2. Indien een nationaal gedifferentieerd belastingstelsel onverenigbaar blijkt met het gemeenschapsrecht, moet de betrokken Lid-Staat op de ingevoerde produkten een zodanig belastingtarief toepassen, dat de door het Verdrag verboden discriminerende of beschermende marge wordt opgeheven. Deze behandeling wordt door artikel 95 uitsluitend verzekerd voor de uit de overige Lid-Staten ingevoerde produkten.
3. Overeenkomstig het in artikel 5 EEG-Verdrag neergelegde samenwerkingsbeginsel, is het de nationale rechter die de rechtsbescherming heeft te verzekeren welke voor de justitiabelen voortvloeit uit de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht.
4. Bij gebreke van een gemeenschapsregeling ter zake van de restitutie van in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag toegepaste nationale belastingen, staat het aan de Lid-Staten, overeenkomstig de bepalingen van hun nationale recht de terugbetaling van die belastingen te verzekeren; zij dienen daartoe de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor de rechtsvorderingen.

Die regels mogen niet ongunstiger zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen en dienen de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde aan de justitiabelen toegekende rechten niet nagenoeg onmogelijk te maken.

Het gemeenschapsrecht vergt niet dat ten onrechte toegepaste belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden. Het sluit dan ook niet uit, dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid dat de last van die belastingen is afgewenteld op andere deelnemers aan het economisch verkeer of op de verbruikers.

Het zou eveneens in overeenstemming zijn met de beginselen van het gemeenschapsrecht, wanneer eventueel — krachtens het nationale recht van de betrokken staat — de schade in aanmerking wordt genomen die een importeur kan hebben geleden doordat discriminerende of beschermende fiscale maatregelen tot een vermindering van de importen uit andere Lid-Staten hebben geleid.

In zaak 68/79,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Østre Landsret, in het aldaar aanhangig geding tussen

HANS JUST I/S, producent en importeur van sterke dranken, te Kopenhagen,

en

DEENS MINISTERIE VAN BELASTINGEN,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 95 EEG-Verdrag in verband met de Deense wet van 4 april 1978 op de alcoholaccijns,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: H. Kutscher, president, A. O'Keeffe en A. Touffait, kamerpresidenten, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans en O. Due, rechters,

advocaat-generaal: G. Reischl
griffier: A. Van Houtte

het navolgende

ARREST

De feiten

De feiten, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG ingediende schriftelijke opmerkingen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

De Deense wetgeving inzake de accijns op gedistilleerd en aanverwante produkten (de thans geldende bepalingen zijn samengevat in wet nr. 151 van 4 april 1978) voorziet in de heffing van een alcoholaccijns waarvan het bedrag verschilt al naar gelang het aquavit en snaps, waarvoor een preferentieel recht geldt, dan wel ander gedistilleerd betreft.

Volgens de artikelen 3 en 4 van de wet worden als aquavit (en snaps) die produkten aangemerkt welke zijn vervaardigd uit neutrale alcohol, plantaardige aromaten bevatten, een sterkte van minstens 40, doch niet meer dan 49,9 graden en een extractgehalte van hoogstens 2 g per 100 ml hebben, en niet het karakter hebben van gin, wodka, jenever, wacholder en andere likeuren, van punch, bitter en gelijksoortige dranken, anisette, rum, vruchtenbrandewijn en andere produkten, waarvan de typische smaak door distillatie of rijping ontstaat.

Het accijns op gedistilleerd, dat DKR 130,30 voor aquavit (en snaps) en DKR

185,75 voor andere alcoholhoudende dranken bedroeg, is bij wet nr. 437 van 6 september 1977 met ingang van 7 september 1977 verhoogd tot DKR 167,50 per liter zuivere ethylalcohol voor aquavit (en snaps) en tot DKR 257,15 per liter zuivere ethylalcohol voor ander gedistilleerd.

De firma Hans Just I/S, producent en importeur van sterke drank, te Kopenhagen (hierna: Just), verhandelt slechts in zeer beperkte mate produkten die als aquavit (en snaps) worden belast. Daarentegen is haar omzet van ander gedistilleerd niet onaanzienlijk.

Just is overeenkomstig artikel 6 van de wet op de alcoholaccijns geregistreerd bij de Deense douane. Zij is wettelijk verplicht maandelijks de rechten te berekenen die zij aan de staat verschuldigd is over haar verkopen of wederverkopen via ondernemingen die niet bij de douane zijn geregistreerd.

Voor de maand juni 1978 berekende Just het bedrag van de door haar verschuldigde accijnzen als volgt:

aquavit en snaps

5,88 l zuivere ethylalcohol
à DKR 167,50 DKR 984,90

ander gedistilleerd

2 159,10 l zuivere ethylalcohol
à DKR 257,15
DKR 555 212,55

totaal:

2 164,98 l DKR 556 197,45

Op 31 juli 1978 voerde Just bij het directoraat Douane aan, dat ingevolge artikel 95 EEG-Verdrag de accijns op ander gedistilleerd enkel tegen het voor aquavit (en snaps) geldende tarief mocht worden geheven en dat derhalve het door haar over de maand juni wettelijk verschuldigde bedrag, berekend op basis van 2 164,98 liter zuivere ethylalcohol en een accijns van DKR 167,50 per liter, slechts DKR 362 634,15 bedroeg.

Nadat de douane-autoriteiten Just erop hadden gewezen dat niet-betaling van het volledige wettelijk verschuldigde bedrag tot invordering met kosten en tot intrekking van de douaneregistratie van de firma zou leiden, voldeed Just het verschil ad DKR 193 563,20 onder protest, maar behield zich het recht voor terugbetaling te vorderen.

Just wendde zicht tot het Østre Landsret met het verzoek tot veroordeling van het ministerie van Belastingen tot terugbetaling aan haar van het bedrag van DKR 193 563,30, vermeerderd met interessen, onder voorbehoud van het recht teruggave te vorderen van de overeenkomstige bedragen, betaald over de tijdvakken van 1 januari 1973 tot 31 mei 1978 en na 1 juli 1978.

Het Østre Landsret heeft bij beschikking van zijn vierde kamer van 26 maart 1979 besloten de procedure te schorsen en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

1 A. Is het in strijd met het gemeenschapsrecht, dat een nationale belastingregeling verschillende tarieven bevat voor „aquavit" en „snaps", resp. ander gedistilleerd, in aanmerking nemende

a) dat de twee categorieën in de nationale wetgeving worden onderscheiden middels een definitie die is afgestemd op het gehalte aan grondstoffen of extracten, op de sterkte en op een smaakcriterium,

b) dat het onderscheid niet berust op de herkomst van de produk-

ten — d.w.z. ingevoerd dan wel afkomstig van de nationale produktie —, en er ook binnen elk van de twee categorieën geen verschil wordt gemaakt naar gelang van de herkomst van de produkten?

B. Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang, indien zou blijken, dat de accijns in verhouding tot de produktieprijs de laagst belaste categorie van gedistilleerde dranken („aquavit" en „snaps") even zwaar belast als de hoogst belaste categorie („ander gedistilleerd")?

2. Wanneer het bestaan van verschillende accijnstarieven, zoals bedoeld in vraag 1, geoorloofd is, stelt het gemeenschapsrecht dan bepaalde eisen voor de toepassing daarvan op ingevoerde produkten:

a) moeten ingevoerde produkten volgens hetzelfde tarief worden belast als identieke of de meest overeenkomstige binnenlandse produkten?

b) moet alle ingevoerd gedistilleerd volgens het laagste nationale tarief worden belast, ook wanneer „ander gedistilleerd" van binnenlandse herkomst volgens het hoogste tarief wordt belast?

3 A. Wanneer meer tarieven ongeoorloofd zijn, volgens welke criteria moet dan worden beslist welk tarief moet worden toegepast?

B. Kunnen enkel importeurs of ook Deense producenten zich op artikel 95 beroepen?

4. Bevat het gemeenschapsrecht desgevallend regels welke van belang zijn voor de vraag betreffende de terugbetaling van accijnzen die in strijd met artikel 95 zijn voldaan? Is daarbij van belang dat de handelaar kan aantonen schade te hebben geleden?

