DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

21. september 2000 *

I de forenede sager C-441/98 og C-442/98,

angående anmodninger, som Diikitiko Protodikio Thessalonikis (Grækenland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Kapniki Michaïlidis AE

mod

Idrima Kinonikon Asfaliseon (IKA),

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 9 og 12 (efter ændring nu artikel 23 EF og 25 EF) samt EF-traktatens

* Processprog: græsk.

artikel 16 (ophævet ved Amsterdam-traktaten) vedrørende afgifter med tilsvarende virkning som told og betingelserne for godtgørelse af en afgift, der er blevet opkrævet i strid med fællesskabsretten,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne P.J.G. Kapteyn (refererende dommer), P. Jann, H. Ragnemalm og M. Wathelet,

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Kapniki Michaïlidis AE ved advokaterne P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis og E. Metaxaki, Athen

— Idrima Kinonikon Asfaliseon (IKA) ved advokat M. Pavlidi-Vasiliadi, Thessaloniki

— den græske regering ved konsulent P. Mylonopoulos, Sekretariatet for EF-ret, Udenrigsministeriet, og fuldmægtig hos statens advokat K. Paraskevopoulou-Grigoriou, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. Kondou-Durande og R. Tricot, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 3. februar 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Kapniki Michaïlidis AE ved advokaterne P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis og E. Metaxaki, af Idrima Kinonikon Asfaliseon (IKA) ved konsulent hos statens advokat D. Anastasopoulos, som befuldmægtiget, af den græske regering ved K. Paraskevopoulou-Grigoriou, og af Kommissionen ved M. Kondou-Durande og R. Tricot,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. marts 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved to kendelser af 29. oktober 1998, indgået til Domstolen den 4. december 1998, har Diikitiko Protodikio Thessalonikis i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt to identiske præjudicielle spørgsmål i hver af de to for retten verserende sager vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 9 og 12 (efter ændring nu artikel 23 EF og 25 EF) samt EF-traktatens

artikel 16 (ophævet ved Amsterdam-traktaten) vedrørende afgifter med tilsvarende virkning som told og betingelserne for godtgørelse af en afgift, der er blevet opkrævet i strid med fællesskabsretten.

2 Spørgsmålene er blevet rejst i forbindelse med to sager mellem Kapniki Michaïlidis AE (herefter »Michaïlidis «) og Idrima Kinonikon Asfaliseon (den almindelige socialsikringsinstitution i Grækenland, herefter »IKA«) vedrørende tilbagebetalingen af urigtigt erlagte afgifter, som Michaïlidis og to af dets retsforgængere havde betalt mellem 1990 og 1995 for eksport af tobak til andre medlemsstater og tredjelande.

De nationale retsforskrifter

3 Artikel 6 i lov nr. 2348/1953 om ændring, supplering og ophævelse af visse bestemmelser vedrørende forarbejdning af tobaksblade og sammenlægning af Tamio Asfaliseos Kapnergaton (Forsikringskassen for Tobaksarbejdere, herefter »TAK«) med IKA (FEK A, s. 75, herefter »1953-loven«) indfører en afgift på tobaksvarer. Det hedder i bestemmelsen:

»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'.

Kontoens midler udgøres af:

a) ...

b) provenuet af opkrævningen af en engangsafgift på tobak i medfør af artikel 2, stk. 4, litra b), i lov nr. 3466/28

c) provenuet af den afgift, der i medfør af følgende artikel skal opkræves af værdien af eksporteret tobak

...«

4 Det bestemmes i artikel 7 i 1953-loven, som affattet ved artikel 2 i lovdekret nr. 2519/1953 (FEK A, s. 220):

»1. Der erlægges en særlig afgift af tobak, der eksporteres ud af det nationale område,

a) på 5% for så vidt angår høståret 1952 og

b) 3% for høstårene 1953 og 1954...

Afgiften betales af eksportørerne ved eksporten til det toldkontor, hvor eksporten finder sted, og dette kontor indbetaler månedligt beløbet til den i denne lovs artikel 6 omhandlede særkonto...«

5 Anvendelsen af artikel 7 i 1953-loven blev forlænget til også at omfatte høstårene efter 1954 ved artikel 9, stk. 1, i lovdekret nr. 4104/60 (FEK A, s. 147), hvori bestemmes:

