# CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. CRUZ VILLALÓN van 7 december 2010[1]

## Inhoud


I — Inleiding ..... I - 7378

II — Rechtskader ..... I - 7379

III — Hoofdgeding en prejudiciële vragen ..... I - 7382

IV — Procesverloop voor het Hof ..... I - 7384

V — Rechtspraak over de terugbetaling van het onverschuldigd betaalde ..... I - 7385

A — Recht op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde ..... I - 7385

B — Op ongerechtvaardigde verrijking gebaseerde uitzondering wegens afwenteling ..... I - 7386

C — Verdere evolutie ..... I - 7387

VI — Onderzoek van de prejudiciële vragen ..... I - 7388

A — Tweede prejudiciële vraag: „compensatie" als alternatief voor afwenteling .... I - 7388

1. Ongerechtvaardigde verrijking als grondslag voor de uitzondering op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde ..... I - 7388

2. Bijzondere aard van het onderhavige geval en noodzaak van een specifieke oplossing ..... I - 7390

3. Op basis van de figuur van de „afwenteling" kan voor het voorgelegde geval geen toereikend antwoord worden geformuleerd ..... I - 7391


1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

4. „Compensatie" als mogelijke uitzondering op de terugbetalingsplicht .... I - 7393

5. Voorwaarden waaronder de „compensatie" een soortgelijke werking als de „afwenteling" kan verkrijgen ..... I - 7395

6. Conclusie ..... I - 7397

B — Derde en vierde prejudiciële vraag ..... I - 7397

C — Eerste prejudiciële vraag ..... I - 7401

VII — Conclusie ..... I - 7403

## I — Inleiding

1. Dertig jaar nadat het Hof met het arrest Just [2] de deur openzette voor de mogelijkheid om uitzonderingen te maken op het recht op terugbetaling van door een lidstaat onrechtmatig geheven belastingen, stelt een Deense rechtbank opnieuw een aantal prejudiciële vragen over de criteria voor het beoordelen van de uitzondering wegens afwenteling, en, in het algemeen, wegens ongerechtvaardigde verrijking.

2. In het voornoemde arrest Just — dat ten dele verkeerd is begrepen en dikwijls is gekritiseerd [3], — en in de talrijke daaropvolgende uitspraken is geoordeeld dat de terugbetaling van de onrechtmatig geheven belasting alleen in die gevallen mag worden geweigerd waarin zij zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van degene die teruggaaf verlangt.

3. Tot op heden heeft het Hof uitsluitend uitspraak gedaan over gevallen waarin die ongerechtvaardigde verrijking haar oorsprong vond in een daadwerkelijke „afwenteling" van de onrechtmatige belasting. In het thans aan het Hof voorgelegde geval is de context echter heel anders, ja zelfs volledig nieuw, aangezien de onrechtmatig verklaarde belasting een bestanddeel van een door een lidstaat goedgekeurd wetgevingspakket blijkt te zijn, dat wegens zijn kenmerken vrijwel onlosmakelijk verbonden is met andere, tegelijk vastgestelde wettelijke bepalingen. In dit geval is de onrechtmatig verklaarde nationale belasting namelijk tegelijk met de afschaffing van een

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

3 — Zie bijvoorbeeld, Hubeau, F., „La répétition de l'indu en droit communautaire", *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, blz. 448.

groot aantal sociale lasten in werking getreden, waarbij betalers van eerstgenoemde belasting en begunstigden van laatstgenoemde afschaffing min of meer overeenkwamen.

4. Hoofdzakelijk om deze reden — en ondanks de inspanningen van de interveniërende partijen en de verwijzende rechter zelf — is het zeer moeilijk om voor de omstandigheden van het onderhavige geval bij het begrip belasting „afwenteling" aan te knopen. Ik zal het Hof dan ook in overweging geven om zijn rechtspraak inzake de ongerechtvaardigde verrijking te concretiseren en daarbij de beperking van dat begrip tot enkel de gevallen van „afwenteling" te laten varen, zodat het in bepaalde omstandigheden kan worden verruimd tot gevallen van „compensatie" van de nieuwe belasting met de afschaffing van andere wettelijke heffingen.

5. Ten slotte bevat de prejudiciële verwijzing nog een tweede reeks vragen waarmee een verder probleem aan de orde wordt gesteld, namelijk dat van de discriminerende situatie waarin ondernemingen die overwegend producten importeren als gevolg van heel die wetsherziening zouden zijn terechtgekomen, ten aanzien van ondernemingen die hoofdzakelijk niet-ingevoerde producten verkopen.

## II — Rechtskader

6. Bij wet nr. 840 van 18 december 1987 voerde Denemarken met ingang van 1 januari 1988 een indirecte belasting in, de zogenoemde „arbeidsmarktbijdrage" (hierna, naar het Deense acroniem ervan: „AMBI"), die op dezelfde grondslag als de btw werd berekend. Het verschil met de btw was evenwel dat die belasting, in het concrete geval van ingevoerde producten, niet bij invoer moest worden betaald, maar bij de eerste verkoop van die producten in Denemarken werd geheven over de volledige verkoopprijs daarvan, en dat zij niet afzonderlijk op de factuur diende te worden vermeld.

7. Zoals reeds uiteengezet, schafte de Deense wetgever tegelijk met de invoering van de AMBI een aantal werkgeversbijdragen af die het bedrijfsleven gemiddeld ongeveer 10 200 Deense Kronen per voltijdse werknemer kostten. Met deze wetswijziging werden de werkgeversbijdragen losgekoppeld van het aantal werknemers teneinde het concurrentievermogen van de Deense bedrijven te verbeteren.

8. Wet nr. 891 van 21 december 1991 schafte de AMBI met ingang van 1 januari 1992 af. Bijgevolg drukte de bijdrage ter ondersteuning van de arbeidsmarkt gedurende vier jaar op de Deense bedrijven.

9. Twee importbedrijven, Dansk Denkavit ApS en P. Poulsen Trading ApS, hadden de rechtmatigheid van de AMBI in rechte betwist op grond dat die heffing in strijd was met artikel 33 van de Zesde Richtlijn [4] en de artikelen 9 EG en 95 EG, en teruggave van de betaalde bedragen gevorderd. In het kader van dat geding stelde het Østre Landsret (regionale rechtbank) het Hof verschillende prejudiciële vragen, die gedeeltelijk bij het arrest van 31 maart 1992, Dansk Denkavit en Poulsen Trading [5], werden beantwoord. Daarin verklaarde het Hof concreet dat artikel 33 van de Zesde richtlijn zich verzette tegen de invoering of de handhaving van een fiscale heffing (als de arbeidsmarktbijdrage) die:

— zowel werd geheven over aan de btw onderworpen activiteiten als over andere industriële of commerciële activiteiten bestaande in prestaties onder bezwarende titel;

— van btw-plichtige ondernemingen werd geheven op dezelfde berekeningsgrondslag als de btw, dat wil zeggen als een percentage van de waarde van de verkopen, na aftrek van de waarde van de inkopen;

— anders dan de btw niet werd geheven bij invoer, maar over de volledige verkoopprijs van de ingevoerde goederen bij de eerste verkoop in de betrokken lidstaat;

— anders dan de btw niet afzonderlijk op de factuur behoefde te worden vermeld, en

— naast de btw werd geïnd.

10. Gelet op het voorgaande, was het Hof van oordeel dat de overige vragen van het Østre Landsret zonder voorwerp waren geraakt. Kort gezegd betroffen die vragen de verenigbaarheid van de betrokken belastingregeling met het verbod op heffingen van gelijke werking als de in de artikelen 9 EG en volgende bedoelde douanerechten (derde vraag) en met het verbod op de in artikel 95 EG bedoelde discriminerende nationale belastingen (vierde vraag).

11. Een jaar later bevestigde het Hof dat arrest in het kader van een door de Commissie tegen Denemarken ingesteld beroep wegens niet-nakoming dat uitsluitend berustte op

4 — Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

5 — Zaak C-200/90, Jurispr. blz. I-2217.

schending van artikel 33 van de Zesde richtlijn (arrest van 1 december 1993, Commissie/Denemarken [6]).

12. Ter uitvoering van het eerste van die arresten voerde Denemarken wet nr. 389 van 20 mei 1992 betreffende de wettelijke regeling voor terugbetaling van de onrechtmatig geheven AMBI in, alsmede besluit nr. 645 van 30 juni 1996 betreffende de procedures voor de instelling van vorderingen tot terugbetaling van de AMBI en de in dat kader over te leggen bewijzen, en circulaire nr. 122 van 10 juli 1996 waarin richtsnoeren voor de administratieve afhandeling van voornoemde vorderingen werden gegeven.

13. Punt 4.2 van voornoemde circulaire nr. 122, die ten tijde van de behandeling van de terugbetalingsvorderingen in de onderhavige zaak van toepassing was [7], luidde:

„Terugbetaling aan een importbedrijf overeenkomstig de arresten is slechts mogelijk in de volgende omstandigheden:

— de onderneming moet Deense producenten van soortgelijke producten werkelijk hebben beconcurreerd;

— de onderneming moet minder aan werkgeversbijdragen, enz. hebben bespaard dan zij aan arbeidsmarktbijdragen heeft betaald;

— de concurrentiepositie van de onderneming moet zijn verslechterd als gevolg van de herziening, d.w.z. dat er sprake moet zijn van Deense producten die tegen hoge loonkosten worden geproduceerd, zodat de Deense onderneming meer heeft bespaard aan werkgeversbijdragen dan de importeur in het kader van concurrerende producten;

— de Deense concurrenten moeten wezenlijk meer aan werkgeversbijdragen hebben bespaard dan zij aan arbeidsmarktbijdragen hebben betaald;

— de verslechtering van de concurrentiepositie moet significant zijn;

— de arbeidsmarktbijdragen mogen niet in de prijzen zijn doorberekend.