De verwijzingsbeschikking is op 26 april 1979 ten Hove ingeschreven.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn op 29 juni 1979 schriftelijke opmerkingen ingediend door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, te dezen vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Føns Buhl; op 19 juli 1979 door de firma Hans Just I/S, verzoekster in het hoofdgeding, te dezen vertegenwoordigd door P. Alstedt; en op 20 juli 1979 door de regering van het Koninkrijk Denemarken, te dezen vertegenwoordigd door P. Lachman, hoofd van het secretariaat van de afdeling „gemeenschappelijke markt" van het ministerie van Buitenlandse Zaken, bijgestaan, namens P. Schmith, regeringsadvocaat, door G. Lett, advocaat.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Schriftelijke opmerkingen, ingediend krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG

De *firma Hans Just I/S,* verzoekster in het hoofdgeding, betoogt dat de Deense wettelijke regeling inzake de alcoholaccijns in strijd is met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag en vooral met artikel 95, tweede alinea, EEG-Verdrag, vanwege de zijdelingse bescherming die de minder zware belasting van aquavit (en snaps) aan de — op de Deense markt overheersende — binnenlandse produktie verleent, en dat de in strijd met het Ver-

drag geheven rechten moeten worden terugbetaald.

De eerste vraag, sub A

a) Volgens verzoekster vormt een belastingstelsel zoals in Denemarken wordt toegepast, duidelijk een door artikel 95 EEG-Verdrag verboden verkapte discriminatie van buitenlandse produkten op grond van hun oorsprong.

b) Men kan volstaan met de volgende twee vaststellingen:

— Aquavit (of snaps) dekt ongeveer twee derde van het totale binnenlands verbruik van gedistilleerd in Denemarken. Het totale verbruik van die produkten wordt voor 99 % gedekt door de binnenlandse produktie.

— Blijkens de definitie van aquavit (of snaps) berust het in de wet neergelegde onderscheid tussen de verschillende soorten gedistilleerd op geen enkel objectief criterium. De Deense autoriteiten hebben aquavit (of snaps) niet anders kunnen definiëren dan door uitsluiting van een reeks andere produkten die, op zichzelf beschouwd, aan de definitie zouden beantwoorden. Middels een kunstmatige afbakening van de aan een preferentieel belastingtarief onderworpen produkten kan aldus een reeks typisch buitenslands vervaardigde produkten worden uitgesloten, met als resultaat dat de voorkeursbehandeling slechts geldt voor één enkel produkt, dat voor 99 % in het binnenland wordt vervaardigd.

c) In de Deense wettelijke regeling wordt de herkomst van een produkt weliswaar niet als onderscheidend criterium gebruikt, maar het is duidelijk dat de gebruikte criteria tot hetzelfde resultaat leiden. Het betreft hier een duidelijke poging tot ontduiking van het verbod van discriminatie op grond van de herkomst.

Artikel 95 verbiedt niet alleen de klaarblijkelijke en openlijke gevallen van discriminatie op grond van de oorsprong van een produkt, maar eveneens iedere met de herkomst verbonden verkapte discriminatie. De Deense bepalingen inzake de alcoholaccijns hebben echter ten doel, althans tot gevolg, dat het grootste deel van het in Denemarken geproduceerde gedistilleerd fiscaal gunstiger wordt behandeld dan buitenlands gedistilleerd.

d) Artikel 95 schrijft niet een algemene gelijke behandeling op fiscaal gebied van alle gedistilleerd voor. Het verbiedt eenvoudig de op de herkomst van een produkt gebaseerde discriminatie. Dit is een absoluut verbod. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie, inzonderheid het arrest van 10 oktober 1978 (zaak 148/77, Hansen, Jurispr. 1978, blz. 1787) sluit het evenwel de mogelijkheid van een gedifferentieerde behandeling op andere gronden dan de herkomst van de produkten niet uit. In casu gaat het alleen om de vraag of regels als die welke in Denemarken gelden, een door het Verdrag verboden discriminatie op grond van de herkomst van de produkten teweeg brengen.

De non-discriminatieregels van het Verdrag zijn door het Hof steeds uitgelegd in het licht van hun doelstelling, die erin bestaat een reële, en niet slechts formele gelijkheid tussen nationale en buitenlandse produkten te verzekeren. Er is niet alleen sprake van discriminatie wanneer de nationale regeling de herkomst van de produkten uitdrukkelijk als onderscheidend criterium aanlegt, maar eveneens wanneer zij, zonder dat verboden criterium openlijk te hanteren, zodanig is opgezet dat zij in de praktijk dezelfde gevolgen heeft. Een discriminatie op het gebied van de belastingregeling voor alcohol kan niet van het toepassingsgebied van het verbod worden uitgesloten om de enkele reden dat de nationale voorschriften een gelijke behan-

deling van een zeer beperkte buitenlandse en een enorm grote binnenlandse produktie verzekeren, indien die regeling tegelijkertijd voor produkten die hoofdzakelijk uit het buitenland afkomstig zijn, aanzienlijk hogere belastingen vaststelt. Door dergelijke regelingen als wettig aan te merken, zou men de weg vrijmaken voor op de herkomst van de produkten gebaseerde fiscale discriminaties.

Het begrip „gelijksoortige produkten" in de zin van artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag is slechts de weergave van een heel algemeen vereiste, dat alle bepalingen inzake discriminatie gemeen hebben: de produkten moeten vegelijkbaar zijn. Het gaat hier niet om een autonome voorwaarde ten opzichte van een gebleken discriminatie op grond van de herkomst van een produkt. De „vergelijkbaarheid" moet worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het betrokken geval.

Artikel 95, tweede alinea, beoogt een zo ruim mogelijke toepassing van het discriminatieverbod te verzekeren, met name steeds wanneer de nationale regelingen in feite een fiscale discriminatie op grond van de herkomst van een produkt inhouden. Dit is het geval indien de nationale regeling bepalingen bevat die, zuiver praktisch gezien, tot gevolg hebben dat de buitenlandse produkten ten opzichte van de nationale produkten aan een minder gunstige fiscale regeling worden onderworpen. Een dergelijke ongelijke behandeling kan slechts gerechtvaardigd zijn op grond van objectieve omstandigheden, die geen verband houden met de herkomst van de produkten. Het gelijksoortige en/of concurrerende karakter van de produkten is van belang voor de vraag of de ongelijke behandeling technisch en objectief is.

e) De gegevens betreffende de herkomst van het in Denemarken verbruikte gedistilleerd tonen op zichzelf reeds aan, dat de Deense regeling tot een begunstiging van nationaal ten opzichte van buitenlands gedistilleerd leidt. Voor het overige wordt door de ontwikkeling van het bedrag van de accijnzen en van het indexcijfer van de consumptieprijzen bevestigd dat de differentiatie tussen de twee belastinggroepen de nationale produktie van aquavit (en snaps) begunstigt ten nadele van ander gedistilleerd.

f) De Deense traditie om aquavit hoofdzakelijk tijdens de maaltijden te drinken, is in het onderhavige verband van geen enkel belang: het Verdrag beoogt niet de handhaving of versterking van de in de verschillende landen bestaande consumptiemodellen. Een nationale traditie met betrekking tot bepaalde consumptieschema's is voor het gemeenschapsrecht van geen belang.

g) Voorts is duidelijk dat in de Deense wetgeving jarenlang is getracht de binnenlandse produktie van aquavit (en snaps) te beschermen.

h) In dit verband dient de kunstmatige afbakening tussen aquavit (en snaps) enerzijds en ander gedistilleerd anderzijds in aanmerking te worden genomen. Ten aanzien van de „andere produkten" vermeldt de wet twee criteria, het alcoholgehalte en de smaak, teneinde die produkten te onderscheiden welke, evenals aquavit (en snaps), hoofdzakelijk tijdens de maaltijden worden gedronken, om ze aldus gunstiger te kunnen behandelen dan ander gedistilleerd. Het wettelijk vereiste alcoholgehalte — gehalte aan ethylalcohol tussen 40 en 49,9 graden — lijkt, evenals het smaakcriterium, voor de indeling van het produkt in een bepaalde belastinggroep geheel willekeurig.