»Den særlige afgift af værdien af tobak for høstårene 1952, 1953 og 1954, som eksporteres ud af det nationale område, og som omhandles i artikel 7 i lov nr. 2348/1953... som affattet ved artikel 2 i lovdekret nr. 2519/1953, forlænges til også at gælde for værdien af høstårene efter 1954, idet satsen formindskes til 1,5% for høstårene 1955 og 1956, og til 1% af høsten fra 1957 og 1958, og 0,5% af tobak fra høståret 1959 og de følgende år.«

6 Det er desuden fastsat i artikel 11, stk. 4, i lovdekret nr. 4104/60:

»Den særkonto for tobaksarbejdere, som oprettes i medfør af artikel 6 i lov nr. 2348/1953, ophæves fra bekendtgørelsen af nærværende lovdekret, og heraf følgende forpligtelser og rettigheder overgår til IKA's pensionskontor, hvorved retsakter fra IKA, som har været hjemmel for IKA's udbetalinger af pensioner og godtgørelser til forsikrede og pensionsberettigede under den med IKA fusionerede pensionskasse TAK, erklæres for gyldige.«

Hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

7 Michaïlidis, der er et græsk aktieselskab inden for tobakssektoren, og som er opstået ved en fusion af de to aktieselskaber Kapniki A. Michaïlidis AE og M. Vogiatzoglou — Exagogikos Ikos Kapnon AE, indgav den 18. og 21. august 1995 ansøgning til IKA's lokalkontor om tilbagebetaling af henholdsvis 336 068 769 GRD og 30 113 030 GRD, som var blevet indbetalt med urette.

8 Disse beløb svarer til de afgifter, som Michaïlidis og de to oprindelige selskaber havde erlagt i henhold til artikel 7 i 1953-loven i forbindelse med eksporten af tobak til de øvrige medlemsstater og tredjelande i perioden 1990-1995.

9 Da direktøren for IKA afviste Michaïlidis' ansøgninger, indgav denne en klage over disse to afslag til den lokale forvaltningskomité for IKA's lokalkontor. Disse klager blev afvist ved afgørelser af 15. og 20. november 1996.

10 Herefter har Michaïlidis anlagt to sager med påstand om annullation af de sidstnævnte afgørelser om afslag ved Diikitiko Protodikio Thessalonikis, idet selskabet har gjort gældende, at den i medfør af artikel 7 i 1953-loven opkrævede afgift (herefter »den anfægtede afgift«), som er blevet betalt til toldkontoret ved eksport af tobak og siden overført til IKA til kredit for tobaksarbejdernes pensionskontor, udgør en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, der er uforenelig med fællesskabsretten, da den ensidigt pålægges nationale tobaksvarer ved deres grænseoverskridelse.

11 Under disse omstændigheder har Diikitiko Protodikio Thessalonikis besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er formuleret ens i de to sager:

»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 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 forsikringsinstitu-

tion 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 har ret til, for enhver pris, 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?«

12 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 22. januar 1999 er sagerne C-441/98 og C-442/98 blevet forenet med henblik på den skriftlige og den mundtlige forhandling samt domsafsigelsen.

Det første spørgsmål

13 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgift på værdien af tobaksvarer, der eksporteres, men som hverken pålægges de samme tobaksvarer, der bringes i omsætning på det nationale

marked, eller dem, der importeres fra en anden medlemsstat, falder uden for begrebet afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, der er uforenelig med traktatens artikel 9, 12 og 16, som følge af det sociale formål, afgiften forfølger.

14 Det følger af det generelle og kategoriske forbud mod opkrævningen af told på varebevægelser mellem medlemsstaterne, at alle former for told er forbudt, uanset deres formål eller anvendelsen af de herved tilvejebragte indtægter (jf. bl.a. dom af 1.7.1969, forenede sager 2/69 og 3/69, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, Sml. 1969, s. 49, org. ref.: Rec. s. 211, præmis 13).

15 Domstolen har gentagne gange fastslået, at en afgift, der ensidigt pålægges indenlandske eller udenlandske varer, når de føres over grænsen, hvor lav den end måtte være, og hvordan den end betegnes og opkræves, hvis den ikke er en told i egentlig forstand, udgør en afgift med tilsvarende virkning som omhandlet i traktatens artikel 9, 12 og 16, selv om den ikke opkræves til fordel for staten (jf. dommen i sagen Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, præmis 18, dom af 9.11.1983, sag 158/82, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 3573, præmis 18, af 22.6.1994, sag C-426/92, Deutsches Milch-Kontor, Sml. I, s. 2757, præmis 50, og af 17.9.1997, sag C-347/95, UCAL, Sml. I, s. 4911, præmis 18).

