ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

21 septembre 2000 *

Dans les affaires jointes C-441/98 et C-442/98,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Grèce) et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant cette juridiction entre

Kapniki Michaïlidis AE

et

Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 9 et 12 du traité CE (devenus, après modification, articles 23 CE et 25 CE) et 16 du traité CE (abrogé

* Langue de procédure: le grec.

par le traité d'Amsterdam), concernant les taxes d'effet équivalant à des droits de douane, ainsi que sur les conditions de remboursement d'une taxe qui a été perçue en violation du droit communautaire,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. D. A. O. Edward, président de chambre, P. J. G. Kapteyn (rapporteur), P. Jann, H. Ragnemalm et M. Wathelet, juges,

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Kapniki Michaïlidis AE, par M^es^ P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis et E. Metaxaki, avocats au barreau d'Athènes,

— pour Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), par M^e^ M. Pavlidi-Vasileiadi, avocat au barreau de Thessalonique,

— pour le gouvernement hellénique, par M. P. Mylonopoulos, conseiller juridique adjoint au service juridique spécial — section de droit européen du ministère des Affaires étrangères, et M^me^ K. Paraskevopoulou-Grigoriou, mandataire judiciaire au Conseil juridique de l'État, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^me^ M. Condou-Durande et M. R. Tricot, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Kapniki Michaïlidis AE, représentée par M^es^ P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis et E. Metaxaki, de Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), représentée par M. D. Anastasopoulos, conseiller juridique adjoint au Conseil juridique de l'État, en qualité d'agent, du gouvernement hellénique, représenté par M^me^ K. Paraskevopoulou-Grigoriou, et de la Commission, représentée par M^me^ M. Condou-Durande et M. R. Tricot, à l'audience du 3 février 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 mars 2000,

rend le présent

Arrêt

1 Par deux ordonnances du 29 octobre 1998, parvenues à la Cour le 4 décembre suivant, le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis a posé, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), deux questions préjudicielles identiques dans chacune des deux affaires dont il est saisi, relatives à l'interprétation des articles 9 et 12 du traité CE (devenus, après modification, articles 23 CE et 25 CE) et 16 du traité CE (abrogé par le traité d'Amsterdam),

concernant les taxes d'effet équivalant à des droits de douane, ainsi qu'aux conditions de remboursement d'une taxe qui a été perçue en violation du droit communautaire.

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de deux litiges opposant Kapniki Michaïlidis AE (ci-après «Michaïlidis») à l'Idryma Koinonikon Asfaliseon (Institut d'assurances sociales en Grèce, ci-après l'«IKA») à propos du remboursement pour cause de paiement indu de taxes que Michaïlidis et les deux sociétés auxquelles elle a succédé ont payées entre 1990 et 1995 sur des exportations de tabac vers d'autres États membres et des pays tiers.

Le cadre juridique national

3 L'article 6 de la loi n° 2348/1953, modifiant, complétant et abrogeant certaines dispositions relatives au traitement des feuilles de tabac et intégrant le Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Fonds d'assurance des travailleurs du tabac, ci-après le «TAK») dans l'IKA (*FEK* A' 75, ci-après la «loi de 1953»), instaure une taxe sur des produits de tabac; aux termes de ladite disposition:

«Afin d'assurer

a) le versement des pensions aux actuels retraités du TAK et à ceux qui partiront à la retraite en application des dispositions du présent texte, ainsi que, en cas de décès de ceux-ci, à leurs ayants droit, et

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

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

Ce compte sera alimenté par:

...

b) le produit du prélèvement appliqué à l'impôt unique sur le tabac en vertu du paragraphe 4, sous b), de la loi n° 3466/28;

c) le produit de la taxe sur la valeur des tabacs exportés visée à l'article suivant.

...»

4 L'article 7 de la loi de 1953, dans sa version modifiée par l'article 2 du décret-loi n° 2519/1953 (*FEK* A' 220), dispose:

« 1. La valeur des tabacs exportés en dehors du pays est grevée d'une taxe spéciale

a) de 5 % pour les tabacs de la récolte de 1952, et

b) de 3 % pour les tabacs des récoltes de 1953 et 1954...

