CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. FENNELLY

van 16 maart 2000 *

1. In deze twee prejudiciële verwijzingen uit de Helleense Republiek wordt gevraagd of een Griekse heffing op de uitvoer van tabak een met het EG-Verdrag strijdige heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht is, en, zo ja, of de terugbetaling van de ten onrechte geïnde heffingen kan worden geweigerd wegens ongerechtvaardigde verrijking.

I — Het rechtskader en de feiten

A — *De feiten en de prejudiciële verwijzing*

2. Kapniki Michaïlidis AE, verzoekster in het hoofdgeding (hierna: „Kapniki"), is een tabakshandelaar. Zij heeft bij het Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (administratieve rechtbank van eerste aanleg van Thessaloniki; hierna: „nationale rechter") twee beroepen ingesteld tot nietigverklaring van twee afzonderlijke administratieve beschikkingen, waarbij haar verzoeken om terugbetaling van respectievelijk 336 068 769 GRD en 30 113 030 GRD zijn afgewezen. Die bedragen vertegenwoordigen heffingen die zij tussen 1990 en 1994 (hierna: „relevante periode") heeft betaald op grond van artikel 7 van wet nr. 2348/1953 (hierna: „wet van 1953") inzake de uitvoer van in Griekenland geteelde tabak naar andere lidstaten en naar derde landen [1], zoals gewijzigd. Volgens Kapniki is de litigieuze heffing een heffing van gelijke werking als een douanerecht, aangezien zij bij grensoverschrijding op uitgevoerde producten wordt gelegd.

3. De nationale rechter heeft het Hof de volgende twee vragen gesteld:

„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

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — *FEK* A' (Staatsblad van de Helleense Republiek), 75.

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?"

4. Ofschoon uit de verwijzingsbeschikking duidelijk blijkt dat de vorderingen in het hoofdgeding uitvoer naar lidstaten en naar derde landen betreffen, heeft de nationale rechter zijn vragen tot de intracommunautaire handel beperkt. Bij gebrek aan verdere informatie of argumenten inzake de rechtsvragen over de heffing op uitvoer buiten de Gemeenschap, zal ik alleen de geldigheid van de litigieuze heffing bij uitvoer naar andere lidstaten bespreken.

B — *Nationaal recht*

5. De in de onderhavige zaak gekritiseerde heffing (hierna: „litigieuze heffing") is ingevoerd bij de wet van 1953 tot wijziging, aanvulling en intrekking van bepalingen met betrekking tot de bewerking van tabaksbladeren en inzake de fusie tussen de Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Verzekeringskas voor tabaksarbeiders; hierna: „TAK") en het Idryma Koinonikon Asfaliseon (Griekse socialezekerheidsinstelling; hierna: „IKA"). Artikel 6, lid 1, van de wet van 1953 bepaalt:

„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'."

Volgens artikel 6, lid 2, sub c, geldt „de opbrengst van de heffing over de waarde van uitgevoerde tabak als bedoeld in het navolgende artikel" als ontvangst op deze speciale rekening.

6. Dienovereenkomstig voorzag artikel 7, lid 1, aanvankelijk voor drie jaar, in een „speciale heffing over de waarde van buiten de landsgrenzen uitgevoerde tabak ten bedrage van 5 % voor de oogst van 1952 en ten bedrage van 3 % voor de oogsten van 1953 en 1954 (...)". Volgens artikel 7, lid 1, in de gewijzigde versie, moest de heffing worden „betaald door de exporteurs bij de uitvoer en geïnd door het douanekantoor waarlangs de uitvoer geschiedt", dat „de heffingen moest boeken op de speciale rekening (...)". [2] De toepassing van dit artikel werd uitgebreid tot de oogsten na 1954, weliswaar tegen verminderde tarieven, waarbij het huidige tarief van 0,50 % van toepassing is „voor de oogsten van 1959 en latere jaren". [3] Van belang is dat deze heffing alleen op onbewerkte tabak wordt geheven.

7. Op het eerste gezicht en bij gebrek aan nadere gegevens lijkt de wet van 1953 onverenigbaar met de verdragsbepalingen die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van kracht waren, namelijk 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). Volgens artikel 9, lid 1, van het Verdrag is de Gemeenschap „gegrondvest op een douane-unie", welke onder andere „het verbod medebrengt van in- en uitvoerrechten en van alle heffingen van gelijke werking in het verkeer tussen de lidstaten onderling". [4]

2 — Artikel 2 van wetsdecreet nr. 2519/1953; *FEK* A' 220.

3 — Artikel 9 van wetsdecreet nr. 4104/1960; *FEK* A' 147. In artikel 11, lid 4, van dat wetsdecreet is de speciale rekening afgeschaft en zijn de rechten en verplichtingen ter zake overgedragen op de tak pensioenen van het IKA.

4 — Overeenkomstig de artikelen 2 en 30 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden en de aanpassing der Verdragen — Toetreding tot de Europese Gemeenschappen van de Helleense Republiek, gehecht aan het Toetredingsverdrag, moest Griekenland de uitvoerrechten en heffingen van gelijke werking tussen hemzelf en de andere lidstaten afschaffen en artikel 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG) naleven vanaf zijn toetreding op 1 januari 1981 (PB 1979, L 291, blz. 17).