Terugbetalingen kunnen ook worden verleend wanneer uitzonderlijke omstandigheden de gebruikelijke prijsvaststellingsmechanismen hebben uitgeschakeld. [...]”

14. In haar opmerkingen heeft de Deense regering uiteengezet dat zij tijdens de uitwerking van al deze bepalingen inzake de

6 — Zaak C-234/91, Jurispr. blz. I-6273.
7 — Zij werd op 2 januari 2007 ingetrokken.

terugbetaling van de AMBI bij de Commissie te rade is gegaan. Zoals de gemachtigde van de Commissie ter terechtzitting heeft bevestigd, heeft deze dialoog ervoor gezorgd dat een andere tegen Denemarken ingeleide procedure wegens niet-nakoming (die klaarblijkelijk verband hield met de procedures voor teruggave van de AMBI) in 1998 voorlopig kon worden geschorst en dat daar in 2006 definitief van kon worden afgezien.

15. Op grond van die bepalingen werd tot op heden een groot aantal vorderingen tot terugbetaling van de AMBI door de Deense fiscus afgehandeld (meer dan 27 000, volgens de Deense regering). Blijkens het dossier werd de afgedragen AMBI aan meer dan 70 % van de eisende bedrijven geheel of gedeeltelijk terugbetaald.

## III — Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16. De vier verzoekende bedrijven [8] in de thans bij het Østre Landsret aanhangige gedingen zijn actief in de detailhandel als warenhuizen, winkels en postorderbedrijven, en bijgevolg onderworpen aan de AMBI. Toen de AMBI onrechtmatig werd verklaard, verzochten zij om terugbetaling van de ten onrechte geheven bedragen. Het Skatteministeriet weigerde op hun verzoeken in te gaan met het betoog dat zij in de periode waarin de AMBI van kracht was, als gevolg van de afschaffing van de werkgeversbijdragen een groter bedrag hadden bespaard dan zij in dezelfde periode aan AMBI hadden afgedragen.

17. Elk van deze vier ondernemingen kwam tegen dat besluit van de fiscus op bij het Københavns Byret (kantongerecht te Kopenhagen), dat bij vonnis van 16 december 2002 het Skatteministeriet in het gelijk stelde. Tegen dat vonnis hebben de betrokken ondernemingen hoger beroep ingesteld bij het Østre Landsret.

18. Van oordeel dat het ter beslechting van voornoemde beroepen uitspraak moet doen over de voorwaarden die het recht van de Unie aan de nationale wettelijke regelingen stelt in verband met de terugbetaling van in strijd met het Unierecht geheven belastingen, heeft het Østre Landsret het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld [9]:

„1) Moet het arrest van het Hof van 14 januari 1997, Comateb e.a. (C-192/95–C-218/95, Jurispr. blz. I-165), aldus worden uitgelegd dat de afwenteling van een onrechtmatige heffing op een product veronderstelt dat de heffing op de koper

8 — Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning, en KID-Holding A/S.

9 — De verwijzingsbeschikking is aangevochten voor het Højesteret (Deens hoogste gerechtshof), dat het cassatieberoep bij beschikking van 11 februari 2010 (Sag 344/2009) op grond van het arrest Cartesio van het Hof [arrest van 16 december 2008 (C-210/06, Jurispr. blz. I-9641)] en rekening houdend met de Deense procesregeling heeft verworpen.

van het product wordt afgewenteld in de enkele betrokken transactie, of kan de afwenteling op de prijzen ook plaatsvinden in de prijzen van andere producten in volstrekt andere transacties vóór of na de relevante productverkoop, bijvoorbeeld in dier voege dat de afwenteling over een periode van vier jaar op een groot aantal productgroepen, waaronder zowel ingevoerde als niet-ingevoerde producten, algemeen wordt gewaardeerd?

2) Moet het gemeenschapsrechtelijke begrip ‚afwenteling' aldus worden opgevat dat een onrechtmatige heffing op een productverkoop alleen kan worden geacht te zijn afgewenteld indien de prijs van het product is verhoogd in verhouding tot de prijs die werd toegepast onmiddellijk voordat de heffing werd ingevoerd, of kan de heffing ook worden geacht te zijn afgewenteld wanneer de belastingplichtige onderneming tegelijk met de invoering van de onrechtmatige heffing minder heeft uitgegeven aan andere heffingen, die op een andere grondslag werden geïnd, en de onderneming haar prijzen derhalve ongewijzigd heeft gelaten?

3) Moet het gemeenschapsrechtelijke begrip ‚ongerechtvaardigde verrijking' aldus worden opgevat dat de terugbetaling van een onrechtmatige heffing op een productverkoop kan worden geacht te leiden tot ongerechtvaardigde verrijking, wanneer de onderneming vóór of na de verkoop van het aan heffing onderworpen product minder is belast als gevolg van de afschaffing van andere, op een andere grondslag geïnde heffingen, in de veronderstelling dat deze afschaffing van andere lasten ook andere ondernemingen ten goede komt, waaronder ondernemingen die de onrechtmatige heffing niet of slechts in beperkte mate betaalden?

4) In de veronderstelling dat een onrechtmatige heffing door haar structuur tot gevolg heeft gehad dat naar verhouding meer aan heffingen is betaald door ondernemingen die producten invoerden dan door ondernemingen die meer op de binnenlandse markt producten kochten, en dat tegelijk met de invoering van de onrechtmatige heffing een andere, op een andere grondslag geïnde rechtmatige heffing is afgeschaft, die verhoudingsgewijs beide soorten ondernemingen ongeacht de samenstelling van hun aankopen in dezelfde mate belastte, wordt verduidelijking gevraagd over het volgende:

i) mag op grond van het gemeenschapsrecht terugbetaling van de onrechtmatige heffing aan een onderneming die producten invoert geheel of gedeeltelijk wegens afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking worden geweigerd, voor zover de weigering meebrengt dat de onderneming, doordat zij naar verhouding grotere bedragen aan onrechtmatige heffing heeft betaald dan een overeenkomstige onderneming die soortgelijke goederen binnenslands

heeft betrokken, onder voor het overige identieke voorwaarden, minder goed af zal zijn als gevolg van de herziening van de belasting en de weigering van terugbetaling dan overeenkomstige ondernemingen die meer op de binnenlandse markt producten hebben gekocht;

ii) kan terugbetaling van de onrechtmatige heffing in de betrokken situatie begripsmatig leiden tot ‚ongerechtvaardigde verrijking' en derhalve worden geweigerd, wanneer de terugbetaling — ook al moet de heffing worden geacht te zijn afgewenteld — noodzakelijk is om een situatie te bereiken waarin de gevolgen van de herziening van de belasting na eventuele terugbetaling onder voor het overige identieke voorwaarden dezelfde zijn voor ondernemingen die goederen invoeren en ondernemingen die op de binnenlandse markt producten kopen;

iii) is weigering van terugbetaling in een situatie die ertoe leidt dat ondernemingen die meer op de binnenlandse markt producten kochten en dus beter af zijn dan ondernemingen die meer ingevoerde producten kopen, anderszins in strijd met het gemeenschapsrecht, inzonderheid met het beginsel van gelijke behandeling;

iv) brengt het antwoord op de derde vraag mee dat terugbetaling van een onrechtmatig geïnde heffing niet wegens ongerechtvaardigde verrijking mag worden geweigerd voor zover deze terugbetaling alleen het voordeel voor de ondernemingen die op de binnenlandse markt producten kopen, tenietdoet tegenover ondernemingen die meer ingevoerde goederen kopen?"

## IV — Procesverloop voor het Hof

19. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij de griffie van het Hof ingekomen op 14 oktober 2009.

20. De Deense regering en de Commissie alsmede, bij een gezamenlijk document, de vier verzoekende ondernemingen (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning en KID-Holding A/S) hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

21. Ter terechtzitting van 28 september 2010 hebben de vertegenwoordigers van die (gezamenlijk optredende) ondernemingen, het Skatteministeriet en het Koninkrijk Denemarken alsmede van de Commissie hun standpunt mondeling uiteengezet.

## V — Rechtspraak over de terugbetaling van het onverschuldigd betaalde

### A — *Recht op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde*

22. Sinds het Hof in 1960 heeft geoordeeld dat er een recht bestaat op terugbetaling van bedragen die door een lidstaat in strijd met het recht van de Unie zijn geïnd [10], is dat beginsel op grond van de regel van de rechtstreekse werking in een zeer groot aantal arresten bevestigd. [11] Uiteindelijk is het recht op terugbetaling van in strijd met het recht van de Unie toegepaste heffingen het uitvloeisel en het complement van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen die dergelijke heffingen verbieden. [12]

23. Hoewel het recht op terugbetaling rechtstreeks uit het recht van de Unie voortvloeit, wordt de terugvorderingsprocedure door het nationale recht geregeld. [13] In de rechtspraak is namelijk vastgesteld dat het overeenkomstig het samenwerkingsbeginsel aan de rechterlijke instanties van de lidstaten is om de rechtsbescherming te verzekeren die de justitiabelen ontlenen aan de rechtstreekse werking van de bepalingen van de Unie. Zo is het volgens vaste rechtspraak bij het ontbreken van een regeling van de Unie betreffende de terugbetaling van ten onrechte geïnde heffingen „een aangelegenheid van het interne recht van elke staat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels voor dergelijke verzoeken om terugbetaling te geven”. [14]

24. In een aantal arresten [15] verruimt het Hof het optreden van de nationale wetgever niet

10 — Arrest van 16 december 1960, Humblet/België (6/60, Jurispr. blz. 1125, in het bijzonder blz. 1146).