16 Desuden bemærkes, at selv om fællesskabsretten ikke begrænser medlemsstaternes kompetence til selv at udforme deres sociale sikringsordninger, skal de dog overholde fællesskabsretten ved udøvelsen af denne kompetence (jf. i denne retning dom af 28.4.1998, sag C-120/95, Decker, Sml. I, s. 1831, præmis 21 og 23).

17 Det følger af ovenstående, at hverken det sociale formål, med henblik på hvilket den anfægtede afgift er blevet indført, eller den omstændighed, at de tilvejebragte indtægter er bestemt for IKA, kan ændre det forhold, at denne afgift må kvalificeres som en afgift med tilsvarende virkning som told som omhandlet i traktatens artikel 9, 12 og 16.

18 Den græske regering og IKA har imidlertid gjort gældende, at den anfægtede afgift ikke kan anses for en afgift med tilsvarende virkning som told, da den udgør en indtægtskilde af social art, der ikke kun pålægges eksporterede tobaksvarer, men ligeledes tobaksvarer, der forbruges på det nationale område. Derfor er den anfægtede afgift en integreret del af en generel, intern afgiftsordning, som er forenelig med fællesskabsretten i medfør af EF-traktatens artikel 95 (efter ændring nu artikel 90 EF).

19 Det bemærkes i denne henseende, at en byrde som den anfægtede afgift ifølge Domstolens praksis ikke falder ind under begrebet afgift med tilsvarende virkning som told, hvis den er et led i en generel, intern afgiftsordning, hvorefter afgiften konsekvent og efter ensartede kriterier pålægges indenlandske varer og de varer, som importeres eller eksporteres (jf. bl.a. dom af 31.5.1979, sag 132/78, Denkavit, Sml. s. 1923, præmis 7).

20 Selv om det fremgår af det forelagte spørgsmål, at den forelæggende ret anser den anfægtede afgift for en byrde, der alene pålægges eksporterede tobaksvarer, må der ikke desto mindre tages hensyn til de bemærkninger, den græske regering og IKA har fremsat, og det bør undersøges, under hvilke omstændigheder afgiften vil kunne være omfattet af traktatens artikel 95.

21 Det er den nationale ret, der, på grundlag af en undersøgelse af betydningen af de nationale bestemmelser, den græske regering og IKA har påberåbt sig, skal bedømme, om de herved relevante betingelser er opfyldt, hvorimod det falder ind under Domstolens kompetence at forsyne retten med alle de elementer til brug for fortolkningen, der gør det muligt for retten at foretage en sådan bedømmelse, når den skal afsige dom i sagen.

22 I den forbindelse bemærkes først, at det følger af fast praksis, at det væsentligste kendetegn for en afgift med tilsvarende virkning som told, der adskiller den fra en intern afgift, er, at den førstnævnte afgift udelukkende rammer det grænseoverskridende produkt som sådant, mens den sidstnævnte afgift både rammer importerede, eksporterede og indenlandske produkter (jf. i denne retning dom af 3.2.1981, sag 90/79, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 283, præmis 13, og af 22.4.1999, sag C-109/98, CRT France International, Sml. I, s. 2237, præmis 11).

23 Dernæst bemærkes, at for at det kan antages, at afgiften på den eksporterede tobaksvare er et led i en generel, intern afgiftsordning, skal den være pålagt en indenlandsk vare og en tilsvarende eksporteret vare med samme sats på samme stadium i omsætningen, og grundlaget for afgiftskravets stiftelse skal være det samme for de to varer. Det er derfor ikke tilstrækkeligt, at afgiften på den eksporterede vare skal udligne en afgift, der rammer den lignende indenlandske vare — eller har været pålagt denne eller en vare, som den er afledt af — på et fremstillings- eller afsætningsstadium, der ligger før det tidspunkt, på hvilket den eksporterede vare afgiftsbelægges. Forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning som told ville miste sit indhold og rækkevidde, såfremt det ikke antoges, at en afgift opkrævet ved grænsen er en afgift med tilsvarende virkning, når den lignende indenlandske vare enten slet ikke afgiftsbelægges eller afgiftsbelægges på andre afsætningsstadier, alene af den grund, at afgiften skal udligne en indenlandsk fiskal byrde på den samme vare.

24 Derfor skal en afgift som den anfægtede, der opkræves ved grænsen i forbindelse med eksport, anses for en afgift med tilsvarende virkning som told, medmindre

den tilsvarende afgift på indenlandske varer pålægges efter samme sats på samme stadium i omsætningen, og grundlaget for afgiftskravets stiftelse er det samme.