II — Analyse

8. Kapniki, het IKA, de Griekse regering en de Commissie hebben schriftelijke en mondelinge opmerkingen ingediend.

A — *De aard van de litigieuze heffing*

9. Volgens de Helleense Republiek en het IKA is de litigieuze heffing een binnenlandse belasting die binnen de werkingssfeer van artikel 95, doch niet van de artikelen 9, 12 en 16 van het Verdrag valt. [5] Ofschoon de heffing in de wet van 1953 geldt als een heffing bij „uitvoer", heeft zij alleen tot doel op exporttabak een eenmalige verbruiksbelasting toe te passen, die ook geldt voor Griekse tabak die op de binnenlandse markt blijft. Nergens uit de verwijzingsbeschikking of uit de bewoordingen van de eerste vraag blijkt evenwel dat de nationale rechter de litigieuze heffing als een bestanddeel van een dergelijk algemeen belastingstelsel beschouwt.

10. Met zijn eerste vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of de litigieuze heffing, ofschoon zij alleen geldt voor exporttabak, wegens het sociale doel ervan het karakter van heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht mist.

11. Volgens vaste rechtspraak van het Hof, in het bijzonder het arrest Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, waarnaar Kapniki en de Commissie verwijzen, blijkt „uit de algemene en volstrekte aard van het verbod van alle douanerechten in het goederenverkeer tussen de lidstaten (...), dat de douanerechten verboden zijn onafhankelijk van iedere overweging nopens het doel waarmee zij werden ingevoerd of de bestemming van hun opbrengsten". [6] De uitbreiding van het verbod van douanerechten tot heffingen van gelijke werking dient om het verbod van douanerechten doeltreffend te doen werken, zodat wordt voorkomen dat „in de handel tussen lidstaten enigerlei geldelijke last zou worden opgelegd wegens het overschrijden van de grenzen van een staat door goederen die in de Gemeenschap circuleren". [7] Daarom past het Hof sedert 30 jaar de navolgende ruime definitie van het begrip heffing van gelijke werking consequent toe [8]:

„(...) iedere 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, levert ongeacht benaming of structuur een heffing van gelijke werking als een douanerecht op (...), zelfs wanneer deze last niet ten

5 — Griekenland verwijst inzonderheid naar het arrest van 9 november 1983, Commissie/Denemarken (158/82, Jurispr. blz. 3573, punt 24).

6 — Arrest van 1 juli 1969 (2/69 en 3/69, Jurispr. blz. 211, punt 13; hierna: „arrest Diamantarbeiders I").

7 — Ibidem.

8 — Ibidem. Zie tevens, onder andere, arrest van 21 maart 1991, Commissie/Italië (C-209/89, Jurispr. blz. I-1575, punt 7).

behoeve van de staat wordt geheven, geen enkele discriminerende of beschermende werking heeft of al concurreert het belaste product niet met enig nationaal product".

Dat het in de onderhavige zaak om uitvoer gaat, heeft geen belang, aangezien er geen verschil bestaat tussen invoer- of uitvoerheffingen. [9]

12. De omstandigheid dat met de litigieuze heffing socialezekerheidsvoordelen voor tabaksarbeiders worden gefinancierd, is irrelevant. Nationale sociale doelstellingen, zelfs indien zij overeenkomstig nationale grondwettelijke bepalingen tot stand zijn gekomen (wat de vraag impliceert), mogen door de lidstaten niet worden gefinancierd door heffingen die niet met het gemeenschapsrecht verenigbaar zijn. Hoewel „het gemeenschapsrecht de bevoegdheid van de lidstaten om hun stelsels van sociale zekerheid in te richten, onverlet laat, (...) behoren zij niettemin bij de uitoefening van deze bevoegdheid het gemeenschapsrecht te eerbiedigen". [10] Zo kunnen de voorwaarden van nationale socialezekerheidsregelingen onverenigbaar zijn met de bepalingen inzake het vrij verkeer van goederen, wanneer wordt gediscrimineerd op basis van de oorsprong van de geleverde producten, [11] of een verzekerde bij aankoop van producten in een andere lidstaat geen vergoeding kan krijgen. [12]

13. Thans kom ik bij de stelling, dat het uitvoerrecht slechts een nevenaspect is van een werkelijk en niet-discriminerend stelsel van binnenlandse belastingen. Naast de hierboven in de punten 5 en 6 heb uiteengezette wettelijke regeling wijst de nationale rechter er alleen op dat het IKA volgens artikel 59, lid 4, van wet nr. 2084/1992 (hierna: „wet van 1992") uit verschillende bronnen wordt gefinancierd, waaronder „heffingen" op exporttabak, het verbruik van tabaksproducten en de „belasting op tabaksvelden", zonder deze fiscale bepalingen behalve de eerste meer in detail te beschrijven. [13]

14. Van belang is uiteraard voor ogen te houden dat uiteindelijk de nationale rechter de relevante bepalingen van Grieks recht moet uitleggen. In zijn antwoord op de gestelde vragen kan het Hof alleen aangeven hoe de nationale rechter de stelling dat de litigieuze heffing deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, moet toetsen.

9 — Zie arresten van 23 januari 1975, Van der Hulst (51/74, Jurispr. blz. 79, punten 13 en 14); 10 maart 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association e.a. (36/80 en 71/80, Jurispr. blz. 735, punt 23), en 2 mei 1990, Bakker Hillegom (C-111/89, Jurispr. blz. I-1735, punten 9 en 10).

