ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

21 de Setembro de 2000 *

Nos processos apensos C-441/98 e C-442/98,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Grécia), destinado a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

Kapniki Michaïlidis AE

e

Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA),

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 9.° e 12.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 23.° CE e 25.° CE) e 16.° do

* Língua do processo: grego.

Tratado CE (revogado pelo Tratado de Amsterdão), relativos aos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, bem como às condições de reembolso de uma imposição que foi cobrada em violação do direito comunitário,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: D. A. O. Edward, presidente de secção, P. J. G. Kapteyn (relator), P. Jann, H. Ragnemalm e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Kapniki Michaïlidis AE, por P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis e E. Metaxaki, advogados no foro de Atenas,

— em representação da Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), por M. Pavlidi-Vasileiadi, advogado no foro de Tessalónica,

— em representação do Governo helénico, por P. Mylonopoulos, consultor jurídico adjunto no Serviço Jurídico especial — secção de direito comunitário europeu do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e K. Paraskevopoulu-Grigoriou, mandatária judicial junto do Conselho Jurídico do Estado, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Condou-Durande e R. Tricot, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Kapniki Michaïlidis AE, representada por P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis e E. Metaxaki, da Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), representada por D. Anastasopoulos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, na qualidade de agente, do Governo helénico, representado por K. Paraskevopoulu-Grigoriou, e da Comissão, representada por M. Condou-Durande e R. Tricot, na audiência de 3 de Fevereiro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Março de 2000,

profere o presente

Acórdão

1 Por dois despachos de 29 de Outubro de 1998, entrados no Tribunal de Justiça em 4 de Dezembro seguinte, o Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis submeteu, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), duas questões prejudiciais idênticas em cada um dos dois processos nele pendentes, relativas à interpretação dos artigos 9.° e 12.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 23.° CE e 25.° CE) e 16.° do Tratado CE (revogado pelo Tratado de

Amsterdão), relativos aos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, bem como às condições de reembolso de uma imposição que foi cobrada em violação do direito comunitário.

2 Estas questões foram suscitadas no quadro de dois litígios que opõem a Kapniki Michaïlidis AE (a seguir «Michaïlidis») à Idryma Koinonikon Asfaliseon (Instituição de Segurança Social na Grécia, a seguir «IKA»), acerca do reembolso devido a pagamento indevido de imposições que a Michaïlidis e as duas sociedades a que ela sucedeu pagaram entre 1990 e 1995 sobre exportações de tabaco para outros Estados-Membros e países terceiros.

Quadro jurídico nacional

3 O artigo 6.° da Lei n.° 2348/1953, que altera, completa e revoga certas disposições relativas ao tratamento de folhas de tabaco e que integra o Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Fundo de Seguro dos Trabalhadores do Tabaco, a seguir «TAK») no IKA (*FEK* A' 75, a seguir «lei de 1953»), institui uma imposição sobre os produtos do tabaco; nos termos da referida disposição:

«Para garantir

a) o pagamento das pensões aos actuais reformados do TAK e aos que se reformarão em aplicação das disposições do presente diploma, bem como, em caso de morte destes, aos seus sucessores, e

b) o pagamento da indemnização aos empregados do TAK que não estejam, eventualmente, inscritos no IKA e que não tinham direito à pensão até à entrada em vigor da presente lei,

procede-se, nos termos da presente disposição, à abertura no Banco Nacional da Grécia de uma conta especial intitulada 'Conta especial a favor dos pensionistas do Fundo de Seguro dos Trabalhadores do Tabaco integrado no IKA'.

Esta conta será alimentada por:

...

b) o produto da imposição aplicada ao imposto único sobre o tabaco nos termos do artigo 2.°, n.° 4, alínea b), da Lei n.° 3466/28;

c) o produto da imposição sobre o valor dos tabacos exportados referida no artigo seguinte.

...»

4 O artigo 7.° da lei de 1953, na sua versão alterada pelo artigo 2.° do Decreto-Lei n.° 2519/1953 (*FEK* A' 220), dispõe:

«1. O valor dos tabacos exportados para fora do país é onerado com uma imposição especial

a) de 5% para os tabacos da colheita de 1952, e

b) de 3% para os tabacos das colheitas de 1953 e 1954...

Estas taxas são pagas pelos exportadores e são cobradas pela instância aduaneira de exportação e em seguida depositadas mensalmente na conta especial instituída nos termos do artigo 6.° do presente diploma...»

5 A aplicação do artigo 7.° da lei de 1953 foi alargada às colheitas posteriores a 1954 pelo artigo 9.°, n.° 1, do Decreto-Lei n.° 4104/60 (*FEK* A' 147) que prevê:

«A aplicação da taxa especial que incide, nos termos do artigo 7.° da Lei n.° 2348/1953... na sua versão alterada pelo artigo 2.° do Decreto-Lei n.° 2519/1953, sobre o valor dos tabacos exportados das colheitas de 1952, 1953 e 1954 é alargada às colheitas posteriores a 1954, a uma taxa fixada em 1,5% para os tabacos das colheitas de 1955 e 1956, em 1% para as colheitas de 1957 e 1958, e em 0,5% para as colheitas a partir de 1959.»

6 Além disso, nos termos do artigo 11.°, n.° 4, do Decreto-Lei n.° 4104/60:

«A 'Conta especial para os trabalhadores do tabaco', instituída nos termos do artigo 6.° da Lei n.° 2348/1953, é suprimida a partir da publicação do presente diploma; os direitos e obrigações respectivos são, daqui em diante, assumidos pelo ramo pensão do IKA; são considerados como ratificados os actos com base nos quais esta instituição pagou pensões e indemnizações fixas a segurados e reformados do Fundo de Seguro dos Trabalhadores do Tabaco, actualmente integrado no IKA».

Os litígios nos processos principais e as questões prejudiciais

7 A Michaïlidis, sociedade anónima de direito grego, que opera no sector do tabaco e nasceu da fusão entre duas sociedades anónimas, a saber, a Kapniki A. Michaïlidis AE e a M. Bogiatzoglou — Exagogikos Oikos Kapnon AE, pediu, em 18 e 21 de Agosto de 1995, à agência local da IKA o reembolso por causa de pagamento indevido de, respectivamente, 336 068 769 GRD e 30 113 030 GRD.

8 Estes montantes correspondem a imposições pagas, em aplicação do artigo 7.° da lei de 1953, tanto pela Michaïlidis como pelas duas sociedades a que esta sucedeu, por ocasião da exportação de tabaco para os Estados-Membros e para países terceiros no decurso dos anos de 1990 a 1995.

9 Tendo o director do IKA indeferido os dois pedidos da Michaïlidis, esta apresentou uma reclamação contra cada uma das decisões de indeferimento junto da comissão administrativa local da mesma agência do IKA, reclamações que foram igualmente indeferidas por decisões de 15 e 20 de Novembro de 1996.

10 A Michaïlidis interpôs dois recursos de anulação destas últimas decisões de indeferimento no Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis, alegando que a imposição cobrada nos termos do artigo 7.° da lei de 1953 (a seguir «imposição em litígio»), paga nos serviços aduaneiros no momento da exportação de tabacos e entregue ao IKA a favor do ramo das pensões dos trabalhadores do tabaco, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro à exportação que é incompatível com o direito comunitário, na medida em que é imposta unilateralmente sobre produtos de tabaco nacionais devido à sua passagem da fronteira.

11 Nestas condições, o Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes, que estão formuladas em termos idênticos nos dois processos:

«1) A imposição proporcional ao valor das mercadorias cobrada por um Estado-Membro sobre mercadorias internas exportadas para outro Estado-Membro constitui um encargo fiscal com efeitos equivalentes a um imposto sobre a exportação, tendo em consideração que essa imposição, que incide sempre sobre uma categoria determinada de mercadorias internas, em função de critérios objectivos e no quadro de um sistema geral de tributação, não se aplica aos produtos internos que são lançados no mercado interno nem sobre as mercadorias idênticas importadas nesse Estado-Membro e provenientes de outro Estado-Membro? A imposição proporcional acima referida sobre os tabacos exportados que é cobrada e atribuída como receita ao IKA, que é uma instituição de segurança social, a favor do ramo das pensões de reforma dos trabalhadores do tabaco, pelo fim visado — isto é, o reforço económico dos recursos do referido ramo de segurança social — não contraria o direito comunitário, antes constituindo, de um ponto de vista mais geral, uma

contribuição a favor de um organismo de segurança social para a realização dos objectivos de segurança social de uma determinada categoria de trabalhadores, que por serem empregados em empresas como a da recorrente têm direito a segurança social, de acordo com as disposições pertinentes da Constituição do Estado-Membro em causa, de qualquer modo, ainda que seja através de uma imposição como a ora em questão?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira parte da primeira questão, pergunta-se um Estado-Membro está, em princípio, obrigado a devolver ao empresário as imposições pecuniárias sobre o valor das mercadorias exportadas que tenham sido consideradas cobradas em violação do direito comunitário, uma vez que se verifica que a pessoa que estava obrigada a pagar essas imposições as transmitiu de facto para outra pessoa, os compradores das mercadorias e que não se apurou, nem tal foi alegado pelo empresário em questão, que essa imposição provocou um aumento do preço das mercadorias e uma redução do volume das suas vendas que tenha tido como efeito um acréscimo de risco para esse operador?»

12 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 12 de Janeiro de 1999, os dois processos C-441/98 e C-442/98 foram apensos para efeitos da fase escrita do processo, audiência e acórdão.

Quanto à primeira questão

13 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se uma imposição *ad valorem* sobre produtos do tabaco exportados, que não incide sobre os mesmos produtos do tabaco comercializados

no mercado nacional nem sobre os importados de outro Estado-Membro, pode escapar, devido ao objectivo social que prossegue, à qualificação de encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro à exportação que é incompatível com os artigos 9.°, 12.° e 16.° do Tratado.

14 Resulta do carácter geral e absoluto da proibição de todo e qualquer encargo aduaneiro aplicável às mercadorias que circulam entre os Estados-Membros que os direitos aduaneiros são proibidos independentemente de qualquer consideração da finalidade para que foram instituídos e do destino das suas receitas (v., nomeadamente, acórdão de 1 de Julho de 1969, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, 2/69 e 3/69, Colect., p. 211, n.° 13).

15 Tal como o Tribunal de Justiça já declarou em muitas ocasiões, um encargo pecuniário, por mais reduzido que seja, aplicado de forma unilateral, quaisquer que sejam a sua denominação e técnica, que incida sobre as mercadorias nacionais ou estrangeiras devido ao facto de atravessarem a fronteira, quando não há um direito aduaneiro propriamente dito, constitui um encargo de efeito equivalente na acepção dos artigos 9.°, 12.° e 16.° do Tratado, mesmo que não seja cobrado em benefício do Estado (v., acórdãos Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, já referido, n.° 18; de 9 de Novembro de 1983, Comissão/ /Dinamarca, 158/82, Recueil, p. 3573, n.° 18; de 22 de Junho de 1994, Deutsches Milch-Kontor, C-426/92, Colect., p. I-2757, n.° 50, e de 17 de Setembro de 1997, UCAL, C-347/95, Colect., p. I-4911, n.° 18).

16 Além disso, deve sublinhar-se que, embora o direito comunitário não prejudique a competência dos Estados-Membros para organizarem os seus sistemas de segurança social, estes devem, no entanto, no exercício desta competência, respeitar o direito comunitário (v., neste sentido, acórdão de 28 de Abril de 1998, Decker, C-120/95, Colect., p. I-1831, n.^{os} 21 e 23).

17 Resulta do que precede que nem o objectivo social para o qual a imposição em litígio foi instituída nem a circunstância de as receitas que dela resultam serem destinadas ao IKA podem impedir que esta imposição seja qualificada como encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro na acepção dos artigos 9.°, 12.° e 16.° do Tratado.

18 O Governo helénico e o IKA alegam, no entanto, que a imposição em litígio não pode ser qualificada como encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, dado constituir uma receita de carácter social que é imposta não apenas sobre os tabacos exportados, mas também sobre os tabacos consumidos no território nacional. Por conseguinte, a imposição em litígio faz parte integrante de um regime geral de imposições internas que é compatível com o direito comunitário em virtude do artigo 95.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90.° CE).

19 A este respeito, deve recordar-se que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um encargo tal como a imposição em litígio escapa, com efeito, à qualificação de encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro se inserir num sistema geral de encargos internos que incidem sistematicamente, segundo os mesmos critérios, nos produtos nacionais e nos produtos importados ou exportados (v., nomeadamente, acórdão de 31 de Maio de 1979, Denkavit, 132/78, Recueil, p. 1923, n.° 7).

20 Mesmo que resulte da questão submetida que a imposição em litígio é considerada pelo órgão jurisdicional de reenvio como um encargo que apenas incide sobre os produtos de tabaco exportados, é, no entanto, conveniente ter em conta as observações feitas pelo Governo helénico e pelo IKA e examinar em que condições ela é susceptível de se inserir no âmbito de aplicação do artigo 95.° do Tratado.

21 Com efeito, embora caiba ao órgão jurisdicional nacional apreciar se estão reunidas as condições pertinentes, com base num exame do alcance das disposições nacionais invocadas pelo Governo helénico e pelo IKA, é da competência do Tribunal de Justiça fornecer-lhe todos os elementos de interpretação que possam permitir-lhe proceder a essa apreciação para decisão do processo que se encontra pendente nesse órgão jurisdicional.

22 A este propósito, importa, por um lado, salientar que, segundo jurisprudência constante, a característica essencial de um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, que o distingue de uma imposição interna, reside na circunstância de o primeiro incidir exclusivamente sobre o produto importado como tal, enquanto a segunda incide quer sobre os produtos importados quer sobre os produtos exportados quer sobre os produtos nacionais (v., neste sentido, acórdãos de 3 de Fevereiro de 1981, Comissão/França, 90/79, Recueil, p. 283, n.° 13, e de 22 de Abril de 1999, CRT France International, C-109/98, Colect., p. I-2237, n.° 11).

23 Deve recordar-se, por outro lado, que, para integrar um sistema geral de imposições internas, o encargo a que está sujeito o produto de tabaco exportado deve fazer incidir no produto interno e no produto exportado idêntico uma mesma imposição no mesmo estádio de comercialização, e que o facto gerador da imposição deve, também ele, ser idêntico para os dois produtos. Não basta, portanto, que a imposição que atinge o produto exportado tenha por fim compensar um encargo que incide no produto interno similar — ou que tenha incidido neste produto ou num produto de que este deriva — num estádio de produção ou de comercialização anterior ao qual é tributado o produto exportado. Retirar a uma imposição cobrada na fronteira a qualificação de encargo de efeito equivalente, quando ela não incide no produto nacional similar ou que o atinge em estádios de comercialização diferentes, por esta imposição se destinar a compensar um encargo fiscal interno que afecta o mesmo produto, privaria do seu conteúdo e do seu alcance a proibição dos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros (v., neste sentido, acórdão Denkavit, já referido, n.° 8).

24 Por conseguinte, um encargo como a imposição em litígio, que é cobrada na fronteira por ocasião da operação de exportação, considera-se constituir um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, a menos que o encargo

suposto comparável cobrado sobre os produtos nacionais seja aplicado à mesma imposição, no mesmo estádio de comercialização e com fundamento num facto gerador idêntico.

25 A este respeito, embora caiba ao órgão jurisdicional nacional, e a ele só, determinar o exacto alcance das disposições legislativas nacionais em causa no processo principal, deve salientar-se, tal como fez o advogado-geral no n.os 28 a 32 das suas conclusões, que o Governo helénico e o IKA não conseguiram afastar as sérias dúvidas que subsistem quanto à questão de saber se o encargo suposto comparável cobrado sobre produtos nacionais, tal como invocado pelo referido governo, é aplicado à mesma taxa, no mesmo estádio de comercialização e com fundamento num facto gerador idêntico ao da imposição em litígio.

26 Resulta de tudo o que precede que se deve responder à primeira questão que uma imposição *ad valorem* sobre produtos de tabaco exportados, que não incide sobre os mesmos produtos de tabaco comercializados no mercado nacional nem sobre os importados de outro Estado-Membro, não pode escapar, devido ao objectivo social que prossegue, à qualificação de encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro à exportação que é incompatível com os artigos 9.°, 12.° e 16.° do Tratado, a menos que o encargo suposto comparável cobrado sobre os produtos nacionais seja aplicado à mesma taxa, no mesmo estádio de comercialização e com fundamento num facto gerador idêntico ao da imposição em litígio.

Quanto à segunda questão

27 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente, por um lado, se o direito comunitário permite a um Estado-Membro recusar o reembolso de imposições cobradas em violação do direito comunitário quando se provar que esse reembolso provoca um enriquecimento

sem causa e, por outro, segundo que modalidades de prova a existência de esse enriquecimento pode ser feita.

28 Segundo a Michaïlidis, o ónus da prova não lhe pode ser imposto. A Comissão, que apoia a Michaïlidis neste ponto, salienta que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não existe presunção de repercussão e que não cabe ao contribuinte provar que esta não foi feita.

29 Em contrapartida, o IKA e o Governo helénico consideram que, por um lado, o Estado-Membro tem o direito de recusar o reembolso da imposição cobrada em violação do direito comunitário se provar que isso constituiria um enriquecimento sem causa e, por outro, que, na medida em que a Michaïlidis não demonstrou que a cobrança da imposição em litígio provocou um aumento do preço dos produtos e uma diminuição do volume de vendas, é necessário daí deduzir que o reembolso desta constitui um enriquecimento sem causa. Por conseguinte, segundo o IKA e o referido governo, as autoridades competentes não são obrigadas a reembolsar a imposição em litígio à recorrente no processo principal.

30 A título liminar, convém recordar que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o direito de obter o reembolso das importâncias cobradas por um Estado-Membro em violação das disposições do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos respectivos titulares pelas disposições comunitárias que proíbem os encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros. O Estado-Membro é, assim, em princípio, obrigado a restituir as imposições cobradas em violação do direito comunitário (acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, p. 3595, n.° 12, e, em último lugar, de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport, C-343/96, Colect., p. I-579, n.° 23).

31 Quanto à primeira parte da segunda questão, deve salientar-se que, segundo uma jurisprudência constante, a protecção dos direitos garantidosnesta matéria pela

ordem jurídica comunitária não exige que se conceda uma restituição de imposições indevidamente cobradas em condições que provoquem um enriquecimento sem causa dos seus titulares (v., nomeadamente, acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, Just, 68/79, Recueil, p. 501, n.º 26).

32 Compete, por isso, aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar, à luz das circunstâncias de cada caso concreto, se o encargo da imposição foi transferido, no todo ou em parte, pelo operador para outras pessoas e, se for esse o caso, o reembolso ao operador constitui enriquecimento sem causa (v., nomeadamente, acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 23).

33 No entanto, um Estado-Membro só poderá opor-se à restituição ao operador de uma imposição cobrada em violação do direito comunitário se provar que a imposição foi na íntegra suportada por pessoa diferente do operador e que o reembolso deste último provoca o enriquecimento sem causa do mesmo. Daqui resulta que, se apenas uma parte da imposição tiver sido repercutida, as autoridades nacionais devem restituir ao operador o montante não repercutido (acórdão Comateb e o., já referido, n.os 27 e 28).

34 Além disso, mesmo na hipótese de se provar que a imposição foi repercutida, no todo ou em parte, em terceiros, a restituição ao operador do montante dessa forma repercutido não implica necessariamente enriquecimento sem causa por parte deste (acórdão Comateb e o., já referido, n.º 29).

35 Efectivamente, tal como o Tribunal já salientou em diversas ocasiões, está em conformidade com os princípios do direito comunitário que os órgãos jurisdicionais nacionais a quem sejam submetidos pedidos de restituição tomem em consideração o prejuízo que o operador em causa pode ter sofrido pelo facto de as

medidas, tais como a imposição em litígio, terem tido por efeito restringir o volume das exportações (acórdãos Just, já referido, n.° 26, e Comateb e o., já referido, n.° 30).

36 Quanto à segunda parte da segunda questão, é conveniente recordar que são incompatíveis com o direito comunitário todas as modalidades de prova cujo efeito seja tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso da imposição cobrada em violação do direito comunitário. Tal é o caso, designadamente, das presunções ou regras de prova que têm como objectivo fazer recair sobre o contribuinte o ónus de provar que as imposições indevidamente pagas não foram repercutidas em terceiros, ou se as limitações especiais no que respeita à forma das provas a produzir, como a exclusão de qualquer modo de prova que não seja a prova documental (acórdão San Giorgio, já referido, n.° 14).

37 A este respeito, o direito comunitário opõe-se a que um Estado-Membro submeta o reembolso dos direitos aduaneiros e de imposições contrários ao direito comunitário a uma condição, tal como a ausência de repercussão destes direitos ou imposições em terceiros, quando caiba ao recorrente fazer a prova de que esta condição está preenchida (acórdão Dilexport, já referido, n.° 54).

38 Por conseguinte, se, tal como o IKA e o Governo helénico pretendem, incumbir, segundo a lei nacional, à Michaïlidis demonstrar que a taxa em litígio provocou um aumento dos preços dos produtos e uma diminuição do volume das exportações, há que considerar que as disposições em causa são contrárias ao direito comunitário (v., neste sentido, acórdão Dilexport, já referido, n.° 52).

39 Quanto à prova da repercussão da taxa em litígio em terceiros, a Michaïlidis alega que a questão submetida no processo principal é a de saber se o órgão

jurisdicional nacional deve exclusivamente basear-se em documentos emanados das autoridades competentes e que a Michaïlidis era obrigada a apresentar a estas últimas, para efeitos do pagamento da imposição em litígio, ou se deve também ter em conta documentos que foram trocados com as empresas co-contratantes.

40 Embora a questão de saber se uma taxa foi repercutida seja uma questão de facto da competência do órgão jurisdicional nacional e que a este caiba, e apenas a este, apreciar os elementos de prova para este efeito, deve recordar-se que as modalidades de prova não podem ter por efeito tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso da imposição cobrada em violação do direito comunitário.

41 Daí resulta que, se o órgão jurisdicional nacional se dever limitar a apreciar os elementos de prova apresentados pelas autoridades competentes, sem poder ter em conta os que o operador em causa lhe apresentou para demonstrar que, apesar das declarações em sentido contrário daquelas, a imposição não foi, na realidade, repercutida ou pelo menos não foi inteiramente repercutida, há que considerar que as disposições em causa são contrárias ao direito comunitário, dado que o contribuinte deve sempre conservar a possibilidade de invocar direitos que retira do direito comunitário.

42 Por conseguinte, deve responder-se à segunda questão que, embora o direito comunitário não se oponha a que um Estado-Membro recuse o reembolso de imposições cobradas em violação das suas disposições desde que se prove que esse reembolso provocará um enriquecimento sem causa, exclui a aplicação de toda e qualquer presunção ou regra de prova destinada a fazer recair no operador em causa o ónus de provar que os encargos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e destinada a impedir a apresentação de elementos de prova para contestar uma alegada repercussão.

Quanto às despesas

43 As despesas efectuadas pelo Governo helénico e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis, por dois despachos de 29 de Outubro de 1998, declara:

1) Uma imposição *ad valorem* sobre produtos de tabaco exportados, que não incide sobre os mesmos produtos de tabaco comercializados no mercado nacional nem sobre os importados de outro Estado-Membro, não pode escapar, devido ao objectivo social que prossegue, à qualificação de encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro à exportação que é incompatível

com os artigos 9.° e 12.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 23.° CE e 25.° CE) e 16.° do Tratado CE (revogado pelo Tratado de Amsterdão), a menos que o encargo suposto comparável cobrado sobre os produtos nacionais seja aplicado à mesma taxa, no mesmo estádio de comercialização e com fundamento num facto gerador idêntico ao de uma imposição sobre as exportações, tal como a instaurada pela Lei helénica n.° 2348/1953.

2) Embora o direito comunitário não se oponha a que um Estado-Membro recuse o reembolso de taxas cobradas em violação das suas disposições desde que se prove que esse reembolso provocará um enriquecimento sem causa, exclui a aplicação de toda e qualquer presunção ou regra de prova destinada a fazer recair no operador em causa o ónus de provar que os encargos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e destinada a impedir a apresentação de elementos de prova para contestar uma alegada repercussão.

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 21 de Setembro de 2000.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

D. A. O. Edward