CHEVASSUS-MARCHE

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO

van 20 maart 1997 *

1. In de onderhavige prejudiciële procedures moet het Hof zich opnieuw buigen over het probleem van de wettigheid van het „octroi de mer", een heffing op alle goederen die de Franse overzeese departementen, te weten Martinique, Guadeloupe, Réunion en Guyana, binnenkomen.

Het Hof hield zich met deze vraag reeds bezig in de zaken Legros e. a. [1], Lancry e. a. [2] en Cadi Surgelés e. a. [3] In eerstgenoemde zaak kwalificeerde het Hof het toenmalige octroi de mer als een heffing van gelijke werking als een douanerecht. In het arrest Lancry e. a. verklaarde het artikel 4 van beschikking 89/688/EEG van de Raad van 22 december 1989 [4] (hierna: „beschikking") ongeldig, dat de voorlopige handhaving toestond van de regeling inzake het octroi de mer, die gold ten tijde van de vaststelling van die beschikking. Bovendien oordeelde het Hof, dat de betrokken heffing ook dan als een heffing van gelijke werking als een douanerecht moest worden aangemerkt, indien zij, bij binnenkomst in de Franse overzeese departementen, werd opgelegd op goederen van *oorsprong* en herkomst uit een andere regio van de Franse Republiek, dus zelfs in een situatie die geheel tot de interne sfeer behoort.

Ten slotte verklaarde het Hof in het arrest Cadi Surgelés e. a. onverenigbaar met het Verdrag, de toepassing van het octroi de mer op de invoer in de Franse overzeese departementen van goederen afkomstig uit derde landen die niet door een handelsovereenkomst met de Gemeenschap waren verbonden.

De Franse rechterlijke instanties van Réunion (zaak C-212/96) en van Parijs (gevoegde zaken C-37/96 en C-38/96) stellen het probleem van het octroi de mer aan de orde, in de vorm ingevoerd bij wet nr. 92-676 van 16 juli 1992 (hierna: „wet"), die beschikking 89/688, reeds aangehaald, ten uitvoer legt. In deze beschikking werd de Franse Republiek gelast, het octroi de mer te wijzigen in een heffing die zonder onderscheid voor alle producten geldt, onder voorbehoud van de mogelijkheid van vrijstellingen ten gunste van lokale producties voor een bepaalde periode.

De toepasselijke wetgeving, de feiten en de prejudiciële vragen

2. Voor alles moet eraan worden herinnerd, dat de Franse overzeese departementen deel uitmaken van de Franse Republiek en van het douanegebied van de Gemeenschap. De toepassing van het Verdrag op deze departementen wordt geregeld door de specifieke

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — Arrest van 16 juli 1992 (C-163/90, Jurispr. blz. I-4625).

2 — Arrest van 9 augustus 1994 (C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 en C-411/93, Jurispr. blz. I-3957).

3 — Arrest van 7 november 1996 (C-126/94, Jurispr. blz. I-5647).

4 — Beschikking inzake de regeling voor de heffing, in de Franse overzeese departementen, op over zee aangevoerde goederen (PB L 399, blz. 46).

regels van artikel 227, lid 2, dat luidt:

„Ten aanzien van de Franse overzeese departementen zijn, zodra dit Verdrag in werking treedt, van toepassing de bijzondere en algemene bepalingen daarvan betreffende:

— het vrije verkeer van goederen,

— de landbouw, met uitzondering van artikel 40, lid 4,

— de vrijmaking van het dienstenverkeer,

— de regels voor de mededinging,

— de vrijwaringsmaatregelen bedoeld in de artikelen 109 H, 109 I en 226,

— de instellingen.

De voorwaarden voor de toepassing van de overige bepalingen van dit Verdrag worden uiterlijk twee jaar na zijn inwerkingtreding bij beschikkingen van de Raad met eenparigheid van stemmen op voorstel van de Commissie vastgesteld.

De instellingen van de Gemeenschap dragen er, binnen het raam van de procedures waarin dit Verdrag voorziet, met name van artikel 226, zorg voor dat de economische en sociale ontwikkeling van die streken mogelijk wordt gemaakt."

3. Gelijk het Hof in het arrest Hansen [5] bevestigde, maakt artikel 227, lid 2, dus onderscheid tussen de in de eerste alinea genoemde bepalingen, die met name betrekking hebben op het vrije verkeer van goederen en de mededinging en die van toepassing zijn zodra het Verdrag in werking treedt, en de „overige" bepalingen, waarvan de toepassing in de Franse overzeese departementen geleidelijk diende te geschieden. Diezelfde bepaling verleent de Raad de bevoegdheid om voor de overzeese departementen regels vast te stellen die zijn aangepast aan de specifieke omstandigheden van deze delen van het Franse grondgebied.

4. Gebruikmakend van deze aldus verleende bevoegdheid heeft de Raad een reeks maatregelen ter ondersteuning van de ontwikkeling

5 — Arrest van 10 oktober 1978 (148/77, blz. 1787).

van de Franse overzeese departementen vastgesteld. [6] In artikel 1 van de reeds genoemde beschikking 89/688 gelastte de Raad de Franse autoriteiten, rekening houdend met de rol die het octroi de mer bij de bevordering van de economische en sociale ontwikkeling van de overzeese departementen had gespeeld, maar ervan uitgaande, dat het noodzakelijk was de huidige regeling te herzien, teneinde de departementen volledig bij het proces van de voltooiing van de interne markt te betrekken, de regeling van het octroi de mer zodanig te wijzigen, dat zij uiterlijk per 31 december 1992 zonder onderscheid voor in de overzeese departementen binnengebrachte en verkregen producten gold.

Artikel 2, lid 2, van de beschikking bepaalt, dat de bevoegde instanties van elk overzees departement een basistarief vaststellen, dat naar gelang van bepaalde categorieën van producten mag worden aangepast. Die aanpassing mag er echter in geen geval toe leiden, dat „ten aanzien van producten uit de Gemeenschap discriminatie wordt gehandhaafd of ingesteld".

Artikel 2, lid 3, luidt:

„Gelet op de bijzondere problemen waarmee de overzeese departementen te kampen hebben en teneinde de doelstelling van artikel 227, lid 2, van het Verdrag te verwezenlijken, kunnen onder de voorwaarden van artikel 3, naar gelang van de economische behoeften, gedeeltelijke of volledige belastingvrijstellingen worden toegestaan ten voordele van lokale productiesectoren tijdens een periode van ten hoogste tien jaar na de invoering van de betrokken belastingregeling. Deze vrijstellingen moeten bijdragen tot de bevordering of de handhaving van een economische activiteit in de overzeese departementen en moeten passen in de economische en sociale ontwikkelingsstrategie van elk overzees departement, gelet op zijn communautair bestek; zij mogen evenwel de handelsvoorwaarden niet dermate wijzigen dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad.