10 — Arrest van 28 april 1998, Decker (C-120/95, Jurispr. blz. I-1831, punten 21 en 23).

11 — Arrest van 7 februari 1984, Duphar e.a. (238/82, Jurispr. blz. 523, punt 21).

12 — Arrest Decker (aangehaald in voetnoot 10, punt 46).

13 — *FEK* A' 165.

15. Volgens Griekenland is er een scherp onderscheid tussen geldelijke lasten die als heffingen van gelijke werking als douanerechten moeten worden beschouwd, en die welke als binnenlandse belastingen kunnen worden beschouwd en dus onder toepassing van artikel 95 van het Verdrag vallen. Daarmee ben ik het niet eens.

16. In het arrest Diamantarbeiders I heeft het Hof uiteraard erkend, dat „het begrip heffing van gelijke werking niet mede omvat belastingen welke op dezelfde wijze op gelijksoortige of vergelijkbare nationale producten binnen de staat worden geheven, dan wel, bij gebreke van zodanige producten, in het kader van een algemene binnenlandse belasting vallen of tot doel hebben om binnen de in het Verdrag getrokken grenzen zodanige binnenlandse belastingen te compenseren". [14] De ratio van dit onderscheid is duidelijk. In zijn conclusie wees advocaat-generaal Gand erop dat „heffingen van gelijke werking en binnenlandse belastingen tot twee verschillende rechtsgebieden behoren en dat zij niet aan eenzelfde regime zijn onderworpen", aangezien de heffing van gelijke werking „ongeoorloofd is wegens het enkele feit dat zij het goederenverkeer belemmert en de binnenlandse belasting slechts indien en voor zoveel zij ingevoerde producten zwaarder treft dan nationale producten". [15] De lidstaten mogen derhalve vrij het niveau van hun binnenlandse belastingen bepalen, maar zij mogen van deze bevoegdheid geen gebruik maken om handelsbelemmeringen in te voeren. Uit de rechtspraak blijkt duidelijk het onderscheid tussen heffingen van gelijke werking en binnenlandse belastingen.

17. In het arrest Denkavit onderzocht het Hof of een heffing op de invoer van varkensvlees het karakter van heffing van gelijke werking als een douanerecht mistte, omdat zij was ingesteld ter compensatie van een binnenlandse, bij de slacht van varkens toegepaste heffing. [16] Het Hof was van oordeel dat „wil een heffing op ingevoerde producten deel uitmaken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, zij gelijksoortige binnenlandse en geïmporteerde producten *even zwaar* en *in hetzelfde stadium van verhandeling* dient te belasten, en dat ook *het belastbare feit* voor beide producten *hetzelfde* moet zijn". [17] Het is „niet voldoende dat de belasting op het ingevoerde product dient ter compensatie van een last die op een gelijksoortig binnenlands product — of op een product waarvan het is afgeleid — wordt of is gelegd in een vroeger productie- of commercialisatiestadium dan waarin het ingevoerde product wordt belast", want „zou men een aan de grens toegepaste heffing niet als heffing van gelijke werking kwalificeren, terwijl zij niet, dan wel in andere commercialisatiestadia of wegens een ander belastbaar feit, op het gelijksoortige nationale product drukt, omdat die heffing zou dienen ter compensatie van een op hetzelfde product toegepaste binnenlandse fiscale last, dan zou men niet enkel geen rekening houden met fiscale lasten die in de lidstaat van herkomst op het ingevoerde product drukten, maar bovendien het verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten van zijn inhoud en strekking beroven". [18] Een aan de grens te betalen

14 — Arrest Diamantarbeiders I (reeds aangehaald).

15 — Arrest Diamantarbeiders I, blz. 231.

16 — Arrest van 31 mei 1979 (132/78, Jurispr. blz. 1923).

17 — Ibidem, punt 8 (cursivering van mij).

18 — Ibidem, punt 8.

heffing zoals die welke hier aan de orde is, moet dus als een heffing van gelijke werking worden beschouwd, tenzij de beweerdelijk vergelijkbare heffing op binnenlandse producten tegen hetzelfde tarief, in hetzelfde stadium van verhandeling en wegens hetzelfde belastbare feit wordt toegepast.

18. Het is leerzaam het arrest Denkavit te vergelijken met een later arrest Commissie/Frankrijk, waarin het Hof een beroep wegens niet-nakoming van de Commissie heeft verworpen; volgens de Commissie was een heffing op het gebruik van reprografische apparatuur als een heffing van gelijke werking als een douanerecht te beschouwen.[19] De betrokken heffing gold voor „acht verschillende soorten apparaten", die „alle types van reprografische apparatuur voor de reproductie van het geschreven woord" omvatten, en was verwant met een bij dezelfde nationale wet ingevoerde heffing op de publicatie van boeken.[20] Ofschoon het Hof de Franse nationale productie van de belaste apparatuur als zeer gering leek te beschouwen, was het toch van oordeel, dat de betrokken heffing, „gezien de bijzonderheden van de omstreden heffing (...) van zulk een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen deel uitmaakt".[21] In het arrest Co-Frutta[22] was het Hof van oordeel dat een verbruiksbelasting op bananen bij invoer, ook al leek een kleine binnenlandse productie (op Sicilië) niet te worden belast[23], geen heffing van gelijke werking als een douanerecht was, omdat zij deel uitmaakte „van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, waardoor groepen producten (...) stelselmatig werden getroffen", en zij één van „de negentien verbruiksbelastingen [was, die] [werden] geregeld door gemeenschappelijke fiscale bepalingen en bepaalde groepen producten [troffen] volgens een objectief, van de oorsprong onafhankelijk criterium, namelijk het behoren tot een bepaalde categorie goederen".[24] Voorts, aldus het Hof, leek de plaats van productie, binnenslands dan wel buitenslands, „niet van invloed te zijn voor het tarief, de grondslag en de wijze van inning", en had de opbrengst van die belastingen „geen specifieke bestemming maar was een belastingontvangst als alle andere".[25]