25 Selv om det alene tilkommer den nationale ret, og kun den, at fastlægge den nøjagtige betydning af de pågældende nationale retsforskrifter, skal det i denne henseende bemærkes, som generaladvokaten har anført i forslaget til afgørelse, punkt 28-32, at den græske regering og IKA ikke har kunnet fjerne den alvorlige tvivl, der består med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt den tilsvarende afgift på indenlandske varer, som regeringen har anført, pålægges efter samme sats på samme stadium i omsætningen, og med hensyn til grundlaget for afgiftskravets stiftelse er det samme som for den anfægtede afgift.

26 Det fremgår af ovenstående, at første spørgsmål skal besvares med, at en afgift på værdien af tobaksvarer, der eksporteres, men som hverken pålægges de samme tobaksvarer, der bringes i omsætning på det nationale marked, eller tobaksvarer, der importeres fra en anden medlemsstat, ikke falder uden for begrebet afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, der er uforeneligt med traktatens artikel 9, 12 og 16, som følge af det sociale formål, afgiften forfølger, medmindre den forudsatte tilsvarende afgift på indenlandske varer pålægges efter samme sats på samme stadium i omsætningen, og grundlaget for afgiftskravets stiftelse er det samme som for den anfægtede afgift.

Det andet spørgsmål

27 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst dels, om det i henhold til fællesskabsretten er tilladt, at en medlemsstat nægter at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, når det er godtgjort,

at tilbagebetalingen vil føre til en ugrundet berigelse, dels hvilke krav der stilles til beviset for, at der foreligger en sådan berigelse.

28 Ifølge Michaïlidis kan bevisbyrden ikke pålægges selskabet. Kommissionen, der på dette punkt støtter Michaïlidis, har anført, at der ifølge Domstolens praksis ikke findes en formodning for, at afgifterne er blevet overvæltet på tredjemand, og at det ikke tilkommer den afgiftspligtige at bevise, at dette ikke har fundet sted.

29 IKA og den græske regering har derimod anført dels, at en medlemsstat kan nægte at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, såfremt det godtgøres, at det vil være en ugrundet berigelse, dels at det må antages, at tilbagebetalingen vil være en ugrundet berigelse, i det omfang Michaïlidis ikke har godtgjort, at opkrævningen af den anfægtede afgift har fremprovokeret en prisforhøjelse på varerne og en nedgang af salget. Følgelig er den kompetente myndighed ifølge IKA og den græske regering ikke forpligtet til at tilbagebetale sagsøgeren den anfægtede afgift.

30 Indledningsbemærkes, at det fremgår af fast praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser om forbud mod afgifter med tilsvarende virkning som told. Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten (dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, og senest i dom af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 23).

31 For så vidt angår første del af andet spørgsmål bemærkes, at beskyttelsen af de rettigheder, som Fællesskabets retsorden sikrer på dette område, ifølge fast

praksis ikke indebærer, at der skal ske tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse (jf. bl.a. dom af 27.2.1980, sag 68/79, Just, Sml. s. 501, præmis 26).

32 Det påhviler derfor de nationale retter på baggrund af omstændighederne i hvert enkelt tilfælde at vurdere, om den erhvervsdrivende helt eller delvis har overført afgiftsbyrden på andre, og om tilbagebetaling til den erhvervsdrivende i givet fald vil udgøre en ugrundet berigelse (jf. bl.a. dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 23).

33 En medlemsstat kan imidlertid kun modsætte sig, at en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, tilbagebetales til den erhvervsdrivende, når det er godtgjort, at en anden person end den erhvervsdrivende fuldt ud har måttet betale afgiften, og at en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende ville medføre en ugrundet berigelse for ham. Heraf følger, at hvis kun en del af afgiftsbyrden er overvæltet på senere led, må de nationale myndigheder tilbagebetale det ikke-overvæltede beløb til den erhvervsdrivende (Comateb-dommen, præmis 27 og 28).

34 Desuden vil en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende af det overvæltede beløb ikke nødvendigvis medføre en ugrundet berigelse for ham, selv om det er godtgjort, at afgiften helt eller delvis er overvæltet på tredjemand (Comateb-dommen, præmis 29).

35 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, er det foreneligt med fællesskabsrettens principper, at nationale retter, for hvem tilbagesøgningskrav indbringes, tager det tab i betragtning, som den pågældende erhvervsdrivende kan have lidt som følge af, at foranstaltninger som den anfægtede afgift har medført en

begrænsning af eksportmængden (Just-dommen, præmis 26, og Comateb-dommen, præmis 30).