Van de door de bevoegde instanties van elk overzees departement overwogen vrijstellingen wordt kennis gegeven aan de Commissie, die de lidstaten hiervan op de hoogte brengt en die binnen twee maanden een standpunt inneemt op basis van bovengenoemde criteria. Indien de Commissie zich niet binnen die termijn heeft uitgesproken, wordt de regeling geacht te zijn goedgekeurd." [7]

5. De Franse Republiek heeft de beschikking ten uitvoer gelegd bij wet nr. 92-676, reeds aangehaald. Artikel 1 van deze wet bepaalt, dat in de regio's Guadeloupe, Guyana, Martinique en Réunion een heffing, genaamd „octroi de mer", wordt geheven op de binnenkomst van goederen, de levering onder

6 — Zie met name beschikking 89/687/EEG van de Raad van 22 december 1989 tot instelling van een programma van speciaal op het afgelegen en insulaire karakter van de Franse overzeese departementen afgestemde maatregelen (Poseidom) (PB L 399, blz. 39).

7 — Zoals reeds gezegd is artikel 4 door het Hof in het arrest Lancry e. a. (reeds aangehaald in voetnoot 2) ongeldig verklaard, voor zover het de Franse Republiek toestond, de toen geldende regeling van het octroi de mer tot en met 31 december 1992 te handhaven.

bezwarende titel door personen die aldaar productie- of agrarische werkzaamheden dan wel werkzaamheden op het gebied van de mijnbouw verrichten, de leveringen onder bezwarende titel door personen die kopen met het oog op uitvoer of wederverkoop aan het octroi de mer verschuldigde derden.

De Conseils régionaux kunnen vrijstellingen van de heffing verlenen voor de binnenkomst en de leveringen onder bezwarende titel van producten en grondstoffen die voor bepaalde activiteiten bestemd zijn.

6. De onderhavige zaken betreffen de uitlegging van het gemeenschapsrecht met betrekking tot de beschikking en de nationale wet waarbij de beschikking ten uitvoer is gelegd. In zaak C-212/96 gaat het om de geldigheid van de beschikking, terwijl in de gevoegde zaken C-37/96 en C-38/96 het probleem aan de orde komt van de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de nationale wettelijke regeling waarbij de beschikking ten uitvoer is gelegd.

Een methodische aanpak vereist mijns inziens een onderzoek van de gehele problematiek, waarbij ik eerst wil ingaan op de vraag betreffende de beschikking (I) en vervolgens op die betreffende de nationale wettelijke regeling (II).

I — De geldigheid van beschikking 89/688 (zaak C-212/96)

7. In de procedure voor het Tribunal administratif de Saint-Denis (eiland Réunion) vorderde verzoeker de nietigverklaring van het besluit van 11 december 1992, waarbij de Conseil régional de la Réunion de tarieven van het octroi de mer voor dit departement vaststelde en de op het eiland vervaardigde producten hiervan vrijstelde. Volgens verzoeker is het bestreden besluit in strijd met zowel de letter als de geest van de beschikking, zo deze al in overeenstemming is met het Verdrag.

Van oordeel, dat voor de beslechting van het geding moest worden beoordeeld, of de beschikking in overeenstemming is met het Verdrag, heeft het Tribunal administratif de Saint-Denis de la Réunion het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Is beschikking 89/688/EEG van de Raad, op grond waarvan de handhaving is toegestaan van het octroi de mer dat zowel op ingevoerde producten wordt toegepast als op goederen geproduceerd door in de overzeese departementen gevestigde ondernemingen, in overeenstemming met het Verdrag, meer in het bijzonder met de artikelen 9, 12 en 13, voor zover zij de mogelijkheid openlaat lokale ondernemingen vrij te stellen, met als enig voorbehoud dat zij bijdragen tot de bevordering of de handhaving van een economische activiteit?

2) Ingeval de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: kan beschikking 89/688 in het licht van het bepaalde in artikel 95, tweede alinea, EG-Verdrag worden geacht een fiscale differentiatie toe te staan, die economische doeleinden nastreeft welke verenigbaar zijn met de vereisten van het Verdrag en van afgeleid recht, en die wordt gerechtvaardigd door de specifieke economische omstandigheden van de overzeese departementen?"

8. Ik ben van mening, dat het Hof voor de beantwoording van de vragen van de verwijzende rechter voor alles moet nagaan, of de beschikking, door vrijstellingen van het octroi de mer ten gunste van lokale ondernemingen toe te staan, de handhaving van een heffing van gelijke werking als een douanerecht mogelijk heeft gemaakt of een fiscale discriminatie, die aan de hand van artikel 95 moet worden beoordeeld. In dit tweede geval zal moeten worden nagegaan, of die toestemming in overeenstemming is met het Verdrag, en in het bijzonder met artikel 227, lid 2, ervan.

9. De Franse regering en de Commissie merken op, dat artikel 1 van de beschikking het beginsel bevestigt, dat alle producten, lokale en ingevoerde, aan het octroi de mer worden onderworpen en dat artikel 2, lid 2, bepaalt, dat het belastingtarief, overeenkomstig artikel 95 van het Verdrag, niet zodanig mag worden vastgesteld, dat het tot een discriminatie van ingevoerde producten leidt. Huns inziens ontneemt de bij artikel 2, lid 3, van de beschikking aan de lokale autoriteiten verleende bevoegdheid om gedeeltelijke of volledige vrijstellingen ten gunste van de lokale productie toe te staan, de heffing niet haar karakter van binnenlandse belasting. Zij stellen zich namelijk op het standpunt, dat het om voorlopige vrijstellingen gaat, waarvoor voorwaarden gelden die beletten, dat de regeling van het handelsverkeer dermate wordt gewijzigd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. Ofschoon lokale en ingevoerde producten hierdoor verschillend worden behandeld, kunnen dergelijke vrijstellingen ondanks alles in overeenstemming met het Verdrag worden geacht; huns inziens volgt immers uit het arrest Hansen [8], dat afwijkingen van artikel 95 zijn toegestaan, aangezien deze bepaling niet behoort tot de bepalingen genoemd in artikel 227, lid 2, eerste alinea, die vanaf de inwerkingtreding van het Verdrag van toepassing zijn op de Franse overzeese departementen.

10. De Raad stelt voornamelijk, dat de beschikking de Franse Republiek verplicht, de regeling van het octroi de mer radicaal te wijzigen, door deze om te zetten in een binnenlandse belasting die zonder onderscheid voor alle producten geldt. Een dergelijke regeling valt onder artikel 95 van het Verdrag, een bepaling waarvan de Raad overeenkomstig artikel 227, lid 2, de toepassingvoorwaarden op de Franse overzeese departementen mag vaststellen. Met betrekking tot artikel 2, lid 3, wijst de Raad, evenals de Commissie en de Franse regering, op het niet-systematische karakter van de bij deze bepaling toegestane vrijstellingen en concludeert hieruit, dat deze de bij de wet ingevoerde fiscale regeling niet haar karakter kunnen ontnemen. Ten slotte beklemtoont de Raad, dat de vraag van de geldigheid van de beschikking niet moet worden verward met die van de eventuele onwettigheid van nationale uitvoeringsmaatregelen en dat een

8 — Arrest aangehaald in voetnoot 5.

dergelijke onwettigheid, indien deze wordt vastgesteld, geen invloed op de geldigheid van de beschikking zelf heeft.