11 — Arresten van 16 december 1976, Rewe-Zentralfinanz en Rewe-Zentral (33/76, Jurispr. blz. 1989), punt 5, en Comet (45/76, Jurispr. blz. 2043), punten 12 en 13; 27 maart 1980, Denkavit italiana (61/79, Jurispr. blz. 1205), punt 12; 10 juli 1980, Ariete (811/79, Jurispr. blz. 2545), punten 9, 12 en 14; 10 juli 1980, Mireco (826/79, Jurispr. blz. 2559), punt 10, en 29 juni 1988, Deville (C-240/87, Jurispr. blz. 3513), punt 11.

12 — Arresten van 9 november 1983, San Giorgio (199/82, Jurispr. blz. 3595), punt 12; 14 januari 1997, Comateb (C-192/95–C-218/95, Jurispr. blz. I-165), punt 20, en 2 december 1997, Fantask e.a. (C-188/95, Jurispr. blz. I-6783), punt 38.

13 — Spitzer, J.-P., „La Responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu”, *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Brussel, 1997.

14 — Arrest van 21 mei 1976, Roquette frères/Commissie (26/74, Jurispr. blz. 677), punt 11; reeds aangehaalde arresten Rewe-Zentralfinanz en Rewe-Zentral, punt 5, en Comet, punten 12 en 13; arresten van 5 maart 1980, Ferwerda (265/78, Jurispr. blz. 617), punt 10, en 14 december 1995, Peterbroeck (C-312/93, Jurispr. blz. I-4599), punt 12; arrest Fantask, reeds aangehaald, punt 39; arresten van 24 september 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Jurispr. blz. I-8003), punt 33, en 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a. (C-147/01, Jurispr. blz. I-11365), punt 103.

15 — Bijvoorbeeld arrest van 12 juni 1980, Express Dairy Foods (130/79, Jurispr. blz. 1887), punt 11, en reeds aangehaalde arresten San Giorgio, punt 12, of Ariete, punt 9.

enkel tot de formele voorwaarden van de terugbetaling, maar ook tot de materiële voorwaarden daarvan. In de rechtspraak is met name bevestigd dat het nationale recht moet worden toegepast ter zake van beroepstermijnen, verjaring en verval, vertragingsrente en alle andere met de terugbetaling van het onverschuldigd betaalde verband houdende bijkomende vraagstukken. [16]

25. Op grond van deze verwijzing door de rechtspraak naar het nationale recht heeft de Deense regering zelfs de toelaatbaarheid van een optreden van het Hof ter zake in vraag gesteld en in elk geval om toewijzing van de zaak aan de Grote kamer verzocht. Concreter gezegd, is de Deense regering van mening dat overeenkomstig de tot op heden gewezen arresten alleen de wetgever van de Unie of, bij gebreke van een regeling op dat niveau, de wetgever van elke lidstaat de proces- en materiële regels voor de behandeling van verzoeken om terugbetaling kan vaststellen, en dat dergelijke materiële regels niet door de rechtspraak kunnen worden vastgesteld.

26. Mijns inziens dient niet te worden getwijfeld aan de bevoegdheid van het Hof om over deze kwesties uitspraak te doen. Ofschoon het Hof met voormelde arresten zijn bevoegdheid om op dit gebied op te treden, zelf heeft beperkt, gaat het niet om een absolute beperking, aangezien de verwijzing naar het nationale recht aan een aantal dwingende bepalingen is gebonden.

16 — Arrest Express Dairy Foods, reeds aangehaald, punten 11 en 17.

27. Enerzijds moet de nationale wetgever in elk geval het gelijkwaardigheids- en het effectiviteitsbeginsel in acht nemen. De terugbetaling van het onverschuldigd betaalde mag dus niet afhankelijk worden gesteld van — materiële of formele — voorwaarden die minder gunstig zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden, en die voorwaarden mogen de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken. [17]

28. Anderzijds heeft de rechtspraak zich uitgesproken over de mogelijkheid om op het beginsel van terugbetaling van het onverschuldigd betaalde uitzonderingen in te voeren.

B — *Op ongerechtvaardigde verrijking gebaseerde uitzondering wegens afwenteling*

29. In 1980 voerde de rechtspraak een belangrijke beperking in op het recht op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde. Uitgaande van de begrippen belastingafwenteling en ongerechtvaardigde verrijking stelde het Hof in het voormelde arrest Just namelijk vast dat het recht van de Unie „niet vergt dat ten onrechte toegepaste belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde

17 — Zie de in voetnoot 15 aangehaalde rechtspraak.

verrijking van de rechthebbenden", zodat rekening kan worden 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". [18]

30. In dergelijke gevallen drukt volgens de rechtspraak „de last van de ten onrechte toegepaste heffing [...] niet op de handelaar, maar op de koper op wie deze last is afgewenteld. Terugbetaling aan de handelaar van het bedrag van de heffing dat hij reeds van de koper heeft ontvangen, zou dan ook te zijnen aanzien gelijkstaan met een dubbele betaling, hetgeen als ongerechtvaardigde verrijking zou kunnen worden aangemerkt, terwijl daarmee evenmin de gevolgen van de onrechtmatigheid van de heffing voor de koper waren verholpen." De nationale rechter dient „aan de hand van de omstandigheden van elk concreet geval te beoordelen, of de last van de heffing door de handelaar geheel of gedeeltelijk op anderen is overgedragen en of een eventuele teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren". [19] Tot dergelijke „omstandigheden" behoort ook de schade die de betrokkene kan hebben geleden „doordat hij de in strijd met het gemeenschapsrecht door de nationale overheid toegepaste heffing heeft afgewenteld, omdat de door de afwenteling van de heffing veroorzaakte prijsverhoging tot een verkoopdaling heeft geleid". [20]

31. Ook in het arrest Just werd een prejudiciële vraag beantwoord van een Deense rechter die van het Hof wenste te vernemen of de uitzondering wegens afwenteling, die in een aantal zaken door de Deense rechters was toegepast, mocht worden gebruikt om verzoeken om terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige heffingen af te wijzen. Met zijn bevestigend antwoord heeft het Hof indirect bevestigd dat materiële aspecten van de terugbetaling door het nationale recht kunnen worden geregeld.

C — *Verdere evolutie*

32. Het arrest Just is bevestigd door een overvloedige latere rechtspraak [21], die tegelijk een aantal belangrijke nuances in verband met de voorwaarden voor de toepassing ervan bevatte. Die nuances moesten voorkomen dat het beginsel van autonomie van de nationale rechters zou leiden tot al te grote verschillen waardoor de werking van essentiële aspecten van de Unie in gevaar komt.

33. Zo bijvoorbeeld zijn regels van nationaal recht voor het leveren van het bewijs dat er afwenteling heeft plaatsgevonden, die tot gevolg hebben dat het in de praktijk onmogelijk

18 — Arrest Just, reeds aangehaald, punten 26 en 27.

19 — Arrest Comateb, reeds aangehaald, punten 22 en 23.

20 — Arrest Comateb, reeds aangehaald, punt 31. In dezelfde zin, arrest Just, reeds aangehaald, punt 26.

21 — Reeds aangehaalde arresten Denkavit italiana, punt 26; Express Dairy Foods, punt 13; Ariete, punt 17, en Mireco, punt 16; arrest van 27 mei 1981, Essevi en Salengo (142/80 en 143/80, Jurispr. blz. 1413), punt 35, en arrest Comateb, reeds aangehaald, punten 21 e.v.

of uiterst moeilijk wordt om terugbetaling te verkrijgen, op grond van het effectiviteitsbeginsel onverenigbaar met het recht van de Unie. [22] Bij indirecte belastingen die met het recht van de Unie in strijd zijn bevonden, is de mogelijkheid om terugbetaling daarvan te weigeren op grond van een vermoeden van afwenteling, waardoor de bewijslast altijd bij de belastingplichtige komt te liggen, uitgesloten, met dien verstande dat het bestaan van een wettelijke verplichting om de belasting in de prijs te verdisconteren, niet betekent dat ervan mag worden uitgegaan dat de volledige belasting is afgewenteld. De vraag, of een indirecte belasting al dan niet is afgewenteld, is een feitelijke vraag die tot de kennisneming van de nationale rechter behoort. [23]

34. Het Hof heeft de begrippen afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking dus autonoom uitgelegd, die uitzondering op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde tot een rechtsregel van de Unie verheven en iets wat aanvankelijk slechts een regel van nationaal recht was, tot het zijne gemaakt. Evenwel kan zijn optreden ter zake tot nog toe „minimalistisch" worden genoemd [24], gelet op de proces- (en materiële) autonomie die de lidstaten op dit gebied traditioneel toekomt.