Vraag 1 A ware te beantwoorden als volgt:

„Een nationale belastingregeling voor gedistilleerd, welke in een dusdanig gedifferentieerde behandeling van de produktengroepen voorziet, dat een groep hoofdzakelijk in de betrokken Lid-Staat vervaardigde produkten fiscale voordelen geniet ten opzichte van een andere groep, hoofdzakelijk in het buitenland vervaardigde produkten, is in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag, tenzij men voor deze gedifferentieerde fiscale belasting objectieve en technische rechtvaardigingsgronden kan aanvoeren, dat wil zeggen redenen die met de typische oorsprong van de produkten niets uitstaande hebben. Het stellen van strenge voorwaarden aan eeen dergelijke objectieve en technische rechtvaardiging is temeer noodzakelijk waar de produkten die tegen het lagere tarief worden belast, voor het grootste deel in het betrokken land worden vervaardigd."

De eerste vraag, sub B

Deze vraag is van zuiver hypothetische aard.

Gesteld dat de Deense belastingregeling inderdaad een stelsel „ad valorem" is, dan nog is het niet uitgesloten dat zij een tegen artikel 95 EEG-Verdrag indruisende verkapte discriminatie veroorzaakt. In ieder geval is doorslaggevend dat een groot aantal produkten waarvan de vervaardigingskosten niet hoger zijn dat die van aquavit (of snaps), onmiskenbaar aan de voor „ander gedistilleerd" geldende hogere belasting zijn onderworpen. Het Deense belastingstelsel kan derhalve niet worden gelijkgesteld met een belastingstelsel „ad valorem".

De tweede vraag

a) Deze vraag doet niet ter zake: de fiscale differentiatie ingevolge de toepassing van regels als die welke in Denemarken gelden, is in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag.

b) Blijkens het arrest van het Hof van Justitie in zaak 148/77 (Hansen) is het niet verboden bij nationale belastingen meer tarieven te handhaven, indien dit gerechtvaardigd is op grond van bijzondere omstandigheden, en dient het laagste tarief zowel voor nationale als voor gelijksoortige ingevoerde produkten te gelden.

c) In elk geval dienen binnen iedere wettige en eventueel door het gemeenschapsrecht toegestane belastinggroep voor ingevoerde en nationale produkten dezelfde belastingen te gelden.

De derde vraag

a) Artikel 95 EEG-Verdrag verbiedt iedere discriminatie op grond van de herkomst van een produkt. Ten aanzien van de belastingtarieven bepaalt het slechts dat deze niet discriminerend mogen zijn. Wegens de miskenning van artikel 95 is de betrokken onderneming gerechtigd opheffing van de gevolgen van de discriminatie te vorderen. Zij kan aanspraak maken op de situatie waarin zij zou hebben verkeerd indien er van discriminatie geen sprake was geweest. Zij moet derhalve worden behandeld als had zij, sinds de verdragsschending heeft plaatsgevonden, slechts het laagste van de twee belastingtarieven moeten betalen.

b) Door alleen de importeurs de bevoegdheid toe te kennen een beroep te doen op artikel 95 EEG-Verdrag, creëert men in Denemarken twee nieuwe belastinggroepen in de plaats van de reeds bestaande. Een dergelijk onderscheid lijkt bij voorbaat geheel onredelijk. Indien de nationale producenten in een situatie als de onderhavige geen gelijke behandeling kunnen eisen, ondergaan hun produkten een fiscale discriminatie ten opzichte van ingevoerde produkten. In dat geval is er sprake van een „omgekeerde discriminatie", welke indruist tegen de fundamentele beginselen van de gemeenschappelijke markt.

De vierde vraag

a) Een vordering tot teruggave, gebaseerd op de onverenigbaarheid van de nationale belastingregeling met het gemeenschapsrecht, dient in beginsel aan de hand van de nationale bepalingen te worden beoordeeld. Volgens de rechtspraak van het Hof is dit alleen anders indien de procesregels en termijnen van nationaal recht de uitoefening van de rechten die de nationale rechter dient te handhaven, in de praktijk onmogelijk maken. Daarbij dient men rekening te houden met de omstandigheid dat de Deense bepalingen betreffende de terugvordering van onrechtmatig geïnde belastingen aan duidelijkheid te wensen overlaten, en vooral met de onzekerheid omtrent de eisen die het gemeenschapsrecht op het onderhavige gebied stelt ten aanzien van de aan de Deense onderdanen verleende rechtsbescherming.

b) Volgens Deens recht hebben de belastingplichtigen niet de mogelijkheid zich aan betaling van belastingen te onttrekken zolang geen definitief vonnis is gewezen. Voorts kunnen zij geen enkel recht doen gelden op terugbetaling van belastingen die zij, in de onjuiste overtuiging dat zij die verschuldigd waren, hebben voldaan. Gemeenschapsrechtelijk gezien is die rechtssituatie geheel onaanvaardbaar.

c) Wat de bewijsvraag betreft, kan de ingevolge de invordering van de litigieuze accijns geleden schade alleen indirect worden aangetoond. In dat verband dient in aanmerking te worden genomen dat hoe groter het prijsverschil tussen twee categorieën produkten is, hoe moeilijker de verkoop van het duurdere produkt is. Voorts kan worden vastgesteld dat de verhoging van de accijnzen op 7 september 1979 de verkopen van „ander gedistilleerd dan aquavit (of snaps)" heeft doen dalen. Deze daling van de verkopen heeft niet alleen tot aanzienlijk lagere winsten van Just geleid, maar heeft haar bovendien genoodzaakt haar personeel in te krimpen.

Bij de huidige stand van de Deense rechtspraak heeft een vordering tot terugbetaling nauwlijks kans van slagen, indien de ten onrechte geïnde belasting verondersteld kan worden op de consument te zijn afgewenteld.

De Deense wetgeving bevat niet de voorschriften die het gemeenschapsrecht als gegeven vooronderstelt: een onderneming kan weliswaar haar aanspraken voor de nationale rechter geldend maken, maar wegens het ontbreken van een wettelijke grondslag en de bestaande rechtspraak zal de vordering worden afgewezen.

d) Bij gebreke van wettelijke bepalingen en rechterlijke uitspraken op dat punt, kan men ervan uitgaan dat naar Deens recht het aan het beroep in rechte voorafgaande administratieve bezwaarschrift op zichzelf de onderneming geen ruimer recht op terugbetaling verleent. Beslissend is derhalve de vraag of het gemeenschapsrecht belang toekent aan het feit dat tegen de invordering is geprotesteerd, wanneer met die invordering het gemeenschapsrecht is geschonden.

e) De omstandigheid dat de betrokken Deense wettelijke regeling al sedert de toetreding van Denemarken tot de Gemeenschap op 1 januari 1973 in strijd is met het Verdrag, is irrelevant. De objectiviteit van het Hof mag niet worden beïnvloed door de aanzienlijke economische gevolgen die zijn beslissingen voor een Lid-Staat kunnen hebben.

f) Aangezien het gemeenschapsrecht effectieve werking moet worden toegekend, lijkt het juist om in een geval als het onderhavige de betrokken onderneming een absoluut recht op teruggave toe te kennen. In ieder geval dient men te-

ruggave toelaatbaar te achten van, in beginsel, de bedragen die onverschuldigd zijn betaald sinds de dag waarop de nationale regeling in strijd is geraakt met het gemeenschapsrecht, of, subsidiair, in ieder geval vanaf het tijdstip van indiening van het bezwaarschrift of de inleiding van de gerechtelijke procedure.

g) De vierde vraag ware te beantwoorden als volgt:

„Het gemeenschapsrecht vereist of brengt in ieder geval mee, dat de nationale wetgeving teruggave van de in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag geïnde accijnzen toestaat. Voor de juiste naleving van de door het EEG-Verdrag gestelde voorwaarden behoeft niet in concreto te worden nagegaan of degene die teruggave vordert, kan aantonen reële schade te hebben geleden, aangezien de bescherming die het gemeenschapsrecht de betrokken ondernemingen moet verzekeren, illusoir zou worden indien de nationale bepalingen de rechten die het EEG-Verdrag de rechthebbenden garandeert, opzij konden zetten."

De *regering van het Koninkrijk Denemarken* merkt op dat de onderhavige prejudiciële procedure in het verlengde ligt van de bij het Hof aanhangige zaak 171/78 (Commissie/Koninkrijk Denemarken), en zij verwijst goeddeels naar de door haar in die zaak gemaakte opmerkingen.