11. Volgens vaste rechtspraak van het Hof [9] kan eenzelfde belasting niet tegelijkertijd tot de categorie heffingen van gelijke werking als een douanerecht in de zin van de artikelen 9 en 12, en tot die van binnenlandse belastingen in de zin van artikel 95 van het Verdrag behoren. De artikelen 9 en 12 verbieden tussen de lidstaten immers de heffing van douanerechten bij de in- of uitvoer alsmede heffingen van gelijke werking, terwijl artikel 95 slechts de binnenlandse belastingen verbiedt, indien en voor zover zij producten van andere lidstaten discrimineren. Preciezer gezegd, het wezenlijk kenmerk waardoor een heffing van gelijke werking zich van een binnenlandse belasting onderscheidt, is dat eerstgenoemde uitsluitend het ingevoerde product als zodanig treft, terwijl laatstgenoemde ingevoerde en nationale producten gelijkelijk treft, volgens objectieve, onafhankelijk van de oorsprong der producten toegepaste criteria. [10]

12. In het arrest Legros e. a. [11] sloot het Hof de mogelijkheid uit, de „voormalige" regeling van het octroi de mer onder te brengen bij het begrip binnenlandse belasting in de zin van artikel 95. Terwijl alle op het eiland Réunion binnengebrachte producten door de heffing werden getroffen, werden de lokale producten daarvan immers stelselmatig vrijgesteld, en niet op grond van objectieve criteria die ook op ingevoerde producten zouden kunnen worden toegepast, maar juist op grond van hun lokale oorsprong.

13. De beschikking heeft het mijns inziens mogelijk gemaakt om, ondanks de beslissing in het arrest Legros e. a., een met het Verdrag strijdige maatregel opnieuw in te voeren. [12] Terwijl artikel 1 de Franse autoriteiten verplicht, de regeling van het octroi de mer om te zetten in een binnenlandse en niet-discriminerende belasting, staat artikel 2, lid 3, waar het in de prejudiciële vraag om gaat, immers toe, dat alleen lokale producties gedeeltelijk of volledig worden vrijgesteld, dat wil zeggen niet op grond van een objectief criterium, maar op grond van de herkomst van de producten. Dit betekent dus, dat de handhaving van een discriminatoire fiscale regeling wordt toegestaan, aangezien de vrijstellingen alleen voor lokale producten gelden en niet voor ingevoerde producten, welke producten feitelijk en rechtens als enige door de heffing worden getroffen.

Daar het door de beschikking toegestane stelsel reeds op het eerste gezicht een discriminatie van ingevoerde producten inhoudt, moet worden bepaald, of dit stelsel als een bij artikel 95 verboden binnenlandse belasting of als een heffing van gelijke werking als een douanerecht moet worden aangemerkt.

9 — Arrest van 7 mei 1987, Co-Frutta (193/85, Jurispr. blz. 2085, punten 8-11).

10 — Arrest Co-Frutta, reeds aangehaald, punt 9, en arrest van 7 december 1995, Ayuntamiento de Ceuta (C-45/94, Jurispr. blz. I-4385, punt 28).

11 — Arrest aangehaald in voetnoot 1, punt 12.

12 — Zie mijn conclusie bij het arrest Lancry e. a., reeds aangehaald in voetnoot 2, punt 14.

14. Mijns inziens bestaan er drie oplossingen voor het zojuist geschetste probleem.

15. Bij de eerste oplossing wordt ervan uitgegaan, dat de voordelen die de bestreden bepaling ten gunste van lokale producten toestaat niet tot gevolg hebben, dat het karakter van binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 van het „nieuwe" octroi de mer wordt gewijzigd, en wel omdat het voordelen betreft verband houdende met een regeling die voorziet in een algemene en abstracte fiscale regeling, die zonder onderscheid voor alle goederen geldt, en deze zelfs oplegt.

Bij dit uitgangspunt wordt bij de uitlegging van de relevante regels voorrang gegeven aan het formele aspect van de bestreden belastingregeling boven de belangrijkste gevolgen ervan. Vanuit dit oogpunt gezien valt de regeling onder artikel 95 en is zij verboden, voorzover zij een discriminatie van het ingevoerde product inhoudt. Tot staving van een dergelijke oplossing zou men zelfs een passage uit de rechtspraak van het Hof kunnen aanhalen, waarin het Hof, zonder overigens op de vraag ten gronde in te gaan, in het algemeen bevestigde, dat een belastingregeling die dusdanig is gestructureerd, dat enkel de nationale productie voor vrijstellingen of tariefverlagingen in aanmerking komt, een door artikel 95 van het Verdrag verboden discriminatie oplevert. [13]

16. Bij de tweede oplossing wordt ervan uitgegaan, dat de vrijstellingsregeling die in casu aan de orde is, door haar inhoud en gevolgen, in wezen een heffing van gelijke werking als een douanerecht vormt. Door de verlening van vrijstellingen worden lokale producten immers onttrokken aan de betaling van de heffing, terwijl deze wel en in volle omvang de ingevoerde producten treft wegens hun invoer op het grondgebied van de Franse overzeese departementen; de vrijstellingen leiden er in de praktijk toe, dat alleen niet-lokale producten door de heffing worden getroffen en dat op deze producten concreet gezien dus een geldelijke last drukt, die het karakter en de werking van een invoerrecht heeft.

Dit resultaat is duidelijk in geval van volledige vrijstellingen, die, voor zover zij de lokale productie volledig aan de heffing onttrekken, hun karakter van heffing van gelijke werking als een douanerecht niet kunnen verbergen, gelijk het Hof reeds opmerkte in het arrest Legros e. a. [14] en opnieuw bevestigde in het arrest Ayuntamiento de Ceuta. [15]

17. Overigens zou men voor gedeeltelijke vrijstellingen tot eenzelfde conclusie moeten komen; deze worden in feite toegestaan op basis van hetzelfde criterium als volledige vrijstellingen, dat wil zeggen door alleen rekening te houden met de herkomst van de producten. Daarom vormt de begunstiging van lokale producten zelfs in dit geval, evenals in het hiervoor onderzochte geval, een

13 — Arrest van 27 mei 1981, Essevi en Salengo (142/80 en 143/80, Jurispr. blz. 1413, punten 21-23).

14 — Arrest aangehaald in voetnoot 1, punt 12.

15 — Arrest aangehaald in voetnoot 10, punt 40.

vorm van fiscaal voordeel, waarvoor als voorwaarde de herkomst van de producten geldt. Het enige verschil ten opzichte van volledige vrijstellingen is het bedrag van de vrijstelling, dat slechts een deel van de heffing vormt. In feite leidt dit er niettemin toe, dat ingevoerde producten (ten dele) aan een extra belasting kunnen worden onderworpen, die niet voor lokale producten geldt, en dat eerstgenoemde producten mogen worden belast wegens hun invoer, die op die manier dus duurder wordt.

Kortom, of zij nu volledig of gedeeltelijk is, de vrijstelling ontneemt de belasting haar door artikel 95 beoogde algemene karakter, aangezien van meet af aan alleen het ingevoerde product volledig of ten dele door de belasting wordt geraakt.

