ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 21ης Σεπτεμβρίου 2000 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-441/98 και C-442/98,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Ελλάς) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

ανώνυμης εταιρίας «Καπνική Μιχαηλίδης ΑΕ»

και

Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ),

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ) και 16 της

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), που αφορούν τις φορολογικές επιβαρύνσεις αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμούς, καθώς και ως προς τις προϋποθέσεις επιστροφής φορολογικής επιβαρύνσεως εισπραχθείσας κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, πρόεδρο τμήματος, P. J. G. Kapteyn (εισηγητή), P. Jann, H. Ragnemalm και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η «Καπνική Μιχαηλίδης ΑΕ», εκπροσωπούμενη από τους Π. Γιαταγαντζίδη, Κ. Φινοκαλιώτη και Ε. Μεταξάκη, δικηγόρους Αθηνών,

— το Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ), εκπροσωπούμενο από τη Μ. Παυλίδη-Βασιλειάδη, δικηγόρο Θεσσαλονίκης,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Π. Μυλωνόπουλο, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο στην Ειδική Νομική Υπηρεσία — Τμήμα Ευρωπαϊκού Κοινοτικού Δικαίου του Υπουργείου Εξωτερικών, και την Κ. Παρασκευοπούλου-Γρηγορίου, δικαστική αντιπρόσωπο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τη Μ. Κοντού-Durande και τον R. Tricot, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της «Καπνική Μιχαηλίδης ΑΕ», εκπροσωπηθείσας από τους Π. Γιαταγαντζίδη, Κ. Φινοκαλιώτη και Ε. Μεταξάκη, του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ), εκπροσωπηθέντος από τον Δ. Αναστασόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπηθείσας από την Κ. Παρασκευοπούλου-Γρηγορίου, και της Επιτροπής, εκπροσωπηθείσας από τη Μ. Κοντού-Durande και τον R. Tricot, κατά τη συνεδρίαση της 3ης Φεβρουαρίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Μαρτίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δύο αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 1998, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 4 Δεκεμβρίου 1998, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), δύο προδικαστικά ερωτήματα, πανομοιότυπα σε αμφότερες τις υποθέσεις των οποίων έχει επιληφθεί, ως προς την ερμηνεία των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ) και 16 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), που αφορούν τις φορολογικές επι-

βαρύνσεις αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμούς, καθώς και ως προς τις προϋποθέσεις επιστροφής φορολογικής επιβαρύνσεως εισπραχθείσας κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ της ανώνυμης εταιρίας «Καπνική Μιχαηλίδης ΑΕ» (στο εξής: Μιχαηλίδης ΑΕ) και του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (στο εξής: ΙΚΑ), σχετικά με την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθεισών, φορολογικών επιβαρύνσεων τις οποίες η Μιχαηλίδης ΑΕ και οι δύο εταιρίες τις οποίες διαδέχθηκε κατέβαλαν από το 1990 έως το 1995 επί εξαγωγών καπνών προς άλλα κράτη μέλη και προς τρίτες χώρες.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 6 του νόμου 2348/1953, περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως και καταργήσεως διατάξεων αφορωσών την επεξεργασία φύλλων καπνού και συγχωνεύσεως του Ταμείου Ασφαλίσεως Καπνεργατών (στο εξής: ΤΑΚ) μετά του ΙΚΑ (*ΦΕΚ* τεύχος Α' αριθ. 75, στο εξής: νόμος του 1953), καθιερώνει φόρο επί των καπνικών προϊόντων. Η εν λόγω διάταξη ορίζει τα εξής:

«Προς τον σκοπόν

α) της συνεχίσεως της καταβολής των συντάξεων εις τους ήδη συνταξιούχους του ΤΑΚ και τους κατά τας διατάξεις του παρόντος καθισταμένους τοιούτους, και εν περιπτώσει θανάτου αυτών, εις τους κατά τ' ανωτέρω δικαιοδόχους των, και

β) της καταβολής της αποζημιώσεως εις τους τυχόν μη ενταχθησομένους εις το ΙΚΑ και μη δικαιουμένους συντάξεως μέχρι της ισχύος του παρόντος Νόμου υπαλλήλους του ΤΑΚ,

συνιστάται διά του παρόντος παρά τη Εθνική Τραπέζη της Ελλάδος και Αθηνών ειδικός Λογαριασμός υπό τον τίτλον "Ειδικός Λογαριασμός εξυπηρετήσεως συνταξιούχων του συγχωνευθέντος εις το ΙΚΑ Ταμείου Ασφαλίσεως Καπνεργατών".

Πόροι του Λογαριασμού αυτού είναι:

(...)

β) Το προϊόν της δυνάμει του εδαφίου β' της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 3460/28 εισφοράς επί του ενιαίου φόρου καπνού.

γ) Το προϊόν της κατά το επόμενον άρθρον εισφοράς επί της αξίας των εξαγομένων καπνών.

(...)»

4 Το άρθρο 7 του νόμου του 1953, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 του νομοθετικού διατάγματος 2519/1953 (*ΦΕΚ* τεύχος Α' αριθ. 220), ορίζει τα εξής:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά επί της αξίας των εξαγομένων εκτός των ορίων της χώρας καπνών

α) εκ πέντε επί τοις εκατόν (5 %) διά τα τοιαύτα εσοδείας 1952 και

β) εκ τρία επί τοις εκατόν (3 %) διά τα τοιαύτα των εσοδειών 1953 και 1954 (...)

Αι κατά τα ανωτέρω εισφοραί καταβάλλονται υπό των εξαγωγέων άμα τη εξαγωγή και εισπράττονται υπό του Τελωνείου του Κράτους μέσω του οποίου ενεργείται η εξαγωγή, αποδίδεται δε υπ' αυτών κατά μήνα εις τον κατά το άρθρον 6 του παρόντος ειδικόν λογαριασμόν (...)».

5 Η εφαρμογή του άρθρου 7 του νόμου του 1953 επεκτάθηκε και στις μετά το 1954 εσοδείες με το άρθρο 9, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 4104/60 (*ΦΕΚ* τεύχος Α' αριθ. 147), το οποίο προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η υπό του άρθρου 7 του ν. 2348/1953 (...), ως τούτο αντικατεστάθη υπό του άρθρου 2 του ν.δ. 2519/1953, οριζομένη ειδική εισφορά επί της αξίας των εξαγομένων εκτός των ορίων της χώρας καπνών των εσοδειών 1952, 1953 και 1954 επεκτείνεται και επί της τιμής των μετά το 1954 εσοδειών, μειουμένη εις 1,5 % προκειμένου περί καπνών εσοδειών [1955 και 1956], εις 1 % των εσοδειών 1957 και 1958 και εις 0,5 % προκειμένου περί καπνών εσοδειών 1959 και εφεξής.»

6 Εξάλλου, κατά το άρθρο 11, παράγραφος 4, του νομοθετικού διατάγματος 4104/60,

«[ο] δυνάμει του άρθρου 6 του ν.δ. 2348/1953 συσταθείς "Ειδικός Λογαριασμός Καπνεργατών" καταργείται από της δημοσιεύσεως του παρόντος, των υποχρεώσεων και δικαιωμάτων αυτού αναλαμβανομένων εφεξής υπό του Κλάδου Συντάξεων του ΙΚΑ, νομιμοποιουμένων των πράξεων της Διοικήσεως αυτού επί τη βάσει των οποίων κατεβλήθησαν υπό του ΙΚΑ συντάξεις και εφ' άπαξ αποζημιώσεις εις ασφαλισμένους και συνταξιούχους του συγχωνευθέντος εις τούτο Ταμείου Ασφαλίσεως Καπνεργατών.»

Οι διαφορές στις κύριες δίκες και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Η Μιχαηλίδης ΑΕ, ανώνυμη εταιρία ελληνικού δικαίου, η οποία ασκεί δραστηριότητα στον τομέα των καπνών και προήλθε από τη συγχώνευση δύο ανωνύμων εταιριών, ήτοι της «Καπνική Α. Μιχαηλίδης ΑΕ» και της «Μ. Βογιατζόγλου — Εξαγωγικός Οίκος Καπνών ΑΕ», ζήτησε στις 18 και 21 Αυγούστου 1995 από το τοπικό υποκατάστημα του ΙΚΑ να της επιστραφούν, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, ποσά ύψους, αντιστοίχως, 336 068 769 δρχ. και 30 113 030 δρχ.

8 Τα ποσά αυτά αντιστοιχούν σε φορολογικές επιβαρύνσεις καταβληθείσες, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 7 του νόμου του 1953, τόσο από τη Μιχαηλίδης ΑΕ όσο και από τις δύο εταιρίες τις οποίες διαδέχθηκε, κατά την εξαγωγή καπνών προς τα κράτη μέλη και προς τρίτες χώρες στη διάρκεια των ετών 1990 έως 1995.

9 Αφού ο διευθυντής του ΙΚΑ απέρριψε τις δύο αιτήσεις της Μιχαηλίδης ΑΕ, η τελευταία άσκησε ένσταση κατά καθεμιάς από τις απορριπτικές αποφάσεις ενώπιον της Τοπικής Διοικητικής Επιτροπής του ιδίου υποκαταστήματος του ΙΚΑ. Οι ενστάσεις αυτές επίσης απορρίφθηκαν με αποφάσεις της 15ης και 20ής Νοεμβρίου 1996.

10 Η Μιχαηλίδης ΑΕ άσκησε δύο προσφυγές ακυρώσεως κατά των τελευταίων αυτών αποφάσεων ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, υποστηρίζοντας ότι η επιβάρυνση που εισπράττεται δυνάμει του άρθρου 7 του νόμου του 1953 (στο εξής: επίδικη επιβάρυνση), και η οποία καταβάλλεται στο τελωνείο κατά την εξαγωγή καπνών και αποδίδεται στο ΙΚΑ υπέρ του Κλάδου Συντάξεως των Καπνεργατών, αποτελεί επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό ασυμβίβαστη με το κοινοτικό δίκαιο, στο μέτρο που επιβάλλεται μονομερώς επί εγχωρίων καπνικών προϊόντων λόγω της διευλεύσεώς τους από τα σύνορα.

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία είναι πανομοιότυπα στις δύο υποθέσεις:

«1) [Ερωτάται] αν η αναλογική προς την αξία των εμπορευμάτων επιβάρυνση που εισπράττεται από ένα κράτος μέλος επί εγχωρίων εμπορευμάτων εξαγομένων σε άλλο κράτος μέλος συνιστά φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου προς εξαγωγικούς δασμούς αποτελέσματος, λαμβανομένου υπόψη ότι η επιβάρυνση αυτή, που επιβάλλεται πάγια σε μία συγκεκριμένη κατηγορία εγχωρίων εμπορευμάτων, σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια και στα πλαίσια ενός γενικού συστήματος φορολογίας, δεν βαρύνει τα εγχώρια προϊόντα που διατίθενται στην εσωτερική αγορά και τα όμοια εμπορεύματα που εισάγονται στη χώρα από άλλο κράτος μέλος· ή αν η πιο πάνω αναλογική εισφορά σε βάρος των εξαγωγέων καπνών η οποία εισπράττεται και αποδίδεται ως έσοδο του ΙΚΑ, φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης, υπέρ του Κλάδου Συντάξεως των Καπνεργατών, ως εκ του σκοπού στον οποίο αποβλέπει, δηλ. την οικονομική ενίσχυση των πόρων του συγκεκριμένου κλάδου ασφάλισης, δεν αντιτίθεται στον κοινοτικό δίκαιο, αλλά συνιστά υπό ευρύτερη έννοια εισφορά υπέρ ασφαλιστικού οργανισμού για την

πραγμάτωση των σκοπών της κοινωνικής ασφάλισης της συγκεκριμένης κατηγορίας εργαζομένων, οι οποίοι είναι εν δυνάμει απασχολούμενοι σε επιχειρήσεις, όπως της προσφεύγουσας, δικαιούμενοι κοινωνικής ασφάλισης, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Συντάγματος του συγκεκριμένου κράτους μέλους, με κάθε τρόπο, ακόμη και με την επιβολή επιβαρύνσεων, όπως της επίδικης.

2) Σε περίπτωση θετικής απαντήσεως επί του πρώτου σκέλους του πρώτου ερωτήματος, ερωτάται αν ένα κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει στον επιχειρηματία χρηματικές επιβαρύνσεις επί της αξίας εξαγομένων εμπορευμάτων, οι οποίες ήθελε θεωρηθεί ότι εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, με δεδομένο ότι αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο που αναγκάστηκε να καταβάλει τις εν λόγω επιβαρύνσεις τις μετακύλισε πράγματι σε άλλα πρόσωπα, τους αγοραστές των εμπορευμάτων, και δεν προκύπτει ούτε επικαλείται ο επιχειρηματίας ότι από την επιβάρυνση αυτή προκλήθηκε αύξηση της τιμής των προϊόντων και μείωση του όγκου των πωλήσεών του που είχαν ως αποτέλεσμα την περαιτέρω ζημία αυτού.»

12 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 12ης Ιανουαρίου 1999, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των δύο υποθέσεων C-441/98 και C-442/98 προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί του πρώτου ερωτήματος

13 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν μια αναλογική προς την αξία επιβάρυνση επί των εξαγομένων καπνικών προϊόντων, η οποία δεν πλήττει τα ίδια καπνικά προϊόντα που διατίθενται στην εγχώρια αγορά ούτε

εκείνα που εισάγονται από άλλο κράτος μέλος, μπορεί να μη τύχει, λόγω του κοινωνικού σκοπού στον οποίο αποβλέπει, του χαρακτηρισμού της φορολογικής επιβαρύνσεως αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό, που είναι ασυμβίβαστη με τα άρθρα 9, 12 και 16 της Συνθήκης.

14 Από τον γενικό και απόλυτο χαρακτήρα της απαγορεύσεως κάθε δασμού επί των κυκλοφορούντων μεταξύ κρατών μελών εμπορευμάτων προκύπτει ότι οι δασμοί απαγορεύονται ασχέτως του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκαν ή του προορισμού των εξ αυτών προερχομένων εσόδων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 1ης Ιουλίου 1969, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 2/69 και 3/69, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 59, σκέψη 13).

15 Όπως έχει επανειλημμένως κρίνει το Δικαστήριο, μια χρηματική επιβάρυνση, όσο μικρή και αν είναι, μονομερώς επιβαλλόμενη, και όποια και αν είναι η ονομασία της και ο τρόπος επιβολής της, η οποία επιβάλλεται επί των εγχωρίων ή αλλοδαπών εμπορευμάτων λόγω του ότι αυτά διέρχονται από τα σύνορα, όταν δεν είναι δασμός στην κυριολεξία, συνιστά φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος, υπό την έννοια των άρθρων 9, 12 και 16 της Συνθήκης, έστω και αν δεν εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου (βλ. προμνησθείσα απόφαση Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, σκέψη 18, και αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 158/82, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1983, σ. 3573, σκέψη 18, της 22ας Ιουνίου 1994, C-426/92, Deutsches Milch-Kontor, Συλλογή 1994, σ. I-2757, σκέψη 50, και της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-347/95, UCAL, Συλλογή 1997, σ. I-4911, σκέψη 18).

16 Εξάλλου, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, το κοινοτικό δίκαιο ναι μεν δεν θίγει την εξουσία των κρατών μελών να διαρρυθμίζουν τα συστήματά τους κοινωνικής ασφαλίσεως, τα κράτη μέλη οφείλουν ωστόσο, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-120/95, Decker, Συλλογή 1998, σ. I-1831, σκέψεις 21 και 23).

17 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ούτε ο κοινωνικός σκοπός για τον οποίο έχει θεσπιστεί η επίδικη επιβάρυνση ούτε το γεγονός ότι τα εξ αυτής έσοδα προορίζονται για το ΙΚΑ εμποδίζουν τον χαρακτηρισμό της επιβαρύνσεως αυτής ως φορολογικής επιβαρύνσεως αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό υπό την έννοια των άρθρων 9, 12 και 16 της Συνθήκης.

18 Η Ελληνική Κυβέρνηση και το ΙΚΑ υποστηρίζουν, ωστόσο, ότι η επίδικη επιβάρυνση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό, δεδομένου ότι αποτελεί κοινωνικό πόρο επιβαλλόμενο όχι μόνον επί των εξαγομένων καπνών, αλλά και επί των καταναλισκομένων εντός της επικράτειας καπνών. Συνεπώς, η επίδικη επιβάρυνση εντάσσεται σε ένα γενικό εσωτερικό σύστημα φορολογίας το οποίο συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο δυνάμει του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 90 ΕΚ).

19 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια επιβάρυνση όπως η επίδικη μπορεί να μη χαρακτηρισθεί ως φορολογική επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό αν εντάσσεται στο πλαίσιο ενός γενικού συστήματος εσωτερικών τελών το οποίο εφαρμόζεται συστηματικά, βάσει των ιδίων κριτηρίων, τόσο επί των εγχωρίων όσο και επί των εισαγομένων ή εξαγομένων προϊόντων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 31ης Μαΐου 1979, 132/78, Denkavit, Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 985, σκέψη 7).

20 Από το υποβληθέν ερώτημα συνάγεται μεν ότι η επίδικη επιβάρυνση θεωρείται από το αιτούν δικαστήριο ως επιβάρυνση πλήττουσα μόνον τα εξαγόμενα καπνικά προϊόντα, θα πρέπει ωστόσο να ληφθούν υπόψη και οι παρατηρήσεις της Ελληνικής Κυβερνήσεως και του ΙΚΑ και να εξεταστεί υπό ποιες προϋποθέσεις η επιβάρυνση αυτή θα μπορούσε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 της Συνθήκης.

21 Πράγματι, καίτοι στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει κατά πόσον πληρούνται οι κατάλληλες προϋποθέσεις, κατόπιν εξετάσεως του περιεχομένου των εθνικών διατάξεων τις οποίες επικαλούνται η Ελληνική Κυβέρνηση και το ΙΚΑ, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να του παράσχει όλα τα στοιχεία ερμηνείας που θα του επιτρέψουν να προβεί στην εκτίμηση αυτή προκειμένου να κρίνει επί της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί.

22 Συναφώς, πρέπει, αφενός, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το ουσιώδες χαρακτηριστικό μιας επιβαρύνσεως ισοδυνάμου προς δασμό αποτελέσματος, το οποίο τη διακρίνει από έναν εσωτερικό φόρο, έγκειται στο ότι η πρώτη πλήττει αποκλειστικά το προϊόν που διέρχεται από τα σύνορα ακριβώς λόγω του γεγονότος αυτού, ενώ ο δεύτερος πλήττει τόσο τα εισαγόμενα και εξαγόμενα όσο και τα εγχώρια προϊόντα (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 3ης Φεβρουαρίου 1981, 90/79, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1981, σ. 283, σκέψη 13, και της 22ας Απριλίου 1999, C-109/98, CRT France International, Συλλογή 1999, σ. I-2237, σκέψη 11).

23 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι, για να εντάσσεται στο πλαίσιο ενός γενικού εσωτερικού συστήματος φορολογίας, η επιβάρυνση που επιβάλλεται στο εξαγόμενο καπνικό προϊόν πρέπει να βαρύνει το όμοιο εγχώριο ή εξαγόμενο προϊόν με τον ίδιο φόρο στο ίδιο στάδιο εμπορίας και ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου πρέπει, και αυτή, να είναι η ίδια για αμφότερα τα προϊόντα. Συνεπώς, ο φόρος που επιβάλλεται επί του εξαγομένου προϊόντος δεν αρκεί να αποσκοπεί στην αντιστάθμιση επιβαρύνσεως η οποία πλήττει το ομοειδές εγχώριο προϊόν — ή η οποία έχει πλήξει το προϊόν αυτό ή το προϊόν του οποίου αυτό είναι παράγωγο — σε στάδιο παραγωγής ή εμπορίας προγενέστερο του σταδίου κατά το οποίο φορολογείται το εξαγόμενο προϊόν. Ο μη χαρακτηρισμός μιας επιβαρύνσεως εισπραττομένης στα σύνορα ως φορολογικής επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος, όταν αυτή δεν πλήττει το ομοειδές εγχώριο προϊόν ή όταν το πλήττει σε διαφορετικά στάδια εμπορίας, με την αιτιολογία ότι η επιβάρυνση αυτή αποσκοπεί στην αντιστάθμιση εσωτερικής φορολογικής επιβαρύνσεως πλήττουσας το ίδιο προϊόν, θα καθιστούσε κενή περιεχομένου και άνευ αντικειμένου την απαγόρευση των φορολογικών επιβαρύνσεων αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό (βλ. υπό την έννοια αυτή, προμνησθείσα απόφαση Denkavit, σκέψη 8).

24 Επομένως, μια φορολογική επιβάρυνση όπως η επίδικη, η οποία εισπράττεται στα σύνορα κατά την εξαγωγή του προϊόντος, λογίζεται φορολογική επιβάρυνση αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμό, εκτός εάν η καθ' υπόθεση συγκρίσιμη επιβά-

ρυνση που εισπράττεται επί των εγχωρίων προϊόντων εφαρμόζεται με τον ίδιο συντελεστή, στο ίδιο στάδιο εμπορίας και λόγω της ίδιας γενεσιουργού αιτίας.

25 Συναφώς, καίτοι εναπόκειται αποκλειστικώς και μόνο στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει το ακριβές περιεχόμενο των εθνικών νομοθετικών διατάξεων που αφορούν οι κύριες δίκες, πρέπει να παρατηρηθεί, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 28 έως 32 των προτάσεών του, ότι η Ελληνική Κυβέρνηση και το ΙΚΑ δεν κατόρθωσαν να διαλύσουν τις σοβαρές αμφιβολίες που υφίστανται ως προς το κατά πόσον η καθ' υπόθεση συγκρίσιμη επιβάρυνση που εισπράττεται επί των εγχωρίων προϊόντων, την οποία επικαλείται η εν λόγω κυβέρνηση, εφαρμόζεται με τον ίδιο συντελεστή, στο ίδιο στάδιο εμπορίας και λόγω της ίδιας γενεσιουργού αιτίας με την επίδικη φορολογική επιβάρυνση.

26 Απ' όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι μια αναλογική προς την αξία των εμπορευμάτων φορολογική επιβάρυνση που εισπράττεται επί των εξαγομένων καπνικών προϊόντων και η οποία δεν πλήττει ούτε τα ίδια καπνικά προϊόντα που διατίθενται στην εγχώρια αγορά ούτε εκείνα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη δεν μπορεί, λόγω του κοινωνικού σκοπού στον οποίο αποβλέπει, να μη τύχει του χαρακτηρισμού της φορολογικής επιβαρύνσεως αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό, η οποία είναι ασυμβίβαστη με τα άρθρα 9, 12 και 16 της Συνθήκης, εκτός εάν η καθ' υπόθεση συγκρίσιμη επιβάρυνση που εισπράττεται επί των εγχωρίων προϊόντων εφαρμόζεται με τον ίδιο συντελεστή, στο ίδιο στάδιο εμπορίας και λόγω της ίδιας γενεσιουργού αιτίας με την επίδικη φορολογική επιβάρυνση.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

27 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν, αφενός, εάν το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει στα κράτη μέλη να αρνηθούν την επιστροφή φόρων εισπραχθέντων κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου όταν είναι αποδεδειγμένο ότι η επιστροφή αυτή θα δημιουργήσει αδικαιολόγητο πλουτισμό και, αφετέρου, με

ποιον τρόπο είναι δυνατόν να αποδειχθεί ότι συντρέχει περίπτωση αδικαιολογήτου πλουτισμού.

28 Κατά τη Μιχαηλίδης ΑΕ, το βάρος αποδείξεως δεν είναι δυνατόν να το φέρει η ίδια. Η Επιτροπή, η οποία υποστηρίζει τη Μιχαηλίδης ΑΕ επί του σημείου αυτού, παρατηρεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν υφίσταται τεκμήριο μετακυλίσεως και ότι δεν εναπόκειται στον φορολογούμενο να αποδείξει ότι δεν υπήρξε μετακύλιση.

29 Αντιθέτως, το ΙΚΑ και η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρούν, αφενός, ότι το κράτος μέλος δικαιούται να αρνηθεί την επιστροφή φόρου εισπραχθέντος κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου αν αποδεικνύεται ότι αυτό συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό και, αφετέρου, ότι, εφόσον η Μιχαηλίδης ΑΕ δεν απέδειξε ότι η είσπραξη της επίδικης φορολογικής επιβαρύνσεως προκάλεσε αύξηση της τιμής των προϊόντων ή μείωση του όγκου των πωλήσεων, πρέπει να συναχθεί ότι η επιστροφή της συνεπάγεται αδικαιολόγητο πλουτισμό. Συνεπώς, κατά το ΙΚΑ και την εν λόγω κυβέρνηση, οι αρμόδιες αρχές δεν υποχρεούνται να επιστρέψουν την επίδικη φορολογική επιβάρυνση στην προσφεύγουσα των κυρίων δικών.

30 Πρέπει να υπομνησθεί εκ προοιμίου ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το δικαίωμα προς επιστροφή φόρων που έχουν εισπραχθεί εντός κράτους μέλους κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμουν στους ιδιώτες οι κοινοτικές διατάξεις περί απαγορεύσεως των επιβαρύνσεων αποτελέσματος ισοδυνάμου προς δασμούς. Συνεπώς, το κράτος μέλος υποχρεούται, καταρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12, και, ως πλέον πρόσφατη, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 1999, C-343/96, Dilexport, Συλλογή 1999, σ. I-579, σκέψη 23).

31 Όσον αφορά το πρώτο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η προστασία των δικαιωμάτων που εγγυάται η κοινοτική

έννομη τάξη στον τομέα αυτόν δεν απαιτεί την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 68/79, Just, Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 253, σκέψη 26).

32 Επομένως, στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να εκτιμούν, υπό το φως των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, αν η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί, εν όλω ή εν μέρει, από τον επιχειρηματία σε άλλα πρόσωπα και αν, ενδεχομένως, η επιστροφή της στον επιχειρηματία θα συνιστούσε αδικαιολόγητο πλουτισμό (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1997, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-192/95 έως C-218/95, Comateb κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-165, σκέψη 23).

33 Ωστόσο, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιταχθεί στην επιστροφή του κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου εισπραχθέντος φόρου στον επιχειρηματία παρά μόνον όταν αποδεικνύεται ότι το σύνολο της φορολογικής επιβαρύνσεως έφερε άλλο πρόσωπο και όχι ο επιχειρηματίας και ότι η επιστροφή του φόρου στον επιχειρηματία θα συνεπαγόταν γι' αυτόν αδικαιολόγητο πλουτισμό. Επομένως, αν μέρος μόνον της φορολογικής επιβαρύνσεως έχει μετακυλιστεί, εναπόκειται στις εθνικές αρχές να επιστρέψουν στον επιχειρηματία το ποσό που δεν έχει μετακυλιστεί (προμνησθείσα απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψεις 27 και 28).

34 Εξάλλου, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί, εν όλω ή εν μέρει, σε τρίτους, η επιστροφή του κατ' αυτόν τον τρόπο μετακυλισθέντος ποσού στον επιχειρηματία δεν συνεπάγεται απαραιτήτως αδικαιολόγητο πλουτισμό του τελευταίου (προμνησθείσα απόφαση Comateb κ.λπ., σκέψη 29).

35 Πράγματι, όπως έχει ήδη επανειλημμένως κρίνει το Δικαστήριο, είναι σύμφωνο προς τις αρχές του κοινοτικού δικαίου τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται αγωγών αποδόσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών να λαμβάνουν υπόψη τη ζημία την οποία ο ενδιαφερόμενος επιχειρηματίας μπορεί να έχει υποστεί από το γεγονός ότι τα μέτρα, όπως η επίδικη φορολογική επιβάρυνση, είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση

του όγκου των εξαγωγών (προμνησθείσες αποφάσεις Just, σκέψη 26, και Comateb κ.λπ., σκέψη 30).

36 Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος, υπενθυμίζεται ότι είναι ασυμβίβαστοι με το κοινοτικό δίκαιο όλοι οι κανόνες αποδείξεως που έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την επίτευξη της επιστροφής φορολογικών επιβαρύνσεων που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Αυτό ισχύει ιδίως προκειμένου για τεκμήρια ή κανόνες αποδείξεως που σκοπούν να μεταθέσουν στον φορολογούμενο το βάρος αποδείξεως ότι οι αχρεωστήτως καταβληθείσες επιβαρύνσεις δεν μετακυλίστηκαν σε άλλα πρόσωπα ή προκειμένου για ιδιαιτέρους περιορισμούς όσον αφορά το είδος της αποδείξεως που πρέπει να προσκομιστεί, όπως ο αποκλεισμός κάθε άλλου αποδεικτικού μέσου εκτός από την έγγραφη απόδειξη (προμνησθείσα απόφαση San Giorgio, σκέψη 14).

37 Συναφώς, το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋπόθεση, όπως η έλλειψη μετακυλίσεως των εν λόγω δασμών ή φόρων σε τρίτους, τη συνδρομή της οποίας πρέπει να αποδεικνύει ο αιτών (προμνησθείσα απόφαση Dilexport, σκέψη 54).

38 Συνεπώς, εάν, όπως ισχυρίζονται το ΙΚΑ και η Ελληνική Κυβέρνηση, εναπόκειται στη Μιχαηλίδης ΑΕ, κατά το εθνικό δίκαιο, να αποδείξει ότι η επίδικη επιβάρυνση προκάλεσε αύξηση της τιμής των προϊόντων και μείωση του όγκου των εξαγωγών, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι οι σχετικές διατάξεις αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Dilexport, σκέψη 52).

39 Όσον αφορά την απόδειξη της μετακυλίσεως της επίδικης επιβαρύνσεως σε τρίτους, η Μιχαηλίδης ΑΕ υποστηρίζει ότι το ζήτημα που τίθεται στις κύριες δίκες συνίσταται

στο αν το εθνικό δικαστήριο οφείλει να στηριχθεί αποκλειστικά σε έγγραφα προερχόμενα από τις αρμόδιες αρχές, τα οποία η Μιχαηλίδης ΑΕ όφειλε να προσκομίσει στις αρχές αυτές προς καταβολή της επίδικης επιβαρύνσεως, ή αν υποχρεούται να λάβει υπόψη και τα έγγραφα της αλληλογραφίας με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

40 Καίτοι το ζήτημα αν η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλιστεί αποτελεί πραγματικό ζήτημα που εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου, στο οποίο και μόνον εναπόκειται να εκτιμήσει τα συναφή αποδεικτικά στοιχεία, πρέπει να υπομνησθεί ότι οι κανόνες αποδείξεως δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την επίτευξη της επιστροφής του φόρου που εισπράχθηκε κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

41 Επομένως, αν το εθνικό δικαστήριο έπρεπε να περιοριστεί στην εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζονται από τις αρμόδιες αρχές, χωρίς να μπορεί να λάβει υπόψη του τα έγγραφα τα οποία του υποβάλλει ο ενδιαφερόμενος επιχειρηματίας για να αποδείξει ότι, παρά τις περί του αντιθέτου δηλώσεις των εν λόγω αρχών, ο φόρος, στην πραγματικότητα, δεν μετακυλίστηκε ή, τουλάχιστον, δεν μετακυλίστηκε πλήρως, θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι οι σχετικές διατάξεις αντιβαίνουν στο κοινοτικό δίκαιο, δεδομένου ότι ο φορολογούμενος πρέπει να διατηρεί πάντοτε τη δυνατότητα να επικαλεστεί τα δικαιώματα τα οποία αντλεί από το κοινοτικό δίκαιο.

42 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι, καίτοι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αρνηθεί την επιστροφή των φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση των διατάξεών του, όταν αποδεικνύεται ότι η επιστροφή αυτή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό, απαγορεύει την εφαρμογή οποιουδήποτε τεκμηρίου ή κανόνα αποδείξεως που μεταθέτει στον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία το βάρος αποδείξεως περί του ότι οι αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι δεν έχουν μετακυλιστεί σε άλλα πρόσωπα και τον εμποδίζει να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς αμφισβήτηση της υποτιθεμένης μετακυλίσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με δύο αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 1998 το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, αποφαίνεται:

1) Μια αναλογική προς την αξία των εμπορευμάτων φορολογική επιβάρυνση που εισπράττεται επί των εξαγομένων καπνικών προϊόντων και η οποία δεν πλήττει ούτε τα ίδια καπνικά προϊόντα που διατίθενται στην εγχώρια αγορά ούτε εκείνα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη δεν μπορεί, λόγω του κοινωνικού σκοπού στον οποίο αποβλέπει, να μη τύχει του χαρακτηρισμού της

φορολογικής επιβαρύνσεως αποτελέσματος ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό, η οποία είναι ασυμβίβαστη με τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ) και 16 της Συνθήκης ΕΚ (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), εκτός εάν η καθ' υπόθεση συγκρίσιμη επιβάρυνση που εισπράττεται επί των εγχωρίων προϊόντων εφαρμόζεται με τον ίδιο συντελεστή, στο ίδιο στάδιο εμπορίας και λόγω της ίδιας γενεσιουργού αιτίας με φορολογική επιβάρυνση επί των εξαγωγών, όπως αυτή που καθιερώνει ο ελληνικός νόμος 2348/1953.

2) **Καίτοι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να αρνηθεί την επιστροφή των φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση των διατάξεών του, όταν αποδεικνύεται ότι η επιστροφή αυτή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό, απαγορεύει την εφαρμογή οποιουδήποτε τεκμηρίου ή κανόνα αποδείξεως που μεταθέτει στον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία το βάρος αποδείξεως περί του ότι οι αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι δεν έχουν μετακυλιστεί σε άλλα πρόσωπα και τον εμποδίζει να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς αμφισβήτηση της υποτιθεμένης μετακυλίσεως.**

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 21 Σεπτεμβρίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

D. A. O. Edward