ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

21 september 2000 *

In de gevoegde zaken C-441/98 en C-442/98,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Griekenland), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Kapniki Michaïlidis AE

en

Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA),

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 9 en 12 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 23 EG en 25 EG) en artikel 16 EG-

* Procestaal: Grieks.

Verdrag (ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam) in verband met heffingen van gelijke werking als douanerechten en met de voorwaarden voor terugbetaling van een heffing die in strijd met het gemeenschapsrecht is geïnd,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, kamerpresident, P. J. G. Kapteyn (rapporteur), P. Jann, H. Ragnemalm en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Kapniki Michaïlidis AE, vertegenwoordigd door P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis en E. Metaxaki, advocaten te Athene,

— Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), vertegenwoordigd door M. Pavlidi-Vasileiadi, advocaat te Thessaloniki,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door P. Mylonopoulos, assistent juridisch adviseur bij de bijzondere juridische dienst — sectie Europees recht van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en K. Paraskevopoulou-Grigoriou, procesgemachtigde bij de juridische dienst van de staat, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Condou-Durande en R. Tricot, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Kapniki Michaïlidis AE, vertegenwoordigd door P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis en E. Metaxaki; Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), vertegenwoordigd door D. Anastasopoulos, assistent juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, als gemachtigde; de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou-Grigoriou, en de Commissie, vertegenwoordigd door M. Condou-Durande en R. Tricot, ter terechtzitting van 3 februari 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 maart 2000,

het navolgende

Arrest

1 Bij twee beschikkingen van 29 oktober 1998, ingekomen bij het Hof op 4 december daaraanvolgend, heeft het Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 9 en 12 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 23 EG en 25 EG) en artikel 16 EG-Verdrag (ingetrokken

bij het Verdrag van Amsterdam) in verband met heffingen van gelijke werking als douanerechten en met de voorwaarden voor terugbetaling van een heffing die in strijd met het gemeenschapsrecht is geïnd.

2 Die vragen zijn gerezen in twee gedingen tussen Kapniki Michaïlidis AE (hierna: „Michaïlidis") en Idryma Koinonikon Asfaliseon (Griekse socialezekerheidsinstelling; hierna: „IKA") over de terugbetaling van heffingen die Michaïlidis en de twee vennootschappen in wier rechten zij is getreden, tussen 1990 en 1995 onverschuldigd zouden hebben betaald bij de uitvoer van tabak naar andere lidstaten en naar derde landen.

De nationale wettelijke regeling

3 Bij artikel 6 van wet nr. 2348/1953 tot wijziging, aanvulling en intrekking van bepalingen met betrekking tot de bewerking van tabaksbladeren en inzake de fusie tussen het IKA en de Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Verzekeringskas voor tabaksarbeiders; hierna: „TAK") (*FEK* A', 75; hierna: „wet van 1953") is een heffing op tabaksproducten ingevoerd. Dat artikel luidt:

„Met het oog op

a) de continuïteit van de betaling van de pensioenen aan de pensioengerechtigden van de TAK en aan degenen die dat krachtens de onderhavige bepalingen worden, alsmede, voor zover dezen zijn overleden, aan hun rechthebbende nabestaanden, en

b) de betaling van de vergoeding aan de werknemers van de TAK die eventueel niet bij het IKA zijn aangesloten en tot de inwerkingtreding van deze wet geen recht op pensioen hebben,

wordt krachtens deze wet bij de Nationale bank van Griekenland een speciale rekening geopend, getiteld ‚Speciale rekening ten behoeve van de pensioengerechtigden van de met het IKA gefuseerde TAK'.

Als ontvangsten worden op deze rekening geboekt:

(...)

b) de opbrengst van het krachtens artikel 2, lid 4, sub b, van wet nr. 3466/28 ingehouden bedrag van de eenmalige belasting op tabak;

c) de opbrengst van de heffing over de waarde van uitgevoerde tabak als bedoeld in het navolgende artikel.

(...)"

4 Artikel 7 van de wet van 1953, zoals gewijzigd bij artikel 2 van wetsdecreet nr. 2519/1953 (*FEK* A', 220) bepaalt:

„1. Er wordt een speciale heffing geheven over de waarde van buiten de landsgrenzen uitgevoerde tabak

a) ten bedrage van 5 % voor de oogst van 1952, en

b) ten bedrage van 3 % voor de oogst van 1953 en 1954 (...)