18. Ik geef toe, dat mijn voorkeur naar de tweede oplossing uitgaat, aangezien deze nauwer aansluit bij de inhoud en de gevolgen van de belastingregeling die ons in deze zaak bezighoudt, en dus meer in overeenstemming is met de behoefte om, afgezien van het formele aspect, een realistisch beeld van de verschijnselen van het economische leven te hebben, teneinde een betere afstemming van het recht op de feiten te garanderen en daarmee een efficiëntere verwezenlijking van de doelstellingen van het Verdrag. In casu zou de betrokken belastingregeling enkel volgens een strikt formele benadering binnen de werkingssfeer van artikel 95 vallen, terwijl zij in feite binnen de werkingssfeer van de artikelen 9 en 12 valt. [16]

In deze context is het overigens zinvol te herinneren aan de rechtspraak, dat het Hof een belasting vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt dient te kwalificeren aan de hand van de objectieve kenmerken van de belasting, onafhankelijk van de wijze waarop deze naar nationaal recht wordt gekwalificeerd. [17]

19. Aan de juistheid van deze tweede oplossing kan geen afbreuk worden gedaan door de inspanningen van partijen om het niet-systematische karakter van de bij artikel 2, lid 3, van de beschikking toegestane vrijstellingen te benadrukken, teneinde te ontkennen, dat deze bepaling de lidstaat de mogelijkheid biedt een heffing van gelijke werking in te voeren.

Om te beginnen is niet duidelijk wat partijen onder het „niet-systematische" karakter verstaan, aangezien zij dit op geen enkele wijze hebben gepreciseerd. Bovendien kan men niet over het hoofd zien, dat de betrokken

16 — In die zin sprak ook advocaat-generaal Trabucchi zich uit in de zaak IGAV (arrest van 18 juni 1975, 94/74, Jurispr. blz. 699; conclusie blz. 716, inz. blz. 720). Ook al had deze conclusie betrekking op een andere situatie, het ging immers om een parafiscale heffing bedoeld om de activiteiten van een publiek orgaan te financieren, toch lijkt deze conclusie mij een algemeen beginsel te formuleren.

17 — Zie laatstelijk arrest van 13 februari 1996, Bautiaa en Société française maritime (C-197/94 en C-252/94, Jurispr. blz. I-505, punt 39).

bepaling zich beperkt tot het toestaan van „gedeeltelijke of volledige" vrijstellingen voor een periode van ten hoogste tien jaar, zonder enige vermelding over de modaliteiten of de frequentie van toepassing van die vrijstelling en, bovenal, zonder enige beperking ten aanzien van de toekenning van die voordelen door de lokale autoriteiten. Anders dan partijen stellen, lijkt men op grond van de inhoud van de beschikking moeilijk te kunnen concluderen, dat de bevoegde nationale autoriteiten niet over de bevoegdheid beschikken, de lokale productie systematisch vrij te stellen. Afgezien van het feit dat zij vaag is, vindt de door de Franse regering en de instellingen voorgestelde uitlegging dus geen enkele steun in de tekst van de bestreden bepaling.

20. Indien men rekening wenst te houden met het vereiste van systematische samenhang van de rechtspraak van het Hof, op grond waarvan voor gelijksoortige problemen zo veel mogelijk dezelfde oplossingen moeten worden gekozen, lijkt mij nog een derde oplossing voorstelbaar. Deze bestaat erin, op de onderhavige zaak de criteria toe te passen die door de rechtspraak van het Hof zijn ontwikkeld, en met name op het gebied van de parafiscale belastingen.

Bij de vraag hoe dit soort lasten naar het Verdrag gekwalificeerd moeten worden, heeft het Hof het noodzakelijk geacht rekening te houden met de bestemming van de betrokken heffing, en wel teneinde onder het begrip heffingen van gelijke werking als een douanerecht belastingen te brengen die volgens de lidstaten behoorden tot een stelsel van binnenlandse belastingen, dat nationale en ingevoerde producten onder dezelfde voorwaarden trof en dat dus in beginsel aan de hand van artikel 95 had moeten worden beoordeeld. [18]

21. Overwegende dat het, zoals reeds gezegd, onmogelijk was de bepalingen betreffende discriminatoire binnenlandse belastingen en die betreffende heffingen van gelijke werkingen beide toe te passen, aanvaardde het Hof als criterium om de twee soorten gevallen van elkaar te onderscheiden, de volledige of gedeeltelijke compensatie van de door de nationale productie bij het in de handel brengen gedragen last, door de voordelen voortvloeiende uit de bestemming van de belastingopbrengst. Zo beschouwt het Hof de belasting in geval van een *volledige* compensatie als een belasting die alleen de invoer treft, en dus als een heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van de

18 — In het arrest van 19 juni 1973, Capolongo (77/72, Jurispr. blz. 611, punten 13 en 14) had het Hof hierover reeds verklaard, dat „een belasting behorende tot een algemeen systeem van binnenlandse heffingen waardoor nationale producten en ingevoerde producten volgens dezelfde criteria stelselmatig worden getroffen, nochtans een heffing van gelijke werking als een invoerrecht kan zijn wanneer zij *uitsluitend* bestemd is ter bekostiging van activiteiten die met name ten behoeve van het erdoor getroffen nationale product worden verricht" (cursivering van mij). Deze rechtspraak is later bevestigd in een reeks arresten, waarvan ik slechts wil noemen de arresten van 22 maart 1977, Steinike en Weinlig (78/76, Jurispr. blz. 595); 25 mei 1977, Cucchi (77/76, Jurispr. blz. 987); 25 mei 1977, Interzuccheri (105/76, Jurispr. blz. 1029), en 28 januari 1981, Kortmann (32/80, Jurispr. blz. 251). Ditzelfde standpunt is herhaald met betrekking tot de toepassing van artikel 95. In het arrest van 21 mei 1980, Commissie/Italië (73/79, Jurispr. blz. 1533, punt 15), preciseerde het Hof namelijk: „Er kan evenwel aanleiding bestaan, bij de uitlegging van de term ‚binnenlandse belastingen' in de zin van artikel 95 rekening te houden met de bestemming van de opbrengst van de belasting. Immers, wanneer de opbrengst van een dergelijke belasting bestemd is ter bekostiging van activiteiten die bijzonder de belaste nationale producten ten goede komen, kan het resultaat zijn dat de volgens gelijke criteria geheven bijdrage toch een discriminatoire belasting vormt, voor zover de fiscale last op nationale producten wordt geneutraliseerd door de voordelen ter financiering waarvan zij is ingesteld, terwijl die op ingevoerde producten een nettobelasting vormt."

artikelen 9 en 12 van het Verdrag; is er sprake van een *gedeeltelijke* compensatie, dan profiteert het nationale product in elk geval van een belastingvermindering en gaat het dus om een met artikel 95 strijdige discriminatie van het ingevoerde product. [19]

22. De toepassing van dit criterium op het onderhavige geval leidt tot de conclusie, dat het stelsel onder het verbod van de artikelen 9 en 12 valt, indien het een *volledige vrijstelling* betreft; betreft het daarentegen een *gedeeltelijke vrijstelling*, dan valt het stelsel onder artikel 95 en is het verboden voor zover het discriminatoir is, dat wil zeggen voor zover het ingevoerde producten aan een hogere belasting dan lokale producten onderwerpt.