De eerste vraag, sub A

a) Blijkens het arrest van het Hof in zaak 148/77 (Hansen) is het niet in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag dat een nationale belastingregeling meerdere tarieven voor gedistilleerd bevat. De Deense wet inzake de belasting op gedistilleerd bevat geen enkele discriminatie van ingevoerde produkten, daar voor nationale en ingevoerde goederen dezelfde voorschriften gelden. Het onderscheid tussen twee tarieven, dat zowel voor buitenlandse als voor nationale produkten geldt, vormt geen discriminatie, aangezien het op geen enkel criterium berust dat de invoer moeilijker of kostbaarder zou maken. Buitenlandse aquavit (of snaps) wordt in Denemarken ingevoerd en tegen hetzelfde tarief belast als Deense aquavit. Evenzo wordt de Deense produktie van ander gedistilleerd, die een derde van het Deense verbruik daarvan dekt, volgens het hogere tarief belast.

De huidige positie van aquavit op de Deense markt is in casu niet relevant. Zij kan namelijk niet het gevolg zijn van een discriminatie, maar is te wijten aan de omstandigheid dat de Deense consument de voorkeur geeft aan Deense aquavit.

b) Wat het probleem van de „gelijksoortigheid" van verschillende produkten betreft, is het van belang dat artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag niet kan worden verstaan als een abstracte indeling van alle groepen produkten, waardoor de Lid-Staten zouden zijn gebonden aan een fiscale neutraliteit binnen iedere categorie produkten die als gelijksoortig kunnen worden aangemerkt. Integendeel, de Lid-Staten kunnen fiscale voordelen toekennen in de vorm van vrijstelling of verlaging van de belastingen die voor bepaalde soorten gedistilleerd op bepaalde groepen producenten gelden. Artikel 95, eerst alinea, legt op de Lid-Staten enkel de verplichting om, in het kader van een gedifferentieerde belasting, nationale en ingevoerde produkten op uniforme wijze te behandelen.

In ieder geval zijn aquavit (of snaps) en ander gedistilleerd geen gelijksoortige produkten.

Er bestaat evenmin aanleiding tot toepassing van artikel 95, tweede alinea, EEG-Verdrag. Het hogere belastingtarief voor ander gedistilleerd dan aquavit (of snaps) kan niet worden gezien als een bescherming van de Deense produkten ten opzichte van de produkten van de andere

Lid-Staten. Men kan immers ander gedistilleerd dan aquavit niet beschouwen als „produkten van de overige Lid-Staten", omdat aanzienlijke hoeveelheden ander gedistilleerd dan aquavit eveneens in Denemarken worden vervaardigd. Bovendien zijn aquavit en ander gedistilleerd niet onderling vervangbaar. Tenslotte impliceert de gedifferentieerde belasting geen enkele bescherming van aquavit ten opzichte van ander gedistilleerd. Zij beantwoordt veeleer aan het gemiddelde waardeverschil tussen de verschillende produkten.

c) Derhalve moet de eerste vraag, sub A, ontkennend worden beantwoord.

De eerste vraag, sub B

Een zuivere belasting „ad valorem" is niet in strijd met het gemeenschapsrecht. Er is geen enkele ongelijke behandeling van produkten in de zin van artikel 95, eerste alinea, noch enige bescherming van aquavit in de zin van artikel 95, tweede alinea, aangezien de fiscale belasting van de laagst belaste categorie gedistilleerd dezelfde is als die welke rust op gedistilleerd van de hoogst belaste categorie.

De tweede vraag

Het Hof (arrest-Hansen) heeft beslist dat een nationale begunstigingsregeling zich zonder onderscheid moet uitstrekken tot gedistilleerde dranken van de andere Lid-Staten, die aan dezelfde voorwaarden voldoen als de nationale produkten. Dit is het geval met de Deense regeling inzake de alcoholaccijns.

Derhalve ware de tweede vraag, sub a, bevestigend te beantwoorden. Het antwoord op de tweede vraag, sub b, vloeit daar dan direct uit voort.

De derde vraag

a) De derde vraag, sub A, gaat uit van de onderstelling dat de belasting van gedistilleerd volgens meer tarieven in strijd is met het gemeenschapsrecht. Maar blijkens het arrest-Hansen is die opvatting onjuist. Er bestaat daarom geen aanleiding zich uit te spreken over de criteria die zouden gelden indien de rechtssituatie anders was. Overigens zou een dergelijk stelsel slechts het resultaat kunnen zijn van harmonisatie van de verschillende nationale wetgevingen, en niet van een rechterlijke beslissing.

b) Met betrekking tot de derde vraag, sub B, dient te worden opgemerkt dat artikel 95 EEG-Verdrag uitsluitend handelt over de fiscale behandeling van ingevoerde produkten. De producenten van ander gedistilleerd dan aquavit kunnen niet, met een beroep op artikel 95, eisen dat hun produktie dezelfde fiscale behandeling geniet als aquavit. In casu is overigens van belang dat het gedistilleerd in geding voor een groot deel door Just zelf is vervaardigd.

Op de derde vraag, sub B, dient te worden geantwoord dat artikel 95 EEG-Verdrag enkel kan worden ingeroepen door importeurs met betrekking tot ingevoerde produkten.

De vierde vraag

a) Voor deze vraag bestaat geen enkele reden, aangezien de Deense regeling inzake de alcoholaccijns in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht.

b) Ten overvloede kan worden vastgesteld dat op communautair niveau het recht op teruggave van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen weliswaar in het Verdrag noch in een bepaling van afgeleid recht is geregeld, en dat er evenmin sprake is van harmonisatie van de nationale voorschriften betreffende restitutie, doch dat uit de rechtspraak van het Hof kan worden afgeleid dat de bescherming van de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht in beginsel de bevoegdheid impliceert, restitutie van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen te vorderen. Op grond van het in artikel 5 EEG-Verdrag

neergelegde samenwerkingsbeginsel staat het aan de nationale rechter, die bescherming te verzekeren op de in nationale regeling vastgestelde wijze. Met name de beoordeling van de vraag of terugbetaling dient plaats te vinden en, zo ja, in hoeverre, behoort tot de bevoegdheid van de nationale rechter. Evenwel stelt het gemeenschapsrecht bepaalde beperkingen aan de wijze waarop in het nationale recht het recht op teruggave wordt geregeld. Enerzijds mogen de procesregels en termijnen van het nationale recht niet tot gevolg hebben dat de uitoefening van de door de nationale rechter te beschermen rechten in de praktijk onmogelijk wordt. De vaststelling daarentegen van redelijke termijnen voor de instelling van beroep in belastingzaken is in overeenstemming met het fundamentele beginsel van de rechtszekerheid. Anderzijds mogen de procesregels voor een beroep op communautaire bepalingen niet minder gunstig zijn dan die betreffende een gelijksoortig beroep op nationale bepalingen.

Meer in het bijzonder in verband met artikel 95 EEG-Verdrag staat het eveneens aan de nationale rechter vast te stellen, of een in de zin van artikel 95 discriminerende nationale belasting geheel dan wel enkel ten dele als onverschuldigd moet worden beschouwd.

c) Behoudens de aan het gemeenschapsrecht inherente vereisten, zijn de nationale bepalingen betreffende terugvordering van toepassing, zodat de beoordeling van eventuele schade tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort.

Just heeft haar produkten verkocht tegen de normale prijzen, die niet enkel de kostprijs, maar ook het bedrag van de litigieuze rechten dekken en bovendien een normale winstmarge omvatten. In werkelijkheid zijn de rechten door de consumenten betaald en heeft Just enkel gefungeerd als instantie die ze int. Door de heffing van de litigieuze rechten heeft zij derhalve geenszins schade geleden. Zij zou juist op ongerechtvaardigde wijze worden verrijkt indien het ministerie van Belastingen was gehouden haar het verschil tussen de hoogste en de laagste belasting terug te betalen.

Het verrijkingscriterium is de hoeksteen van de Deense wettelijke regeling betreffende restitutie van bij vergissing of onverschuldigd betaalde belastingen. Er bestaat slechts een recht op teruggave indien de verrijking zich heeft voltrokken ten nadele van degene die de betaling heeft verricht. Dat schade een voorwaarde is voor het recht op teruggave, is geenszins buitensporig. De rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht betekent dat de rechten die de onderdanen aan het gemeenschapsrecht ontlenen, moeten worden beschermd, maar niet dat aan de nationale regeling eisen moeten worden gesteld die tot een reeks van ongerechtvaardigde verrijkingen zouden leiden.