19. Het begrip „algemeen stelsel van binnenlandse belastingen" mag niet ruim worden uitgelegd. In het arrest Commissie/Denemarken heeft het Hof het betoog van de Deense regering verworpen, dat aardnoten en paranoten een specifieke groep producten vormden, waarop de betrokken invoerheffing stelselmatig werd geheven op basis van objectieve criteria (bijzonder ernstig gezondheidsrisico door mogelijke besmetting).[26] Volgens het Hof kan men „bij een zo klein aantal producten" niet spreken van „gehele categorieën van producten (...); dit begrip impliceert een grotere pluraliteit van producten die aan de

19 — Arrest van 3 februari 1981 (90/79, Jurispr. blz. 283).

20 — Zie conclusie van advocaat-generaal Warner (Jurispr. 1981, blz. 303, blz. 315).

21 — Punt 16.

22 — Arrest van 7 mei 1987 (193/85, Jurispr. blz. 2085).

23 — Zie de punten 17 en 23 van de conclusie van advocaat-generaal Lenz die opmerkte dat Italië niet bevredigend had geantwoord op de vraag hoe de binnenlandse bananenproductie werd belast.

24 — Punten 11 en 12.

25 — Punt 12.

26 — Arrest aangehaald in voetnoot 5.

hand van algemene en objectieve criteria worden bepaald".[27]

20. Recentelijk verklaarde het Hof, in het arrest CRT France International dat een forfaitaire heffing op de levering van zend-ontvangapparaten in de burgerband, namelijk CB-apparaten, die naar Frans recht alleen bij invoer gold, geen binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 van het Verdrag is, maar een heffing van gelijke werking als een douanerecht.[28] Ofschoon was aangetoond dat het merendeel van de apparaten die dit frequentiespectrum gebruiken, in Frankrijk werden belast, week de methode van heffing voor CB-apparaten af van die voor andere apparaten, aangezien bij CB-apparaten de levering werd belast, terwijl voor de andere apparaten de belasting door de gebruikers werd gedragen. Uit deze zaak blijkt duidelijk dat beweerdelijk vergelijkbare lasten op dezelfde wijze moeten worden toegepast.

21. In zijn schriftelijke opmerkingen voert Griekenland evenwel aan, dat de litigieuze heffing slechts een bestanddeel van een algemeen en niet-discriminatoir stelsel van belastingen is ter financiering van sociale-zekerheidsvoordelen voor tabaksarbeiders. De andere bestanddelen zijn een (eenmalige) verbruiksbelasting van 16 % op de verkoopprijs van tabak, en een belasting op tabaksvelden. Onder verwijzing naar artikel 6 van de wet van 1953 wijst Griekenland erop dat de eenmalige verbruiksbelasting teruggaat tot artikel 2, lid 4, sub b, van wet nr. 3460/28.[29] Daar de verwijzingsbeschikking niets zegt over deze beweerde (eenmalige) verbruiksbelasting, en het door de nationale rechter aangehaalde artikel 59, lid 4, sub f, van de wet van 1992 een „belasting op tabaksvelden" betreft, heeft het Hof Griekenland een aantal schriftelijke vragen gesteld.

22. Vooraleer het antwoord op deze vragen te onderzoeken, wens ik twee opmerkingen vooraf te maken. In de eerste plaats is de litigieuze heffing een eenmalige heffing op de uitvoer van ruwe tabak. In de tweede plaats moet steeds het onderscheid tussen een heffing op specifieke handelingen met betrekking tot een product en wettelijke bepalingen over de bestemming van de opbrengst van een heffing voor ogen worden gehouden.

23. In zijn antwoord geeft Griekenland het Hof details in het bijzonder over de in artikel 59, lid 4, sub e en f, van de wet van 1992 bedoelde heffingen, namelijk de „heffing" op het „verbruik van tabaksproducten", en de „belasting op de tabaksvelden", doch zonder een excerpt of de volledige tekst van wet nr. 3460/28 over te leggen.

27 — Ibidem, punt 24. Zie tevens punt 4 van de conclusie van advocaat-generaal Mancini.

28 — Arrest van 22 april 1999 (C-109/98, Jurispr. blz. I-2237). De heffing moest bij invoer worden betaald en vaststond, dat er geen Franse productie van CB-apparaten was; zie punt 19 van de conclusie van advocaat-generaal Cosmas.

29 — In haar schriftelijke opmerkingen verwijst de Griekse regering per vergissing naar wet nr. 3466/28.