23. Ofschoon de laatste oplossing mijns inziens niet volledig beantwoordt aan de reeds naar voren gebrachte noodzaak om zich van het ware karakter van een belastingregeling te verzekeren alvorens deze naar het Verdrag te kwalificeren, heeft zij niettemin het voordeel dat zij in zekere mate is afgestemd op de rechtspraak inzake de bestemming van de opbrengst van de heffing.

24. Dit gezegd zijnde, ben ik van mening, dat de bestreden bepaling, of zij nu in strijd is met artikel 95 of met de artikelen 9 en 12, in elk geval ongeldig moet worden verklaard.

25. Een andere conclusie is niet mogelijk, indien men de betrokken heffing, die alleen ingevoerde producten treft en waarvan lokale producten worden vrijgesteld, als heffing van gelijke werking als een douanerecht aanmerkt. Gelijk het Hof in het arrest Lancry e. a. bevestigde [20], sluit artikel 227, lid 2, immers de mogelijkheid uit, in de Franse overzeese departementen af te wijken van de toepassing van de in de eerste alinea genoemde bepalingen, waaronder die betreffende het vrije goederenverkeer. De Raad was daarom niet gerechtigd de Franse Republiek in zijn beschikking toe te staan, een stelsel van belastingvrijstellingen voor de lokale productie in te voeren, waardoor de betrokken belasting het karakter van een heffing van gelijke werking als een douanerecht krijgt, die als zodanig zeker wordt verboden door de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van goederen.

26. Maar zelfs indien het Hof niet van oordeel mocht zijn, dat de toegestane vrijstellingen het stelsel, in zijn geheel of althans voor de gedeeltelijke vrijstellingen, wijzigen, zodat feitelijk een discriminatoir fiscaal stelsel in de

19 — Zie hiervoor arresten van 27 oktober 1993, Scharbatke (C-72/92, Jurispr. blz. I-5509, punten 10-16); 2 augustus 1993, Celbi (C-266/91, Jurispr. blz. I-4337, punten 13-19); 16 december 1992, Lornoy e. a. (C-17/91, Jurispr. blz. I-6523, punten 17-22); 16 december 1992, Claeys (C-114/91, Jurispr. blz. I-6559, punten 14-19); 16 december 1992, Demoor e. a. (C-144/91 en C-145/91, Jurispr. blz. I-6613, punten 18-21); 11 juni 1992, Sanders Adour en Guyomarc'h Orthez (C-149/91 en C-150/91, Jurispr. blz. I-3899, punten 20-22), en 11 maart 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest e. a. (C-78/90— C-83/90, Jurispr. blz. I-1847, punten 26-28).

20 — Arrest aangehaald in voetnoot 2, punten 37 en 38.

zin van artikel 95 overblijft, blijft de conclusie ten aanzien van de ongeldigheid van de bestreden bepaling mijns inziens dezelfde.

De Franse regering en de Commissie hebben op dit punt aangevoerd, dat de beschikking wel degelijk afwijkingen van artikel 95 mogelijk kon maken en, dientengevolge, discriminatoire fiscale maatregelen kon toestaan, aangezien artikel 95 niet tot de in de eerste alinea van artikel 227, lid 2, genoemde bepalingen behoort, waarvan de Raad niet kan afwijken. Huns inziens heeft het Hof dit bevestigd in het arrest Hansen.

27. Dit argument kan mijns inziens niet worden aanvaard. Gelet op zijn formele plaats in het Verdrag maakt artikel 95 inderdaad deel uit van de zogenoemde „fiscale" bepalingen, welke niet uitdrukkelijk worden genoemd onder de in artikel 227, lid 2, vermelde bepalingen waarvan niet kan worden afgeweken. Het onderscheid tussen de eigen en specifieke werkingssfeer van artikel 95 (verbod van discriminatoire binnenlandse belastingen) en die van de artikelen 9 en 12 (verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten) sluit echter geenszins uit, dat eerstgenoemde bepaling een aanvullende functie heeft ten opzichte van de bepalingen die het vrije verkeer van goederen binnen de gemeenschappelijke markt regelen en die dus deel uitmaken van de bepalingen waarvan niet kan worden afgeweken. Het in artikel 95 neergelegde verbod speelt in feite slechts een bijkomende rol ten opzichte van het verbod vervat in de artikelen 9 en 12, aangezien het beoogt te vermijden, dat laatstgenoemd verbod door middel van een ander fiscaal instrument wordt omzeild en uitgeschakeld. Voorts dient men voor ogen te houden, dat het in beide gevallen om belastingen gaat, aangezien het douanerecht en de heffing van gelijke werking evenals de belasting bedoeld in artikel 95 een fiscaal karakter hebben, en wel ongeacht het eventueel beoogde economische doel, dat in beide gevallen zelfs gelijk kan zijn, bijvoorbeeld een protectionistisch doel.

28. Het Hof heeft deze aanvullende functie herhaaldelijk naar voren gebracht en erop gewezen, dat artikel 95 *„ertoe strekt (...) de inbreuken te vermijden die langs een fiscale omweg op de verbodsbepalingen [van de artikelen 9 en 12] zouden kunnen worden gemaakt"*. [21] Deze verklaring is als volgt bevestigd en verduidelijkt:

„In het stelsel van het Verdrag vormen de aangehaalde bepalingen [van artikel 95] *een aanvulling op die betreffende de afschaffing van douanerechten en heffingen van gelijke werking.* Zij hebben ten doel, *het vrije verkeer tussen de lidstaten* onder normale concurrentieverhoudingen *te verzekeren* door elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van producten uit andere lidstaten. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, dient artikel 95 de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse

21 — Arrest van 1 juli 1969, Commissie/Italië (24/68, Jurispr. blz. 193, punt 5); cursivering van mij.

belastingen te waarborgen ten aanzien van de mededinging tussen nationale en geïmporteerde producten." [22]

Kortom, men kan hieruit afleiden, dat het Hof reeds in ruime mate heeft erkend, dat artikel 95 aansluit bij de gehele regeling betreffende het vrije goederenverkeer en hierbij, wat uitlegging en kwalificatie betreft, voorrang heeft verleend aan het functionele en inhoudelijke aspect boven dat van de benaming of de definitie, dat verband houdt met de formele plaats van die bepaling in het Verdrag.

29. Anderzijds kunnen uit het arrest Hansen geen doorslaggevende aanwijzingen voor het tegendeel worden afgeleid, ook al gaat men ervan uit, dat het in dat arrest over een specifieke zaak ingenomen standpunt absolute gelding heeft. In feite bevestigde het Hof in dat arrest het fundamentele onderscheid dat in artikel 227 wordt gemaakt tussen de in de eerste alinea genoemde bepalingen, die van toepassing zijn zodra het Verdrag in werking treedt, en de andere, waarvan de toepassing op de Franse overzeese departementen geleidelijk moet geschieden en waarvoor in elk geval de mogelijkheid bestaat, een aan de specifieke behoeften van de betrokken grondgebieden aangepaste regeling vast te stellen. Het is juist, dat het Hof in dat arrest uitdrukkelijk verwees naar „hoofdstukken en artikelen" die onmiddellijk van toepassing zijn voor de Franse overzeese gebieden. Het lijkt mij echter niet mogelijk hieruit af te leiden, dat het Hof eenduidig en definitief heeft willen uitsluiten, dat artikel 95 van belang kan zijn voor de regeling van het vrije verkeer van goederen en daarom niet onder de regeling van artikel 227, lid 2, eerste alinea, valt.