Zij wordt betaald door de exporteurs bij de uitvoer en geïnd door het douanekantoor waarlangs de uitvoer geschiedt, en wordt maandelijks geboekt op de in artikel 6 van deze wet bedoelde speciale rekening (...)"

5 Bij artikel 9, lid 1, van wetsdecreet nr. 4104/60 (*FEK* A', 147) is de toepassing van artikel 7 van de wet van 1953 uitgebreid tot de oogsten na 1954. Deze bepaling luidt:

„De bij artikel 7 van wet nr. 2348/1953 (...), zoals gewijzigd bij artikel 2 van wetsdecreet nr. 2519/1953, ingevoerde speciale heffing over de waarde van uitgevoerde tabak van de oogsten van 1952, 1953 en 1954 wordt uitgebreid tot de oogsten na 1954; het tarief bedraagt 1,5 % voor de oogsten van 1955 en 1956, 1 % voor de oogsten van 1957 en 1958 en 0,5 % voor de oogsten van 1959 en latere jaren."

6 Ten slotte bepaalt artikel 11, lid 4, van wetsdecreet nr. 4104/60:

„De krachtens artikel 6 van wet nr. 2348/1953 geopende ‚speciale rekening voor tabaksarbeiders' wordt afgeschaft bij de afkondiging van dit wetsdecreet. De rechten en verplichtingen ter zake gaan over op de afdeling pensioenen van het IKA. De tot dusver door het bestuur van het IKA verrichte handelingen krachtens welke door het IKA pensioenen en eenmalige uitkeringen zijn betaald aan verzekerden en gepensioneerden van de met het IKA gefuseerde Verzekeringskas voor tabaksarbeiders, worden bij deze bekrachtigd."

De hoofdgedingen en de prejudiciële vragen

7 Michaïlidis is een naamloze vennootschap naar Grieks recht die actief is in de tabakssector. Zij is ontstaan uit de fusie van twee naamloze vennootschappen, namelijk Kapniki A. Michaïlidis AE en M. Bogiatzoglou — Exagogikos Oikos Kapnon AE. Bij verzoekschriften van 18 en 21 augustus 1995 aan het plaatselijke IKA-kantoor verzocht zij om terugbetaling van respectievelijk 336 068 769 GRD en 30 113 030 GRD wegens onverschuldigde betaling.

8 Die bedragen vertegenwoordigen de heffingen die zij en de twee vennootschappen in wier rechten zij is getreden, op grond van artikel 7 van de wet van 1953 tijdens de jaren 1990 tot en met 1995 hebben betaald over de uitvoer van tabak naar andere lidstaten en naar derde landen.

9 De directeur van het IKA-kantoor wees de twee verzoeken van Michaïlidis af. Daarop diende Michaïlidis tegen die twee afwijzende beschikkingen bezwaarschriften in bij de plaatselijke bestuurscommissie van hetzelfde IKA-kantoor. Bij beschikkingen van 15 en 20 november 1996 zijn ook die bezwaarschriften afgewezen.

10 Tegen deze laatste afwijzende beschikkingen stelde Michaïlidis twee beroepen tot nietigverklaring in bij het Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis. Zij betoogde, dat de op grond van artikel 7 van de wet van 1953 toegepaste heffing (hierna: „litigieuze heffing"), die bij de uitvoer van tabak aan het douanekantoor is betaald en is doorgeboekt naar het IKA ten gunste van de pensioenverzekering van de tabaksarbeiders, een heffing van gelijke werking als een douanerecht is, die onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht, daar zij eenzijdig op nationale tabaksproducten wordt gelegd wanneer die de grens overschrijden.

11 Onder die omstandigheden heeft het Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de navolgende, in beide zaken identiek geformuleerde vragen:

„1) Is een heffing over de waarde van goederen, die een lidstaat heft over nationale producten die naar een andere lidstaat worden uitgevoerd, een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht, gelet op het feit dat die heffing, die stelselmatig over een bepaalde categorie nationale goederen volgens objectieve criteria en in het kader van een algemeen belastingstelsel wordt geheven, niet drukt op nationale producten die op de binnenlandse markt worden verkocht en evenmin op soortgelijke goederen die uit een andere lidstaat worden ingevoerd? Of is deze ad-valoremheffing op tabak, die voor het IKA, een socialezekerheidsorgaan, ten gunste van de pensioenverzekering voor tabaksarbeiders wordt geïnd, wegens haar doel — versterking van de financiële middelen van de bedoelde verzekering — niet in strijd met het gemeenschapsrecht, maar is zij in bredere zin een heffing ten gunste van een socialezekerheidsorgaan teneinde sociale zekerheid te verschaffen aan de

betrokken categorie werknemers, die mogelijkerwijs in ondernemingen als die van verzoekster werkzaam zijn en overeenkomstig de desbetreffende bepalingen van de grondwet van de betrokken lidstaat aanspraak hebben op sociale zekerheid, en wel met ieder middel, ook door middel van heffingen als hier in geding zijn?

2) In geval van een bevestigend antwoord op het eerste onderdeel van de eerste vraag, is een lidstaat dan in beginsel gehouden aan een ondernemer de heffing over de waarde van uitgevoerde goederen, die in strijd met het gemeenschapsrecht is bevonden, terug te betalen, indien blijkt dat degene van wie de betaling van die heffing werd verlangd, deze last op anderen, de kopers van de goederen, heeft afgewenteld, en niet blijkt of niet door de ondernemer wordt gesteld, dat de heffing een stijging van de prijs en een daling van de afzet van de producten tot gevolg heeft gehad waardoor die ondernemer nadeel heeft ondervonden?"

12 Bij beschikking van de president van het Hof van 12 januari 1999 zijn de twee zaken C-441/98 en C-442/98 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

De eerste vraag

13 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of een ad-valoremheffing op uitgevoerde tabaksproducten, die niet op dezelfde op de nationale markt verkochte evenmin als op uit een andere lidstaat ingevoerde

tabaksproducten drukt, wegens het ermee nagestreefde sociale doel kan ontkomen aan de kwalificatie van als met de artikelen 9, 12 en 16 van het Verdrag strijdige heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht.

14 Uit de algemene en volstrekte aard van het verbod van alle douanerechten in het goederenverkeer tussen de lidstaten volgt, dat douanerechten verboden zijn onafhankelijk van iedere overweging nopens het doel waarmee zij werden ingevoerd of de bestemming van hun opbrengsten (zie, met name, arrest van 1 juli 1969, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, 2/69 en 3/69, Jurispr. blz. 211, punt 13).

15 Het Hof heeft reeds verschillende malen geoordeeld, dat ongeacht benaming en structuur een eenzijdig opgelegde geldelijke last — ook al is die gering — die wegens grensoverschrijding op nationale of buitenlandse goederen wordt gelegd en geen douanerecht is in eigenlijke zin, een heffing van gelijke werking in de zin van de artikelen 9, 12 en 16 van het Verdrag oplevert, zelfs wanneer deze last niet ten behoeve van de staat wordt geheven (zie arrest Sociaal Fonds Diamantarbeiders, reeds aangehaald, punt 18; arresten van 9 november 1983, Commissie/Denemarken, 158/82, Jurispr. blz. 3573, punt 18; 22 juni 1994, Deutsches Milch-Kontor, C-426/92, Jurispr. blz. I-2757, punt 50, en 17 september 1997, UCAL, C-347/95, Jurispr. blz. I-4911, punt 18).

16 Bovendien laat het gemeenschapsrecht de bevoegdheid van de lidstaten om hun stelsels van sociale zekerheid in te richten, weliswaar onverlet, doch behoren zij niettemin bij de uitoefening van die bevoegdheid het gemeenschapsrecht te eerbiedigen (zie, in die zin, arrest van 28 april 1998, Decker, C-120/95, Jurispr. blz. I-1831, punten 21 en 23).

17 Uit het voorgaande volgt, dat noch het sociale doel waarvoor de litigieuze heffing is ingevoerd, noch het feit dat de opbrengsten ervan voor het IKA zijn bestemd, kan wegnemen dat deze heffing een heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van de artikelen 9, 12 en 16 van het Verdrag is.

18 Volgens de Griekse regering en het IKA echter kan de litigieuze heffing niet als heffing van gelijke werking als een douanerecht worden gekwalificeerd, omdat zij een inkomstenbron van sociale aard is, die niet alleen over uitgevoerde tabak wordt geheven, maar ook over de op het nationale grondgebied verbruikte tabak. Huns inziens vormt de litigieuze heffing dus een bestanddeel van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen dat zich ingevolge artikel 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG) met het gemeenschapsrecht verdraagt.