24. Na afloop van de terechtzitting bleef, ondanks de door verschillende overheidsadministraties van Griekenland verstrekte informatie, onduidelijk of in Griekenland tijdens de relevante periode voor tabak enige andere dan de litigieuze heffing gold. Blijkens een brief van het Ministerie van Financiën (bijlage B bij het antwoord) gold tijdens de relevante periode buiten de litigieuze heffing voor ruwe of bewerkte tabak geen enkele andere heffing dan accijns en BTW op het verbruik van bewerkte tabak.

25. Jammer genoeg ontving het Hof ook andere tegenstrijdige, of althans verwarrende informatie. De grootste verwarring betreft de vraag van een eerdere belasting op tabaksvelden en de latere wijziging daarvan. Aangezien alleen de nationale rechter de rechtssituatie in Griekenland inzake het bestaan van die belasting kan beoordelen, zal ik de hoofdpunten van de verstrekte informatie slechts kort bespreken.

26. Blijkens wet nr. 3460/28 werd bebouwd land op een bepaald tijdstip belast, doch in de vorm van een bijdrage aan de staat van 4 % van de opbrengst van een eenmalige belasting van 16 % over de verkoopprijs van tabak (na aftrek van 20 % voor de stedelijke en gemeentelijke overheden), met het oog op de gedeeltelijke financiering van de socialezekerheidsvoordelen voor tabaksarbeiders. Aard en juiste grondslag van deze „belasting" zijn nooit duidelijk geworden. Van afzonderlijke toepassing van deze belasting in de relevante periode was mijns inziens geen sprake. Blijkens de door de Griekse regering verstrekte informatie maakte deze belasting krachtens artikel 1, leden 10 en 12 van wet nr. 3921/58 deel uit van een forfaitaire verbruiksbelasting op sigaretten en andere tabaksproducten.

27. Blijkens de informatie in de hierboven bedoelde documenten van het IKA regelen drie bepalingen de in artikel 59, lid 4, sub e, van de wet van 1992 genoemde „*heffing* op het verbruik van tabaksproducten" (cursivering van mij).[30] Vaststaat dat deze bepalingen een vast bedrag (12 780 000 GRD) van de algemene verbruiksbelasting op de kleinhandel in tabak verdeelden. Blijkbaar is ook de vroegere belasting op tabaksvelden in deze „heffing" opgenomen. Het gaat echter niet om een belasting in de gebruikelijke rechtsbetekenis, maar om een verdeling van belastingopbrengsten.

28. Voor zover de voorgaande beschrijving van de belasting op tabaksproducten in Griekenland klopt, is het duidelijk dat er tijdens de relevante periode geen met de litigieuze heffing vergelijkbare belasting is geheven. De litigieuze heffing gold voor

30 — Wetsdecreten 441/47 (*FEK* A' 170, die een nieuwe bepaling in wet nr. 5967/1933 invoert) en 4373/64, in samenhang met besluit nr. K.2376/65 van de minister van Financiën.

exporttabak. Aangezien het belastbare feit de uitvoer van tabak is en niet de kleinhandelsverkoop, kan deze heffing bezwaarlijk worden vergeleken met een (eenmalige) verbruiksbelasting op sigaretten en andere tabaksproducten. Bovendien lijkt de bijdrage van 4 % op 16 % van de tabaksprijs, zoals reeds gezegd, helemaal niet op een belasting, maar op een methode om de opbrengst van de algemene belasting op het verbruik van sigaretten een bestemming te geven.

29. Blijkens het ook bij het antwoord gevoegde (bijlage B) document van het Griekse Ministerie van Financiën, is het verbruik van bewerkte tabak aan accijns onderworpen, die overeenkomstig de gemeenschapsregeling houdende harmonisatie van bepaalde aspecten inzake accijns bovenop de BTW over de kleinhandelsprijs wordt geheven. [31] In de periode van 1990 tot 1995 steeg de accijns progressief van 44,53 % tot 57,50 %. Het gaat hierbij uiteraard om een belasting, die evenwel duidelijk niet met de litigieuze heffing kan worden vergeleken.

30. Twijfel blijft evenwel bestaan over de gelding van een belasting van 2 % over de prijs van door producenten aan tabaksmakelaars of -verwerkers verkochte tabak. Hieromtrent heeft de Nationale Tabaksorganisatie, kennelijk in tegenspraak met de informatie van het Ministerie van Financiën, meegedeeld (bijlage C bij het antwoord), dat deze belasting bestaat en tot 1994 is geheven over de verkoopprijs van ruwe tabak, verhoogd met de waarde van de relevante tabakspremie van de Gemeenschap, terwijl tot voor kort de belastinggrondslag alleen de voor tabak betaalde prijs omvatte. Ter terechtzitting bevestigde de advocaat van Kapniki dat deze belasting bestaat. [32] Zij voegde er evenwel aan toe, dat deze belasting wordt geheven op alle onbewerkte tabak die in Griekenland in het verkeer wordt gebracht, ongeacht de uiteindelijke bestemming, zodat voor uitvoer bestemde tabak tweemaal wordt belast.

31. Het Hof beschikt niet over voldoende informatie om deze belasting met de litigieuze heffing te kunnen vergelijken. In de schriftelijke opmerkingen van het IKA of Griekenland wordt er niet van gesproken. Indien de nationale rechter tot de bevinding komt dat deze belasting wordt geheven op in Griekenland geteelde onbewerkte tabak, die zowel voor de nationale markt als voor uitvoer is bestemd, dan is zij althans in één opzicht vergelijkbaar met de litigieuze heffing, die dan evenwel nog duidelijker een ongeoorloofde uitvoerheffing is.