30. Een dergelijke uitsluiting lijkt mij wegens de reeds genoemde aanvullende functie onaanvaardbaar; bovendien lijkt zij op grond van de bewoordingen evenmin gerechtvaardigd. De opsomming in artikel 227, lid 2, eerste alinea, wordt immers voorafgegaan door de woorden „de bijzondere en algemene bepalingen daarvan *betreffende* (...)". De gemeenschapswetgever heeft mijns inziens dus niet de bedoeling gehad een uitputtende lijst op te stellen met alleen de bepalingen van de uitdrukkelijk genoemde titels, maar veeleer een lijst van regels, die qua inhoud en functie binnen de werkingssfeer van een regeling voor een bepaald gebied vallen.

31. Het is daarom de doelstelling van de bepalingen, en niet hun juridische kwalificatie, die van belang is voor de vraag, hoe zij naar artikel 227, lid 2, moeten worden beoordeeld, afhankelijk van de functie die zij in de algemene opbouw van het stelsel vervullen.

22 — Arrest van 27 februari 1980, Commissie/Frankrijk (168/78, Jurispr. blz. 347, punt 4); cursivering van mij. Zie eveneens arrest van 27 februari 1980, Commissie/Verenigd Koninkrijk (170/78, Jurispr. blz. 417, punt 5), waarin het Hof bevestigde, dat artikel 95 tot doel heeft, „nadelige gevolgen van de discriminerende of protectionistische toepassing van binnenlandse belastingen voor het vrije goederenverkeer en de normale mededingingsvoorwaarden tussen de lidstaten op te heffen", alsmede, meer recentelijk, het arrest Ayuntamiento de Ceuta, reeds aangehaald in voetnoot 10 (punt 29).

Anderzijds zou aanvaarding van de tegengestelde oplossing, namelijk dat artikel 95 niet tot de in artikel 227, lid 2, eerste alinea, genoemde bepalingen behoort, tot het paradoxale en onaanvaardbare resultaat leiden, dat de bepaling haar nuttige werking wordt ontnomen, met name het verbod om af te wijken van de bepalingen betreffende het vrije goederenverkeer en, dientengevolge, het verbod om heffingen van gelijke werking in te voeren. Kortom, dit zou erop neerkomen, dat datgene wat men zojuist het huis heeft uitgezet, via een achterdeur weer binnenkomt, en wel tegen de logica van het systeem in en ondanks een dertigjarige rechtspraak van het Hof, dat artikel 95 ertoe strekt „de inbreuken te vermijden die langs een fiscale omweg op de verbodsbepalingen [van de artikelen 9 en 12] zouden kunnen worden gemaakt". [23]

Ik zal hiervan een voorbeeld geven. Indien een heffing 100 bedraagt, leidt de volledige vrijstelling van het lokale product tot betaling van een heffing gelijk aan 0, en voor het ingevoerde product tot een heffing van 100. Het verschil tussen de heffing op het eerste en die op het tweede product is dus 100. Hetzelfde resultaat kan echter met een gedeeltelijke vrijstelling worden bereikt. Hiervoor dient men slechts het bedrag van de heffing op 150 te stellen, en het lokale product een vrijstelling van 100 te verlenen. Op die manier drukt op het lokale product een heffing van 50, en op het ingevoerde product een van 150. Evenals bij de volledige vrijstelling, is er een verschil van 100.

32. Evenmin lijkt mij in het kader van artikel 227, lid 2, ruimte te zijn voor een onderscheid tussen volledige en gedeeltelijke vrijstellingen, dat wil zeggen natuurlijk in het geval het Hof van oordeel is, dat eerstgenoemde binnen de werkingssfeer van de artikelen 9 en 12 en laatstgenoemde binnen die van artikel 95 vallen. Het is immers niet moeilijk voor te stellen, dat indien artikel 95 als een „voor afwijking in aanmerking komende" bepaling in de hier gepreciseerde zin wordt aangemerkt, een verstandig wetgever dankzij de mogelijkheid van gedeeltelijke vrijstelling tot hetzelfde resultaat kan komen als door de verlening van een volledige vrijstelling die binnen de werkingssfeer van de artikelen 9 en 12 valt.

33. Het lijkt mij nauwelijks nodig hieraan toe te voegen, dat de inhoudelijke miskenning van de regel van artikel 227, lid 2, waarvan sprake zou zijn, indien de vrijstellingen in strijd met artikel 95 werden geacht en dit artikel zelf werd uitgesloten van de regeling „betreffende" het vrije goederenverkeer, ook van belang is voor een ander aspect, en wel voor dat van de mededingingsregels. De betrokken vrijstellingsregeling kan namelijk ook van belang zijn voor de steunregeling. Volgens de rechtspraak van het Hof omvat het begrip steun ook maatregelen welke, in verschillende vormen, de lasten verlichten, die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor — zonder nog subsidies in de strikte zin van het woord te zijn — van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden. Hieruit volgt, dat een maatregel waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen,

23 — Arrest van 1 juli 1969, Commissie/Italië, aangehaald in voetnoot 21.

als een steunmaatregel van de staat in de zin van artikel 92, lid 1, van het Verdrag moet worden aangemerkt. [24]

Aangezien de regels betreffende steun „expliciet" tot de regels behoren waarvan op grond van artikel 227, lid 2, niet kan worden afgeweken, zou de afwijking van artikel 95 door middel van de verlening van vrijstellingen in dat geval ook tot gevolg hebben, dat de bepalingen betreffende steun worden omzeild en dat artikel 227, lid 2, ook vanuit dit oogpunt wordt geschonden. Dit betekent natuurlijk niet, dat een regeling voor steun aan de Franse overzeese departementen in alle gevallen onwettig is. Een rechtmatige steunverlening vereist mijns inziens echter, dat de in het Verdrag voorziene procedures in acht worden genomen.

34. Gelet op de voorgaande opmerkingen ben ik van mening, dat aan de nationale rechter moet worden geantwoord, dat artikel 2, lid 3, van beschikking 89/688 ongeldig is, voor zover het de invoering toestaat van een met de artikelen 9 en 12 van het Verdrag strijdige regeling van fiscale vrijstellingen. Deze conclusie geldt eveneens, indien het Hof tot het oordeel mocht komen, dat de bestreden heffing geheel of gedeeltelijk in strijd is met artikel 95 van het Verdrag.

24 — Zie arrest van 15 mei 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Jurispr. blz. I-877, punten 13 en 14).