Ces taxes sont versées par les exportateurs à l'occasion de l'exportation et elles sont perçues par le bureau de douane d'exportation puis reversées mensuellement sur le compte spécial institué en vertu de l'article 6 du présent texte... »

5 L'application de l'article 7 de la loi de 1953 a été étendue aux récoltes postérieures à 1954 par l'article 9, paragraphe 1, du décret-loi n° 4104/60 (*FEK* A' 147) qui prévoit:

« L'application de la taxe spéciale frappant, en vertu de l'article 7 de la loi n° 2348/1953... dans sa version modifiée par l'article 2 du décret-loi n° 2519/1953, la valeur des tabacs exportés des récoltes 1952, 1953 et 1954 est étendue aux récoltes postérieures à 1954, à un taux ramené à 1,5 % pour les tabacs des récoltes 1955 et 1956, à 1 % pour les récoltes 1957 et 1958, et à 0,5 % pour les récoltes à partir de 1959. »

6 En outre, aux termes de l'article 11, paragraphe 4, du décret-loi n° 4104/60:

«Le 'compte spécial pour les travailleurs du tabac' institué en application de l'article 6 de la loi n° 2348/1953 est supprimé à partir de la publication du présent texte; les droits et obligations qui s'y attachent sont dorénavant pris en charge par la branche pension de l'IKA; il y a lieu de considérer comme ratifiés les actes sur la base desquels cette institution a versé des pensions et des indemnités forfaitaires à des assurés et retraités du Fonds d'assurance des travailleurs du tabac, désormais intégré dans l'IKA.»

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

7 Michaïlidis, société anonyme de droit grec, opérant dans le secteur du tabac et née de la fusion de deux sociétés anonymes, à savoir Kapniki A. Michaïlidis AE et M. Bogiatzoglou — Exagogikos Oikos Kapnon AE, a saisi les 18 et 21 août 1995 l'agence locale de l'IKA en vue d'obtenir le remboursement pour cause de paiement indu de, respectivement, 336 068 769 GRD et 30 113 030 GRD.

8 Ces montants correspondent à des taxes versées, en application de l'article 7 de la loi de 1953, tant par Michaïlidis que par les deux sociétés auxquelles elle a succédé, à l'occasion de l'exportation de tabac vers les États membres et des pays tiers au cours des années 1990 à 1995.

9 Le directeur de l'IKA ayant rejeté les deux demandes de Michaïlidis, celle-ci a introduit une réclamation contre chacune des décisions de rejet devant la commission administrative locale de la même agence de l'IKA, réclamations qui ont également été rejetées par décisions des 15 et 20 novembre 1996.

10 Michaïlidis a introduit deux recours en annulation contre ces dernières décisions de rejet devant le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis, en faisant valoir que la taxe perçue au titre de l'article 7 de la loi de 1953 (ci-après la «taxe litigieuse»), payée au bureau de douane lors de l'exportation de tabacs et reversée à l'IKA en faveur de la branche des pensions des travailleurs du tabac, constitue une taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation qui est incompatible avec le droit communautaire, dans la mesure où elle est imposée unilatéralement sur des produits de tabac nationaux en raison de leur passage de la frontière.

11 Dans ces conditions, le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes, qui sont formulées en termes identiques dans les deux affaires:

«1) La taxe ad valorem qu'un État membre perçoit sur des produits nationaux exportés vers un autre État membre constitue-t-elle une taxe d'effet équivalant à des droits de douane à l'exportation, eu égard au fait que cette taxe, qui est appliquée de façon constante à une catégorie déterminée de marchandises nationales, sur la base de critères objectifs et dans le cadre d'un régime général de fiscalité, ne frappe pas les produits nationaux écoulés sur le marché national ni les marchandises similaires importées d'un autre État membre, ou faut-il considérer que la taxe ad valorem ci-dessus, perçue auprès des exportateurs de tabacs et reversée à l'IKA, un organisme de sécurité sociale, en faveur de la 'Branche des pensions des travailleurs du tabac', n'est pas, en raison de l'objectif qu'elle poursuit, c'est-à-dire le renforcement des ressources de la branche d'assurance correspondante, contraire au droit communautaire, mais constitue au sens le plus large du terme une cotisation en faveur d'un organisme d'assurance en vue de la réalisation des objectifs de

sécurité sociale pour la catégorie concernée de travailleurs, qui sont susceptibles d'être employés dans des entreprises comme celles de la partie demanderesse et qui ont droit à la sécurité sociale conformément aux dispositions de la Constitution de l'État membre concerné et, ce, par tous les moyens, y compris l'imposition de taxes comme celle litigieuse en l'espèce?

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

12 Par ordonnance du président de la Cour du 12 janvier 1999, les deux affaires C-441/98 et C-442/98 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale et de l'arrêt.

Sur la première question

13 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance si une taxe ad valorem sur des produits de tabac exportés, qui ne frappe ni les mêmes produits de tabac commercialisés sur le marché national ni ceux importés d'un

autre État membre, peut échapper, en raison de l'objectif social qu'elle poursuit, à la qualification de taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation qui est incompatible avec les articles 9, 12 et 16 du traité.

14 Il résulte du caractère général et absolu de l'interdiction de tout droit de douane applicable aux marchandises circulant entre les États membres que les droits de douane sont interdits indépendamment de toute considération du but en vue duquel ils ont été institués et de la destination des recettes qu'ils procurent (voir, notamment, arrêt du 1er juillet 1969, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, 2/69 et 3/69, Rec. p. 211, point 13).

15 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé à maintes reprises, une charge pécuniaire, fût-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, et frappant les marchandises nationales ou étrangères en raison du fait qu'elles franchissent la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit, constitue une taxe d'effet équivalent, au sens des articles 9, 12 et 16 du traité, alors même qu'elle ne serait pas perçue au profit de l'État (voir arrêts Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, précité, point 18; du 9 novembre 1983, Commission/Danemark, 158/82, Rec. p. 3573, point 18; du 22 juin 1994, Deutsches Milch-Kontor, C-426/92, Rec. p. I-2757, point 50, et du 17 septembre 1997, UCAL, C-347/95, Rec. p. I-4911, point 18).

16 En outre, il y a lieu de relever que, bien que le droit communautaire ne porte pas atteinte à la compétence des États membres pour aménager leurs systèmes de sécurité sociale, ils doivent, néanmoins, dans l'exercice de cette compétence, respecter le droit communautaire (voir, en ce sens, arrêt du 28 avril 1998, Decker, C-120/95, Rec. p. I-1831, points 21 et 23).

17 Il résulte de ce qui précède que ni le but social en vue duquel la taxe litigieuse a été instituée ni la circonstance que les recettes qu'elle procure sont destinées à l'IKA ne pourraient empêcher cette taxe d'être qualifiée de taxe d'effet équivalant à un droit de douane au sens des articles 9, 12 et 16 du traité.

18 Le gouvernement hellénique et l'IKA font valoir cependant que la taxe litigieuse ne saurait être qualifiée de charge d'effet équivalant à un droit de douane, étant donné qu'elle constitue une ressource à caractère social qui est imposée non pas seulement sur les tabacs exportés, mais également sur les tabacs consommés sur le territoire national. Dès lors, la taxe litigieuse ferait partie intégrante d'un régime général d'impositions intérieures qui serait compatible avec le droit communautaire en vertu de l'article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE).

19 À cet égard, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, une charge telle que la taxe litigieuse échappe, en effet, à la qualification de taxe d'effet équivalant à un droit de douane si elle relève d'un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement, selon les mêmes critères, les produits nationaux et les produits importés ou exportés (voir, notamment, arrêt du 31 mai 1979, Denkavit, 132/78, Rec. p. 1923, point 7).