22 — Arrest San Giorgio, reeds aangehaald, punt 14.

23 — Arrest van 25 februari 1988, Bianco en Girard (331/85, 376/85 en 378/85, Jurispr. blz. 1099), punt 17, en reeds aangehaald arrest Comateb, punt 25.

24 — Hubeau, F., op. cit., blz. 448.

## VI — Onderzoek van de prejudiciële vragen

### A — *Tweede prejudiciële vraag: „compensatie" als alternatief voor afwenteling*

35. Ik ga eerst op de tweede vraag in, omdat die prealabel is aan de overige vragen.

#### 1. Ongerechtvaardigde verrijking als grondslag voor de uitzondering op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde

36. De meeste tot op heden aan het Hof voorgelegde gevallen lieten zich gemakkelijk onderbrengen in een schema waarin afwenteling de doorslaggevende factor ter rechtvaardiging van de weigering tot terugbetaling was, hoewel ook op deze weigering dan weer een uitzondering kon worden gemaakt in omstandigheden waarin de terugbetaling — niettegenstaande het feit dat er afwenteling had plaatsgevonden — niet tot ongerechtvaardigde verrijking had geleid. [25]

25 — Met name wanneer de verkoop van de belastingplichtige als gevolg van de afwenteling en de daarmee gepaard gaande prijsverhoging was gedaald.

37. In een groot aantal uitspraken is in dit soort context van afwenteling uitgegaan, onder veralgemening van het idee dat afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking twee cumulatieve voorwaarden zijn voor de enige naar Unierecht mogelijke uitzondering op het recht op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde. [26]

38. Mijns inziens vormen afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking evenwel geen twee verschillende voorwaarden om terugbetaling van het onverschuldigd betaalde te kunnen weigeren. In werkelijkheid is de enige grondslag voor de uitzondering de ongerechtvaardigde verrijking, waarvan afwenteling een mogelijke verschijningsvorm is, zij het dan een van de meest karakteristieke. Dit verklaart waarom de rechtspraak van haar kant een beperking op de uitzondering (of „uitzondering op de uitzondering") toestaat, wanneer terugbetaling — ook al is de afwenteling bewezen — wegens samenloop met andere omstandigheden (zoals bijvoorbeeld een gelijktijdig verlies aan concurrentievermogen) niet tot ongerechtvaardigde verrijking leidt.

39. De rechtspraak heeft de ultieme bestaansreden van de uitzondering op het beginsel van terugbetaling van het onverschuldigd betaalde namelijk vastgeknoopt aan het doel om de ongerechtvaardigde verrijking te voorkomen van degene die om terugbetaling verzoekt. [27]

40. De doorberekening van de heffing in de verkoopprijs is dus niet het enige en absolute criterium voor de uitzondering op terugbetaling; als doorslaggevende factor geldt dat die terugbetaling daadwerkelijk tot ongerechtvaardigde verrijking kan leiden, hetzij omdat de belasting uiteindelijk door de koper van het goed is betaald, hetzij wegens andere omstandigheden. Met andere woorden is de ongerechtvaardigde verrijking niet alleen de

26 — De bewoordingen van een aantal arresten zijn bijzonder categorisch. Punt 94 van het voormelde arrest Weber's Wine World luidt bijvoorbeeld: „Deze verplichting tot terugbetaling kent [...] slechts één uitzondering. Een lidstaat kan terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing slechts afwijzen, wanneer door de nationale overheid is vastgesteld dat de heffing geheel ten laste van een ander dan de belastingplichtige is gekomen en teruggaaf een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou opleveren." In zijn commentaar bij dat arrest neemt Simon D., datzelfde idee over waar hij uiteenzet dat „het Hof, door cumulatieve voorwaarden te hanteren, te verstaan geeft dat de afwenteling ‚de economische gevolgen van de belastingheffing voor de belastingplichtige niet noodzakelijkerwijs tenietdoet' (Simon, D., *Europe*, december 2003, comm. 378).

27 — Die grondslag blijkt duidelijk uit punt 26 van het voormelde arrest Just: „[D]e bescherming van de door de communautaire rechtsorde ter zake gewaarborgde rechten [vergt] [niet] 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 ten onrechte toegepaste belastingen door de belastingplichtige onderneming in haar prijzen zijn verdisconteerd en op haar afnemers zijn afgewenteld. (...)" Mijns inziens is het gebruik van de uitdrukking „dan ook" in het aangehaalde punt veelzeggend in dit verband, aangezien zij aangeeft dat wat voorafgaat (de uitzondering wegens ongerechtvaardigde verrijking) de oorzaak is van wat volgt (de uitzondering wegens afwenteling). Het Hof sprak zich in dezelfde bewoordingen uit in het voormelde arrest Denkavit italiana, punt 26. In beide gevallen wordt in het dictum van het arrest uitsluitend verwezen naar het geval van afwenteling, maar een onderzoek van de motivering leidt tot de conclusie dat de uitzondering in algemenere bewoordingen is geformuleerd. Dat idee blijkt ook duidelijk uit het voormelde arrest Comateb, punt 22, alsmede uit de arresten van 21 september 2000, Michailidis (C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145), punt 31, en 20 september 2001, Courage en Crehan (C-453/99, Jurispr. blz. I-6297), punt 30.

grondslag voor de uitzondering; zij is de uitzondering zelf. [28]

41. Bijgevolg is het mogelijk dat terugbetaling van de belasting niet tot ongerechtvaardigde verrijking leidt, ook al heeft er afwenteling plaatsgevonden, en omgekeerd kan terugbetaling tot ongerechtvaardigde verrijking leiden, ook al heeft er geen afwenteling plaatsgevonden.

42. Hieruit volgt dat afwenteling van de belasting niet noodzakelijkerwijs de enige uitzondering op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde hoeft te zijn.

43. Uiteraard moet de weigering tot teruggave van het onverschuldigd betaalde als uitzondering op de algemene regel eng worden uitgelegd. Dat betekent echter niet dat er geen nationale regelingen kunnen bestaan die andere gevallen dan dat van afwenteling in aanmerking nemen, maar even legitiem zijn omdat zij op een even ongerechtvaardigde verrijking van de betrokkene zijn gebaseerd.

28 — Die grondslag voor de uitzondering is door een aantal auteurs en advocaten-generaal sterk in vraag gesteld. Samenvattend is het idee dat als het recht op terugbetaling van een onrechtmatige belasting zelf tot doel heeft, de „ongerechtvaardigde verrijking" te voorkomen van de staat die die belasting heeft geheven, het op zijn minst gewaagd is, dat recht juist te beperken om een ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige te voorkomen (zie in die zin Hubeau, F., op. cit., blz. 449; Berlin, D., „Chronique de jurisprudence fiscale européenne", *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, blz. 167, en de conclusie van advocaat-generaal Tesauro van 27 juni 1996 in de zaak Comateb). Onverminderd de mogelijke theoretische relevantie van een aantal van deze kritieken staat vast dat de uitzondering op het recht op terugbetaling wegens ongerechtvaardigde verrijking thans reeds stevig in de rechtspraak is verankerd.

44. Immers mag niet uit het oog worden verloren dat de voornoemde uitzondering, hoewel door het Hof als een eigen uitzondering overgenomen, aanvankelijk een regel van nationaal recht was. Het betreft bijgevolg geen onveranderlijke regel, die uitsluitend tot het recht van de Unie behoort en dwingend is voor de lidstaten. Zoals gezegd, staat het aan de lidstaten, de formele en materiële voorwaarden voor de terugbetaling vast te stellen. Zo zij beslissen de uitzondering wegens afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking toe te passen, moeten zij dat doen met inachtneming van de in de rechtspraak van de Unie gestelde voorwaarden, maar niets belet hen in een andere uitzondering te voorzien, over de verenigbaarheid met het Unierecht waarvan het Hof zich eventueel kan uitspreken.

2. Bijzondere aard van het onderhavige geval en noodzaak van een specifieke oplossing

45. In zijn prejudiciële vragen probeert het Østre Landsret de bijzondere omstandigheden van dit geval onder de gebruikelijke begrippen afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking te brengen. Al met al wenst de Deense rechter te vernemen of in een geval als het onderhavige is voldaan aan de twee voorwaarden die de rechtspraak tot op heden noodzakelijk acht om terugbetaling van de AMBI te kunnen weigeren: ten eerste, of er afwenteling heeft plaatsgevonden en ten tweede of een eventuele terugbetaling van de belasting wegens andere omstandigheden zou leiden tot een ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige ondernemingen.

46. Voor de AMBI lijkt het evenwel noodzakelijk een specifiek antwoord uit te werken, waarbij de tot nog toe bestaande rechtspraak wordt gepreciseerd, omdat het hier, zoals uiteengezet, in wezen een nieuw geval met zeer bijzondere kenmerken betreft, waarbij de onrechtmatig verklaarde belasting slechts een bestanddeel van een wetgevingspakket is dat in zijn geheel moet worden bezien.

47. Daarmee komt de tweede prejudiciële vraag in het middelpunt van de discussie te staan. Die stelt namelijk het probleem aan de orde of er sprake kan zijn van afwenteling, wanneer de onrechtmatige belasting, zonder dat die concreet prijsstijgingen meebrengt, door een gelijktijdige, uit dezelfde wetsherziening voortvloeiende besparing wordt „gecompenseerd". Het is duidelijk dat deze tweede vraag — die trouwens vóór de overige moet worden beantwoord —, met het oog op het antwoord dat ik het Hof voorstel daarop te geven, moet worden geherformuleerd.

