FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 16 mars 2000 *

1. Dessa två grekiska tolkningsfrågor har ställts på grund av en önskan att få klarhet i om en grekisk skatt på export av tobak utgör en avgift med motsvarande verkan som en genom EG-fördraget förbjuden exporttull och, om så är fallet, om återbetalning av den felaktigt uttagna skatten kan vägras med åberopande av obehörig vinst.

I — Den rättsliga och faktiska bakgrunden

A — *Bakgrund och tolkningsfrågor*

2. Kapniki Michailidis AE, sökanden i målen vid den nationella domstolen (nedan kallat Kapniki), bedriver tobakshandel. I dessa mål har sökanden vid Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (förvaltningsdomstol i Thessaloniki som dömer som första instans, nedan kallad den nationella domstolen) yrkat ogiltigförklaring av två separata administrativa avslagsbeslut avseende företagets begäran om återbetalning av 336 068 769 GRD respektive 30 113 030 GRD. Dessa belopp hade erlagts mellan 1990 och 1994 (nedan kallat den relevanta perioden) i enlighet med artikel 7 i grekisk lag nr 2348/1953 (nedan kallad 1953 års lag) i ändrad lydelse, om export från Grekland av inhemska tobaksprodukter till andra medlemsstater och icke medlemsstater. [1] Kapniki har anfört att den omtvistade skatten utgör en avgift med motsvarande verkan som en exporttull eftersom den tas ut på varor som exporteras på grund av att de passerar gränsen.

3. Den nationella domstolen har ställt följande två tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör en skatt som en medlemsstat påför på värdet av inhemska varor som exporteras till en annan medlemsstat en avgift med motsvarande verkan som en exporttull, med hänsyn till att denna skatt, vilken konsekvent påförs för en viss kategori inhemska varor i enlighet med objektiva kriterier och inom ramen för ett allmänt skattesystem, inte utgår för vare sig inhemska varor som avsätts på den inhemska marknaden eller varor av samma art som importeras från en annan medlemsstat eller skall den ovannämnda värdebase-

* Originalspråk: engelska.

1 — FEK (Republiken Greklands officiella tidning) I, s. 75.

rade skatten — som påförs tobaksexportörerna och överförs till IKA, som är ett organ för social trygghet, till förmån för 'Sektionen för tobaksarbetarnas pensioner' — på grund av det ändamål den har, det vill säga att öka tillgångarna i motsvarande pensionssektion, inte anses strida mot gemenskapsrätten, utan i begreppets vidaste bemärkelse anses utgöra en avgift till förmån för ett försäkringsorgan i syfte att uppnå målsättningar avseende social trygghet för den berörda kategorin arbetstagare, vilka kan vara anställda av företag av samma slag som sökanden och vilka har rätt till social trygghet enligt bestämmelserna i konstitutionen i den berörda medlemsstaten, på vilket sätt denna trygghet än uppnås, även genom uppbörd av en sådan skatt som den som är i fråga i målet?

2) Om den första delen av den första frågan besvaras jakande, är då en medlemsstat i princip skyldig att till en näringsidkare återbetala skatt som har utgått på värdet av exporterade varor, för det fall att skatten skulle anses ha påförts i strid med gemenskapsrätten, när det kan visas att den person som var tvungen att betala in beloppen i fråga i praktiken har övervältrat kostnaden på andra personer, nämligen varornas köpare, utan att det förefaller som om denna pålaga har orsakat näringsidkaren någon skada till följd av ökning av varornas pris och minskning av försäljningsvolymen, och utan att denne har påstått att så är fallet?"

4. Trots att det framgår av beslutet om hänskjutande att yrkandena i målet vid den nationella domstolen avser såväl export till medlemsstaterna som till tredje länder har den nationella domstolen begränsat sina frågor till handel inom gemenskapen. I avsaknad av ytterligare upplysningar eller argument avseende rättsfrågorna rörande påförande av skatt på varor som exporteras till länder utanför gemenskapen, föreslår jag att endast frågan huruvida den omtvistade skatten är godtagbar i den mån den belastar varor som exporteras till andra medlemsstater skall besvaras.

B — *Tillämpliga nationella bestämmelser*

5. Den i detta mål omtvistade skatten (nedan kallad den omtvistade skatten) infördes genom 1953 års lag om ändring, komplettering och upphävande av vissa bestämmelser om bearbetning av bladtobak och om integrering av Tameio Asfalisseos Kapnergaton (Tobaksarbetarnas försäkringsfond, nedan kallad TAK) med Idryma Koinonikon Asfalisseon (Socialförsäkringsinstitutet i Grekland, nedan kallat IKA). Artikel 6 första stycket i 1953 års lag har följande lydelse:

"För att säkerställa

a) att pension betalas ut till de nuvarande pensionärer som är anslutna till TAK och till dem som pensioneras i enlighet

med denna lag och, för det fall att dessa har avlidit, till deras rättsinnehavare,

b) att ersättning betalas ut till sådana arbetstagare som är anslutna till TAK vilka i förekommande fall inte är anslutna till IKA och som inte hade rätt till pension före förevarande lags ikraftträdande,

inrättas härmed hos Greklands nationella bank ett särskilt konto med beteckningen 'särskilt konto för stöd till pensionärer som är anslutna till Tobaksarbetarnas försäkringsfond som uppgått i IKA'."

I artikel 6 andra stycket punkt c föreskrivs att det särskilda kontot bland annat skulle finansieras genom "uppburna medel avseende den skatt på värdet av exporterad tobak som avses i artikel 7 i denna lag."