20 Même s'il résulte de la question posée que la taxe litigieuse est considérée par la juridiction de renvoi comme une charge qui ne frappe que les produits de tabac exportés, il convient néanmoins de tenir compte des observations faites par le gouvernement hellénique et l'IKA et d'examiner sous quelles conditions elle serait susceptible de relever du champ d'application de l'article 95 du traité.

21 En effet, s'il incombe à la juridiction nationale d'apprécier si les conditions pertinentes sont réunies, sur la base d'un examen de la portée des dispositions nationales évoquées par le gouvernement hellénique et l'IKA, il ressortit à la compétence de la Cour de lui fournir tous les éléments d'interprétation qui peuvent lui permettre de procéder à une telle appréciation pour le jugement de l'affaire dont ladite juridiction est saisie.

22 À cet égard, il convient, d'une part, de relever que, selon une jurisprudence constante, la caractéristique essentielle d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, qui la distingue d'une imposition intérieure, réside dans la circonstance que la première frappe exclusivement le produit qui franchit la frontière en tant que tel, tandis que la seconde frappe à la fois des produits importés, exportés et nationaux (voir, en ce sens, arrêts du 3 février 1981, Commission/France, 90/79, Rec. p. 283, point 13, et du 22 avril 1999, CRT France International, C-109/98, Rec. p. I-2237, point 11).

23 Il convient de rappeler, d'autre part, que, pour relever d'un système général d'impositions intérieures, la charge à laquelle est soumis le produit de tabac exporté doit frapper le produit intérieur et le produit exporté identique d'un même impôt au même stade de commercialisation, et que le fait générateur de l'impôt doit, lui aussi, être identique pour les deux produits. Il ne suffit donc pas que l'imposition frappant le produit exporté ait pour but de compenser une charge frappant le produit intérieur similaire — ou ayant frappé ce produit ou un produit dont il est dérivé — à un stade de production ou de commercialisation antérieur à celui auquel est appréhendé le produit exporté. Soustraire une taxe perçue à la frontière à la qualification de taxe d'effet équivalent, alors qu'elle ne frappe pas le produit national similaire ou qu'elle le frappe à des stades de commercialisation différents, parce que cette taxe viserait à compenser une charge fiscale intérieure affectant le même produit, priverait de son contenu et de sa portée l'interdiction des taxes d'effet équivalant à des droits de douane (voir, en ce sens, arrêt Denkavit, précité, point 8).

24 Dès lors, une taxe telle que la taxe litigieuse, qui est perçue à la frontière à l'occasion de l'opération d'exportation, est réputée constituer une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, à moins que la charge supposée comparable

perçue sur les produits nationaux ne soit appliquée au même taux, au même stade de commercialisation et en raison d'un fait générateur identique.

25 À cet égard, bien qu'il appartienne à la juridiction nationale, et à elle seule, de déterminer l'exacte portée des dispositions législatives nationales en cause au principal, il y a lieu de relever, ainsi que l'a fait M. l'avocat général aux points 28 à 32 de ses conclusions, que le gouvernement hellénique et l'IKA ne sont pas parvenus à écarter les doutes sérieux subsistant quant à la question de savoir si la charge supposée comparable perçue sur les produits nationaux, telle qu'évoquée par ledit gouvernement, est appliquée au même taux, au même stade de commercialisation et en raison d'un fait générateur identique à celui de la taxe litigieuse.

26 Il ressort de tout ce qui précède qu'il y a lieu de répondre à la première question qu'une taxe ad valorem sur des produits de tabac exportés, qui ne frappe ni les mêmes produits de tabac commercialisés sur le marché national ni ceux importés d'un autre État membre, ne saurait échapper, en raison de l'objectif social qu'elle poursuit, à la qualification de taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation qui est incompatible avec les articles 9, 12 et 16 du traité, à moins que la charge supposée comparable perçue sur les produits nationaux ne soit appliquée au même taux, au même stade de commercialisation et en raison d'un fait générateur identique à celui de la taxe litigieuse.

Sur la seconde question

27 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande en substance, d'une part, si le droit communautaire permet à un État membre de refuser le remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire dès lors qu'il serait établi que ce remboursement entraînerait un enrichissement sans cause

et, d'autre part, selon quelles modalités la preuve de l'existence d'un tel enrichissement peut être rapportée.

28 Selon Michaïlidis, la charge de la preuve ne saurait lui être imposée. La Commission, qui soutient Michaïlidis sur ce point, relève que, selon la jurisprudence de la Cour, il n'existe pas de présomption de répercussion et qu'il n'incombe pas au contribuable de prouver que celle-ci n'a pas été effectuée.

29 En revanche, l'IKA et le gouvernement hellénique considèrent que, d'une part, l'État membre serait en droit de refuser le remboursement de la taxe perçue en violation du droit communautaire s'il était établi que cela constituerait un enrichissement sans cause et, d'autre part, que, dans la mesure où Michaïlidis n'a pas démontré qu'une majoration du prix des produits et une diminution du volume des ventes auraient été provoquées par la perception de la taxe litigieuse, il faut en déduire que le remboursement de celle-ci constitue un enrichissement sans cause. Par conséquent, selon l'IKA et ledit gouvernement, les autorités compétentes ne sont pas tenues de rembourser la taxe litigieuse à la demanderesse au principal.

30 À titre liminaire, il convient de relever qu'il ressort d'une jurisprudence bien établie que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires interdisant les taxes d'effet équivalant aux droits de douane. L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit communautaire (arrêts du 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, point 12, et, en dernier lieu, du 9 février 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, point 23).

31 Concernant la première partie de la seconde question, il y a lieu de relever que, selon une jurisprudence constante, la protection des droits garantis en la matière

par l'ordre juridique communautaire n'exige pas d'accorder une restitution de taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droit (voir, notamment, arrêt du 27 février 1980, Just, 68/79, Rec. p. 501, point 26).

32 Il incombe, dès lors, aux juridictions nationales d'apprécier, à la lumière des circonstances de chaque espèce, si la charge de la taxe a été transférée, en tout ou en partie, par l'opérateur sur d'autres personnes et si, le cas échéant, le remboursement de l'opérateur constituerait un enrichissement sans cause (voir, notamment, arrêt du 14 janvier 1997, Comateb e.a., C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, point 23).

33 Cependant, un État membre ne peut s'opposer au remboursement à l'opérateur d'une taxe perçue en violation du droit communautaire que lorsqu'il est établi que la totalité de la charge a été supportée par une personne autre que l'opérateur et que le remboursement de ce dernier entraînerait, pour lui, un enrichissement sans cause. Il s'ensuit que, si seule une partie de la charge de la taxe a été répercutée, il incombe aux autorités nationales de rembourser à l'opérateur le montant non répercuté (arrêt Comateb e.a., précité, points 27 et 28).

34 En outre, même dans l'hypothèse où il est établi que la charge de la taxe a été répercutée, en tout ou en partie, sur des tiers, le remboursement à l'opérateur du montant ainsi répercuté n'entraîne pas nécessairement l'enrichissement sans cause de ce dernier (arrêt Comateb e.a., précité, point 29).

35 En effet, ainsi que la Cour l'a déjà relevé à plusieurs reprises, il serait conforme aux principes du droit communautaire que les juridictions saisies de demandes de remboursement prennent en considération le préjudice que l'opérateur en cause peut avoir subi du fait que les mesures, telles que la taxe litigieuse, ont eu pour

effet de restreindre le volume des exportations (arrêts Just, précité, point 26, et Comateb e.a., précité, point 30).

36 S'agissant de la seconde partie de la seconde question, il convient de rappeler que sont incompatibles avec le droit communautaire toutes modalités de preuve dont l'effet est de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire. Tel est le cas notamment de présomptions ou de règles de preuve qui visent à rejeter sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres personnes, ou de limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à rapporter, comme l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire (arrêt San Giorgio, précité, point 14).

37 À cet égard, le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre soumette le remboursement de droits de douane et d'impositions contraires au droit communautaire à une condition, telle que l'absence de répercussion de ces droits ou impositions sur des tiers, dont il appartiendrait au demandeur d'apporter la preuve qu'il y est satisfait (arrêt Dilexport, précité, point 54).

38 Dès lors, si, ainsi que l'IKA et le gouvernement hellénique le prétendent, il incombait, selon la loi nationale, à Michaïlidis de démontrer que la taxe litigieuse a provoqué une majoration du prix des produits et une diminution du volume des exportations, il y aurait lieu de considérer que les dispositions en cause sont contraires au droit communautaire (voir, en ce sens, arrêt Dilexport, précité, point 52).

39 S'agissant de la preuve de la répercussion de la taxe litigieuse sur des tiers, Michaïlidis a fait valoir que la question posée dans l'affaire au principal est celle

de savoir si la juridiction nationale doit exclusivement se fonder sur des documents émanant des autorités compétentes et que Michaïlidis était tenue de présenter à ces dernières aux fins du paiement de la taxe litigieuse ou si elle devrait aussi tenir compte des documents qui ont été échangés avec les entreprises cocontractantes.

40 Bien que la question de savoir si une taxe a été répercutée soit une question de fait qui relève de la compétence de la juridiction nationale et qu'il lui appartienne, et à elle seule, d'apprécier les éléments de preuve à cet effet, il y a lieu de rappeler que les modalités de preuve ne peuvent pas avoir pour effet de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de la taxe perçue en violation du droit communautaire.

41 Il en résulte que, si la juridiction nationale devait se borner à apprécier les éléments de preuve produits par les autorités compétentes, sans pouvoir tenir compte de ceux que l'opérateur concerné lui a soumis pour démontrer que, malgré les déclarations en sens contraire de ces dernières, la taxe n'a, en réalité, pas été répercutée ou du moins pas entièrement, il y aurait lieu de considérer que les dispositions en cause sont contraires au droit communautaire, étant donné que le contribuable doit toujours conserver la possibilité de faire valoir les droits qu'il tire du droit communautaire.

42 Dès lors, il convient de répondre à la seconde question que, bien que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce qu'un État membre refuse de rembourser des taxes perçues en violation de ses prescriptions dès lors qu'il serait établi que ce remboursement entraînerait un enrichissement sans cause, il exclut l'application de toute présomption ou règle de preuve visant à rejeter sur l'opérateur concerné la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres personnes et visant à l'empêcher de fournir des éléments de preuve pour contester une prétendue répercussion.

Sur les dépens

43 Les frais exposés par le gouvernement hellénique et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis, par deux ordonnances du 29 octobre 1998, dit pour droit:

1) **Une taxe ad valorem sur des produits de tabac exportés, qui ne frappe ni les mêmes produits de tabac commercialisés sur le marché national ni ceux importés d'un autre État membre, ne saurait échapper, en raison de l'objectif social qu'elle poursuit, à la qualification de taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'exportation qui est incompatible avec les articles 9 et 12 du**

traité CE (devenus, après modification, articles 23 CE et 25 CE) et 16 du traité CE (abrogé par le traité d'Amsterdam), à moins que la charge supposée comparable perçue sur les produits nationaux ne soit appliquée au même taux, au même stade de commercialisation et en raison d'un fait générateur identique à celui d'une taxe sur les exportations, telle que celle instaurée par la loi hellénique n° 2348/1953.

2) Bien que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce qu'un État membre refuse de rembourser des taxes perçues en violation de ses prescriptions dès lors qu'il serait établi que ce remboursement entraînerait un enrichissement sans cause, il exclut l'application de toute présomption ou règle de preuve visant à rejeter sur l'opérateur concerné la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres personnes et visant à l'empêcher de fournir des éléments de preuve pour contester une prétendue répercussion.

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 21 septembre 2000.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

D. A. O. Edward