3. Op basis van de figuur van de „afwenteling" kan voor het voorgelegde geval geen toereikend antwoord worden geformuleerd

48. Net als in vele andere in het verleden aan het Hof voorgelegde gevallen, was ook de AMBI een indirecte belasting, die grote gelijkenis met de btw vertoonde. Om twee redenen is het evenwel alles behalve voor de hand liggend om uit te maken of de AMBI concreet is afgewenteld: ten eerste omdat de verschillende bestanddelen van de wetsherziening elkaar wederzijds kunnen opheffen, zodat van prijsverhogingen kan worden afgezien, en uit een formeel oogpunt, omdat de AMBI, anders dan de btw, niet apart op de facturen werd vermeld. [29]

49. De Deense regering suggereert dat er in dit geval ondanks alles „afwenteling" heeft plaatsgevonden, omdat de AMBI „in de plaats" zou zijn gekomen van de tegelijk afgeschafte werkgeversbijdragen als bestanddeel van de prijs van het product, die juist om deze reden ongewijzigd kon blijven (in die zin kon de AMBI worden geacht te zijn „afgewenteld"). Overigens zou het ontbreken van een aparte vermelding van de AMBI op de factuur geen echte belemmering vormen om te beoordelen of er afwenteling heeft plaatsgevonden, aangezien die beoordeling algemeen kan worden verricht voor alle prijzen van de producten van de betrokken ondernemingen gedurende de volledige periode waarin de heffing werd toegepast.

29 — Anders dan bij de btw, lijkt de afwenteling geen wezenlijk bestanddeel van de AMBI-regeling te zijn geweest. Hoewel de AMBI, net als de btw, drukt op de verschillende fasen van het in de handel brengen van een product, en bij elke belastingplichtige de neiging zou kunnen bestaan om die heffing op de volgende schakel van de economische keten af te wentelen, is er hier geen sprake van de fundamentele afwenteling die typisch is voor de btw (de btw wordt stapsgewijs geïnd, maar drukt uiteindelijk alleen op de eindconsument).

50. Het is duidelijk dat de Deense regering met deze benadering het gebruikelijke begrip „afwenteling" van een belasting zodanig vervormt dat het onherkenbaar wordt; in elk geval stemt haar opvatting van het begrip niet overeen met de betekenis die er in de rechtspraak van het Hof aan is gegeven.

51. Belastingtechnisch wordt de afwenteling omschreven als het mechanisme waarmee de belastingdruk naar de uiteindelijke belastingplichtige kan worden verschoven, zodat de belasting voor de particulier of de onderneming die haar aanvankelijk betaalt en vervolgens afwentelt, neutraal is en niet meer dan een schakel in het heffingsproces vormt. [30] Het verleggen van de belastingdruk gebeurt normaal gezien via de verkoopprijs, ongeacht of de belasting in die prijs opgaat, dan wel afzonderlijk wordt vermeld, zoals bij de btw; in elk geval moet uit de prijsontwikkeling blijken dat de belasting is toegepast. Wanneer het, zoals bij de AMBI veelal het geval lijkt te zijn geweest, niet duidelijk is of de belastingdruk volledig naar een derde is verschoven, kan bezwaarlijk worden geconcludeerd dat er een echte „afwenteling" heeft plaatsgevonden.

52. Daarbij komen nog de bewijsmoeilijkheden waartoe de door de Deense regering verdedigde stelling inzake de „vervanging van de afwenteling" kan leiden. De lange duur van de betrokken periode, de verscheidenheid aan betrokken producten en de verschillende mate waarin beide heffingen, zoals door verzoeksters uiteengezet, drukten op ingevoerde en nationale producten, doen op zijn minst een aantal twijfels rijzen over de mogelijkheid om voor die punten gedegen bewijs te leveren.

53. In de rechtspraak is inderdaad benadrukt dat de afwenteling „afhankelijk [is] van verschillende factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen en die deze onderscheiden van andere gevallen in een andere context" en „een feitelijke vraag [is] ten aanzien waarvan de nationale rechter bevoegd is". [31] Daaruit kan worden afgeleid dat de nationale rechter met inaanmerkingneming van de omstandigheden van ieder geval kan oordelen dat de afwenteling anderszins heeft plaatsgevonden dan door verdiscontering van de belasting in de prijs. In de voormelde arresten strekte die precisering echter slechts ertoe, te verduidelijken dat een indirecte belasting niet automatisch als afgewenteld kan worden beschouwd.

54. Maar die flexibele benadering van de „afwenteling" moet ergens haar grenzen vinden. Ondanks die precisering in de rechtspraak, is de bewering dat de enkele „vervanging" van sociale lasten door een nieuwe belasting volstaat om de nieuwe belasting als afgewenteld te beschouwen, mijns inziens namelijk te kunstmatig, wanneer beide weliswaar op dezelfde belastingplichtigen drukken, maar

30 — Zie bijvoorbeeld Pérez Royo, F., dir., „Curso de Derecho Tributario. Parte Especial", *Tecnos*, 4e ed., 2010, blz. 741.

31 — Reeds aangehaalde arresten Bianco en Girard, punt 17; Comateb, punt 25, en Weber's Wine World, punt 96.

op een verschillende grondslag en in verschillende mate worden geheven.

55. Op grond hiervan kan de conclusie uiteraard niet luiden dat er ondanks alles niet in meerdere of mindere mate een „afwenteling" in gebruikelijke zin heeft plaatsgevonden, maar kan alleen de mogelijkheid worden uitgesloten om die afwenteling enkel aan de hand van de gegevens over voormelde compensatie te bewijzen. Anders bestaat het risico dat er een door de rechtspraak verboden „vermoeden van afwenteling" wordt ingevoerd.

56. In deze omstandigheden moet worden nagegaan of, nu er geen afwenteling in de gebruikelijke betekenis van het woord is geweest, zich geen „andere" situatie voordoet, die eveneens onder het begrip „ongerechtvaardigde verrijking" kan worden gebracht. Dat zou het geval zijn voor een mechanisme dat de afwenteling chronologisch en functioneel voorafgaat, namelijk de „compensatie", waarop deze tweede prejudiciële vraag betrekking heeft.

4. „Compensatie" als mogelijke uitzondering op de terugbetalingsplicht

57. Voornoemde „compensatie" past namelijk op natuurlijke wijze in de dialectiek van de ongerechtvaardigde verrijking die mijns inziens de werkelijke grondslag vormt van alle rechtspraak van het Hof over de uitzondering op het recht op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde.

58. Ik meen dan ook dat het Hof naar aanleiding van deze zaak verder moet gaan dan de letterlijke bewoordingen van de door het Østre Landsret gestelde vragen, die ertoe zouden kunnen nopen, het klassieke begrip afwenteling geweld aan te doen om daar kunstmatig en mijns inziens bovendien onnodig een feitelijke omstandigheid onder te vatten die niet aan de wezenlijke kenmerken van de afwenteling beantwoordt.

59. Ik zeg onnodig omdat naar mijn mening de ter zake bestaande rechtspraak de mogelijkheid biedt om de uitzondering op het recht op terugbetaling uit te breiden tot een geval waarin de betrokken belasting niet is „afgewenteld", maar waarin zich bij terugbetaling van de onrechtmatige belasting niettemin ongerechtvaardigde verrijking zou kunnen voordoen, te weten het geval van de in de onderhavige zaak aangevoerde „compensatie".

60. Het idee van de compensatie is namelijk niet volledig nieuw in de rechtspraak — het dook zelfs op voordat met het arrest Just het licht op groen werd gezet voor de uitzondering op het recht op terugbetaling wegens afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking.

61. Amper een jaar voordat het arrest Just werd gewezen, luidde het in het arrest Pigs

and Bacon Commission [32] dat een onrechtmatige belasting eventueel kan worden „gecompenseerd" doordat de belastingbetaler andere economische voordelen ontvangt. De in die zaak door de High Court van Ierland gestelde prejudiciële vraag betrof een overheidsorgaan — de zogeheten „Pigs and Bacon Commission" — dat van alle baconproducenten een belasting hief, doch bepaalde subsidies enkel toekende aan de producenten die via hem exporteerden.

62. In voornoemd arrest is vastgesteld dat een regeling als die welke in Ierland was ingevoerd, op twee onderscheiden wijzen inbreuk maakt op de regels betreffende het vrije verkeer van goederen en de gemeenschappelijke ordening der markten in de sector varkensvlees: enerzijds omdat zij, door de toekenning van exportsubsidies, de mededinging vervalst; anderzijds doordat zij alle producenten die hun product rechtstreeks in het buitenland verkopen, zonder van de diensten van het voormelde overheidsorgaan gebruik te maken, financieel bestraft (aangezien zij de heffing moeten betalen, maar geen recht hebben op subsidies). [33] Daar de betrokken heffing werd aangewend voor doelen die onverenigbaar zijn met de vereisten van het Verdrag, mocht zij niet aan de producenten worden opgelegd.