II — De nationale regeling betreffende de „nieuwe" regeling van het octroi de mer (gevoegde zaken C-37/96 en C-38/96)

35. Zoals aan het begin van deze conclusie reeds gezegd, heeft de Franse wetgever de beschikking ten uitvoer gelegd bij wet nr. 92-676 van 16 juli 1992, dezelfde datum als het arrest Legros. Die wet voert het „nieuwe" octroi de mer op de invoer van goederen in de Franse overzeese departementen in, legt de details over de belastingheffing en de vrijstellingen vast en staat de lokale autoriteiten bovendien toe in bijzondere vrijstellingen te voorzien.

36. Preciezer gezegd zijn op grond van artikel 3, lid 1, alle ondernemingen die in het voorgaande jaar een omzet van meer dan 3 500 000 FF hadden, aan de heffing onderworpen. In bepaalde gevallen kunnen ook ondernemingen met een omzet tussen 2 000 000 en 3 500 000 FF aan de heffing worden onderworpen.

De heffingsgrondslag van het octroi de mer op ingevoerde goederen is de douanewaarde op het moment van invoer op het grondgebied van de Franse overzeese departementen (artikel 4). Voor handelingen binnen de Franse overzeese departementen is de heffingsgrondslag echter de prijs exclusief BTW, verminderd met 15 % verkoopkosten.

Volgens artikel 10 ten slotte zijn identieke of soortgelijke producten die tot dezelfde categorie behoren, ongeacht hun herkomst, aan dezelfde heffing onderworpen. Deze bepaling verleent de Conseils régionaux echter de bevoegdheid, leveringen onder bezwarende titel door personen die in de Franse overzeese departementen productiewerkzaamheden verrichten, naargelang de economische noodzaak, geheel of gedeeltelijk van de heffing vrij te stellen. Deze vrijstellingen moeten gelden voor alle producten die tot dezelfde categorie behoren.

37. In de voor het Tribunal d'instance de Paris aanhangige zaken vorderden verzoeksters, op Martinique gevestigde vennootschappen die uit andere lidstaten ingevoerde producten verkopen, de terugbetaling van het octroi de mer dat zij na de inwerkingtreding van de wet op alle ingevoerde producten hadden betaald.

Tot staving van hun vordering betoogden zij, dat de nieuwe regeling van het octroi de mer, ondanks haar duidelijke verschil met de voordien geldende regeling, hetzelfde resultaat oplevert als een heffing van gelijke werking als een douanerecht, aangezien zij in feite alleen de invoer treft, omdat het merendeel van de lokale productie is vrijgesteld van de betaling van de heffing.

38. De verwijzende rechter wees er in het bijzonder op, dat het octroi de mer op grond van de nationale wettelijke regeling zonder onderscheid voor ingevoerde goederen en voor ter plaatse geproduceerde goederen geldt, omdat het wordt geheven op basis van een objectief criterium: de omzet. Hij acht het daarom uitgesloten, dat het nieuwe octroi de mer als heffing van gelijke werking kan worden aangemerkt, gelijk verzoeksters stellen.

Gelet op de bepalingen van de wet, die, zoals gezegd, volledige of gedeeltelijke vrijstellingen van de heffing toestaan, alsmede op enkele andere vormen van voordeel voor de lokale productie, die van invloed kunnen zijn op de gelijke behandeling van lokale en buitenlandse ondernemingen, heeft de nationale rechter het Hof toch de volgende vraag voorgelegd:

„Heeft de bij wet 92-676 van 17 juli 1992 betreffende het octroi de mer en houdende uitvoering van beschikking 89/688 van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 22 december 1989 ingevoerde regeling tot gevolg, dat een heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van het prejudiciële arrest van 16 juli 1992 (Legros) wordt vervangen door een echte, niet discriminerende binnenlandse heffing, overeenkomstig de letter en geest van het EEG-Verdrag?"

39. Wat zijn de gevolgen voor de vraag van de nationale rechter, indien het Hof zich bij

mijn conclusie aansluit, dat artikel 2, lid 3, van de beschikking ongeldig is?

Ik wil er meteen op wijzen, dat, indien de bepalingen van de beschikking die de invoering van volledige en/of gedeeltelijke vrijstellingen van de nationale belastingregeling toestaan ongeldig worden verklaard, de nationale maatregelen die op die machtiging gebaseerd zijn, in beginsel onverenigbaar met het Verdrag zijn. Men dient de wettelijke regeling die concreet ter uitvoering van de beschikking is vastgesteld echter aan een nader onderzoek te onderwerpen en met name vast te stellen, volgens welke modaliteiten en in welke mate in de praktijk gebruik is gemaakt van de machtiging van artikel 2, lid 3, van de beschikking.

40. Formeel gezien heeft de wet het nieuwe octroi de mer inderdaad omgezet in een binnenlandse belasting die zonder onderscheid alle lokale en ingevoerde goederen treft. In de wet zijn echter een aantal vormen van begunstiging opgenomen. Het betreft hier met name de vrijstelling van de heffing voor ondernemingen met een omzet lager dan 3 500 000 FF (op grond van artikel 3, lid 1, eerste alinea), de gehele of gedeeltelijke vrijstelling voor bepaalde lokale producties (op grond van de artikelen 2, lid 2, tweede alinea, en 10, lid 2) en de verlaging van de heffingsgrondslag met 15 % voor lokale producten (op grond van artikel 4, sub b).

41. Volgens verzoeksters in het hoofdgeding verbergt de nieuwe regeling achter de façade van een belastingregeling die zonder onderscheid voor alle goederen geldt, de kenmerken en discriminerende gevolgen van het „oude" octroi de mer. Dit blijkt huns inziens duidelijk uit de belastingplicht, de berekeningscriteria alsmede de modaliteiten van de heffing. Ten slotte creëert de wet, voor zover zij de eerdergenoemde voordelen in de praktijk voorbehoudt aan lokale producten, een kennelijk ongelijke behandeling ten nadele van ingevoerde producten.

Door deze discriminatie van ingevoerde producten heeft de wet dezelfde gevolgen als een heffing van gelijke werking als een douanerecht. Daarom is de wet, indien wordt geoordeeld dat artikel 95, als bepaling die geen deel uitmaakt van de in artikel 227, lid 2, eerste alinea, genoemde bepalingen, afwijkingen toestaat, toch in strijd met de artikelen 9 en 12 van het Verdrag, die op grond van artikel 227, lid 2, onmiddellijk van toepassing zijn op de Franse overzeese gebieden. Voor zover de nieuwe regeling van het octroi de mer een autonome regionale belastingregeling vormt en de verlening van de voorziene voordelen afhankelijk stelt van een onderzoeksprocedure naar de herkomst van de producten die daarvoor in aanmerking komen, beïnvloedt zij, aldus verzoeksters, zowel de eenheid van het douanegebied als het vrije goederenverkeer.