19 Volgens de rechtspraak van het Hof kan een last als de litigieuze heffing niet als heffing van gelijke werking als een douanerecht worden gekwalificeerd, wanneer zij deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waardoor nationale en in- of uitgevoerde producten volgens dezelfde criteria stelselmatig worden getroffen (zie, met name, arrest van 31 mei 1979, Denkavit, 132/78, Jurispr. blz. 1923, punt 7).

20 Ook al blijkt uit de voorgelegde vraag, dat de verwijzende rechter de litigieuze heffing beschouwt als een last die alleen op uitgevoerde tabaksproducten drukt, moet niettemin rekening worden gehouden met de opmerkingen van de Griekse regering en het IKA en moet worden onderzocht, onder welke voorwaarden de heffing binnen de werkingssfeer van artikel 95 van het Verdrag kan vallen.

21 Ofschoon het aan de nationale rechter staat, op basis van onderzoek van de draagwijdte van de door de Griekse regering en het IKA aangehaalde nationale wettelijke bepalingen te beoordelen, of aan de relevante voorwaarden is voldaan, is het Hof immers wel bevoegd de rechter alle uitleggingsgegevens te verschaffen die hem in staat stellen tot die beoordeling en de bij hem aanhangige zaak te beslechten.

22 Volgens vaste rechtspraak is het wezenlijke kenmerk waardoor een heffing van gelijke werking als een douanerecht zich van een binnenlandse belasting onderscheidt, de omstandigheid dat bedoelde heffing uitsluitend het product dat de grens overschrijdt als zodanig treft, terwijl een binnenlandse belasting zowel in- en uitgevoerde als nationale producten treft (zie, in die zin, arresten van 3 februari 1981, Commissie/Frankrijk, 90/79, Jurispr. blz. 283, punt 13, en 22 april 1999, CRT France International, C-109/98, Jurispr. blz. I-2237, punt 11).

23 Voorts moet de last op het uitgevoerde tabaksproduct, wil hij deel uitmaken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, het nationale product en het identieke uitgevoerde product even zwaar en in dezelfde verhandelingsfase treffen en moet ook het belastbaar feit voor de twee producten hetzelfde zijn. Het volstaat dus niet, dat de belasting van het uitgevoerde product dient ter compensatie van een last die op het soortgelijke nationale product — of op een product waarvan het is afgeleid — wordt of is gelegd in een vroegere productie -of verhandelingsfase dan die waarin het uitgevoerde product wordt belast. Indien een aan de grens toegepaste heffing die niet of in een andere verhandelingsfase op het soortgelijke nationale product drukt, niet als heffing van gelijke werking werd gekwalificeerd omdat zij ter compensatie van een binnenlandse fiscale last op hetzelfde product dient, dan zou het verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten worden uitgehold (zie, in die zin, arrest Denkavit, reeds aangehaald, punt 8).

24 Bijgevolg is een heffing als de litigieuze heffing, die naar aanleiding van de uitvoer aan de grens wordt toegepast, aan te merken als een heffing van gelijke werking als een douanerecht, tenzij de vergelijkbare heffing op de nationale producten

tegen hetzelfde tarief, in dezelfde verhandelingsfase en wegens hetzelfde belastbaar feit wordt opgelegd.

25 Hoewel het uitsluitend aan de nationale rechter staat, de precieze draagwijdte van de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale wettelijke regels te bepalen, dient met de advocaat-generaal te worden opgemerkt (punten 28-32 van zijn conclusie) dat de Griekse regering en het IKA er niet in zijn geslaagd de serieuze twijfel weg te nemen, of de door de Griekse regering als vergelijkbaar beschouwde heffing op de nationale producten tegen hetzelfde tarief, in dezelfde verhandelingsfase en wegens hetzelfde belastbaar feit als de litigieuze heffing wordt opgelegd.

26 Gezien het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat een advaloremheffing op uitgevoerde tabaksproducten, die niet op dezelfde op de nationale markt verkochte evenmin als op uit een andere lidstaat ingevoerde tabaksproducten drukt, niet wegens het ermee nagestreefde sociale doel kan ontkomen aan de kwalificatie van als met de artikelen 9, 12 en 16 van het Verdrag strijdige heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht, tenzij de als vergelijkbaar beschouwde last op de nationale producten tegen hetzelfde tarief, in dezelfde verhandelingsfase en wegens hetzelfde belastbaar feit als de litigieuze heffing wordt opgelegd.