63. Zoals ook al in zijn vroegere rechtspraak, liet het Hof het aan de nationale rechter over, te beoordelen „of en in hoeverre" voornoemde heffing moest worden terugbetaald aan de handelaars die deze hadden afgedragen. Rekening houdend met de omstandigheden van het geval, oordeelde het Hof voorts — en dit is van bijzonder belang voor de onderhavige zaak — dat het aan de nationale rechter stond, te beoordelen „of en in hoeverre" een dergelijke schuldvordering van de belastingplichtige eventueel kon worden „gecompenseerd" door andere hem als exportsubsidie betaalde bedragen. [34]

64. Het is juist dat de omstandigheden in de zaak Pigs and Bacon Commission anders zijn dan die in de onderhavige zaak. In eerstgenoemde zaak was compensatie noodzakelijk, omdat de producenten recht hadden op teruggaaf van de belasting, maar tegelijk de onrechtmatige subsidies moesten terugbetalen.

65. Iets later kon de rechtspraak dat idee van „compensatie" evenwel opnieuw toepassen in een context zonder rechtstreekse subsidies. In het arrest Apple and Pear Development Council, over het Britste orgaan met dezelfde naam, werd bevestigd dat het aan de nationale rechter staat, te bepalen „of en in hoeverre" aan de belastingplichtigen een heffing moet worden terugbetaald die dient ter financiering van een orgaan waarvan een gedeelte van de werkzaamheden in strijd met het gemeenschapsrecht is, en „of en in welke omvang"

32 — Arrest van 26 juni 1979 (177/78, Jurispr. blz. 2161).

33 — Arrest Pigs and Bacon Commission, reeds aangehaald, punten 19 en 20.

34 — Arrest Pigs and Bacon Commission, reeds aangehaald, punt 25.

dat recht op terugbetaling „eventueel wegvalt tegen de rechtstreekse voordelen die de werkzaamheden van bedoeld orgaan de betrokken bijdrageplichtige hebben opgeleverd". [35]

66. Bijgevolg kan worden gezegd dat aan de aangehaalde arresten reeds het idee ten grondslag ligt, te voorkomen dat de terugbetaling van een onrechtmatig geheven belasting tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige leidt. Dat idee ontstaat bovendien los van het klassieke begrip afwenteling, dat de rechter vanaf het arrest Just stuurt in zijn beoordeling van de vraag of een uitzondering op het beginsel van terugbetaling van het onverschuldigd betaalde dient te worden gemaakt.

67. Mijns inziens tonen de twee aangehaalde arresten aan dat, behalve in het geval van afwenteling, nog in een aantal andere gevallen van het recht op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde mag worden afgeweken, en wel als gevolg van het feit dat de belastingplichtige mogelijkerwijs andere voordelen heeft verkregen van het bestuur ten gunste waarvan de onrechtmatige belasting werd geheven. [36] Als uiteindelijke conclusie geldt dat het feit dat er belastingafwenteling heeft plaatsgevonden, niet de enige mogelijke grond is om terugbetaling te weigeren; een dergelijke weigering ook kan berusten op een eventuele ongerechtvaardigde verrijking die het gevolg is van een gelijktijdig gerealiseerde besparing. [37]

5. Voorwaarden waaronder de „compensatie" een soortgelijke werking als de „afwenteling" kan verkrijgen

68. Van meet af aan zij erop gewezen dat die uitzondering op het recht op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde uitsluitend onder strikte voorwaarden kan worden toegestaan.

69. Teneinde mogelijke fraude of specifiek door de lidstaten uitgedachte regelingen te voorkomen, is in de eerste plaats vereist dat er tussen de gelijktijdige afschaffing van wettelijke lasten en de onrechtmatig verklaarde belasting een rechtstreeks causaal verband bestaat.

70. Een rechtmatige maatregel die de belastingplichtige min of meer ten goede komt en in ongeveer dezelfde periode wordt toegepast als de onrechtmatige heffing, vervult die voorwaarde dus niet. De gelijktijdige besparing die tot ongerechtvaardigde verrijking kan leiden moet van meet af aan onlosmakelijk zijn verbonden met de invoering van die onrechtmatige belasting.

35 — Arrest van 13 december 1983 (222/82, Jurispr. blz. 4083), punten 40 en 41.

36 — In die zin huldigt een gedeelte van de rechtsleer het idee dat het recht op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde een compenseerbaar recht is. Zie bijvoorbeeld Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., „La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario", Oviedo, Septem Ediciones, 2003, § 294, en De Wolf, M., „Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis", Bruylant, Brussel-LGDJ, Parijs, 2005, blz. 416.

37 — Meer nog, ten aanzien van de „compensatie" als uitzondering op de verplichting tot terugbetaling van het onverschuldigd betaalde geldt een aantal van de ten aanzien van de „afwenteling" geformuleerde bezwaren niet, voor zover bij de compensatie, anders dan bij de afwenteling, geen derden betrokken zijn naar wie de onrechtmatige belasting uiteindelijk zou kunnen worden doorgeschoven.

71. Dit lijkt een voor de hand liggende vereiste te zijn in het licht van het arrest Deville, waarin onder verwijzing naar het effectiviteitsbeginsel als grens voor de toepassing van de afwentelingstheorie wordt benadrukt dat „een nationale wetgever, *na een arrest van het Hof* waarbij een bepaalde wettelijke regeling onverenigbaar met het Verdrag is verklaard, geen procedureregels mag invoeren waardoor de mogelijkheden tot het vorderen van terugbetaling van belastingen die ten onrechte krachtens die wettelijke regeling zijn geheven, specifiek worden bekort". [38] In een rechtvaardiging van de niet-terugbetaling kan dus niet pas worden voorzien nadat de belasting onrechtmatig is verklaard.

72. Wat de AMBI betreft, is reeds in de procedure die heeft geleid tot het voormelde arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading (punt 3) aangevoerd dat zij gekoppeld was aan de afschaffing van de werkgeversbijdragen, wat in de onderhavige zaak niet rechtstreeks ter discussie is gesteld. In elk geval is er niets dat de nationale rechter belet om, zo hij dat nodig acht, op dit punt stringenter bewijs te eisen. [39]

73. In de tweede plaats moet het gaan om een geval waarbij de groep belastingplichtigen aan wie de afschaffing van de lasten ten goede komt voldoende overeenstemt met die van de belastingplichtigen die de nieuwe belasting moeten betalen.

74. In de derde plaats is een beroep op „compensatie" slechts gewettigd wanneer de gerealiseerde besparing zonder al te veel moeilijkheden en op dezelfde wijze kan worden berekend als het bedrag aan betaalde belasting.

75. Ten slotte zij erop gewezen dat de vraag of er sprake is van „compensatie" van de onrechtmatige belasting op grond waarvan terugbetaling daarvan kan worden geweigerd of beperkt, door de nationale rechter die kennisneemt van de zaak in elk concreet geval en in het licht van de door de nationale autoriteiten verstrekte bewijzen moet worden beoordeeld. Met andere woorden rust de bewijslast met betrekking tot deze eventuele uit een „compensatie" van de onrechtmatige belasting voortvloeiende ongerechtvaardigde verrijking op de lidstaat. [40] Anders wordt een vermoeden toegepast dat uitdrukkelijk door de rechtspraak is verboden omdat het de

38 — Arrest van 29 juni 1988 (240/87, Jurispr. blz. 3513), punt 13 (cursivering van mij). Zie ook arresten van 17 november 1998, Aprile (C-228/96, Jurispr. blz. I-7141), punt 16, en 9 februari 1999, Dilexport (C-343/96, Jurispr. blz. I-579), punt 38. In dezelfde zin heette het in de Resolutie van het Europees Parlement van 9 februari 1983 over de verantwoordelijkheid van de lidstaten voor de toepassing en naleving van het gemeenschapsrecht, dat „in gevallen waar het Hof van Justitie bepaalde belastingen of heffingen onverenigbaar heeft verklaard met het Verdrag, de daaropvolgende invoering van een nationale wetsbepaling die hoe dan ook het recht van terugvordering van de op onwettige wijze geheven belastingen of heffingen beperkt, en waardoor de lidstaten ten onrechte kunnen blijven profiteren van onwettige belastingen of heffingen, indruist tegen de geest van de Gemeenschap en dient te worden ingetrokken" (PB 68 van 14 maart 1983).

39 — De memorie van de Deense regering vermeldt bijvoorbeeld dat de voorbereidende werkzaamheden van de wet op de invoering van de AMBI een aanduiding in die zin bevatten.

40 — Uiteraard onverminderd de mogelijkheid voor de klagers om de documenten over te leggen die zij noodzakelijk achten, die eveneens door de nationale rechter in aanmerking kunnen worden genomen (in die zin, arrest Michaïlidis, reeds aangehaald, punt 41).

terugbetaling „praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk" maakt. [41]

6. Conclusie

76. Gelet op het voorgaande, moet de tweede prejudiciële vraag mijns inziens aldus worden beantwoord dat het recht van de Unie de staat niet verbiedt, de terugbetaling van de ten onrechte geheven belasting te weigeren, mits hij kan bewijzen dat de ten onrechte geïnde bedragen gecompenseerd kunnen worden geacht als gevolg van een gelijktijdige en overeenkomstige verlaging van andere lasten die daadwerkelijk aan dezelfde belastingplichtigen ten goede is gekomen, en tussen de invoering van de ene belasting en de afschaffing van de andere een rechtstreeks causaal verband bestaat.

B — *Derde en vierde prejudiciële vraag*

77. Kort gezegd stelt de verwijzende rechter met de enigszins ingewikkeld geformuleerde derde en vierde prejudiciële vraag de aanvullende kwestie aan de orde of een eventuele ongelijke behandeling als gevolg van de wetsherziening in haar geheel (die sommige ondernemingen mogelijkerwijs méér begunstigt dan andere) eveneens een aspect is dat in aanmerking moet worden genomen bij de beoordeling of er al dan niet sprake is van ongerechtvaardigde verrijking, en dus bij de beoordeling of de AMBI al dan niet moet worden terugbetaald.

78. Volgens het voormelde arrest Weber's Wine World kan de nationale rechter het bestaan en de mate van de ongerechtvaardigde verrijking waartoe de terugbetaling van een ten onrechte geïnde heffing voor een belastingplichtige zou leiden, slechts beoordelen „na een economische analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden". [42]

79. Tot op heden heeft de rechtspraak die economische analyse gekoppeld aan het bewijs dat de belastingplichtige, bij een zeer elastische vraag, geen daling van zijn verkoop als gevolg van de afwenteling van de onrechtmatige belasting en de daaruit resulterende verhoging van zijn prijzen heeft ondervonden.

80. In het onderhavige geval moet bij de voornoemde economische analyse echter rekening worden gehouden met die andere — evenzeer belangrijke factor — waaraan het Østre Landsret in zijn derde en vierde prejudiciële vraag refereert.

41 — Reeds aangehaalde arresten San Giorgio, punt 14; Bianco en Girard, punt 17, en Comateb, punt 25.

42 — Punt 100.

81. Bij deze twee vragen gaat het Østre Landsret namelijk uit van de premisse dat de AMBI importbedrijven naar verhouding zwaarder belastte dan bedrijven die hoofdzakelijk nationale producten kochten, terwijl de afgeschafte sociale lasten verhoudingsgewijs „beide soorten ondernemingen ongeacht de samenstelling van hun aankopen in dezelfde mate belastte[n]".

82. Tussen partijen in het hoofdgeding en de Commissie bestaan er evenwel belangrijke meningsverschillen zowel over de strekking van de vragen van het Landsret als over de feiten waarop voornoemde rechter zich baseert.

83. De verzoekende ondernemingen achten bewezen dat ondernemingen die overwegend producten invoerden, de fiscus veel hogere bedragen aan AMBI hebben betaald dan ondernemingen die hoofdzakelijk nationale producten betrokken. Het verschil zou te wijten zijn aan het feit dat de AMBI, anders dan de btw bij intracommunautaire handelingen, niet bij invoer, maar bij de eerste verkoop in Denemarken van de ingevoerde goederen werd geheven, en de invoerder, anders dan de nationale producent, de waarde van de ingevoerde producten dus niet van de belastbare grondslag van de AMBI kon aftrekken.

84. De Deense regering betwist van haar kant stellig dat de AMBI Deense producten en importproducten in verschillende mate belastte, en zet uiteen dat niet de AMBI, maar de „afschaffing van de sociale lasten — waarvan de rechtmatigheid niet in geding is — een daling van de productiekosten in Denemarken heeft teweeggebracht en bijgevolg aan in Denemarken geproduceerde producten ten goede is gekomen".

85. De Commissie, die op dit punt de mening van de Deense regering deelt, heeft ter terechtzitting uiteengezet dat de reden waarom een aantal ondernemingen naar verhouding meer AMBI heeft betaald dan andere, is dat de belastingdruk bij Deense producten over de verschillende schakels van de afzetketen werd verdeeld, terwijl bij importproducten de volledige AMBI bij de eerste verkoop in Denemarken werd geheven. Volgens de Commissie betekent dit niet dat importproducten zwaarder werden belast dan nationale producten, maar alleen dat importbedrijven grotere bedragen betaalden. Dit kan echter niet tot de vaststelling leiden dat er zich een „probleem van discriminatie" voordoet, aangezien inzake belastingterugbetaling voor alle ondernemingen dezelfde regels gelden, ongeacht hoeveel AMBI zij ten onrechte hebben afgedragen. De Commissie laat het antwoord op deze laatste twee vragen bijgevolg uitsluitend ervan afhangen of de terugbetalingsregeling als zodanig discriminerend is.

86. In dit stadium zij erop gewezen dat de vraag naar de eventuele discriminerende aard van de AMBI in de zin van artikel 110 VWEU [43], anders dan in het — eveneens door het Østre Landsret ingediende — verzoek om een prejudiciële beslissing dat tot het voormelde arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading heeft geleid, in deze zaak niet is gesteld. In dat arrest heeft het Hof evenwel alleen vastgesteld dat een belasting als de AMBI artikel 33 van de Zesde richtlijn schond, omdat het om een soortgelijke belasting als de btw ging, maar heeft het geen uitspraak gedaan — omdat het dat niet nodig achtte —, over de eventuele discriminerende (en dus met het vroegere artikel 95 EG strijdige) aard ervan, waarover eveneens een vraag was gesteld. [44] Anderzijds heeft de Commissie naar aanleiding van deze belastingherziening verschillende procedures wegens niet-nakoming tegen Denemarken ingeleid, maar slechts één daarvan (die schending van artikel 33 van de Zesde richtlijn betrof) werd bij het Hof aanhangig gemaakt en is afgesloten met de overeenkomstige veroordeling.

87. Met de onderhavige nieuwe prejudiciële verwijzing brengt de Deense rechter de AMBI, ook zonder uitdrukkelijk de vraag naar de discriminerende aard ervan te stellen, op indirecte wijze, namelijk via de regels voor terugbetaling van het onverschuldigd betaalde, nogmaals in het vizier van het Hof.

88. Ter terechtzitting heeft de Deense regering gewezen op het risico „dat een vraag zou worden beantwoord die door het Landsret niet is gesteld", waarmee zij waarschijnlijk te verstaan wilde geven dat het niet wenselijk was het probleem van de discriminerende aard van de belasting nogmaals aan de orde te stellen.

43 — Oud artikel 95 EG, daarna artikel 90 EG. Volgens de rechtspraak staat deze bepaling in de weg aan elke belastingregeling die het importproduct rechtstreeks of indirect benadeelt ten opzichte van het nationale product, zij het omdat daarbij alleen het importproduct wordt belast, dit laatste zwaarder wordt belast dan wel omdat de voorwaarden voor betaling of berekening ervan minder gunstig zijn. Arresten van 16 juni 1966, Lütticke (57/65, Jurispr. blz. 293); 22 juni 1976, Bobie Getränkevertrieb (127/75, Jurispr. blz. 1079); 8 januari 1980, Commissie/Italië (21/79, Jurispr. blz. 1); 27 februari 1980, Commissie/Ierland (55/79, Jurispr. blz. 481); 12 juli 1983, Commissie/Verenigd Koninkrijk (170/78, Jurispr. blz. 2265); 3 juli 1985, Commissie/Italië (277/83, Jurispr. blz. 2049); 17 juli 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Jurispr. blz. I-4085); 2 april 1998, Outokumpu (C-213/96, Jurispr. blz. I-1777); 17 juni 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Jurispr. blz. I-3775); 27 februari 2002, Commissie/Frankrijk (C-302/00, Jurispr. blz. I-2055); 19 september 2002, Tulliasiamies en Siilin (C-101/00, Jurispr. blz. I-7487), punt 54; 5 oktober 2006, Németh (C-290/05 en C-333/05, Jurispr. blz. I-10115), en 18 januari 2007, Brzeziński (C-313/05, Jurispr. blz. I-513). Het Hof heeft met name geoordeeld dat voornoemde bepaling wordt geschonden „wanneer de belasting op het ingevoerde product en die op het soortgelijke nationale product op verschillende wijze en volgens verschillende modaliteiten worden berekend, waardoor het ingevoerde product, zij het slechts in sommige gevallen, hoger wordt belast". Arresten van 17 februari 1976, Rewe-Zentrale des Lebensmittel- Großhandels (45/75, Jurispr. blz. 181), punt 15; 27 februari 1980, Commissie/Ierland (55/79, Jurispr. blz. 481), punt 8; 26 juni 1991, Commissie/België (C-153/89, Jurispr. blz. I-3171), punt 12; 26 juni 1991, Commissie/Luxemburg (C-152/89, Jurispr. blz. I-3141), punt 20; 12 mei 1992, Commissie/Griekenland (C-327/90, Jurispr. blz. I-3033), punt 12, en 23 oktober 1997, Commissie/Griekenland (C-375/95, Jurispr. blz. I-5981), punt 20.

44 — Advocaat-generaal Tesauro is in zijn conclusie van 30 januari 1992 in die zaak wél op dat punt ingegaan, maar was van mening dat het aan de nationale rechter stond om „in concreto na te gaan, of de omstreden bijdrage aldus is geregeld, dat discriminatie van ingevoerde producten in alle gevallen is uitgesloten". In dit verband brengt Tesauro in herinnering dat volgens de rechtspraak een belastingstelsel enkel kan worden geacht in overeenstemming te zijn met artikel 95 (artikel 110 VWEU), indien vaststaat dat het zodanig is ingericht, dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde producten worden gediscrimineerd. In elk geval staat het bij ondoorzichtigheid van de toepassingsvoorwaarden aan de lidstaat die het stelsel heeft ingevoerd, om aan te tonen, dat dit stelsel in geen geval discriminerende gevolgen heeft (punt 11 van de voornoemde conclusie).

89. Mijns inziens legt het Østre Landsret in onderhavig geval niet de vraag voor of de wetsherziening in haar geheel discriminerend was, en evenmin, zoals de Commissie stelt, of de terugbetalingsregeling als zodanig discriminerend is. Uiteindelijk wenst het Østre Landsret namelijk alleen te vernemen of de gevolgen van de wetsherziening, die in voorkomend geval naar verhouding gunstiger zijn voor ondernemingen die in mindere mate producten invoeren dan voor die welke hun producten overwegend invoeren, een factor zijn waarmee rekening moet worden gehouden bij de berekening van het aan AMBI betaalde bedrag dat moet worden teruggegeven, om ongerechtvaardigde verrijking te voorkomen.

90. Deze vraag kan zonder probleem bevestigend worden beantwoord. Zoals reeds uiteengezet, heeft de ongerechtvaardigde verrijking van meet af aan de vorm aangenomen van een uitzondering op de plicht van de overheid om het onverschuldigd betaalde terug te geven, en vanaf 1980 was belastingafwenteling het meest karakteristieke geval van ongerechtvaardigde verrijking. Als uitzondering moet zij evenwel eng worden uitgelegd. Wanneer dus, ondanks het feit dat de belasting is afgewenteld, de stijging van de prijzen verlies aan concurrentievermogen van de onderneming veroorzaakt, moet met die situatie rekening worden gehouden, wat ertoe kan leiden dat de uitzondering buiten toepassing moet worden gelaten wanneer wordt aangetoond dat terugbetaling in de omstandigheden van het geval niet tot ongerechtvaardigde verrijking leidt. [45]

91. In het onderhavige geval beroepen verzoeksters zich niet op een verlies aan concurrentievermogen in de aangegeven zin, maar op een relatieve verbetering van de positie van hun concurrenten, waarvan de bedrijfs- en fiscale kosten als gevolg van de herziening gedaald zijn. Ondanks dit verschil is de logica in beide gevallen dezelfde, en dat moet bijgevolg ook voor het antwoord gelden.

92. Ik heb reeds uiteengezet dat de uitzondering op het recht op terugbetaling bij afwenteling zelf beperkt is ingeval die afwenteling tot een verlies aan concurrentievermogen van de betrokken onderneming leidt, waardoor kan worden uitgesloten dat terugbetaling tot ongerechtvaardigde verrijking leidt. Op dezelfde wijze moet ook de toepassing van de uitzondering wegens „compensatie" van de onrechtmatige belasting haar grens vinden in het geval dat de wetsherziening in kwestie de concurrerende ondernemingen naar verhouding sterker heeft begunstigd en tot een verlies aan concurrentievermogen van de betrokken onderneming heeft geleid, waardoor ook in dit geval volledig of gedeeltelijk kan worden uitgesloten dat deze zich bij terugbetaling van de belasting ongerechtvaardigd zou verrijken. In die gevallen doet de figuur van de ongerechtvaardigde verrijking het recht op terugbetaling voor zover als nodig herleven, om die mogelijke ongelijke behandeling ongedaan te maken.

45 — Arresten Just, punt 26, en Comateb, punt 31, beide reeds aangehaald.

93. Deze nuancering hangt uiteraard af van de manier waarop, vanuit dit perspectief, de gevolgen van de betrokken wetsherziening worden beoordeeld, wat uitsluitend een zaak van de nationale rechter is.

97. Vreemd genoeg steunen zowel de Deense regering als de verzoekende ondernemingen op punt 25 van het voormelde arrest Comateb, waarin het heet dat de afwenteling „afhankelijk [is] van verschillende factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen en deze onderscheiden van andere gevallen in een andere context".

C — *Eerste prejudiciële vraag*

94. Het voorgestelde antwoord op de tweede prejudiciële vraag maakt beantwoording van de eerste vraag van het Østre Landsret, die betrekking heeft op de wijze — afzonderlijk of algemeen — waarop een eventuele afwenteling van de AMBI moet worden gewaardeerd, in wezen overbodig.

98. Volgens de Deense regering maakt deze verwijzing naar de context van iedere handelstransactie een algemene beoordeling van de afwenteling mogelijk wanneer ook de prijzen algemeen zijn vastgesteld. De verzoekende ondernemingen zijn daarentegen van mening dat die verwijzing [46] juist de verplichting inhoudt om te onderzoeken hoe de prijs zich bij elke verrichting, bij elke koop en verkoop heeft ontwikkeld, en dat het niet mogelijk is, een algemene beoordeling te verrichten vanuit het idee dat de afwenteling van de AMBI eenvoudigweg in de plaats van de afwenteling van de afgeschafte belastingen is gekomen, aangezien de afgeschafte werkgeversbijdragen in dezelfde mate op ingevoerde en niet-ingevoerde producten drukten, terwijl de AMBI naar verhouding zwaarder op eerstgenoemde producten drukte.

95. Toch ga ik hierna op die eerste vraag in, aangezien, zoals reeds uiteengezet, niet valt uit te sluiten dat er zich gevallen van „afwenteling" in de gebruikelijke zin van het woord hebben voorgedaan.

96. De Deense rechter wenst te vernemen of het voor de beoordeling of er afwenteling heeft plaatsgevonden, volstaat de transacties die de belastingplichtige over een periode van vier jaar met betrekking tot een groot aantal producten heeft verricht algemeen te waarderen, dan wel of elke transactie afzonderlijk moet worden gewaardeerd.

99. Mijns inziens moet de verwijzing in het arrest Comateb naar de omstandigheden van iedere transactie eerder worden uitgelegd als een indicatie van versoepeling van het begrip afwenteling dan als een verwijzing naar een strikt individuele beoordeling van de

46 — Naast een aantal in de rechtspraak gebruikte uitdrukkingen, zoals afwenteling „op de koper", „op de eindconsument", enz.

afwenteling, dat wil zeggen, product per product, verkoop per verkoop.

100. Zoals reeds uiteengezet is deze flexibele benadering van de afwenteling niet absoluut en kent zij bepaalde grenzen, in het bijzonder die welke uit het begrip „afwenteling" zelf voortvloeien.

101. Om die reden overschrijdt het soort beoordeling van de afwenteling dat de Deense autoriteiten volgens de bewoordingen van de eerste vraag mogelijkerwijs verrichten, aanzienlijk de grenzen van het begrip, aangezien daarin gegevens over een te lange periode (vier jaar), over „een groot aantal productgroepen" en zelfs over „volstrekt andere transacties vóór of na de relevante productverkoop" worden betrokken.

102. Hoe ruim de definitie van de in punt 25 van het voormelde arrest Comateb gebruikte begrippen „context" en „factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen" ook mag zijn, zij kan moeilijk gevallen omvatten als die welke in de eerste prejudiciële vraag worden genoemd. Hoogstens zou het mogelijk zijn om productgroepen of transacties te beoordelen waartussen een bepaalde samenhang bestaat en over korte periodes; immers kan onmogelijk worden aangenomen dat de prijzen voor alle transacties van de onderneming algemeen worden vastgesteld voor een periode van vier jaar.

103. Het beroep op het beginsel van vrije bewijsbeoordeling door de nationale rechter doet mijns inziens niet af aan de vorige conclusie. In dit verband zij eraan herinnerd dat „[o]fschoon de vraag, of een heffing is afgewenteld, een feitenkwestie is die tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort", en alleen hij het desbetreffende bewijs heeft te beoordelen, „de bewijsregels het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken teruggaaf van de [...] heffing te verkrijgen" die in strijd met het recht van de Unie is toegepast. [47]

104. Los van de omstandigheden van het onderhavige geval, zou een algemene beoordeling van erg uiteenlopende transacties met betrekking tot volstrekt verschillende producten over een periode van vier jaar het voor de belastingplichtige onmogelijk kunnen maken, bewijzen aan te voeren ter weerlegging van de vaststelling dat er belastingafwenteling heeft plaatsgevonden.

47 — Arrest Michaïlidis, reeds aangehaald, punt 40.

## VII — Conclusie

105. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van het Østre Landsret te beantwoorden als volgt:

„1) Het recht van de Unie staat niet eraan in de weg dat een uitzondering wordt gemaakt op het beginsel van terugbetaling van een onrechtmatige belasting, wanneer die belasting als gevolg van de gelijktijdige afschaffing van andere, rechtmatige heffingen, die op 7403 dezelfde wijze kunnen worden berekend, kon worden gecompenseerd en terugbetaling dus tot ongerechtvaardigde verrijking zou leiden. Het staat aan de nationale rechter om in het licht van de gegevens verstrekt door de nationale autoriteiten, op dewelke de bewijslast rust, te beoordelen of deze omstandigheden zich voordoen.

2) De vaststelling dat er sprake is van een ongelijke behandeling ten nadele van een bepaalde groep ondernemingen is een aspect dat de nationale rechter in aanmerking moet nemen bij zijn beslissing of de onrechtmatige belasting al dan niet moet worden terugbetaald.

3) Het arrest van het Hof van 14 januari 1997, Comateb e.a. (C-192/95–C-215/95), kan niet aldus worden opgevat dat de afwenteling op de prijzen kan plaatsvinden door afwenteling op de prijzen van andere producten in volstrekt andere transacties vóór of na de relevante productverkoop, bijvoorbeeld in dier voege dat de afwenteling over een periode van vier jaar op een groot aantal productgroepen, waaronder zowel ingevoerde als niet-ingevoerde producten, algemeen wordt gewaardeerd."