36 For så vidt angår anden del af andet spørgsmål bemærkes, at det er uforeneligt med fællesskabsretten, at der indføres bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten. Dette vil især være tilfældet i forbindelse med formodninger eller bevisregler, der pålægger den afgiftspligtige byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre, eller i forbindelse med særlige begrænsninger med hensyn til formen for det krævede bevis, såsom udelukkelse af ethvert andet bevismiddel end det skriftlige bevis (San Giorgio-dommen, præmis 14).

37 Fællesskabsretten er i denne henseende til hinder for, at en medlemsstat undergiver tilbagebetalingen af told og andre afgifter i strid med fællesskabsretten en betingelse, såsom at tolden eller afgifterne ikke er blevet overvæltet på tredjemand, hvis opfyldelse det påhviler ansøgeren at bevise (Dilexport-dommen, præmis 54).

38 Såfremt det ifølge national ret tilkommer Michaïlidis at bevise, at den anfægtede afgift har medført en prisforhøjelse på varerne og en nedgang af eksportmængden, således som det hævdes af IKA og den græske regering, må det antages, at de pågældende bestemmelser er i strid med fællesskabsretten (jf. i denne retning Dilexport-dommen, præmis 52).

39 For så vidt angår beviset for overvæltning af den anfægtede afgift på tredjemand har Michaïlidis gjort gældende, at spørgsmålet i hovedsagen drejer sig om,

hvorvidt den nationale ret udelukkende skal tage hensyn til dokumenter, der stammer fra de kompetente myndigheder, og som Michaïlidis var forpligtet til at fremlægge for disse i forbindelse med betalingen af den anfægtede afgift, eller om retten også skal tage hensyn til dokumenter, som er blevet udvekslet med medkontraherende virksomheder.

40 Selv om spørgsmålet om, hvorvidt en afgift er blevet overvæltet, er et faktisk spørgsmål, der henhører under den nationale ret, og at det alene tilkommer den nationale ret, og kun den, at bedømme beviserne herfor, bemærkes, at bevisreglerne ikke må gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten.

41 Det følger heraf, at såfremt den nationale ret skal begrænse sig til at bedømme de beviser, som de kompetente myndigheder har fremlagt, uden at kunne tage hensyn til de beviser, den pågældende erhvervsdrivende har fremlagt for at godtgøre, at afgiften i modsætning til myndighedernes udtalelser faktisk ikke er blevet overvæltet eller i det mindste ikke fuldstændigt, må det antages, at de pågældende bestemmelser er i strid med fællesskabsretten, da den afgiftspligtige altid skal have mulighed for at påberåbe sig de rettigheder, som følger af fællesskabsretten.

42 Andet spørgsmål skal derfor besvares med, at selv om fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat nægter at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med dens regler, når det er godtgjort, at tilbagebetalingen vil føre til en ugrundet berigelse, udelukker fællesskabsretten formodnings- eller bevisregler, der pålægger den pågældende erhvervsdrivende byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre, og som forhindrer den erhvervsdrivende i at fremlægge beviser for at bestride den påståede overvæltning.

Sagsomkostningerne

43 De udgifter, der er afholdt af den græske regering og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Diikitiko Protodikio Thessalonikis ved to kendelser af 29. oktober 1998, for ret:

1) **En afgift på værdien af tobaksvarer, der eksporteres, men som hverken pålægges de samme tobaksvarer, der bringes i omsætning på det nationale marked, eller tobaksvarer, der importeres fra en anden medlemsstat, falder ikke uden for begrebet afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, der er uforeneligt med EF-traktatens artikel 9 og 12 (efter ændring nu artikel 23**

EF og 25 EF) samt EF-traktatens artikel 16 (ophævet ved Amsterdam-traktaten), som følge af det sociale formål, afgiften forfølger, medmindre den forudsatte tilsvarende afgift på indenlandske varer pålægges efter samme sats på samme stadium i omsætningen, og grundlaget for afgiftskravets stiftelse er det samme som for den udførselsafgift, der er indført ved den græske lov nr. 2348/1953.

2) Selv om fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat nægter at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med dens regler, når det er godtgjort, at tilbagebetalingen vil føre til en ugrundet berigelse, udelukker fællesskabsretten formodnings- eller bevisregler, der pålægger den pågældende erhvervsdrivende byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre, og som forhindrer den erhvervsdrivende i at fremlægge beviser for at bestride den påståede overvæltning.

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 21. september 2000.

R. Grass D.A.O. Edward

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling