DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 21 september 2000 *

I de förenade målen C-441/98 och C-442/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Grekland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Kapniki Michaïlidis AE

och

Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA),

angående tolkningen av artiklarna 9 och 12 i EG-fördraget (nu artiklarna 23 EG och 25 EG i ändrad lydelse) och artikel 16 i EG-fördraget (upphävd genom

* Rättegångsspråk: grekiska.

Amsterdamfördraget) om avgifter med motsvarande verkan som tull samt villkor för återbetalning av avgift som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna P.J.G. Kapteyn (referent), P. Jann, H. Ragnemalm och M. Wathelet,

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Kapniki Michaïlidis AE, genom advokaterna P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis och E. Metaxaki, Aten,

— Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), genom advokaten M. Pavlidi-Vasileiadi, Thessaloniki,

— Greklands regering, genom P. Mylonopoulos, biträdande juridisk rådgivare vid rättstjänsten — avdelningen för gemenskapsrätt vid utrikesministeriet, och K. Paraskevopoulou-Grigoriou, juridiskt ombud vid statens rättsliga råd, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Condou-Durande och R. Tricot, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 3 februari 2000 av: Kapniki Michaïlidis AE, företrätt av advokaterna P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis och E. Metaxaki, Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), företrätt av D. Anastasopoulos, biträdande juridisk rådgivare vid statens rättsliga råd, i egenskap av ombud, Greklands regering, företrädd av K. Paraskevopoulou-Grigoriou, och kommissionen, företrädd av M. Condou-Durande och R. Tricot,

och efter att den 16 mars 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis har, genom två beslut av den 29 oktober 1998, som inkom till domstolen den 4 december 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor, vilka är likalydande i de båda mål som har hänskjutits till domstolen, om tolkningen av artiklarna 9 och 12 i EG-fördraget (nu artiklarna 23 EG och 25 EG i ändrad lydelse) och artikel 16 i

EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget) om avgifter med motsvarande verkan som tull samt villkor för återbetalning av avgift som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten.

2 Frågorna har uppkommit i två tvister mellan Kapniki Michaïlidis AE (nedan kallat Michaïlidis) och Idryma Koinonikon Asfaliseon (Socialförsäkringsinstitutet i Grekland, nedan kallat IKA) om återbetalning av skatt som felaktigt har erlagts av Michaïlidis och två andra bolag, genom vars fusion Michaïlidis bildades, vid export av tobak till andra medlemsstater och tredje länder under åren 1990—1995.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Genom artikel 6 i lag nr 2348/1953 om ändring, komplettering och upphävande av vissa bestämmelser om bearbetning av bladtobak och om integrering av Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Tobaksarbetarnas försäkringsfond, nedan kallad TAK) med IKA (*FEK* A' 75, nedan kallad 1953 års lag) infördes en skatt på tobaksprodukter. Bestämmelsen har följande lydelse:

"För att säkerställa

a) att pension betalas ut till de nuvarande pensionärer som är anslutna till TAK och till dem som pensioneras i enlighet med denna lag och, för det fall att dessa har avlidit, till deras rättsinnehavare,

b) att ersättning betalas ut till sådana arbetstagare som är anslutna till TAK, vilka i förekommande fall inte är anslutna till IKA och som inte hade rätt till pension före förevarande lags ikraftträdande,

inrättas härmed hos Greklands nationella bank ett särskilt konto med beteckningen 'särskilt konto för stöd till pensionärer som är anslutna till Tobaksarbetarnas försäkringsfond som uppgått i IKA'.

De medel som skall sättas in på detta konto är

...

b) uppburna medel avseende punktskatt på tobak enligt fjärde stycket punkt b i lag nr 3466/28,

c) uppburna medel avseende den skatt på värdet av exporterad tobak som avses i artikel 7 i denna lag.

..."

4 I artikel 7 i 1953 års lag i ändrad lydelse enligt artikel 2 i lagdekret nr 2519/1953 (*FEK* A' 220) stadgas följande:

"1. En särskild skatt införs på värdet av tobak som exporteras utanför landets gränser. Skattesatsen skall vara

a) 5 procent för tobak som härrör från 1952 års skörd och

b) 3 procent för tobak som härrör från 1953 års och 1954 års skördar...

Denna skatt skall betalas av exportörerna vid exporttillfället och skall uppbäras av den tullmyndighet genom vilken exporten skall ske. Därefter skall erlagd skatt månatligen överföras till det särskilda konto som inrättats i enlighet med artikel 6 i denna lag..."

5 Tillämpningsområdet för artikel 7 i 1953 års lag utsträcktes genom artikel 9.1 i lagdekret nr 4104/60 (*FEK* A' 147) till att omfatta tobak som skördats efter år 1954. I nämnda artikel stadgas följande:

"Den särskilda skatten enligt artikel 7 i lag nr 2348/1953... — i ändrad lydelse enligt artikel 2 i lagdekret nr 2519/1953 — på värdet av tobak som exporterats och som härrör från 1952 års, 1953 års eller 1954 års skörd skall även utgå för tobak som härrör från skördar efter år 1954. Skattesatsen för dessa skördar sänks till 1,5 procent för tobak härrörande från 1955 års och 1956 års skördar, 1 procent för tobak härrörande från 1957 års och 1958 års skördar och till 0,5 procent för tobak härrörande från 1959 års skörd eller senare skördar."

6 Dessutom stadgas följande i artikel 11 fjärde stycket i lagdekret nr 4104/60:

"Från och med offentliggörandet av detta lagdekret avskaffas det 'särskilda kontot för tobaksarbetare', som inrättats med stöd av artikel 6 i lag nr 2348/1953. De rättigheter och skyldigheter som är hänförliga till detta konto skall övergå till IKA:s pensionssektion. De handlingar på grundval av vilka ifrågavarande institution har utgivit pensioner och skadestånd till försäkrade och pensionärer vilka är anslutna till Tobaksarbetarnas försäkringsfond, vilken hädanefter är integrerad med IKA, skall ha fortsatt giltighet".

Tvisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Michaïlidis, som är ett aktiebolag bildat enligt grekisk rätt med verksamhet inom tobakssektorn och som har bildats genom fusion av två aktiebolag, Kapniki A. Michaïlidis AE och M. Bogiatzoglou — Exagogikos Oikos Kapnon AE, begärde den 18 augusti 1995 respektive den 21 augusti 1995 att IKA:s lokalkontor skulle återbetala felaktigt erlagda belopp om 336 068 769 GRD respektive 30 113 030 GRD till bolaget i fråga.

8 Dessa belopp motsvarar skatt som i enlighet med artikel 7 i 1953 års lag erlagts av såväl Michaïlidis som de två bolag genom vars fusion Michaïlidis bildades vid export av tobak till medlemsstater och tredje länder under åren 1990—1995.

9 Direktören för IKA avslog i båda fallen Michaïlidis begäran. Michaïlidis begärde omprövning av de båda avslagsbesluten hos samma IKA-kontors lokala styrelse. Även begäran om omprövning avslogs genom två beslut av den 15 november 1996 respektive den 20 november 1996.

10 Michaïlidis överklagade de sistnämnda avslagsbesluten till Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis och anförde att den skatt som har påförts i enlighet med artikel 7 i 1953 års lag (nedan kallad den omstridda skatten), vilken har erlagts vid tullkontoret när tobaksexport skedde och överförts till IKA till förmån för tobaksarbetarnas pensionssektion, utgör en avgift med motsvarande verkan som en exporttull vilken inte är förenlig med gemenskapsrätten i den mån den ensidigt påförs inhemska tobaksprodukter på grund av att de passerar gränsen.

11 Vid sådant förhållande beslutade Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor, vilka är likalydande i de båda målen, till domstolen:

"1) Utgör en skatt som en medlemsstat påför på värdet av inhemska varor som exporteras till en annan medlemsstat en avgift med motsvarande verkan som en exporttull, med hänsyn till att denna skatt, vilken konsekvent påförs för en viss kategori inhemska varor i enlighet med objektiva kriterier och inom ramen för ett allmänt skattesystem, inte utgår för vare sig inhemska varor som avsätts på den inhemska marknaden eller varor av samma art som importeras från en annan medlemsstat eller skall den ovannämnda värdebaserade skatten — som påförs tobaksexportörerna och överförs till IKA, som är ett organ för social trygghet, till förmån för 'Sektionen för tobaksarbetarnas pensioner' — på grund av det ändamål den har, det vill säga att öka tillgångarna i motsvarande pensionssektion, inte anses strida mot gemenskapsrätten, utan i begreppets vidaste bemärkelse anses utgöra en avgift till förmån för ett försäkringsorgan i syfte att uppnå målsättningar avseende

social trygghet för den berörda kategorin arbetstagare, vilka kan vara anställda av företag av samma slag som sökanden och vilka har rätt till social trygghet enligt bestämmelserna i konstitutionen i den berörda medlemsstaten, på vilket sätt denna trygghet än uppnås, även genom uppbörd av en sådan skatt som den som är i fråga i målet?

2) Om den första delen av den första frågan besvaras jakande, är då en medlemsstat i princip skyldig att till en näringsidkare återbetala skatt som har utgått på värdet av exporterade varor, för det fall att skatten skulle anses ha påförts i strid med gemenskapsrätten, när det kan visas att den person som var tvungen att betala in beloppen i fråga i praktiken har övervältrat kostnaden på andra personer, nämligen varornas köpare, utan att det förefaller som om denna pålaga har orsakat näringsidkaren någon skada till följd av ökning av varornas pris och minskning av försäljningsvolymen, och utan att denne har påstått att så är fallet?"

12 Genom beslut av domstolens ordförande av den 12 januari 1999 förenades mål C-441/98 och mål C-442/98 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Den första frågan

13 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida en skatt på värdet av exporterade tobaksvaror som varken utgår för likadana tobaksvaror som saluförs på den inhemska marknaden eller för varor

som importeras från en annan medlemsstat av den anledningen att den har ett socialt syfte inte skall anses vara en avgift med motsvarande verkan som en exporttull vilken inte är förenlig med artiklarna 9, 12 och 16 i fördraget.

14 Det faktum att förbudet mot tullar på varor som rör sig mellan medlemsstaterna är allmänt och absolut får till följd att det blir förbjudet med tullar, oberoende av det ändamål för vilket de införts och oberoende av hur de inkomster som de ger skall användas (se i synnerhet dom av den 1 juli 1969 i mål 2/69 och 3/69, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, REG 1969, s. 211, punkt 13; svensk specialutgåva, volym 1, s. 399).

15 Som domstolen redan har funnit vid ett flertal tillfällen är en avgift, om än minimal, som införs ensidigt, oavsett dess benämning eller utformning, och som läggs på inhemska eller utländska varor på grund av att dessa passerar gränsen, men som inte är en tull i egentlig mening, en avgift med motsvarande verkan enligt artiklarna 9, 12 och 16 i fördraget, även om den inte tas ut för statens räkning (se den ovannämnda domen i målet Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, punkt 18, dom av den 9 november 1983 i mål 158/82, kommissionen mot Danmark, REG 1983, s. 3573, punkt 18, dom av den 22 juni 1994 i mål C-426/92, Deutsches Milch-Kontor, REG 1994, s. I-2757, punkt 50 och dom av den 17 september 1997 i mål C-347/95, UCAL, REG 1997, s. I-4911, punkt 18).

16 Dessutom bör det noteras att medlemsstaterna, även om gemenskapsrätten inte inkräktar på deras behörighet att utforma sina sociala trygghetssystem, likafullt skall följa gemenskapsrätten vid vidtagande av åtgärder enligt denna behörighet (se i detta avseende dom av den 28 april 1998 i mål C-120/95, Decker, REG 1998, s. I-1831, punkt 21 och punkt 23).

17 Av ovanstående följer att den omstridda skatten inte av den anledningen att den har införts i ett socialt syfte eller att de belopp som genereras vid uppbörd av skatten är avsedda för IKA kan anses vara annat än en avgift med motsvarande verkan som en tull i den mening som avses i artiklarna 9, 12 och 16 i fördraget.

18 Den grekiska regeringen och IKA har dock anfört att den omstridda skatten inte kan anses vara en pålaga med motsvande verkan som en tull eftersom den utgör en resurs av social karaktär som inte bara utgår för den tobak som exporteras utan även för den tobak som konsumeras på det nationella territoriet. Den omstridda skatten är enligt den grekiska regeringens och IKA:s mening följaktligen en viktig del av ett allmänt system för interna skatter och avgifter som enligt artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse) är förenligt med gemenskapsrätten.

19 I detta hänseende bör det erinras om att en pålaga som den omstridda skatten enligt domstolens rättspraxis förvisso inte anses vara en avgift med motsvarande verkan som tull om den är hänförlig till ett allmänt system för interna avgifter som systematiskt och i enlighet med samma kriterier tas ut för inhemska produkter och för importerade eller exporterade produkter (se i synnerhet dom av den 31 maj 1979 i mål 132/78, Denkavit, REG 1979, s. 1923, punkt 7).

20 Även om det framgår av den fråga som ställts att den omstridda skatten av hänskjutande domstol anses vara en pålaga som endast utgår för exporterade tobaksvaror finns det skäl att beakta vad den grekiska regeringen och IKA har anfört och att pröva under vilka förhållanden skatten skulle kunna omfattas av tillämpningsområdet för artikel 95 i fördraget.

21 Även om det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida de relevanta villkoren är uppfyllda vid prövning av räckvidden av de nationella bestämmelser som den grekiska regeringen och IKA har åberopat ankommer det på Europeiska gemenskapernas domstol att lämna samtliga uppgifter om gemenskapsrättens tolkning som kan möjliggöra för den nationella domstolen att göra en sådan bedömning vid avgörandet av det vid nämnda domstol anhängiga målet.

22 I detta hänseende bör det dels noteras att det väsentliga kännetecknet för en avgift med motsvarande verkan som en tull, och som skiljer den från en intern skatt eller avgift, enligt fast rättspraxis är att den förra uteslutande utgår för varor som passerar gränsen, medan den senare utgår för såväl importerade och exporterade varor som inhemska varor (se i detta avseende dom av den 3 februari 1981 i mål 90/79, kommissionen mot Frankrike, REG 1981, s. 283, punkt 13 och dom av den 22 april 1999 i mål C-109/98, CRT France International, REG 1999, s. I-2237, punkt 11).

23 Det bör å andra sidan noteras att den pålaga som utgår för exporterade tobaksvaror skall, för att kunna anses vara en del av ett allmänt system för interna skatter och avgifter, utgå för likadana produkter oavsett om de avsätts på den inhemska marknaden eller exporteras, på samma sätt, i samma skede av saluföringen och att skattskyldigheten skall inträda på grund av samma utlösande faktor för produkterna. Det räcker alltså inte att den skatt eller avgift som utgår för den exporterade varan har syftet att kompensera för en pålaga som utgår för liknande varor som omsätts på den inhemska marknaden — eller som har utgått för ifrågavarande varor eller för en vara ur vilka de har framställts — på ett tidigare produktionsstadium eller i ett tidigare skede av saluföringen än det då pålagan utgår för den exporterade varan. Om en skatt som påförs vid gränsen inte skulle anses vara en avgift med motsvarande verkan, trots att den inte utgår för liknande inhemska varor eller endast i ett annat skede av saluföringen, på grund av att syftet med avgiften är att kompensera för en inhemsk pålaga avseende samma vara skulle förbudet mot avgifter med motsvarande verkan som tull bli innehållslöst och förlora sin räckvidd (se i detta avseende dom i det ovannämnda målet Denkavit, punkt 8).

24 En skatt som den omstridda skatten, som påförs vid gränsen vid exporttillfället, måste följaktligen anses vara en avgift med motsvarande verkan som en tull,

såvitt inte den pålaga avseende inhemska produkter vilken sägs vara jämförbar tas ut med samma avgifts- eller skattesats, i samma skede av saluföringen och skatt- eller avgiftsskyldigheten inträder på grund av samma utlösande faktor som gäller för den omstridda skatten.

25 Trots att det endast ankommer på den nationella domstolen att bestämma den exakta räckvidden av de bestämmelser i nationell lag varom fråga är i det nationella målet finns det i detta hänseende skäl att notera — vilket generaladvokaten har gjort i punkterna 28—32 i sitt förslag till avgörande — att den grekiska regeringen och IKA inte har lyckats skingra det allvarliga tvivel som föreligger vad gäller frågan huruvida den pålaga, varom sagda regering erinrar, som sägs vara jämförbar och som utgår för inhemska varor tillämpas med samma skattesats, i samma skede av saluföringen och om skattskyldigheten inträder på grund av samma utlösande faktor som gäller för den omstridda skatten.

26 Till följd av ovanstående skall den första frågan besvaras så, att en skatt på värdet av exporterade tobaksvaror, vilken varken utgår för likadana tobaksvaror som saluförs på den inhemska marknaden eller för varor som importeras från en annan medlemsstat, inte av den anledningen att den har ett socialt syfte kan anses vara annat än en avgift med motsvarande verkan som en exporttull vilken inte är förenlig med artiklarna 9, 12 och 16 i fördraget, såvitt inte den pålaga som utgår för inhemska varor och som sägs vara jämförbar utgår med samma skattesats, i samma skede av saluföringen och skattskyldigheten inträder på grund av samma utlösande faktor som gäller för den omstridda skatten.

Den andra frågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i dels huruvida det enligt gemenskapsrätten är tillåtet för en medlemsstat att vägra att återbetala avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten om det är utrett

att återbetalningen skulle medföra en obehörig vinst, dels vilka former bevisningen om sådan obehörig vinst kan ha.

28 Enligt Michaïlidis kan bevisbördan inte åvila bolaget i fråga. Kommissionen, som har uppgivit sig dela Michaïlidis uppfattning i denna fråga, har anfört att det enligt domstolens rättspraxis inte existerar någon presumtion för att kostnaden för avgiften har övervältrats på annan och att det inte ankommer på den skattskyldige att bevisa att övervältring inte har skett.

29 IKA och den grekiska regeringen har däremot anfört dels att medlemsstaten har rätt att vägra återbetalning av avgift som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten om det är utrett att detta skulle medföra en obehörig vinst, dels att man, i den mån Michaïlidis inte har visat att påförandet av den omstridda skatten har medfört en höjning av priset på varorna och en minskning av försäljningsvolymen, måste dra slutsatsen att återbetalning av skatten skulle medföra en obehörig vinst. Enligt IKA och den nämnda regeringen är de behöriga myndigheterna följaktligen inte skyldiga att återbetala den omstridda skatten till sökanden i det nationella målet.

30 Inledningsvis erinrar domstolen om att det framgår av fast praxis att rätten att erhålla återbetalning av avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga regler utgör en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som medborgarna har tillerkänts i de gemenskapsrättsliga bestämmelser som innebär förbud mot avgifter med motsvarande verkan som tullar. Medlemsstaten skall således i princip återbetala de avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten (dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, och, på senare tid, dom av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport, REG 1999, s. I-579, punkt 23).

31 Vad beträffar den första delen av den andra frågan bör det noteras att det enligt fast rättspraxis inte är nödvändigt för skyddet av de rättigheter på området som

säkerställs av gemenskapens rättsordning att avgifter som tagits ut felaktigt återbetalas om detta skulle medföra en obehörig vinst för de återbetalningsberättigade (se i synnerhet dom av den 27 februari 1980 i mål 68/79, Just, REG 1980, s. 501, punkt 26; svensk specialutgåva, volym 5, s. 31).

32 Det åligger således de nationella domstolarna att mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma huruvida näringsidkaren, helt eller delvis, har övervältrat kostnaden för skatten på andra personer och om i förekommande fall en återbetalning till näringsidkaren skulle medföra en obehörig vinst (se i synnerhet dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95—C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkt 23).

33 En medlemsstat kan dock inte motsätta sig återbetalning till näringsidkaren av en avgift som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten annat än när det är utrett att hela kostnaden för avgiften har burits av en annan person än näringsidkaren och att återbetalningen skulle medföra en obehörig vinst för den sistnämnde. Följaktligen åligger det de nationella myndigheterna att till näringsidkaren återbetala det belopp som inte har övervältrats på annan om endast en del av kostnaden för avgiften har övervältrats (se domen i de ovannämnda målen Comateb m.fl., punkterna 27 och 28).

34 Även om det skulle konstateras att kostnaden för avgiften, helt eller delvis, har övervältrats på tredje man medför återbetalning till näringsidkaren av det övervältrade beloppet inte heller nödvändigtvis en obehörig vinst för den sistnämnde (se domen i de ovannämnda målen Comateb m.fl., punkt 29).

35 Som domstolen ett flertal gånger har påpekat är det förenligt med de gemenskapsrättsliga principerna att de domstolar som har att fatta beslut i fråga om ansökningar om återbetalning beaktar den skada som näringsidkaren i fråga kan ha lidit till följd av att exportvolymen har minskat med anledning av sådana

åtgärder som den omstridda skatten (se domen i det ovannämnda målet Just, punkt 26, och domen i de ovannämnda målen Comateb m.fl., punkt 30).

36 Vad gäller den andra delen av den andra frågan finns det skäl att erinra om att varje bevisregel är oförenlig med gemenskapsrätten om den innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten. Så förhåller det sig bland annat vad gäller presumtioner eller bevisregler som innebär att bevisbördan för att de felaktigt inbetalda avgifterna inte har övervältrats på andra personer läggs på den avgiftspliktige, eller särskilda begränsningar i fråga om vilken bevisning som kan läggas fram, såsom en regel som innebär att inga andra bevismedel än skriftliga bevis får förekomma (domen i det ovannämnda målet San Giorgio, punkt 14).

37 Gemenskapsrätten utgör i detta avseende hinder för att en medlemsstat underkastar återbetalning av tullar och andra pålagor som strider mot gemenskapsrätten ett villkor såsom att dessa tullar eller pålagor inte skall ha övervältrats på tredje man, varvid det ankommer på sökanden att bevisa att han uppfyller villkoret (se domen i det ovannämnda målet Dilexport, punkt 54).

38 Om det, såsom IKA och den grekiska regeringen har gjort gällande, enligt de nationella bestämmelserna ankom på Michaïlidis att visa att den omstridda skatten har orsakat en prishöjning och en minskning av exportvolymen skulle bestämmelserna i fråga således anses strida mot gemenskapsrätten (se i detta avseende domen i det ovannämnda målet Dilexport, punkt 52).

39 Beträffande bevisningen om övervältring av den omstridda skatten på tredje man har Michaïlidis anfört att frågan i målet vid den nationella domstolen är huruvida

den nationella domstolen endast skall grunda sin bedömning på handlingar som härrör från behöriga myndigheter, och som Michaïlidis var skyldig att inge till dessa för betalning av den omstridda skatten, eller huruvida domstolen i fråga även måste beakta handlingar som har utväxlats mellan Michaïlidis och de företag med vilka bolaget i fråga har slutit avtal.

40 Även om frågan huruvida en avgift har övervältrats avser de faktiska förhållandena och därmed omfattas av den nationella domstolens behörighet och även om det endast ankommer på denna att bedöma bevisningen i denna fråga finns det skäl att erinra om att bevisreglerna inte får vara sådana att de medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få återbetalning av den avgift som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten.

41 Om den nationella domstolen skulle vara skyldig att endast göra en bedömning av den bevisning som har ingivits av de behöriga myndigheterna, utan att kunna beakta den bevisning som den berörde näringsidkaren har ingivit till stöd för att skatten, trots vad myndigheterna har anfört, i själva verket inte har övervältrats på annan, i vart fall inte helt, skulle det följaktligen finnas skäl att anse att ifrågavarande bestämmelser strider mot gemenskapsrätten med hänsyn till att den skattskyldige alltid måste ha möjlighet att göra gällande de rättigheter som han har enligt gemenskapsrätten.

42 Den andra frågan skall således besvaras så, att även om det inte strider mot gemenskapsrätten att en medlemsstat vägrar att återbetala avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser, om det är utrett att återbetalningen skulle medföra en obehörig vinst, strider det mot gemenskapsrätten att tillämpa presumtioner eller bevisregler som innebär att den berörde näringsidkaren åläggs bevisbördan för att den avgift som felaktigt har erlagts inte har övervältrats på andra personer och att denne hindras från att inge bevisning till stöd för sitt bestridande av att övervältrande skett.

Rättegångskostnader

43 De kostnader som har förorsakats den grekiska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom två beslut av den 29 oktober 1998 har ställts av Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis — följande dom:

1) En skatt på värdet av exporterade tobaksvaror, vilken varken utgår för likadana tobaksvaror som saluförs på den inhemska marknaden eller på varor som importeras från en annan medlemsstat, kan inte av den anledningen att den har ett socialt syfte anses vara annat än en avgift med motsvarande verkan som en exporttull, vilken inte är förenlig med

artiklarna 9 och 12 i EG-fördraget (nu artiklarna 23 EG och 25 EG i ändrad lydelse) och artikel 16 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), såvitt inte den pålaga som utgår för inhemska varor och som sägs vara jämförbar utgår med samma skattesats och i samma skede av saluföringen och skattskyldigheten inträder på grund av samma utlösande faktor som gäller för en sådan skatt på export som den som införts genom den grekiska lagen nr 2348/1953.

2) Även om det inte strider mot gemenskapsrätten att en medlemsstat vägrar att återbetala en avgift som har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser, om det är utrett att återbetalningen skulle medföra en obehörig vinst, strider det mot gemenskapsrätten att tillämpa presumtioner eller bevisregler som innebär att den berörde näringsidkaren åläggs bevisbördan för att den avgift som felaktigt har erlagts inte har övervältrats på andra personer och att denne hindras från att inge bevisning till stöd för sitt bestridande av att övervältrande skett.

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 21 september 2000.

R. Grass

Justitiesekreterare

D.A.O. Edward

Ordförande på femte avdelningen