ikke desto mindre bekræftede Domstolen for nylig i Comateb-dommen, at en formodet frygt for ugrundet berigelse ikke rettelig kan synes at opstå, medmindre den pågældende afgift rent faktisk er blevet overvæltet af den afgiftspligtige [37]. Domstolen tilføjede, at »selv om det er godtgjort, at afgiften helt eller delvis er overvæltet på køberen, vil en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende af det overvæltede beløb ikke nødvendigvis medføre en ugrundet berigelse for ham«, eftersom f.eks. forhøjelsen af varernes pris, som kan tilskrives inkluderingen af afgiften, kan have medført et fald i salget [38].

39. Endvidere udelukker fællesskabsretten ligeledes anvendelsen af enhver formodning eller bevisregel, som har til hensigt at pålægge den afgiftspligtige bevisbyrden for, at den pågældende afgift ikke er blevet overvæltet på andre retssubjekter. I denne henseende er det tilstrækkeligt at henvise til Domstolens nylige udtalelse i Dilexport-sagen, hvorefter »(det) findes stridende mod fællesskabsretten, at der indføres

35 — Dom af 27.2.1980, sag 68/79, Sml. s. 501, præmis 26.
36 — Dom nævnt i fodnote 33, præmis 13.
37 — Jf. dommen nævnt i fodnote 33, navnlig præmis 27 og 28.
38 — Præmis 29.

bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten«, og at dette navnlig ville være tilfældet for så vidt angår »formodninger eller bevisregler, der pålægger den afgiftspligtige byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre retssubjekter, eller i forbindelse med særlige begrænsninger med hensyn til formen for det krævede bevis« [39]. Domstolen forklarede, hvorledes processuelle formodningsregler i national ret skal vurderes [40]:

»Såfremt der, således som den nationale ret antager, findes en formodning om, at man på tredjemand har overvæltet skatter og afgifter, der er blevet ulovligt opkrævet, og såfremt det påhviler ansøgeren at afkræfte formodningen for at opnå tilbagebetaling af skatten, må det antages, at de omtvistede bestemmelser strider mod fællesskabsretten.

Såfremt det... påhviler myndighederne ved ethvert i national ret anerkendt bevismiddel at påvise, at afgiften er blevet overvæltet på andre, må det derimod antages, at de omhandlede bestemmelser ikke strider mod fællesskabsretten.«

39 — Se fodnote 33, præmis 48.

40 — Samme fodnote, præmis 52 og 53.

40. I den foreliggende sag har Kapniki gjort gældende, at beviset for, at det rent faktisk overvæltede afgiften ikke skal baseres på dokumenter, som selskabet var forpligtet til at fremlægge for skattemyndighederne med henblik på betaling af den anfægtede afgift, men derimod på kontrakterne indgået med køberne af den pågældende tobak. Men eftersom spørgsmålet om, hvorvidt en afgift er blevet overvæltet, er et spørgsmål vedrørende faktum, tilkommer det den nationale ret at afgøre, hvilket bevismateriale der kan lægges til grund med henblik på at godtgøre, om dette er tilfældet. Anvendelsen af nationale bevisregler er naturligvis underlagt princippet om fællesskabsrettens forrang, hvorefter den afgiftspligtige altid skal kunne gøre de rettigheder, som følger af fællesskabsretten, gældende. Efter min opfattelse kræver fællesskabsrettens grundlæggende princip om effektiv beskyttelse af rettigheder, der udledes af fællesskabsretten, at beviser i form af dokumenter eller andet, der påberåbes af en national skattemyndighed, der søger at modsætte sig tilbagebetaling, skal være overbevisende og beviskraftige og må ikke være baseret på rene formodninger [41]. Heraf følger, at såfremt en myndighed søger at løfte den bevisbyrde, der påhviler den, ved at henvise til officielle dokumenter, som den afgiftspligtige har fremlagt i den påkrævede form, i forbindelse med pålæggelsen af den anfægtede afgift, skal den afgiftspligtige kunne fremlægge forretningsmæssige eller lignende dokumenter, der godtgør, at afgiften eller i det mindste dele af den, på trods af udtalelser om det modsatte i sådanne

41 — Jf. i denne henseende punkt 50 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse til dom af 3.2.2000, sag C-228/98, Dounias, Sml. I, s. 577, hvori han udtalte, at nationale bestemmelser, der begrænsede retten til at føre vidner, kunne, såfremt disse vidnesbyrd var af stor betydning for sagsøgerens argumentation, gøre udøvelsen af dennes rettigheder efter fællesskabsretten umulig. Domstolen var enig, men fastslog, at den pågældende lovgivning kun ville være uforenelig med fællesskabsretten, hvis sagsøgeren ikke kunne drage fordel af undtagelserne, og hvis de skriftlige beviser ikke kunne gøre det muligt for ham at underbygge sin påstand; jf. dommens præmis 71 og 72.

officielle dokumenter, rent faktisk ikke var overvæltet.

41. Følgelig er en medlemsstat forpligtet til at tilbagebetale en afgiftspligtig de afgiftsbeløb, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, medmindre den pågældende skattemyndighed over for den nationale ret, for hvilken sagen om tilbagebetaling verserer, fører fornødent bevis for, at den afgiftspligtige rent faktisk har overvæltet afgiften helt eller delvist på andre retssubjekter, og således ikke har lidt skade eller økonomisk tab som følge heraf, hvad enten det var i form af et mindre salg eller en lavere fortjeneste.

C — *Dommens tidsmæssige virkninger*

42. IKA anmodede for første gang under retsmødet Domstolen om at begrænse virkningen af sin dom ex nunc, såfremt den måtte finde, at en afgift som den anfægtede er uforenelig med fællesskabsretten. Anmodningen var baseret på de alvorlige økonomiske følger, det ville få for IKA's økonomiske stabilitet, såfremt denne skulle tilbagebetale de opkrævede beløb. Der blev ikke for Domstolen fremlagt detaljerede oplysninger om disse påståede økonomiske vanskeligheder. Endvidere modsatte Kapniki sig på det kraftigste enhver begrænsning af denne art.

43. Domstolens fortolkninger af fællesskabsretten finder anvendelse ex tunc. Det er kun under helt særlige omstændigheder, at Domstolen, under anvendelse af det almindelige retssikkerhedsprincip, der er forankret i Fællesskabets retsorden, finder anledning »til at begrænse de retsundergivnes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på prøvelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold« [42]. En sådan begrænsning kan kun »antages at bestå på grundlag af selve den dom, der afgør fortolkningsspørgsmålet«. Selv om de praktiske følger af en retsafgørelse »omhyggeligt må vurderes«, vil Domstolen ikke tillade, at der gribes ind i rettens objektivitet, eller at dens fremtidige anvendelse bringes i fare, »blot fordi en retsafgørelse kan få virkninger for fortiden«.

44. Når Domstolen har anvendt denne undtagelse, har den taget hensyn til, om den allerede har fortolket den relevante fællesskabsbestemmelse, og i hvilket omfang Kommissionen måtte have bidraget til usikkerheden i henseende til dens fortolkning [43]. Sådanne faktorer gør sig ikke gældende i den foreliggende sag. Domstolens praksis om afgrænsning af omfanget af forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning som told har været klar siden slutningen af 1960'erne og finder fuldt ud anvendelse i Den Hellenske Republik efter denne medlemsstats tiltrædelse. En tidsmæssig begrænsning af traktatens artikel 9,

42 — Jf. dom af 2.2.1988, sag 24/86, Blaizot m.fl., Sml. s. 379, herefter »Blaizot-dommen«, præmis 28 og 30; af 16.7.1992, sag C-163/90, Legros m.fl., Sml. I, s. 4625, herefter »Legros-dommen«, præmis 60, og af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, herefter »Krankenhausverein-dommen«, præmis 57.

43 — Jf. Blaizot-dommen, præmis 29 og 33; Legros-dommen, præmis 31 og 32, og Krankenhausverein-dommen, præmis 58.

12 og 16 i Grækenland hvad angår den anfægtede afgift ville være ensbetydende med en væsentlig udvidelse og efter min mening en ubegrundet udvidelse af, hvad der bør forblive en helt undtagelsesvis bemyndigelse. Under alle omstændigheder påhviler det den græske finansforvaltning at godtgøre ethvert økonomisk tab, som en socialsikringsinstitution som IKA har lidt som følge af en dom, hvorefter en afgift som den anfægtede anses for at være i strid med fællesskabsretten.

III — Forslag til afgørelse

45. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål således:

»1) En afgift, som en medlemsstat opkræver ved eksport af råtobak til andre medlemsstater, udgør en afgift med tilsvarende virkning som en udførselstold, der er uforenelig med EF-traktatens artikel 9 og 12 (efter ændring nu artikel 23 EF og 25 EF) og EF-traktatens artikel 16 (ophævet ved Amsterdam-traktaten), medmindre den i overensstemmelse med objektive kriterier og inden for rammerne af en almindelig afgiftsordning anvendes til at udligne en tilsvarende indenlandsk afgift på råtobak, som finder anvendelse på samme stadium i omsætningen, på samme afgiftsgrundlag, med samme sats, og såfremt grundlaget for afgiftskravets stiftelse er det samme som for afgiften på eksport. Den omstændighed, at provenuet af en afgift på eksport anvendes til at finansiere socialsikringsydelser til arbejdstagere i den pågældende

erhvervsgren kan ikke ændre dens karakter af en afgift med tilsvarende virkning som en udførselstold.

2) En afgiftspligtig, som er blevet pålagt at erlægge en afgift, der udgør en afgift med tilsvarende virkning som en udførselstold, kan kun afskæres fra at kræve tilbagebetaling af de opkrævede beløb, hvis den pågældende skattemyndighed kan godtgøre, at den afgiftspligtige har overvæltet hele afgiftsbyrden på tredjemand og i den anledning ikke har lidt skade eller økonomisk tab, hvad enten det var i form af et mindre salg eller en lavere fortjeneste.«