Het laatste onderdeel van de vierde vraag ware aldus te beantwoorden, dat de vraag of het schadecriterium een rol moet spelen, afhangt van de inhoud van de nationale regeling, daar geen enkele communautairrechtelijke bepaling toepassing van een dergelijk criterium verbiedt, zolang het in het kader van een op het gemeenschapsrecht gebaseerde contentieuze procedure maar niet minder gunstig wordt toegepast dan in het kader van op het nationale recht gebaseerde procedures. Voor het overige dient het in aanmerking nemen van dat criterium geen nadelige gevolgen te hebben voor de bescherming die aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht wordt ontleend.

De *Commissie* merkt eveneens op dat de onderhavige prejudiciële vragen nauw samenhangen met het door haar tegen het Koninkrijk Denemarken ingestelde beroep in zaak 171/78. Daarin gaat het om de niet-nakoming van de in artikel 95 EEG-Verdrag neergelegde verplichtingen, bestaande in het toepassen van gedifferentieerde belastingen op gedistilleerd in Denemarken.

De eerste vraag, sub A en B

a) De ter rechtvaardiging van meer tarieven aangevoerde criteria kunnen niet afzonderlijk worden beschouwd. De toelaatbaarheid van verschillende tarieven moet worden getoetst aan de vraag of de consument daardoor wordt beïnvloed in die zin, dat gelijksoortige nationale produkten op discriminerende wijze worden begunstigd.

b) Voor de consument zijn gedistilleerde dranken op basis van graan, wijn of vruchten produkten met gelijke eigenschappen, die aan dezelfde behoeften beantwoorden. Die behoeften kunnen door diverse factoren worden bepaald of beïnvloed: gewoonte, individuele voorkeur, plaatselijke of nationale tradities. Maar niettemin zijn gedistilleerde dranken vanuit het oogpunt van de consument bezien parallelle, met andere woorden gelijksoortige produkten.

c) Het veschil tussen aquavit (of snaps) enerzijds en gin, wodka en jenever anderzijds is uitsluitend gelegen in het gebruikte aroma, en een verschil in aroma is op zichzelf onvoldoende om de gelijksoortigheid van produkten in twijfel te trekken. Hetzelfde geldt voor alcoholhoudende dranken die door distillatie worden verkregen, zoals cognac, whisky en vruchtenbrandewijn. Ook deze produkten kunnen als gelijksoortig aan aquavit worden beschouwd.

d) Artikel 95 EEG-Verdrag, dat een absoluut verbod bevat, heeft ten doel om na de afschaffing van de douanerechten en heffingen van gelijke werking het voortbestaan te verhinderen van andere handelsbelemmeringen, ten behoeve van de invoer niet alleen van identieke, maar ook van gelijksoortige of concurrerende produkten. Toepassing geschiedt op basis van objectieve criteria en los van overwegingen van economische of sociale aard. Het verbod van iedere discriminerende behandeling op fiscaal gebied laat geen enkele uitzondering toe. Iedere andere uitlegging zou verhinderen dat artikel 95 de doorzichtigheid van de gemeenschappelijke markt verzekert en handhaaft en het beginsel van de fiscale neutraliteit binnen de Gemeenschap laat gelden.

De tweede vraag

a) Artikel 95 heeft betrekking op iedere binnenlandse belasting op gelijksoortige, uit andere Lid-Staten ingevoerde produkten.

Blijkens het arrest-Hansen is het de Lid-Staten ingevolge het gemeenschapsrecht niet verboden bepaalde soorten alcohol of bepaalde categorieën producenten aan een differentiële fiscale behandeling te onderwerpen. Die differentiatie moet zich dan echter ook uitstrekken tot alcoholische dranken uit andere Lid-Staten.

b) Artikel 95 verzet zich tegen een discriminerende behandeling op grond van economische, sociale of andere motieven die ten grondslag kunnen liggen aan een nationaal stelsel van verschillende tarieven. In het geval van „gelijksoortige" produkten moeten alle ingevoerde alcoholische dranken derhalve tegen het laagste nationale tarief worden belast, ondanks het feit dat „andere alcoholische dranken" van nationale herkomst eventueel onder een hoger tarief vallen.

De derde vraag

a) Het doorslaggevend criterium is dat de belasting geen discriminerende werking heeft op de uit andere Lid-Staten ingevoerde produkten, ten gunste van gelijksoortige nationale produkten. In dit opzicht bevat artikel 95 slechts een resultaatsverplichting. Het geeft niet de criteria aan, die de Lid-Staten voor de vaststelling van de nationale belastingen moeten toepassen. De hoeveelheid zuivere alcohol lijkt in dat opzicht het meest adequate criterium.

b) Niet zeer duidelijk is, of enkel importeurs een beroep kunnen doen op ar-

tikel 95; dit artikel verbiedt iedere vorm van discriminerende belasting van uit andere Lid-Staten ingevoerde produkten. Daarentegen bepaalt het niets omtrent het — theoretische — geval waarin een Lid-Staat binnenslands vervaardigde produkten zwaarder belast dan gelijksoortige buitenlandse produkten.

De vierde vraag

a) Artikel 95 heeft rechtstreekse werking en verleent de justitiabelen rechten die de nationale rechter dient te handhaven. Blijkens de rechtspraak van het Hof moeten vorderingen betreffende onverschuldigd betaalde belastingen overeenkomstig de geldende nationale voorschriften worden ingesteld. Bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht kan de terugbetaling derhalve onderworpen zijn aan voorschriften die van Lid-Staat tot Lid-Staat verschillen. Op grond van het in artikel 5 EEG-Verdrag neergelegde samenwerkingsbeginsel staat het aan de nationale rechter de rechtsbescherming te verzekeren die de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van communautairrechtelijke bepalingen ontlenen.

b) Voor de vraag of het bewijs van de schade van bijzonder belang is voor de kwestie van de terugbetaling, moet eveneens worden gekeken naar de terzake geldende nationale bepalingen.

Conclusies

De aan het Hof voorgelegde vragen waren te beantwoorden als volgt:

Vraag 1 A

Vastgesteld moet worden dat „aquavit en snaps" en „ander gedistilleerd" gelijksoortig of van gelijksoortige aard zijn. Ingevolge artikel 95 EEG-Verdrag, dat rechtstreekse werking heeft in de Lid-Staten en voor de justitiabelen rechten in het leven roept, verzet het gemeenschapsrecht zich derhalve ertegen, dat een nationale belastingregeling verschillende tarieven vaststelt voor aquavit en snaps enerzijds en ander gedistilleerd anderzijds.

Vraag 1 B

De toepassing van een stelsel van onderscheiden tarieven, waarin de fiscale belasting „ad valorem" wordt berekend aan de hand van de produktiekosten van een produkt, ontheft de Lid-Staten niet van de in artikel 95 EEG-Verdrag neergelegde verplichting op produkten van de overige Lid-Staten al dan niet rechtstreeks geen belasting te heffen die, ten nadele van die produkten, een discriminatie vormt ten opzichte van gelijksoortige nationale produkten.

Vraag 2

De voorgestelde uitlegging van het gemeenschapsrecht wordt verworpen, aangezien artikel 95 EEG-Verdrag niet uitsluitend betrekking heeft op de uit andere Lid-Staten ingevoerde „identieke" produkten, maar op iedere belasting van uit andere Lid-Staten ingevoerde „gelijksoortige" produkten.

Vraag 3

A. De vraag of een belastingregeling al dan niet in overeenstemming is met artikel 95 EEG-Verdrag, kan worden beoordeeld aan de hand van het criterium of de heffing geen discriminerende gevolgen heeft voor de invoer van produkten uit andere Lid-Staten, ten gunste van gelijksoortige nationale produkten.

B. Artikel 95 EEG-Verdrag verzet zich als zodanig niet ertegen, dat een producent zich beroept op de bepalingen ervan, doch deze laatste beogen uitsluitend niet-discriminerende voorwaarden voor de importen uit andere Lid-Staten te verzekeren.