De tweede vraag

27 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of een lidstaat naar gemeenschapsrecht kan weigeren heffingen terug te betalen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geïnd, wanneer vaststaat dat die terug-

betaling een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren, en voorts, hoe het bewijs van een dergelijke verrijking kan worden geleverd.

28 Volgens Michaïlidis mag haar niet de bewijslast worden opgelegd. De Commissie, die Michaïlidis op dit punt steunt, merkt op, dat er volgens vaste rechtspraak van het Hof geen vermoeden van afwenteling bestaat en dat het niet aan de belastingplichtige staat, aan te tonen dat die afwenteling niet heeft plaatsgevonden.

29 Het IKA en de Griekse regering daarentegen betogen, dat een lidstaat terugbetaling van de in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde heffing mag weigeren, wanneer vaststaat dat anders ongerechtvaardigde verrijking optreedt. Aangezien Michaïlidis niet heeft aangetoond, dat de inning van de litigieuze heffing tot een stijging van de prijs en een lagere afzet van de producten heeft geleid, moet worden aangenomen, dat de terugbetaling van die heffing ongerechtvaardigde verrijking oplevert. Bijgevolg achten het IKA en de Griekse regering de bevoegde autoriteiten niet verplicht om de litigieuze heffing terug te betalen aan verzoekster in de hoofdgedingen.

30 Vooraf zij opgemerkt, dat volgens vaste rechtspraak het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen die heffingen van gelijke werking als douanerechten verbieden. De lidstaat is in beginsel dus verplicht, in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen terug te betalen (arresten van 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12, en, laatstelijk, 9 februari 1999, Dilexport, C-343/96, Jurispr. blz. I-579, punt 23).

31 Met betrekking tot het eerste gedeelte van de tweede vraag zij opgemerkt, dat volgens vaste rechtspraak de bescherming van de door de communautaire

rechtsorde ter zake gewaarborgde rechten niet vereist, dat ten onrechte geheven belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden (zie, met name, arrest van 27 februari 1980, Just, 68/79, Jurispr. blz. 501, punt 26).

32 De nationale rechter dient derhalve aan de hand van de omstandigheden van elk concreet geval te beoordelen, of de last van de heffing door de handelaar geheel of gedeeltelijk aan anderen is overgedragen en of een eventuele teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren (zie, met name, arrest van 14 januari 1997, Comateb e.a., C-192/95—C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 23).

33 Een lidstaat kan terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing aan de handelaar evenwel slechts afwijzen, wanneer vaststaat dat de heffing geheel ten laste van een ander is gekomen en teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou opleveren. Hieruit volgt, dat indien slechts een gedeelte van de last van de heffing is afgewenteld, de nationale overheid het niet-afgewentelde bedrag aan de handelaar behoort terug te betalen (arrest Comateb e.a., reeds aangehaald, punten 27 en 28).

34 Ook wanneer echter vaststaat, dat de last van de heffing geheel of gedeeltelijk op derden is afgewenteld, brengt terugbetaling van het aldus afgewentelde bedrag aan de handelaar niet noodzakelijkerwijs mee dat hij ongerechtvaardigd wordt verrijkt (arrest Comateb e.a., reeds aangehaald, punt 29).

35 Het Hof heeft immers reeds verschillende keren opgemerkt, dat het in overeenstemming met de beginselen van het gemeenschapsrecht zou zijn, wanneer de rechter bij wie vorderingen tot terugbetaling aanhangig worden gemaakt, de schade in aanmerking neemt die de betrokken marktdeelnemer kan hebben

geleden doordat maatregelen zoals de litigieuze heffing tot een daling van de uitvoer hebben geleid (arresten Just, reeds aangehaald, punt 26, en Comateb e.a., reeds aangehaald, punt 30).

36 Wat het tweede gedeelte van de tweede vraag betreft, zij eraan herinnerd, dat bewijsregels die het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen te verkrijgen, onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. Dit geldt met name voor vermoedens of voor bewijsregels die de bewijslast, dat de onverschuldigd betaalde heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, bij de belastingplichtige leggen, en voor bijzondere beperkingen met betrekking tot de vorm van het te leveren bewijs, zoals de uitsluiting van alle niet-schriftelijke bewijsmiddelen (arrest San Giorgio, reeds aangehaald, punt 14).