6. I artikel 7.1 föreskrivs följaktligen, inledningsvis för tre år, en "särskild skatt" som skall "inför[a]s på värdet av tobak som exporteras utanför landets gränser", till en skattesats av "fem procent för tobak som härrör från 1952 års skörd och... tre procent för tobak som härrör från 1953 års och 1954 års skördar...". I artikel 7 första stycket i ändrad lydelse stadgas att den omtvistade skatten skall betalas "av exportörerna vid exporttillfället och skall uppbäras av den tullmyndighet genom vilken exporten skall ske". Tullmyndigheten skall "[överföra] erlagd skatt... till det särskilda konto[t]... ".[2] Artikelns tillämpningsområde utsträcktes till att omfatta tobak som skördats efter år 1954, dock till reducerade skattesatser, som nedsattes till nuvarande 0,5 procent "för tobak härrörande från 1959 års skörd eller senare skördar".[3] Det är viktigt att notera att denna skatt endast tas ut på icke bearbetad tobak.

7. Vid första anblicken och i brist på klargöranden förefaller 1953 års lag oförenlig med de fördragsbestämmelser som gällde då de händelser som ligger till grund för målen vid den nationella domstolen ägde rum, nämligen bestämmelserna i artiklarna 9 och 12 i EG-fördraget (nu artikel 23 EG och 25 EG i ändrad lydelse) och artikel 16 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget). I artikel 9.1 i EG-fördraget (nu artikel 23.1 EG i ändrad lydelse) stadgas att gemenskapen skall "grunda sig på en tullunion", som bland annat skall innebära att "tullar på import och export samt alla avgifter med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna".[4]

2 — Se artikel 2 i lagdekret nr 2519/1953, FEK I, s. 220.

3 — Se artikel 9 i lagdekret nr 4104/1960, FEK I, s. 147. Genom artikel 11 fjärde stycket i samma lagdekret avskaffades det särskilda kontot, och de rättigheter och skyldigheter som var hänförliga till detta övergick till IKA:s pensionssektion.

4 — Genom artiklarna 2 och 30 i Akt om anslutningsvillkoren och anpassningarna av fördragen för Hellenska republiken ålades densamma att upphäva tullar och avgifter med motsvarande verkan på export mellan Grekland och andra medlemsstater samt att rätta sig efter artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse) från och med tidpunkten för anslutningen den 1 januari 1981, EGT L 291, 1979, s. 17.

II — Bedömning

8. Skriftliga och muntliga yttranden har avgivits av Kapniki, IKA, Grekland och kommissionen.

A — *Den omtvistade skattens karaktär*

9. Republiken Grekland har, med stöd av IKA, anfört att den omtvistade skatten utgör en intern skatt som omfattas av artikel 95 snarare än av artiklarna 9, 12 och 16 i EG-fördraget.[5] Grekland har närmare bestämt hävdat att skattens syfte, trots att den i 1953 års lag beskrivs som en "exportskatt", endast är att hänföra tobak avsedd för export till tillämpningsområdet för en punktskatt som i samma mån belastar grekisk tobak som stannar på den nationella marknaden. Ingenting i beslutet om hänskjutande eller i den första frågans lydelse antyder dock att den nationella domstolen ansåg att den omtvistade skatten ingick i ett sådant allmänt skattesystem.

10. Genom den första frågan vill den nationella domstolen i huvudsak ha klarhet i om den omtvistade skatten, trots det förhållandet att den endast tas ut på varor som exporteras, på grund av dess bakomliggande sociala syfte inte behöver betecknas som en avgift med motsvarande verkan som en exporttull.

11. Som framgår av domstolens fasta rättspraxis, särskilt domen i det första Diamantarbeidersmålet, som Kapniki och kommissionen har åberopat, följer det av "den allmänna och absoluta karaktären av förbudet mot alla tullar på varor som omsätts mellan medlemsstaterna... att tullar är förbjudna, oberoende av alla överväganden om syftet med deras införande liksom ändamålet med den avkastning som de ger".[6] Utvidgningen av förbudet mot tullar till att omfatta avgifter med motsvarande verkan är avsedd att främja det förras effektivitet för att "i handeln mellan medlemsstaterna undvika införandet av avgifter vilka baseras på att varor vid omsättning inom gemenskapen passerar en medlemsstats gräns".[7] Följande vida definition av en avgift med motsvarande verkan har därför, sedan den formulerades för mer än 30 år sedan, konsekvent använts av domstolen:[8]

"En avgift, om än minimal, som införs ensidigt, oavsett dess benämning eller utformning, och som läggs på inhemska eller utländska varor på grund av att dessa passerar gränsen, utgör, om den inte är en tull i egentlig mening, en avgift med mot-

5 — Republiken Grekland har särskilt hänvisat till domen i mål 158/82, kommissionen mot Danmark (REG 1983, s. 3573), punkt 24.

6 — Dom av den 1 juli 1969 i de förenade målen 2/69 och 3/69, Diamantarbeiders mot Brachfeld (REG 1969, s. 211; svensk specialutgåva, volym 1, s. 399) (nedan kallat Diamantarbeiders I), punkt 13.

7 — Ibidem.

8 — Målet i Diamantarbeiders I. Se även bland många andra dom av den 21 mars 1991 i mål C-209/89, kommissionen mot Italien (REG 1991, s. I-1575), punkt 7.

svarande verkan..., även om den inte uppbärs för statens räkning, inte har någon diskriminerande eller skyddande effekt och den avgiftsbelagda varan inte konkurrerar med inhemsk produktion."

Det faktum att förevarande mål avser export har ingen betydelse eftersom ingen skillnad har gjorts beroende på om den aktuella avgiften har berört import eller export. [9]

12. Enbart det förhållandet att den omtvistade skatten är avsedd att finansiera socialförsäkringsförmåner är irrelevant. Nationella sociala ändamål får inte, även om de (såsom framgår av den första frågan) fullföljs i enlighet med bestämmelser i den nationella konstitutionen, finansieras av medlemsstaterna genom påförande av avgifter som är oförenliga med gemenskapsrätten. Således "skall medlemsstaterna" även om "[gemenskapsrätten inte] inkräktar... på medlemsstaternas behörighet att utforma sina sociala trygghetssystem" "likafullt beakta gemenskapsrätten vid utövandet av denna behörighet". [10] Således kan villkor i nationella socialförsäkringsbestämmelser vara oförenliga med reglerna om varors fria rörlighet om de innebär en diskriminering på grund av de tillhandahållna produkternas ursprung, [11] eller att en försäkrad person vägras ersättning för ett inköp gjort i en annan medlemsstat. [12]

13. Jag övergår till argumentet att exportskatten likafullt bara utgör en underordnad del av ett utpräglat och icke-diskriminerande internt skattesystem. Förutom att nämna den lagstiftning som jag redan har berört (ovan punkterna 5 och 6), hänvisar den nationella domstolen endast till det förhållandet att de medel som står till IKA:s förfogande, enligt artikel 59 fjärde stycket i lag nr 2084/1992 (nedan kallad 1992 års lag), härrör från olika källor vilka sägs omfatta "skatter" på exporterad tobak, på konsumerade tobaksprodukter och "skatt på mark som används för tobaksodling", dock utan att ange andra preciserade skattebestämmelser än den första. [13]

14. Det är naturligtvis viktigt att erinra om att det slutligen ankommer på den nationella domstolen att tolka de relevanta bestämmelserna i den grekiska lagstiftningen. Domstolen kan i sitt svar på den ställda tolkningsfrågan ge vägledning i fråga om hur den nationella domstolen bör behandla argumentet att den omtvistade skatten utgör en del av ett allmänt system för intern beskattning.

9 — Se dom av den 23 januari 1975 i mål 51/74, Hulst mot Produktschap voor Siergewassen (REG 1975, s. 79; svensk specialutgåva, volym 2, s. 429) punkterna 13 och 14, av den 10 mars 1981 i de förenade målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association m.fl. (REG 1981, s. 735; svensk specialutgåva, volym 6, s. 29), punkt 23 och av den 2 maj 1990 i mål C-111/89, Bakker Hillegom (REG 1990, s. I-1735), punkterna 9 och 10.

10 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-120/95, Decker (REG 1998, s. I-1831), punkterna 21 och 23.

11 — Dom av den 7 februari 1984 i mål 238/82, Duphar m.fl. (REG 1984, s. 523; svensk specialutgåva, volym 7, s. 505), punkt 21.

12 — Ovan fotnot 10, punkt 46.

13 — FEK I, s. 165.

15. Republiken Grekland har anfört att det föreligger en subtil skillnad mellan de penningavgifter som skall betraktas som avgifter med motsvarande verkan som tullar och avgifter som kan anses utgöra en intern skatt, och att de senare skall betraktas mot bakgrund av artikel 95 i EG-fördraget. Jag delar inte denna uppfattning.

16. I domen i målet Diamantarbeiders I konstaterade domstolen helt naturligt att "begreppet avgift med motsvarande verkan inte omfattar de skatter eller avgifter som på samma sätt inom en stat läggs på liknande eller jämförbara inhemska varor eller som, i avsaknad av sådana varor, ingår i en allmän intern skatt eller som, inom de gränser som anges i fördraget, syftar till att ersätta sådana interna skatter". [14] Resonemanget bakom denna distinktion är uppenbart. Som generaladvokat Gand förklarade i sitt förslag till avgörande i målet "[utgör] avgifter med motsvarande verkan och interna skatter... skilda områden och regleras inte genom samma system", eftersom de förra är "olagliga endast på grund av att [de utgör] ett hinder för handeln, medan interna skatter är olagliga endast om, och i den mån, importerade produkter beskattas hårdare än inhemska produkter." [15] Således är medlemsstaterna fria att bestämma den interna skattesatsen, men de får inte utöva denna befogenhet på ett sådant sätt att den skapar hinder för handeln. Den principiella skillnaden mellan avgifter med motsvarande verkan som tullar och interna skatter framgår tydligt av rättspraxis.

17. I domen i målet Denkavit mot Frankrike skulle domstolen ta ställning till huruvida en avgift på import av fläskkött inte behövde klassificeras som en avgift med motsvarande verkan som tull på grund av att den var avsedd att kompensera för uttag av en nationell skatt på svinslakt. [16] Domstolen förklarade att "... för att avse ett allmänt internt skattesystem, måste den avgift som läggs på den importerade produkten innebära att *samma skatt* påförs nationella produkter och likadana importerade produkter *i samma skede av saluföringen* och *den händelse* som utlöser skattskyldigheten måste också *vara identisk* i fråga om båda produkterna". [17] Det var "inte tillräckligt att syftet med den avgift som påförts importerade produkter [var] att kompensera för avgifter som påförts liknande inhemska produkter — eller som [hade] lagts på dessa produkter eller en produkt ur vilken de framställts — i ett tidigare produktions- eller försäljningsskede än det vid vilket importerade produkter beskattas" eftersom "[att] undanta en avgift som tas ut vid gränsen från beteckningen avgift med motsvarande verkan när den inte påförs liknande nationella produkter eller påförs dessa i ett annat skede av saluföringen eller genom att en annan händelse utlöser avgiftsskyldigheten, därför att den är avsedd att kompensera för en nationell skatt som gäller för samma produkter... skulle göra förbudet mot avgifter med motsvarande verkan som tullar tomt och meningslöst". [18] Således måste en avgift som, i likhet med den i förevarande

14 — REG 1969, s. 211.

15 — Ibidem, s. 232.

16 — Dom av den 31 maj 1979 i mål 132/78 (REG 1979, s. 1923).

17 — Ibidem, punkt 8 (min kursivering).

18 — Punkt 8.

mål omtvistade skatten, tas ut vid en nationell gräns antas utgöra en avgift med motsvarande verkan, om inte den föregivet jämförbara avgiften på inhemska produkter påförs med samma avgiftssats och i samma skede av saluföringen och samma händelse utlöser avgiftsskyldigheten.

18. Det är belysande att jämföra domen i målet Denkavit mot Frankrike med domen i det senare målet Kommissionen mot Frankrike, där domstolen ogillade kommissionens talan om fördragsbrott avseende uttagandet av en avgift på så kallad reproutrustning och om fastställelse av att den, i den mån den tillämpades på importerad utrustning, utgjorde en avgift med motsvarande verkan som tull. [19] Avgiften i fråga gällde "åtta olika typer av utrustning", som omfattade "alla typer av reproutrustning avsedd för återgivning av skrivna ord", och var relaterad till en avgift på publicering av böcker som påfördes enligt samma nationella lag. [20] Även om domstolen föreföll betrakta den inhemska franska produktionen av den beskattade utrustningen som obetydlig, fann den emellertid att "den aktuella skattens speciella egenskaper [medförde] att den kunde godtas som en del av ett allmänt nationellt skattesystem". [21] I domen i målet Co-Frutta mot Amministrazione delle Finanze dello Stato, [22] förklarade domstolen att påförandet av en konsumtionsskatt på bananer vid import, trots att en liten inhemsk produktion (på Sicilien) faktiskt föreföll vara obeskattad, [23] inte utgjorde en avgift med motsvarande verkan som en tull. Eftersom domstolen fann att skatten "ing[ick] i ett generellt internt avgiftssystem som systematiskt... tillämpas på kategorier av varor", var skatten i fråga en av "[d]e nitton konsumtionsskatter... [som] reglera[de]s av gemensamma skatteregler och belasta[de] kategorier av varor oberoende av den ifrågavarande varans ursprung enligt ett objektivt kriterium, nämligen att varan tillhör[de] en bestämd kategori varor". [24] Domstolen hänvisade också särskilt till det förhållandet att produktionsplatsen för de beskattade produktkategorierna "inte [tycktes] påverka vare sig skattesatsen, beräkningsunderlaget eller villkoren i samband med uppbörden", samt att "[i]ntäkterna från dessa skatter [inte] använd[e]s... för något särskilt ändamål utan ut[gjorde]... skatteintäkter som alla andra". [25]

19. Begreppet "ett allmänt system för interna avgifter" skall inte tolkas extensivt. I domen i målet Kommissionen mot Danmark godtog domstolen inte Danmarks argument att jordnötter och paranötter utgjorde en särskild grupp av produkter på vilken en omtvistad importavgift systematiskt påfördes på grundval av objektiva kriterier (den särskilt allvarliga hälsorisken som en eventuell kontamination innebar). [26] Domstolen förklarade att "ett så begränsat antal produkter [inte kunde] hänföras till det breda begreppet 'hela kategorier... av produkter'..., ett begrepp som avser ett mycket större antal produkter

19 — Dom av den 3 februari 1981 i mål 90/79 (REG 1981, s. 283).

20 — Se generaladvokaten Warners förslag till avgörande (REG 1981, s. 303, s. 315).

21 — Punkt 16.

22 — Dom av den 7 maj 1987 i mål 193/85 (REG 1987, s. 2085; svensk specialutgåva, s. 89).

23 — Se punkterna 17 och 23 i generaladvokaten Lenz förslag till avgörande, i vilket noterades att Italien inte hade givit ett tillfredsställande svar på en fråga avseende beskattningen av den inhemska bananproduktionen.

24 — Punkterna 11 och 12.

25 — Punkt 12.

26 — Mål 158/82, ovan fotnot 5.

som bestäms med utgångspunkt från generella och objektiva kriterier". [27]

20. Senare förklarade domstolen, i domen i målet CRT France International, att en schablonmässigt beräknad avgift på radiosändare och radiomottagare för användning på de gemensamma frekvenserna, så kallade privatradiosändare, som genom en fransk lag de facto endast lades på importerade sändare, inte utgjorde en intern skatt i den mening som avses i artikel 95 i EG-fördraget, utan i stället en avgift med motsvarande verkan som en tull. [28] Detta berodde på att beskattningsmetoden, trots att de flesta andra typer av utrustning för användning av radionätet beskattades i Frankrike, var annorlunda för privatradiosändare. Till skillnad från annan utrustning, för vilken skatten belastade användarna, beskattades leveransen av privatradiosändare. Detta fall belyser tydligt kravet på enhetlighet i fråga om sättet att påföra föregivet jämförbara avgifter.

21. Grekland har emellertid i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att den omtvistade skatten endast utgör en del av ett allmänt och icke-diskriminerande skattesystem avsett att finansiera socialförsäkringsförmåner för tobaksarbetare. Den andra komponenten utgör, enligt Republiken Grekland, en punktskatt som tas ut med 16 procent av försäljningspriset på tobak och en skatt på mark som används för tobaksodling. Med åberopande av artikel 6 i 1953 års lag har Republiken Grekland anfört att punktskatten har sitt ursprung i artikel 2 fjärde stycket punkt b i lag nr 3460/28. [29] I avsaknad av information i beslutet om hänskjutande angående denna påstådda punktskatt och eftersom artikel 59 fjärde stycket punkt f i 1992 års lag, som citeras av den nationella domstolen, hänvisar till "en avgift på skatt avseende mark som används för tobaksodling", anmodade domstolen Grekland att skriftligen besvara en rad frågor.

22. Innan jag granskar innehållet i svaret vill jag göra två inledande anmärkningar. För det första är den omtvistade skatten en punktskatt som tas ut på export av råtobak. För det andra är det viktigt att erinra om skillnaden mellan en skatt som påförs med anledning av specifika handlingar avseende en produkt och bestämmelser i lag om användningen av skattens avkastning.

23. I sitt svar lämnade Republiken Grekland domstolen uppgifter rörande framför allt de avgifter som nämns i punkterna e och f i artikel 59 fjärde stycket i 1992 års lag, det vill säga "skatter" på "konsumerade tobaksprodukter" och på "skatt på mark som används för tobaksodling", men ingav varken något officiellt utdrag ur eller den fullständiga versionen av lag nr 3460/28.

27 — Ibidem, punkt 24. Se även punkt 4 i generaladvokaten Mancinis förslag till avgörande.

28 — Dom av den 22 april 1999 i mål C-109/98 (REG 1999, s. I-2237). Skatten togs ut vid import och det var ostridigt att det inte förekom någon fransk produktion av privatradiosändare, se punkt 19 i generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande.

29 — I sitt skriftliga yttrande hänvisar Republiken Grekland av misstag till lag nr 3466/28.

24. Vid sammanträdets slut, och till yttermera visso med tillgång till information från flera regeringsorgan i Republiken Grekland, var det fortfarande oklart huruvida någon annan skatt på tobak än den omtvistade skatten förekom i Grekland under den relevanta perioden. I en skrivelse från finansministeriet (bilaga B till svaret) anges att vare sig råtobak eller bearbetad tobak under den relevanta perioden, med undantag för den omtvistade skatten, var föremål för någon annan beskattning än punktskatter och mervärdesskatt på konsumtion av bearbetad tobak.

25. Tyvärr har domstolen även erhållit annan motstridig, eller åtminstone förbryllande, information. Den största oklarheten rör frågan om en tidigare skatt på odlad mark och senare ändring av denna skatt. Eftersom endast den nationella domstolen kan bedöma det faktiska rättsläget i Grekland avseende förekomsten av en sådan skatt, skall jag endast kort beröra huvudpunkterna i den tillhandahållna informationen.

26. Enligt lag nr 3460/28 förefaller det som om en skatt vid någon tidpunkt togs ut på odlad mark, men att den var utformad som en statlig avgift på 4 procent av intäkterna från en punktskatt på 16 procent av försäljningspriset för tobak (efter avdrag med 20 procent till de lokala och kommunala myndigheterna) och att dessa avgifter var avsedda att utgöra en del av finansieringen av socialförsäkringen för tobaksarbetare. Arten av och de exakta förutsättningarna för påförandet av denna "skatt" har aldrig preciserats. Den verkar, som jag ser det, i själva verket inte ha fungerat som en självständig skatt under den relevanta perioden. Att döma av den information som Republiken Grekland har lämnat förefaller det som att skatten i fråga genom artikel 1 tionde och tolfte styckena i lag nr 3921/58 integrerades med en schablonmässig skatt på cigaretter och andra tobaksvaror.

27. Det framgår av uppgifterna i det ovannämnda IKA-dokumentet att det finns tre bestämmelser om den "*skatt* på konsumerade tobaksprodukter" (min kursivering) som nämns i artikel 59 fjärde stycket punkt e i 1992 års lag.[30] Det synes vara ostridigt att dessa bestämmelser i praktiken reglerade fördelningen av ett fast belopp (12 780 000 GRD) från en allmän konsumtionsskatt avseende försäljning av tobak i detaljistledet. Det förefaller även som om den tidigare skatten på mark har uppgått i denna "skatt". Den senare utgör dock inte i sig en skatt i vedertagen juridisk bemärkelse, utan snarare en fördelning av skatteintäkter.

28. Om ovanstående är en korrekt beskrivning av beskattningen av tobaksvaror i Grekland, är det uppenbart att det under den relevanta perioden inte fanns någon gällande skatt motsvarande den omtvistade skatten. Den senare togs ut på exporterad

30 — Lagdekret nr 441/47 (FEK I, s. 170, som inför en ny bestämmelse i lag nr 5967/1933) och lagdekret 4373/64, tillsammans med finansministerns beslut nr K.2376/65.

tobak. Eftersom den händelse som utlöser skattskyldigheten är exporten av tobaken och inte försäljningen i detaljistledet, är det svårt att tänka sig hur den skulle kunna vara jämförbar med en punktskatt på cigaretter och andra tobaksvaror. Som jag redan nämnt verkar dessutom inte avgiften på 4 procent av 16 procent av tobakspriset över huvud taget utgöra en skatt, utan snarare ett system för fördelning av avkastningen av den allmänna skatten på cigarettkonsumtion.

29. Enligt det grekiska finansministeriets skrivelse, som likaledes bifogats svaret (bilaga B), är konsumtion av bearbetad tobak föremål för punktskatter, som vid sidan av mervärdesskatt tas ut på återförsäljningspriset enligt gemenskapslagstiftningen om harmonisering av punktskatter i vissa hänseenden.[31] Under perioden 1990—1995 togs de ut med skattesatser som progressivt ökade från 44,53 procent till 57,5 procent. Dessa punktskatter är givetvis skatter. Det står dock klart att de inte kan jämföras med den omtvistade skatten.

30. Emellertid kvarstår oklarheter beträffande förekomsten av en skatt med skattesatsen 2 procent av priset på tobak vid försäljning från producenterna till återförsäljare eller bearbetningsföretag. Den nationella tobaksorganisationen har, uppenbarligen i strid med de uppgifter som lämnats av finansministeriet, uppgivit (bilaga C till svaret) att denna skatt existerar och att dess beräkningsgrund, fram till 1994, omfattade summan av försäljningspriset på råtobak ökat med värdet av gemenskapens gällande tobaksbidrag, medan beräkningsgrunden senare endast har omfattat det pris som erlagts för tobaken. Att denna skatt existerar bekräftades vid sammanträdet av Kapnikis ombud.[32] Hon förklarade dock att skatten tas ut på all icke bearbetad tobak som förs ut på marknaden i Grekland oavsett dess tilltänkta destination och att den berör tobak avsedd för export, som därmed dubbelbeskattas.

31. Domstolen har inte tillgång till tillräcklig information för att jämföra denna skatt med den omtvistade skatten. Varken IKA eller Republiken Grekland har hänvisat till den i sina yttranden. Om den nationella domstolen finner att icke bearbetad tobak som odlats i Grekland, och som är avsedd för såväl hemma- som exportmarknaderna, är föremål för denna skatt, är den jämförbar med den omtvistade skatten i åtminstone ett avseende. Den senare skulle dock i så fall än tydligare framstå som en otillåten exportskatt.

32. För att den grekiska ståndpunkten skall vinna gehör måste den nationella domstolen slutligen finna att de relevanta skatterna är exakt jämförbara. Flera

31 — Se särskilt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler om punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57).

32 — Artikel 10 i lagdekret nr 3758/1957 (FEK I, s. 184) sägs, tillsammans med ett antal tidigare lagar, utgöra den rättsliga grunden i den grekiska lagstiftningen för dess tillämpning. Kommissionens ombud, som beskrev den som "en skatt på odling", fick intrycket att den hade avskaffats och att endast dess beteckning hade bevarats i 1992 års lag.

omständigheter är värda att observera i detta avseende. Som svar på frågor vid sammanträdet medgavs att den omtvistade skatten endast är tillämplig på export av icke bearbetad tobak. Parterna var eniga om att skatten på odlad mark har avskaffats. Den konsumtionsskatt som det grekiska finansministeriet har hänvisat till avser uppenbarligen återförsäljningspriset på bearbetade tobaksvaror i Grekland och är därför inte jämförbar med en skatt på export av icke bearbetad tobak.

33. Enligt min uppfattning står det därmed klart att en avgift som den omtvistade skatten utgör en avgift med motsvarande verkan som en exporttull, vilken är oförenlig med fördraget.

B — *Återbetalningsskyldighetens omfattning*

34. Mot bakgrund av min bedömning av den omtvistade skattens karaktär måste den nationella domstolens andra fråga besvaras. Det framgår tydligt av frågans lydelse att den nationella domstolen vill ha klarhet i huruvida det enligt gemenskapsrätten är tillåtet för en medlemsstat att vägra återbetalning av rättsstridigt påförda avgifter om det visas att obehörig vinst skulle uppkomma, och vem som har bevisbördan för en eventuell sådan vinst.

35. Ingenting i akten tyder på att en sådan princip om förbud mot obehörig vinst skulle gälla avseende ett liknande krav på återbetalning av skatter som enbart grundade sig på nationella bestämmelser. Dessutom har Grekland i sitt yttrande helt riktigt medgivit att en medlemsstat i princip är skyldig att återbetala skatter som påförts i strid med gemenskapsrätten och att även om medlemsstaten har rätt att bestämma såväl inför vilka domstolar som en sådan talan kan väckas som vilka processuella bestämmelser som skall tillämpas, måste rätten till domstolsprövning och de tillämpliga reglerna för utövning av denna rättighet tillgodose både kraven på icke-diskriminering och effektivitet jämfört med de regler som gäller för jämförbara krav baserade enbart på nationella bestämmelser.[33] Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida ett krav på återbetalning av skatt, baserat på rent nationella bestämmelser, skulle omfattas av ett villkor som är jämförbart med att den som påförts pålagan inte skall ha övervältrat den. Om inget sådant villkor uppställdes, skulle det argument om obehörig vinst som har åberopats av IKA gentemot Kapnikis yrkande om återbetalning i tvisten vid den nationella domstolen inte kunna godtas.[34]

36. Huvudfrågan avseende återbetalningen i förevarande mål är bevisfrågan. I beslutet om hänskjutande nämns ingenting om att

33 — Se exempelvis dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, Amministrazione delle Finanze dello Stato mot San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389) (nedan kallat San Giorgio), av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95—C-218/95, Comateb m.fl. mot Directeur Général des Douanes et Droits Indirects (REG 1997, s. I-165) (nedan kallat Comateb) och av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. I-579).

34 — Vid sammanträdet betonade Kapniki med eftertryck att såväl den grekiska lagstiftningen som Symvoulio tis Epikrateias (högsta förvaltningsdomstolen i Grekland) rättpraxis utesluter att obehörig vinst åberopas för bestridande av skattskyldigas krav på återbetalning av rättsstridigt påförda avgifter.

den nationella domstolen skulle ha funnit omständigheter som stöder att Kapniki skulle ha övervältrat den omtvistade skatten. I sin andra fråga hänvisar den till att Kapniki inte har anfört att övervältringen resulterade i en nedgång i försäljningen. I sitt yttrande vid domstolen har IKA gjort gällande att eftersom Kapniki i sina grunder i tvisten vid den nationella domstolen inte har anfört att övervältringen medförde en prisökning och en motsvarande nedgång i försäljningen, skulle en obehörig vinst oundvikligen uppkomma om det förordnades om återbetalning när det väl har konstaterats att avgiften faktiskt har övervältrats. Republiken Grekland tycks, å andra sidan, förutsätta att den nationella domstolen har funnit att Kapniki har övervältrat skattebördan, även om medlemsstaten vid sammanträdet anförde att den nationella domstolen med utgångspunkt från de handlingar som hade ingivits hade antagit att skatten hade övervältrats.

37. Jag instämmer med Kapniki och kommissionen i att alla undantag från den skattskyldiges grundläggande rätt till återbetalning måste tolkas restriktivt. Eftersom ingenting i beslutet om hänskjutande klart tyder på att det visats att Kapniki har övervältrat avgiften i fråga, kan detta inte presumeras. De kriterier som skall beaktas av den nationella domstolen vid prövningen av huruvida en rättsstridig avgift har övervältrats är klart fastställda.

38. Det har sedan domen i målet Just, på grund av kraven på icke-diskriminering och effektivitet, stått klart att "de rättigheter som gemenskapens rättsordning garanterar på detta område inte kräver återbetalning av otillbörligt uttagna skatter om detta skulle medföra en oskälig fördel för de berättigade". [35] Några år senare bekräftade domstolen Justdomen genom domen i målet San Giorgio, där domstolen förklarade att "... gemenskapsrätten [utgör] dock inget hinder för att man enligt ett nationellt rättssystem vägrar återbetalning av felaktigt uppburna avgifter, om detta skulle innebära ett oberättigat berikande av rättsinnehavarna". [36] Domstolen bekräftade dock nyligen i domen i målet Comateb att en förmodad farhåga för obehörig vinst inte rätteligen kan sägas föreligga om inte den berörda avgiften faktiskt har övervältrats helt av den skattskyldige. [37] Domstolen angav vidare att "... även om det har fastslagits att kostnaden för skatten, helt eller delvis, har övervältrats på köparen medför inte det faktum att det således övervältrade beloppet återbetalas till näringsidkaren nödvändigtvis en oberättigad vinst...", eftersom exempelvis ökningen av priset på produkterna till följd av påslaget för avgiften kan ha förorsakat en nedgång i försäljningen. [38]

39. Dessutom förhindrar gemenskapsrätten tillämpning av presumtions- eller bevisregler avsedda att lägga över bevisbördan för att den berörda avgiften inte har övervältrats på den skattskyldige. I detta avseende räcker det att erinra om domstolens uttalande nyligen i domen i målet Dilexport att "... varje bevisregel som medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt

35 — Dom av den 27 januari 1980 i mål 68/79 (REG 1980, s. 501; svensk specialutgåva, volym 5, s. 31) (nedan kallat Just), punkt 26.

36 — Ovan fotnot 33, punkt 13.

37 — Ovan fotnot 33, särskilt punkterna 27 och 28.

38 — Punkt 29.

att få återbetalning av den avgift som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten [däremot är oförenlig med gemenskapsrätten]" och att detta i synnerhet är fallet i fråga om "presumtioner eller bevisregler som innebär att bevisbördan för att de felaktigt inbetalda avgifterna inte har övervältrats på andra rättsubjekt läggs på den avgiftspliktige, eller att det införs särskilda begränsningar i fråga om formen för den bevisning som skall läggas fram, såsom en regel som innebär att alla andra bevismedel än skriftliga bevis utesluts". [39] Domstolen beskrev hur nationella processuella bestämmelser skall bedömas: [40]

"Om det är så, såsom den nationella domstolen anser, att det bör presumeras att de rättsstridigt krävda eller felaktigt uppburna pålagorna har övervältrats på tredje man och om det krävs att sökanden kullkastar denna presumtion för att han skall kunna få pålagan återbetald, bör bestämmelserna i fråga anses vara oförenliga med gemenskapsrätten.

Om det däremot... ankommer på myndigheten att, med anlitande av alla bevismedel som i regel är tillåtna enligt den nationella rätten, bevisa att pålagan har övervältrats på andra personer, bör bestämmelserna i fråga däremot inte anses vara oförenliga med gemenskapsrätten."

39 — Ovan fotnot 33, punkt 48.

40 — Ibidem, punkterna 52 och 53.

40. I förevarande mål har Kapniki hävdat att bevisningen för att företaget faktiskt har övervältrat pålagan inte skall grundas på de handlingar som bolaget var skyldigt att inge till skattemyndigheterna för erläggandet av den omtvistade skatten, utan snarare på de avtalshandlingar som upprättades med den berörda tobakens köpare. Eftersom frågan huruvida en avgift har övervältrats avser en faktisk omständighet ankommer det på den nationella domstolen att avgöra vilka bevishandlingar som kan åberopas för att fastställa om så har varit fallet. Vid tillämpningen av nationella bevisregler måste givetvis hänsyn tas till gemenskapsrättens övergripande krav att den skattskyldiges rättigheter enligt gemenskapsrätten alltid skall vara möjliga att utöva. Enligt min uppfattning förutsätter den grundläggande gemenskapsrättsliga principen om effektivt skydd av gemenskapsrättigheter att bevisning, i skriftlig eller annan form, som åberopats av en nationell skatteförvaltning till stöd för bestridande av ett återbetalningskrav måste vara övertygande och stark och inte får grundas på rena presumtioner. [41] Därav följer att om en förvaltning söker fullgöra sin bevisbörda genom att hänvisa till officiella handlingar som ingivits av den skattskyldige i den form som begärts för påförandet av den omtvistade skatten, måste det vara möjligt för den skattskyldige att åberopa affärsdokument eller andra dokument som visar att påla-

41 — Se i detta avseende punkt 50 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Dounias mot Ypourgou Oikonomikon (dom av den 3 februari 2000 i mål C-228/98), (REG 2000, s. I-577), där han intog ståndpunkten att nationell lagstiftning som begränsar rätten att kalla vittnen, om deras vittnesmål var avgörande för sökandens talan, kunde omöjliggöra utövandet av dess på gemenskapsrätten grundade rättigheter. Domstolen instämde, men förklarade (i sin dom) att den berörda lagstiftningen endast var oförenlig med gemenskapsrätten om sökanden var förhindrad att använda sig av undantagsförfarandet och om denne inte kunnat styrka sin talan genom åberopande av skriftlig bevisning (se punkterna 71 och 72).

gan, eller åtminstone en del av den, trots att motsatsen förklarats i de officiella handlingarna, faktiskt inte har övervältrats.

41. Följaktligen är en medlemsstat skyldig att till en skattskyldig återbetala det belopp med vilket en pålaga har tagits ut i strid med gemenskapsrätten, om inte den berörda skatteförvaltningen, på ett sätt som kan godtas av det nationella rättsskipande organ som prövar återbetalningskravet, visar att den skattskyldige faktiskt helt har övervältrat avgiften på andra personer och att denne därvid inte, vare sig genom nedgång i försäljning eller vinst, åsamkats ekonomiska följdskador.

C — *Domens verkningar i tiden*

42. IKA anförde för första gången vid sammanträdet att domstolen, om den skulle besluta att en avgift som den omtvistade skatten är oförenlig med gemenskapsrätten, skall begränsa verkningarna av sin dom till att gälla från tidpunkten för domen (*ex nunc*). Begäran grundades på de allvarliga negativa finansiella effekterna för IKA:s finansiella stabilitet, som skulle följa av en skyldighet att återbetala de belopp som tagits ut. Inga detaljer om dessa påstådda finansiella svårigheter lades fram inför domstolen. Dessutom framförde Kapniki kraftiga invändningar mot en sådan begränsning.

43. Domstolens tolkningar av gemenskapsrätten gäller retroaktivt (*ex tunc*). Det är endast under exceptionella omständigheter som domstolen, med hänsyn till den allmänna rättssäkerhetsprincipen som är en del av gemenskapens rättsordning, kan "... begränsa de berördas möjlighet att åberopa den tolkade bestämmelsen i syfte att ifrågasätta i god tro etablerade rättsförhållanden." [42] Det är endast domstolen som "... i den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas" "[kan] tillåta..." en sådan begränsning. Även om de praktiska konsekvenserna av domstolens dom "noggrant måste övervägas", kan domstolen inte tillåta att den rättsliga objektiviteten får vika och att den framtida rättstillämpningen äventyras på grund av "den omständigheten att ett domstolsavgörande kan få vissa återverkningar med avseende på redan förfluten tid."

44. Vid tillämpningen av denna undantagsprincip har domstolen tagit hänsyn till huruvida de relevanta bestämmelserna i gemenskapsrätten redan har tolkats av domstolen och i vilken mån kommissionen kan ha bidragit till en eventuell osäkerhet avseende tolkningen. [43] Inga sådana faktorer är för handen i detta fall. Domstolens rättspraxis om definitionen av räckvidden av förbudet mot avgifter med motsvarande verkan som tullar har stått fast sedan slutet av 1960-talet och har varit fullt ut tillämplig i Republiken Grekland sedan dess anslutning. Att överväga en tidsmässig

42 — Se dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86, Blaizot m.fl. (REG 1988, s. 379; svensk specialutgåva, s. 335), punkterna 28 och 30, av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros m.fl. (REG 1992, s. I-4625), punkt 60, och av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co., nedan kallat målet Krankenhausverein (REG 2000, s. I-1157), punkt 57.

43 — Se domen i målet Blaizot, punkterna 29 och 33, domen i målet Legros, punkterna 31 och 32 och domen i målet Krankenhausverein, punkt 58.

begränsning (*ratione temporis*) av artiklarna 9, 12 och 16 i fördraget i Grekland avseende den omtvistade skatten skulle enligt min mening innebära en väsentlig och obefogad utvidgning av vad som bör förbli en helt undantagsbetonad rättslig befogenhet. Det måste under alla omständigheter ankomma på den grekiska statskassan att åtgärda eventuella finansiella påfrestningar som drabbar ett socialförsäkringsorgan som IKA till följd av en dom som slår fast att en avgift som den omtvistade skatten i förevarande fall är oförenlig med gemenskapsrätten.

III — Förslag till avgörande

45. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna på följande sätt:

1) En skatt som en medlemsstat påför export av icke bearbetad tobak till en annan medlemsstat utgör en avgift med motsvarande verkan som en exporttull som står i strid med artiklarna 9 och 12 i EG-fördraget (nu artiklarna 23 EG och 25 EG i ändrad lydelse) och artikel 16 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), om den inte, enligt objektiva kriterier och inom ramen för ett allmänt skattesystem, påförs som kompensation för en jämförbar nationell pålaga på icke bearbetad tobak som påförs i samma skede av saluföringen, enligt samma beräkningsunderlag, samma skattesats, och skattskyldighet inträder på grund av samma utlösande faktor som i fråga om exporten. Den omständigheten att intäkterna från exportskatten har använts för att finansiera socialförsäkringsförmåner till arbetare i den

berörda sektorn kan inte påverka det faktum att skatten definieras som en avgift med motsvarande verkan som en exporttull.

2) En skattskyldig som har förpliktats att erlägga en skatt som utgör en avgift med motsvarande verkan som en exporttull kan endast fråntas rätten att kräva återbetalning av det belopp som påförts om den berörda skatteförvaltningen kan visa att den skattskyldige har övervältrat hela den ekonomiska bördan av skatten på tredje man och därmed inte, vare sig genom minskad försäljning eller vinst, har vållats någon ekonomisk följdskada.