Vraag 4

Artikel 95 EEG-Verdrag verleent de justitiabelen rechtstreeks rechten die de nationale rechter dient te handhaven. Bij de

huidige stand van het gemeenschapsrecht bestaan er geen gemeenschappelijke voorschriften betreffende de restitutie van door de Lid-Staten in strijd met de bepalingen van dat artikel geïnde belastingen. Uit de bepalingen van het EEG-Verdrag volgt voorts dat de Lid-Staten de rechtsbescherming moeten verzekeren die de justitiabelen ontlenen aan de rechtstreekse werking van de bepalingen van gemeenschapsrecht, en dat de terzake bestaande dispariteiten tussen de voorschriften van de Lid-Staten niet van dien aard mogen zijn, dat zij distorsies veroorzaken dan wel de werking van de gemeenschappelijke markt schaden.

III — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 10 oktober 1979 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt en vragen van het Hof beantwoord door de firma Hans Just I/S, verzoekster in het hoofdgeding, te dezen vertegenwoordigd door P. Alsted; de regering van het Koninkrijk Denemarken, te dezen vertegenwoordigd door G. Lett; en de Commissie, te dezen vertegenwoordigd door J. Føns Buhl.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 4 december 1979 conclusie genomen.

In rechte

1 Bij beschikking van 26 maart 1979, ingekomen ten Hove op 26 april daaropvolgende, heeft het Østre Landsret te Kopenhagen krachtens artikel 177 EEG-Verdrag vragen gesteld over de uitlegging van artikel 95 EEG-Verdrag, enerzijds om te kunnen beoordelen of de fiscale differentiatie, tot stand gebracht bij wet nr. 151 van 4 april 1978 op de alcoholaccijns, verenigbaar is met deze bepaling, anderzijds om te kunnen vaststellen in hoeverre een belastingplichtige die gedwongen is om in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen te betalen, aanspraak kan maken op teruggave van die belastingen.

2 Volgens artikel 2 van wet nr. 151, waarop de verwijzende rechter doelt, zijn de accijnzen vastgesteld als volgt:

1. voor aquavit en snaps (hierna eenvoudig aan te duiden als „aquavit", daar beide termen synoniem zijn) op DKR 167,50 per liter zuivere ethylalcohol, en

2. voor „ander gedistilleerd" op DKR 257,15 per liter zuivere ethylalcohol.

3 Luidens artikel 3 van de wet is het in artikel 2, sub 1, vastgestelde belastingtarief van toepassing op produkten die zijn „vervaardigd uit neutrale alcohol met toevoeging van plantaardige aromaten", en voorts „niet het karakter hebben van gin, wodka, jenever, wacholder en dergelijke, noch van likeur, punch, bitter of anisette, rum, vruchtenbrandewijn en ander gedistilleerd waarvan de typische smaak door distillatie of rijping ontstaat."

4 Blijkens de verwijzingsbeschikking is de firma Hans Just, verzoekster in het hoofdgeding, importeur van wijn en gedistilleerd en tevens producent van alcoholhoudende dranken. Zij verhandelt slechts in beperkte mate produkten die als aquavit worden belast, maar verkoopt daarentegen aanzienlijke hoeveelheden ander gedistilleerd. In haar voor de douane-administratie bestemde maandafrekening over juni 1978 declareerde verzoekster een partij ingevoerde alcoholhoudende dranken met het oog op de toepassing van de accijns. Die partij bestond voor een klein deel uit aquavit, belast tegen het tarief van DKR 167,50 per liter zuivere ethylalcohol, doch voor het grootste deel uit ander gedistilleerd, belast tegen het tarief van DKR 257,15 per liter zuivere ethylalcohol.

5 Toen verzoekster die accijnsafrekening bij de administratie indiende, stelde zij dat de accijns op ander gedistilleerd dan aquavit slechts volgens het voor aquavit geldende tarief mocht worden berekend. De administratie deelde verzoekster mee, dat bij niet voldoen van het volledige, wettelijk vastgestelde bedrag, zou worden overgegaan tot invordering met beslaglegging, onverminderd de eventuele intrekking van de douaneregistratie van de firma. Verzoekster betaalde derhalve de volle belasting, doch onder protest en onder voorbehoud van het recht, terugbetaling van het verschil tussen de twee belastingtarieven te vorderen. Vervolgens stelde verzoekster het thans voor het Østre Landsret aanhangige beroep in, waar zij betoogde dat de belasting van ingevoerd ander gedistilleerd dan aquavit tegen een hoger tarief dan dat voor aquavit, in strijd is met de bepalingen van artikel 95 EEG-Verdrag. Zij concludeerde bijgevolg tot teruggave van de bedragen die zij haars inziens in strijd met de bepalingen van het gemeenschapsrecht had moeten betalen.

6 Mede gelet op het beroep dat de Commissie wegens niet-nakoming van verdragsverplichtingen tegen het Koninkrijk Denemarken heeft ingesteld (zaak 171/78) en waarin de vereinigbaarheid met het Verdrag van de betrokken wettelijke regeling in geding is gebracht, heeft de nationale rechter besloten

de procedure te schorsen en het Hof een aantal prejudiciële vragen voor te leggen, waarvan de eerste drie betrekking hebben op de verenigbaarheid met artikel 95 van de litigieuze belastingsregeling, terwijl de vierde vraag de eventuele terugbetaling van de geïnde belastingen betreft.

De verenigbaarheid met artikel 95 van de bestreden belastingregeling (vragen 1, 2 en 3)

7 De eerste drie vragen luiden als volgt:

1 A. Is het in strijd met het gemeenschapsrecht, dat een nationale belastingregeling verschillende tarieven bevat voor „aquavit" en „snaps", resp. ander gedistilleerd, in aanmerking nemende

a) dat de twee categorieën in de nationale wetgeving worden onderscheiden middels een definitie die is afgestemd op het gehalte aan grondstoffen of extracten, op de sterkte en op een smaakcriterium,

b) dat het onderscheid niet berust op de herkomst van de produkten — d.w.z. ingevoerd dan wel afkomstig van de nationale produktie —, en er ook binnen elk van de twee categorieën geen verschil wordt gemaakt naar gelang van de herkomst van de produkten?

B. Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang, indien zou blijken, dat de accijns in verhouding tot de produktieprijs de laagst belaste categorie van gedistilleerde dranken („aquavit" en „snaps ") even zwaar belast als de hoogst belaste categorie („ander gedistilleerd")?

2. Wanneer het bestaan van verschillende accijnstarieven, zoals bedoeld in vraag 1, geoorloofd is, stelt het gemeenschapsrecht dan bepaalde eisen voor de toepassing daarvan op ingevoerde produkten:

a) moeten ingevoerde produkten volgens hetzelfde tarief worden belast als identieke of de meest overeenkomstige binnenlandse produkten?

b) moet alle ingevoerd gedistilleerd volgens het laagste nationale tarief worden belast, ook wanneer „ander gedistilleerd" van binnenlandse herkomst volgens het hoogste tarief wordt belast?

3 A. Wanneer meer tarieven ongeoorloofd zijn, volgens welke criteria moet dan worden beslist welk tarief moet worden toegepast?

B. Kunnen enkel importeurs of ook Deense producenten zich op artikel 95 beroepen?

8 De bepalingen van de wet waarvan de toepassing tot het bij het Østre Landsret aanhangige geding heeft geleid, hebben aanleiding gegeven tot een beroep wegens niet-nakoming van verdragsverplichtingen, door de Commissie ingesteld krachtens artikel 169 EEG-Verdrag en onderwerp van de procedure in zaak 171/78. De in het kader van dat beroep onderzochte rechtsvragen zijn in hoofdzaak identiek aan die welke in de eerste drie vragen van het Østre Landsret worden opgeworpen.

9 Bij arrest van heden heeft het Hof vastgesteld dat het Koninkrijk Denemarken, door op gedistilleerd een gedifferentieerde belasting als voorzien in de betrokken wet toe te passen, met betrekking tot de uit andere Lid-Staten ingevoerde produkten de krachtens artikel 95 EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen. In zoverre kan derhalve worden volstaan met verwijzing naar het arrest in zaak 171/78, waarvan de tekst bij dit arrest is gevoegd. Gelet op de overwegingen van dat arrest, dienen de door de nationale rechter gestelde vragen te worden beantwoord als volgt.

10 In de eerste vraag worden verscheidene kenmerken van de Deense belastingregeling vermeld, teneinde een antwoord van het Hof te verkrijgen op de vraag of eén dergelijke belastingregeling verenigbaar is met de vereisten van het gemeenschapsrecht. In zijn arrest in zaak 171/78 heeft het Hof uit het onderzoek van de kenmerken van die regeling de conclusie getrokken, dat zij discriminerend is ten aanzien van een onbepaald aantal produkten die in Denemarken worden of kunnen worden ingevoerd en dat zij bovendien van dien aard is, dat de nationale produktie van aquavit erdoor wordt beschermd.