32. Het succes van het betoog van Griekenland hangt af van de overtuiging van de nationale rechter dat de relevante belastingen echt vergelijkbaar zijn. In dit opzicht is

31 — Zie in het bijzonder richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1).

32 — Artikel 10 van wetsdecreet 3758/1957 (*FEK* A' 184) wordt samen met een aantal oudere wetten aangehaald als de rechtsgrondslag naar Grieks recht van deze belasting. De gemachtigde van de Commissie, die deze belasting als een „teeltbelasting" omschreef, had de indruk dat deze belasting was afgeschaft, en dat in de wet van 1992 alleen haar benaming was behouden.

een aantal punten vermeldenswaard. Blijkens de antwoorden op de ter terechtzitting gestelde vragen is alleen de uitvoer van onbewerkte tabak aan de litigieuze heffing onderworpen, en is de belasting op tabaksvelden afgeschaft. De door de Griekse minister voor Financiën genoemde verbruiksbelasting is duidelijk van toepassing op de kleinhandel in bewerkte tabaksproducten in Griekenland, zodat zij niet kan worden vergeleken met een heffing op de uitvoer van onbewerkte tabak.

33. Mijns inziens is een heffing als de litigieuze heffing dus een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht die onverenigbaar is met het Verdrag.

B — *De omvang van de terugbetalingsplicht*

34. Gelet op mijn standpunt inzake de aard van de litigieuze heffing dient de tweede vraag van de nationale rechter te worden onderzocht. Gezien de bewoordingen van deze vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of een lidstaat naar gemeenschapsrecht mag weigeren onrechtmatig geïnde heffingen terug te betalen, wanneer vaststaat dat die terugbetaling een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren, en wie het bewijs van die verrijking moet leveren.

35. Nergens uit het dossier blijkt, dat een verbod op ongerechtvaardigde verrijking van toepassing zou zijn op een soortgelijke alleen op nationaal recht gebaseerde vordering tot terugbetaling van heffingen. In zijn opmerkingen erkent Griekenland terecht, dat een lidstaat in beginsel verplicht is, in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde heffingen terug te betalen, en dat, terwijl hij bevoegd blijft de voor dergelijke vorderingen bevoegde rechters en toepasselijke procesregels te bepalen, het beroepsrecht en de daarop toepasselijke procesregels niet-discriminerend mogen zijn en doeltreffend moeten zijn vergeleken bij de regels voor vergelijkbare alleen op nationaal recht gebaseerde vorderingen. [33] De nationale rechter moet nagaan, of voor een alleen op nationaal recht gebaseerde vordering tot terugbetaling als vergelijkbare voorwaarde geldt, dat de persoon die de belasting heeft betaald, de financiële last daarvan niet heeft afgewenteld. Indien deze voorwaarde niet wordt gesteld, kan het IKA de ongerechtvaardigde verrijking in het hoofdgeding niet aanvoeren tegen de vordering tot terugbetaling. [34]

36. In casu staat de bewijsvraag centraal. In de verwijzingsbeschikking heeft de nationale rechter niet vastgesteld, dat Kapniki de last van de litigieuze heffing heeft afgewenteld. In zijn tweede vraag wijst hij erop dat niet door Kapniki is gesteld, dat de

33 — Zie onder meer arresten van 9 november 1983, San Giorgio (199/82, Jurispr. blz. 3595; 14 januari 1997, Comateb e.a. (C-192/95—C-218/95, Jurispr. blz. I-165; hierna: „arrest Comateb"), en 9 februari 1999, Dilexport (C-343/96, Jurispr. blz. I-579).

34 — Met klem betoogde Kapniki ter terechtzitting, dat de Griekse wetgeving en de rechtspraak van de Raad van State uitsluiten dat vorderingen van belastingplichtigen tot terugbetaling van onrechtmatig geïnde belastingen met een beroep op ongerechtvaardigde verrijking worden afgewezen.

afwenteling van de heffing een daling van de afzet tot gevolg heeft gehad. In zijn bij het Hof ingediende opmerkingen voert het IKA aan dat, aangezien Kapniki in haar pleidooien in het hoofdgeding niet heeft gesteld dat de afwenteling van de heffing tot een stijging van de prijs en een overeenstemmende daling van de afzet heeft geleid, hieruit noodzakelijkerwijs volgt, dat, zodra is vastgesteld dat de last daadwerkelijk is afgewenteld, er sprake is van ongerechtvaardigde verrijking, wanneer terugbetaling zou worden gelast. Griekenland lijkt ervan uit te gaan, dat de nationale rechter heeft vastgesteld dat Kapniki de heffing heeft afgewenteld, ofschoon het ter terechtzitting heeft erkend dat de nationale rechter dit alleen maar vermoedt op basis van de hem voorgelegde documenten.

37. Ik ben het met Kapniki en de Commissie eens, dat alle uitzonderingen op het prima-facierecht op terugbetaling van de belastingbetaler eng moeten worden uitgelegd. Nu in de verwijzingsbeschikking nergens duidelijk sprake is van bewijzen dat Kapniki de betrokken heffingen heeft afgewenteld, mag afwenteling niet worden vermoed. De door de nationale rechter te hanteren criteria bij de beoordeling van de vraag of een onrechtmatig geïnde heffing is afgewenteld, vormen vaste rechtspraak.