37 In dit opzicht staat het gemeenschapsrecht eraan in de weg, dat een lidstaat aan de terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige douanerechten en heffingen een voorwaarde verbindt, zoals dat die rechten of heffingen niet op derden zijn afgewenteld, waarbij het bewijs dat aan die voorwaarde is voldaan, door de verzoeker moet worden geleverd (arrest Dilexport, reeds aangehaald, punt 54).

38 Indien dus, gelijk het IKA en de Griekse regering stellen, Michaïlidis volgens de nationale wetgeving zou moeten aantonen, dat de litigieuze heffing tot een stijging van de prijs van de producten en een daling van de uitvoer heeft geleid, dan zouden de betrokken bepalingen in strijd met het gemeenschapsrecht moeten worden beschouwd (zie, in die zin, arrest Dilexport, reeds aangehaald, punt 52).

39 Met betrekking tot het bewijs dat de litigieuze heffing op derden is afgewenteld, betoogt Michaïlidis, dat het in de hoofdgedingen gaat om de vraag, of de

nationale rechter zich uitsluitend mag baseren op documenten van de bevoegde autoriteiten, die Michaïlidis hen diende over te leggen in verband met de betaling van de litigieuze heffing, dan wel of hij ook rekening moet houden met documenten die met contractpartners zijn uitgewisseld.

40 Ofschoon de vraag, of een heffing is afgewenteld, een feitenkwestie is die tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort, en alleen hij het desbetreffende bewijs heeft te beoordelen, zij eraan herinnerd, dat de bewijsregels het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken teruggaaf van de in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing te verkrijgen.

41 Daaruit volgt, dat indien de nationale rechter zich ertoe zou moeten beperken, alleen de door de bevoegde autoriteiten overgelegde bewijsmiddelen te beoordelen, zonder rekening te mogen houden met die welke de betrokken marktdeelnemer hem heeft overgelegd ten bewijze dat ondanks de andersluidende verklaringen van de bevoegde autoriteiten de heffing in werkelijkheid niet of althans niet geheel is afgewenteld, de betrokken bepalingen in strijd met het gemeenschapsrecht zouden moeten worden beschouwd, daar de belastingplichtige steeds de mogelijkheid moet hebben de door hem aan het gemeenschapsrecht ontleende rechten geldend te maken.

42 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat het gemeenschapsrecht weliswaar niet eraan in de weg staat, dat een lidstaat terugbetaling van heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geïnd, weigert wanneer vaststaat dat die terugbetaling een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren, doch dat het de toepassing van vermoedens of bewijsregels uitsluit die de betrokken marktdeelnemer belasten met het bewijs, dat de onverschuldigd betaalde heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, en die hem verhinderen om bewijsmiddelen ter weerlegging van de gestelde afwenteling over te leggen.

Kosten

43 De kosten door de Griekse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis bij twee beschikkingen van 29 oktober 1998 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Een ad-valoremheffing op uitgevoerde tabaksproducten, die niet op dezelfde op de nationale markt verkochte evenmin als op uit een andere lidstaat ingevoerde tabaksproducten drukt, kan niet wegens het ermee nagestreefde sociale doel ontkomen aan de kwalificatie van als met de artikelen 9 en 12 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 23 EG en 25 EG) en artikel 16**

EG-Verdrag (ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam) strijdige heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht, tenzij de als vergelijkbaar beschouwde last op de nationale producten tegen hetzelfde tarief, in dezelfde verhandelingsfase en wegens hetzelfde belastbaar feit wordt opgelegd als een uitvoerheffing zoals die ingesteld bij de Griekse wet nr. 2348/1953.

2) **Het gemeenschapsrecht staat weliswaar niet eraan in de weg, dat een lidstaat terugbetaling van heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geïnd, weigert wanneer vaststaat dat die terugbetaling een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren, doch sluit de toepassing uit van vermoedens of bewijsregels die de betrokken marktdeelnemer belasten met het bewijs, dat de onverschuldigd betaalde heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, en die hem verhinderen om bewijsmiddelen ter weerlegging van de gestelde afwenteling over te leggen.**

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 21 september 2000.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

D. A. O. Edward