11 Desondanks heeft het Hof in beginsel niet uitgesloten dat een nationale belastingregeling tussen verschillende alcoholische dranken kan differentiëren, met dien verstande evenwel dat een dergelijke differentiatie niet mag worden gebruikt om fiscaal te discrimineren of om bescherming te bieden aan nationale produkties. Het heeft vastgesteld dat het in de Deense wettelijke rege-

ling gemaakte onderscheid tussen aquavit en alle andere alcoholische dranken van discriminerende en protectionistische aard is.

12 Op de eerste vraag moet derhalve worden geantwoord, dat het Verdrag een onderscheiden belastingniveau voor verschillende alcoholische produkten in beginsel weliswaar niet uitsluit, doch dat een dergelijk onderscheid niet mag worden gebruikt om fiscaal te discrimineren of, al dan niet rechtstreeks, een nationale produktie te beschermen. Een belastingregeling waardoor één enkel produkt, dat het grootste deel van de nationale produktie uitmaakt, fiscaal wordt bevoordeeld met uitsluiting van alle andere ingevoerde, gelijksoortige of concurrerende produkten, is onverenigbaar met het gemeenschapsrecht.

13 De tweede en de derde vraag zijn alternatieven. Gezien het antwoord op de eerste vraag, behoeft enkel ten aanzien van de derde een standpunt te worden bepaald. Deze vraag bestaat uit twee onderdelen.

14 In het eerste onderdeel wordt gevraagd welk tarief voor ingevoerde produkten heeft te gelden wanneer een stelsel van meer tarieven als onverenigbaar met het gemeenschapsrecht is aangemerkt. Aangezien het gemeenschapsrecht bij zijn huidige stand de vrijheid van de Lid-Staten met betrekking tot de vaststelling van de belastingtarieven ter zake niet beperkt, volgt uit artikel 95 dat het voor ingevoerde produkten geldende tarief dusdanig moet worden vastgesteld, dat de door het Verdrag verboden discriminerende of beschermende marge wordt opgeheven.

15 Het tweede onderdeel van de derde vraag houdt in of artikel 95 enkel door importeurs kan worden ingeroepen, of dat die bepaling ook werkt ten gunste van de Deense producenten. Deze vraag houdt verband met de omstandigheid dat, zoals ook in de rechtsoverwegingen van het arrest in zaak 171/78 is opgemerkt, een bepaald deel van de nationale produktie van gedistilleerd aan een hoger belastingtarief is onderworpen. Daar in artikel 95 uitdrukkelijk wordt gesproken van „de produkten van de overige Lid-Staten", kunnen de nationale producenten van de betrokken Lid-Staat geen beroep op deze bepaling doen.

16 De derde vraag moet derhalve aldus worden beantwoord, dat indien een nationaal gedifferentieerd belastingstelsel onverenigbaar blijkt met het gemeenschapsrecht, de betrokken Lid-Staat op de ingevoerde produkten een zodanig belastingtarief moet toepassen, dat de door het Verdrag verboden

discriminerende of beschermende marge wordt opgeheven. Deze behandeling wordt door artikel 95 uitsluitend verzekerd voor de uit de overige Lid-Staten ingevoerde produkten.

Teruggave van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen (vraag 4)

17 De vierde vraag van het Østre Landsret luidt als volgt:

Bevat het gemeenschapsrecht desgevallend regels welke van belang zijn voor de vraag betreffende de terugbetaling van accijnzen die in strijd met artikel 95 zijn voldaan? Is daarbij van belang dat de handelaar kan aantonen schade te hebben geleden?

18 Verzoekster in het hoofdgeding betoogt in dit verband dat zij de accijnzen op ingevoerde alcohol gedurende lange tijd te goeder trouw heeft voldaan, in het vertrouwen dat de Deense wettelijke regeling in overeenstemming was met het gemeenschapsrecht. Vanaf 1978, toen zij is gaan beseffen dat de Deense regeling mogelijk met het gemeenschapsrecht in strijd was, heeft zij protest aangetekend. Gedreigd met invordering en intrekking van haar registratie bij het directoraat douane, heeft zij zich evenwel gedwongen gezien de gevorderde belastingen te betalen om vervolgens in rechte restitutie te eisen. Zij erkent dat die vordering tot teruggave moet worden beoordeeld naar nationaal recht, maar wijst erop dat volgens de rechtspraak van het Hof (arresten-Rewe en Comet van 16 december 1976) door de toepassing van die bepalingen de uitoefening van de door de nationale rechter te handhaven rechten in de praktijk niet onmogelijk mag worden gemaakt.

19 Volgens verzoekster hebben de Lid-Staten tot taak de rechtsbescherming te verzekeren die de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van de bepalingen van gemeeschapsrecht ontlenen. De meest juiste oplossing zou in een geval als het onderhavige bestaan in de erkenning dat men zonder meer recht heeft op teruggave. De Deense wettelijke bepalingen betreffende restitutie van onrechtmatig geheven belastingen zouden evenwel onduidelijk zijn. Bij de huidige stand van de rechtspraak zou men ermee moeten rekenen dat een Deense rechter een vordering tot teruggave afwijst wanneer hij tot de vaststelling komt dat een ten onrechte geheven belasting of accijns kan worden geacht op de consument te zijn afgewenteld. Met betrekking tot de vraag of een onrechtmatig tot betaling van belasting gedwongen persoon kan worden

verplicht het bewijs van schade te leveren, merkt verzoekster op dat, hoe groter het prijsverschil is tussen de twee categorieën produkten, des te moeilijker het is het duurdere produkt te verkopen. In elk geval zou de verhoging van de belastingtarieven voor gedistilleerd op 7 september 1977 ingevolge wet nr. 437 van 6 september 1977, een daling van de verkopen van ander gedistilleerd dan aquavit tot gevolg hebben gehad; die vermindering van de verkopen had voor de firma niet alleen tot een aanzienlijke winstdaling geleid, maar haar bovendien genoodzaakt haar personeel in te krimpen. Een vergelijkbare daling van de verkopen van ander gedistilleerd dan aquavit zou de gehele bedrijfstak in Denemarken hebben getroffen.

20 De Deense regering erkent dat de bescherming van de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht in beginsel voor de belastingplichtigen het recht impliceert, restitutie van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen te vorderen. Die restitutie zou overeenkomstig de voorschriften van nationaal recht dienen te geschieden, met dien verstande evenwel dat deze voorschriften de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht niet opzij kunnen zetten en de procesregels niet minder gunstig mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen. In het Deens recht zou het verrijkingscriterium de hoeksteen vormen van de bepalingen betreffende restitutie van bij vergissing en onverschuldigd betaalde belastingen. Tegen deze achtergrond merkt de Deense regering op, dat verzoekster in het hoofdgeding, na de belastingen te hebben voldaan, haar produkten heeft verkocht tegen normale prijzen, die niet enkel de kostprijs, maar ook de litigieuze belastingen dekten en bovendien een normale winstmarge omvatten. In werkelijkheid zouden de accijnzen dus door de consumenten zijn betaald, zodat verzoekster geen enkele schade had geleden. Restitutie van de belastingen zou voor haar dan ook een ongerechtvaardigde verrijking vormen. Zo restitutie zou plaatsvinden aan een onderneming die in werkelijkheid slechts heeft gefungeerd als instantie die de belastingen int, zou de staat zich naderhand geplaatst kunnen zien tegenover aanspraken van degenen die de belasting uiteindelijk hebben gedragen, en aldus twee keer hetzelfde bedrag moeten terugbetalen.

21 De Deense regering wijst voorts op de financiële gevolgen die voor de Deense staat kunnen voortvloeien uit een verplichting om geïnde belastingen zonder meer terug te betalen, voor zover zij als strijdig met het gemeenschapsrecht zijn aangemerkt. Het belastingverschil tussen ingevoerd gedistilleerd en aquavit komt overeen met een jaarlijkse ontvangst van 200 miljoen kronen. Daar de verjaringstermijn voor het recht op teruggave vijf jaar bedraagt, zou de Deense staat kunnen worden geconfronteerd met aanspraken op restitutie voor een bedrag van ongeveer 1 miljard kronen.

22 Bij vergelijking van de nationale stelsels blijkt het vraagstuk van de betwisting van onwettig ingevorderde of de terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen in de verschillende Lid-Staten en zelfs binnen een zelfde Lid-Staat uiteenlopende oplossingen te hebben gevonden, afhankelijk van het soort belasting of heffing waarom het gaat. In sommige gevallen stelt de wet zowel ten aanzien van tot de belastingdienst gerichte bezwaarschriften als van beroepen in rechte strakke voorwaarden voor wat betreft de vorm waarin en de termijn waarbinnen dergelijke rechtsvorderingen of verzoeken kunnen worden ingediend. Met het oog op de goede werking van dergelijke rechtsmiddelen, heeft het Hof in zijn arresten van 16 december 1976 /zaken 33/76, Rewe, en 45/76, Comet, Jurispr. 1976, blz. 1989, resp. 2043) erkend dat het in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht wanneer in het belang van de rechtszekerheid van zowel de belastingplichtige als de administratie redelijke beroepstermijnen worden bepaald.

23 In andere gevallen moeten beroepen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen voor de gewone rechter worden ingesteld, bijvoorbeeld in de vorm van een actie uit onverschuldigde betaling. Voor deze beroepen gelden meer of minder lange termijnen, in bepaalde gevallen de normale verjaringstermijn van het gemene recht, zodat wanneer mocht worden vastgesteld dat bepaalde nationale belastingbepalingen onverenigbaar zijn met de vereisten van het gemeenschapsrecht, de betrokken Lid-Staten met gecumuleerde vorderingen tot een aanzienlijk bedrag kunnen worden geconfronteerd.

24 Het terzake in het Koninkrijk Denemarken toegepaste stelsel behoort tot deze laatste groep: in dit land worden vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen ingesteld voor de gewone rechter in de vorm van een actie uit onverschuldigde betaling, waarvoor in principe een verjaringstermijn van vijf jaar geldt. Volgens de Deense rechtspraak houdt de rechter bij dergelijke vorderingen rekening met de omstandigheid dat onverschuldigd betaalde belastingen welke in de prijs van de goederen zijn verdisconteerd, kunnen zijn afgewenteld op de opvolgende schakels van de economische kringloop. Voorts blijkt deze rechter bij de vaststelling van de hoogte van het terug te betalen bedrag rekening te kunnen houden met de schade die een belastingplichtige eventueel heeft geleden doordat de onwettige belasting nadelige gevolgen heeft gehad voor zijn bedrijfsresultaten.

25 Overeenkomstig het in artikel 5 EEG-Verdrag neergelegde samenwerkingsbeginsel is het, naar in de voormelde arresten van 16 december 1976 (Rewe en Comet) werd overwogen, de nationale rechter die de rechtsbescherming heeft te verzekeren welke voor de justitiabelen voortvloeit uit de recht-

streekse werking van gemeenschapsrechtelijke bepalingen. Bij gebreke van gemeenschapsregelingen ter zake van de restitutie van ten onrechte toegepaste nationale belastingen, is het een aangelegenheid van de nationale rechtsorde van elke Lid-Staat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor de rechtsvorderingen met het oog op de bescherming van de rechten die de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht ontlenen, met dien verstande dat die regels niet ongunstiger mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen en dat zij in geen geval dusdanig mogen zijn, dat de uitoefening van de rechten welke de nationale rechter heeft te handhaven, praktisch onmogelijk wordt gemaakt.

26 Te dezen zij erop gewezen dat de bescherming van de door de communautaire rechtsorde ter zake gewaarborgde rechten niet vergt dat ten onrechte toegepaste belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden. Het gemeenschapsrecht verzet zich er dan ook niet tegen, dat de nationale rechterlijke instanties overeenkomstig hun nationaal recht rekening houden met het feit dat de ten onrechte toegepaste belastingen door de belastingplichtige onderneming in haar prijzen zijn verdisconteerd en op haar afnemers zijn afgewenteld. Het zou eveneens in overeenstemming zijn met de beginselen van het gemeenschapsrecht, wanneer de rechter bij wie vorderingen tot terugbetaling aanhangig worden gemaakt, overeenkomstig zijn nationaal recht de schade in aanmerking neemt die een importeur kan hebben geleden doordat discriminerende of beschermende fiscale maatregelen tot een vermindering van de importen uit andere Lid-Staten hebben geleid.

27 Op de vierde vraag ware derhalve te antwoorden, dat het aan de Lid-Staten staat, overeenkomstig de bepalingen van hun nationale recht de terugbetaling te verzekeren van in strijd met artikel 95 geheven belastingen, op voorwaarden die niet ongunstiger mogen zijn dan die voor vergelijkbare nationale vorderingen en die in elk geval de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde toegekende rechten niet nagenoeg onmogelijk mogen maken. Het gemeenschapsrecht sluit niet uit dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid dat de last van de ten onrechte geheven belastingen is afgewenteld op andere deelnemers aan het economisch verkeer of op de verbruikers. Het zou tenslotte in overeenstemming zijn met de beginselen van het gemeenschapsrecht wanneer eventueel — krachtens het nationale recht van de betrokken staat — de schade in aanmerking wordt genomen die degene die gehouden was de heffingen te betalen, heeft geleden door de beperkende invloed van de heffingen op de omvang van de importen uit andere Lid-Staten.

Kosten

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

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Østre Landsret bij beschikking van 26 maart 1979 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1. **Ofschoon het Verdrag een onderscheiden belastingniveau voor verschillende alcoholische produkten in beginsel niet uitsluit, mag een dergelijk onderscheid niet worden aangewend om fiscaal te discrimineren of, al dan niet rechtstreeks, een nationale produktie te beschermen. Een belastingregeling waardoor één enkel produkt, dat het grootste deel van de nationale produktie uitmaakt, fiscaal wordt bevoordeeld met uitsluiting van alle andere ingevoerde, gelijksoortige of concurrerende produkten, is onverenigbaar met het gemeenschapsrecht.**

2. **Indien een nationaal gedifferentieerd belastingstelsel onverenigbaar blijkt met het gemeenschapsrecht, moet de betrokken Lid-Staat op de ingevoerde produkten een zodanig belastingtarief toepassen, dat de door het Verdrag verboden discriminerende of beschermende marge wordt opgeheven. Deze behandeling wordt door artikel 95 uitsluitend verzekerd voor de uit de overige Lid-Staten ingevoerde produkten.**

3. **Het staat aan de Lid-Staten, overeenkomstig de bepalingen van hun nationale recht de terugbetaling te verzekeren van in strijd met artikel 95 geheven belastingen, op voorwaarden die niet ongunstiger mogen zijn dan die voor vergelijkbare nationale vorderingen en die in elk**

geval de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde toegekende rechten niet nagenoeg onmogelijk mogen maken. Het gemeenschapsrecht sluit niet uit dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid dat de last van de ten onrechte geheven belastingen is afgewenteld op andere deelnemers aan het economisch verkeer of op de verbruikers. Het zou in overeenstemming zijn met de beginselen van het gemeenschapsrecht wanneer eventueel — krachtens het nationale recht van de betrokken staat — de schade in aanmerking wordt genomen die degene die gehouden was de belastingen te betalen, heeft geleden door de beperkende invloed van de belastingen op de omvang van de importen uit andere Lid-Staten.

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 27 februari 1980.

De griffier

A. Van Houtte

De president

H. Kutscher

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL G. REISCHL VAN 4 DECEMBER 1979 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

Het aan de onderhavige prejudiciële procedure ten grondslag liggende geschil heeft betrekking op de vraag of een in de Deense wet op de alcoholaccijns (bekendmaking nr. 151 van 4 april 1978) verankerd fiscaal onderscheid tussen aquavit en ander gedistilleerd onverenigbaar is met artikel 95, eerste en tweede alinea, EEG-Verdrag, en — zo ja — in hoeverre de firma Hans Just I/S een ingevolge genoemde wet betaald bedrag ter hoogte van het verschil tussen beide belastingen kan terugvorderen. Het eerste probleem is reeds aan de orde in een door de Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen het Koninkrijk Denemarken bij dit Hof ingestelde procedure wegens niet-nakoming als bedoeld in artikel 169 EEG-Verdrag (zaak

1 — Vertaald uit het Duits.