38. Sinds het arrest Just staat vast dat, mits aan het niet-discriminatie- en doeltreffendheidsvereiste is voldaan, het gemeenschapsrecht „niet vergt dat ten onrechte toegepaste belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden". [35] Enige jaren later bevestigde het Hof het arrest Just in het arrest San Giorgio en verklaarde: „Nationale wettelijke bepalingen die de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste belastingen, rechten en heffingen uitsluiten, wanneer vaststaat dat degene die ze heeft moeten betalen, ze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld, zijn dan ook in beginsel niet strijdig te achten met het gemeenschapsrecht." [36] Recentelijk bevestigde het Hof in het arrest Comateb evenwel, dat van ongerechtvaardigde verrijking slechts sprake kan zijn, wanneer vaststaat dat de belastingbetaler de heffing daadwerkelijk geheel heeft afgewenteld. [37] Voorts heeft het Hof verklaard: „(...) ook wanneer vaststaat, dat de heffing geheel of gedeeltelijk op de koper is afgewenteld, brengt terugbetaling van het aldus afgewentelde bedrag aan de handelaar niet noodzakelijkerwijs mee dat hij ongerechtvaardigd wordt verrijkt". Zo bijvoorbeeld kan de prijsverhoging ten gevolge van de afwenteling van de heffing namelijk tot een daling van de verkoop hebben geleid. [38]

39. Voorts sluit het gemeenschapsrecht ook uit dat de last te bewijzen dat de betrokken heffing niet is afgewenteld, op basis van vermoedens of bewijsregels op de belastingplichtige wordt gelegd. In dit opzicht hoeft alleen te worden verwezen naar het recente arrest Dilexport, volgens hetwelk „bewijsregels die het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken teruggaaf van de in

35 — Arrest van 27 februari 1980 (68/79, Jurispr. blz. 501, punt 26).

36 — Arrest San Giorgio (aangehaald in voetnoot 33, punt 13).

37 — Arrest Comateb (aangehaald in voetnoot 33, inzonderheid de punten 27 en 28).

38 — Ibidem (punt 29).

strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing te verkrijgen, (...) onverenigbaar met het gemeenschapsrecht zijn", en dat dit met name geldt voor „vermoedens of voor bewijsregels die de bewijslast, dat de onverschuldigd betaalde heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, bij de contribuabele leggen, en voor bijzondere beperkingen met betrekking tot de vorm van het te leveren bewijs, zoals de uitsluiting van alle niet-schriftelijke bewijsmiddelen". [39] Het Hof legde uit hoe de nationale bewijsregels inzake vermoedens moeten worden beoordeeld [40]:

„Indien er, zoals de nationale rechter meent, een vermoeden bestaat dat afwenteling van onwettig opgeëiste of ten onrechte toegepaste rechten en heffingen op derden heeft plaatsgevonden, en de aanvrager dit vermoeden moet weerleggen om teruggaaf van de heffing te verkrijgen, moeten de betrokken bepalingen in strijd met het gemeenschapsrecht worden geacht.

Indien evenwel (...) de administratie door middel van alle algemeen door het nationale recht toegelaten bewijsmiddelen moet aantonen, dat de heffing op anderen is afgewenteld, moeten de betrokken bepalingen worden geacht niet in strijd te zijn met het gemeenschapsrecht."

40. In casu, aldus Kapniki, hoeft het bewijs dat zij de last van de heffing daadwerkelijk heeft afgewenteld, niet te worden geleverd aan de hand van de documenten die zij voor de betaling van de litigieuze heffing de fiscale autoriteiten heeft moeten overleggen, maar wel van de contracten die zij met de kopers van de betrokken tabak heeft gesloten. Aangezien de vraag van de afwenteling van de heffing een feitenkwestie is, moet de nationale rechter evenwel bepalen op basis van welke documenten het bewijs ervan kan worden geleverd. De nationale bewijsregels kunnen uiteraard slechts worden toegepast met inachtneming van het primaire beginsel van gemeenschapsrecht dat de belastingplichtige zich steeds op aan het gemeenschapsrecht ontleende rechten moet kunnen beroepen. Op grond van het grondbeginsel van het gemeenschapsrecht dat communautaire rechten daadwerkelijk moeten worden beschermd, moet het door een nationale belastingdienst voorgelegde schriftelijke of andere bewijs tegen terugbetaling afdoend en overtuigend zijn en mag niet op zuivere vermoedens berusten. [41] Daaruit volgt, dat wanneer een administratie in haar bewijsvoering verwijst naar officiële formulieren die de belastingplichtige bij de inning van de litigieuze heffing heeft ingediend, deze belastingplichtige handels- of andere documenten mag overleggen om aan te tonen dat de heffing, of althans een gedeelte

39 — Arrest Dilexport (aangehaald in voetnoot 33, punt 48).

40 — Ibidem (punten 52 en 53).

41 — Zie in dit verband punt 50 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Dounias/Ypourgio Oikonomikon (arrest van 3 februari 2000, C-228/98, Jurispr. blz. I-577), waarin hij heeft betoogd, dat wanneer een nationale regeling meebrengt dat het bewijs door getuigen wordt beperkt in procedures waarin dat bewijs cruciaal is voor de vordering van de verzoeker, deze regeling de uitoefening van door het gemeenschapsrecht verleende rechten onmogelijk kan maken. In het arrest was het Hof van oordeel, dat het gemeenschapsrecht zich enkel verzet tegen de betrokken nationale regeling indien zij de verzoeker belet zich op de excepties te beroepen en hij zijn vordering niet aan de hand van schriftelijke bewijzen kan staven (punten 71 en 72).

daarvan, ondanks tegenstrijdige verklaringen in deze formulieren, niet daadwerkelijk is afgewenteld.

41. Bijgevolg moet een lidstaat een belastingplichtige de in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde heffingen terugbetalen, tenzij de betrokken belastingadministratie ten genoegen van de nationale rechter die de vordering tot terugbetaling moet beoordelen, kan aantonen dat de belastingplichtige de heffingen volledig op anderen heeft afgewenteld, en aldus geen financieel verlies of financiële schade door een daling van de verkoop of de winst heeft geleden.

C — *Werking in de tijd van het arrest*

42. Het IKA heeft het Hof voor het eerst ter terechtzitting verzocht de gevolgen van zijn arrest ex nunc te beperken, indien het van oordeel is dat de litigieuze heffing onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht. De eventuele terugbetaling van de geïnde bedragen heeft immers grote nadelen voor de financiële stabiliteit van het IKA. Over deze nadelen zijn het Hof geen details overgelegd. Bovendien heeft Kapniki zich heftig tegen het verzoek van het IKA verzet.

43. Uitleggingen van het gemeenschapsrecht door het Hof gelden ex tunc. Slechts bij uitzondering kan het Hof op basis van het algemeen rechtszekerheidsbeginsel van gemeenschapsrecht het passend achten „om voor iedere belanghebbende beperkingen te stellen aan de mogelijkheid met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen weer in geding te brengen". [42] Een dergelijke beperking „is slechts mogelijk in het arrest waarin de gevraagde uitlegging wordt gegeven". Ofschoon de praktische gevolgen van een rechterlijke uitspraak „zorgvuldig moeten worden afgewogen", zal het Hof niet toelaten dat „omwille van de weerslag die een rechterlijke beslissing voor het verleden kan hebben" afbreuk wordt gedaan aan de objectiviteit van het recht of aan de toepassing van het gemeenschapsrecht in de toekomst.

44. Bij toepassing van dit uitzonderlijk beginsel heeft het Hof er rekening mee gehouden in hoever de relevante bepaling van gemeenschapsrecht al door het Hof is uitgelegd, en de Commissie mogelijkerwijs heeft bijgedragen tot de onzekerheid over de uitlegging van deze bepaling. [43] Van dergelijke factoren is in de onderhavige zaak geen sprake. Sinds de jaren zestig is er over het verbod op heffingen van gelijke werking als een douanerecht vaste rechtspraak van het Hof, die in de Helleense Republiek sedert haar toetreding volledig van toepassing is. De beperking van de

42 — Zie arresten van 2 februari 1988, Blaizot e.a. (24/86, Jurispr. blz. 379, punten 28 en 30; hierna: „arrest Blaizot"); 16 juli 1992, Legros e.a. (C-163/90, Jurispr. blz. I-4625, punt 60; hierna: „arrest Legros"), en 9 maart 2000, EKW en Wein & Co. (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 57; hierna: „arrest Krankenhausverein").

43 — Zie arresten Blaizot, punten 29 en 33; Legros, punten 31 en 32, en Krankenhausverein, punt 58.

gevolgen ratione temporis van de artikelen 9, 12 en 16 van het Verdrag in Griekenland wat de litigieuze heffing betreft, zou mijns inziens neerkomen op een wezenlijke en ongerechtvaardigde uitbreiding van een zeer uitzonderlijke bevoegdheid van het Hof. Het is hoe dan ook de taak van de Griekse schatkist, de financiële druk op socialezekerheidsinstellingen als het IKA ten gevolge van een arrest dat de in het onderhavige geding gekritiseerde heffing onverenigbaar met het gemeenschapsrecht verklaart, te compenseren.

IV — Conclusie

45. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Een heffing van een lidstaat op de uitvoer van onbewerkte tabak naar andere lidstaten vormt een 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 deze heffing op basis van objectieve criteria en binnen een algemeen stelsel van belastingen wordt geïnd ter compensatie van een vergelijkbare binnenlandse heffing op onbewerkte tabak, die tegen hetzelfde tarief, in dezelfde verhandelingsfase, over dezelfde grondslag en wegens hetzelfde belastbaar feit als de heffing op uitvoer wordt geïnd. Door de opbrengsten van een heffing op uitvoer te bestemmen voor de financiering van socialezekerheidsvoordelen voor arbeiders van de tabaksindustrie,

verliest deze heffing niet het karakter van heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht.

2) Een belastingplichtige die een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht heeft moeten betalen, verliest zijn recht op terugbetaling van de geïnde bedragen slechts, indien de betrokken belastingadministratie kan aantonen dat hij de gehele financiële last van de heffing op derden heeft afgewenteld, en aldus geen beduidend financieel verlies of financiële schade door daling van de verkoop of de winst heeft geleden."