42. De Franse regering en de Commissie voeren bijna dezelfde argumenten aan. Algemeen wijzen zij erop, dat de nieuwe regeling

van het octroi de mer een binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 is, die volgens objectieve criteria zonder onderscheid voor in de Franse overzeese departementen ingevoerde en vervaardigde goederen geldt. Zij geven toe, dat op de belastingplicht voor alle producten enige uitzonderingen bestaan in de vorm van de reeds genoemde voordelen, die aan lokale producten worden voorbehouden. Ofschoon die voordelen discriminerend zijn, kunnen zij niet het karakter van binnenlandse belasting van het nieuwe octroi de mer wijzigen, te meer daar zij worden gerechtvaardigd door de noodzaak de economische en sociale ontwikkeling van de Franse overzeese departementen te verzekeren. Vanuit dit oogpunt moeten ook de fiscale voordelen die de wet aan lokale producten verleent als volledig legitiem worden aangemerkt; zij zijn immers in overeenstemming met het bepaalde in de beschikking, waarbij de Raad de autoriteiten van de Franse overzeese departementen op grond van artikel 227, lid 2, eerste alinea, heeft gemachtigd, gunstiger belastingregelingen voor lokale producten in te voeren.

43. Met name de door de wet aan de Conseils régionaux van de departementen geboden mogelijkheid, bepaalde lokale producties geheel of gedeeltelijk van de heffing vrij te stellen, is volkomen legitiem, aangezien dit volledig in overeenstemming is met artikel 2, lid 3, van de beschikking.

De verlaging van de heffingsgrondslag voor lokale producten van 15 % levert weliswaar een discriminatie op, die overigens wordt gerechtvaardigd door de specifieke behoeften van lokale ondernemingen, doch kan volgens de rechtspraak van het Hof geen afbreuk doen aan het karakter van binnenlandse belasting van de betrokken heffing.

De laatste in de wet voorziene uitzondering, namelijk de vrijstelling van ondernemingen met een omzet lager dan 3 500 000 FF, is een noodzakelijk voordeel om de zwakste ondernemingen te ondersteunen, die daardoor beter in staat zijn op de markt te concurreren. Uit de cijfers blijkt overigens, dat van die vrijstelling niet uitsluitend of grotendeels door de lokale productie wordt geprofiteerd, hetgeen het discriminerende karakter ervan uitsluit.

44. De wettigheid van de betrokken belastingregeling moet aan de hand van artikel 95 of aan de hand van de artikelen 9 en 12 worden beoordeeld. [25]

25 — Verzoeksters in het hoofdgeding hebben zich subsidiair ook beroepen op het verbod van kwantitatieve invoerbeperkingen van artikel 30 van het Verdrag. Dienaangaande moet eraan worden herinnerd, dat artikel 30, als fundamentele bepaling van de regeling betreffende het vrije verkeer van goederen, een algemeen karakter heeft ten opzichte van de bijzondere bepalingen betreffende de heffingen van gelijke werking als douanerechten en de discriminerende belastingen. Als algemene bepaling heeft artikel 30 een subsidiaire en zelfs een restwerking ten opzichte van de artikelen 9 en 12 enerzijds en artikel 95 anderzijds; met andere woorden, indien de voorwaarden van het Verdrag zijn vervuld, moeten de bijzondere regels gelden, en niet de algemene bepaling betreffende maatregelen van gelijke werking. Zie arrest van 22 maart 1977, Iannelli en Volpi (74/76, Jurispr. blz. 557, punt 9), en, meer recentelijk, arrest Compagnie commerciale de l'Ouest e. a., reeds aangehaald in voetnoot 19, punten 20 en 21.

45. De bij de wet houdende uitvoering van de beschikking ingevoerde belastingregeling bevat kennelijk, aangezien dit door de Franse regering is toegegeven en door de Commissie is erkend, een aantal discriminerende aspecten voor ingevoerde goederen. Die discriminaties zijn mijns inziens reeds daarom onwettig, omdat hun vermeende rechtsgrondslag, te weten artikel 2, lid 3, van de beschikking, waarmee zij rechtstreeks en indirect verband houden, als ongeldig moet worden aangemerkt. Aangezien de Raad niet bevoegd was, met het oog op de behoeften van de Franse overzeese gebieden, de invoering van afwijkingen op de verdragsbepalingen toe te staan, moeten de maatregelen ter invoering van die afwijkingen als onwettig worden aangemerkt.

46. Voor de bij de wet aan de Conseils régionaux van de Franse overzeese departementen verleende bevoegdheid om uitsluitend ten gunste van de lokale producties volledige of gedeeltelijke belastingvrijstellingen toe te staan, gelden natuurlijk dezelfde opmerkingen en criteria als in zaak C-212/96 met betrekking tot de kwalificatie van de bij de beschikking toegestane vrijstellingen zijn uiteengezet. [26]

47. Met betrekking tot de verlaging van de heffingsgrondslag voor de berekening van de heffing op lokale producten heeft het Hof herhaaldelijk gepreciseerd, dat bij de toepassing van artikel 95 van het Verdrag niet alleen moet worden gelet op het tarief van de binnenlandse belasting die al dan niet rechtstreeks op nationale en ingevoerde producten wordt gelegd, doch ook op de grondslag en de heffingsmodaliteiten van de betrokken belasting. Het beslissend criterium voor de toepassing van artikel 95 is immers de daadwerkelijke invloed van een heffing op het nationale product enerzijds, en op het ingevoerde product anderzijds. Daarom kan de invloed van de belasting, zelfs als het tarief gelijk is, variëren naargelang de bepalingen betreffende de grondslag en de heffing die op het lokale en het ingevoerde product worden toegepast. [27]

48. Uit de rechtspraak van het Hof volgt eveneens, dat artikel 95, lid 1, verbiedt, dat een belasting op ingevoerde producten anders wordt berekend dan voor het gelijksoortige nationale product, waardoor ingevoerde goederen zwaarder worden belast, ongeacht de eventueel verschillende invloed op de prijs van de twee producten [28] of het geringe en toevallige karakter van de door de nationale heffing gecreëerde belemmering. [29] Gelijk het Hof herhaaldelijk heeft gepreciseerd, is er met name sprake van schending van artikel 95, lid 1, 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 hoger wordt belast. [30]

26 — Zie hierboven, punten 13-24.

27 — Zie in het bijzonder arresten van 12 mei 1992, Commissie/Griekenland (C-327/90, Jurispr. blz. I-3033, punt 11), en 11 december 1990, Commissie/Denemarken (47/88, Jurispr. blz. I-4509, punt 18).

28 — Arrest van 17 februari 1976, Rewe-Zentrale (45/75, Jurispr. blz. 181, punt 16).

29 — Arrest van 16 februari 1977, Schöttle (20/76, Jurispr. blz. 247, punt 22).

30 — Arrest Commissie/Griekenland, reeds aangehaald in voetnoot 28, punt 12, en arrest van 26 juni 1991, Commissie/Luxemburg (C-152/89, Jurispr. blz. I-3141, punt 20).

49. In het licht van deze beginselen is duidelijk, dat de bestreden regeling onverenigbaar is met het Verdrag; zij is op het eerste gezicht reeds daarom discriminerend, omdat zij in een verlaging van de heffingsgrondslag voor de berekening van de heffing op het lokale product voorziet, zonder deze verlaging uit te breiden tot ingevoerde producten. Dit feit is overigens niet betwist en is zowel door de Franse regering als door de Commissie uitdrukkelijk toegegeven. Het is bijna onnodig hieraan toe te voegen, dat dit voordeel eveneens duidelijk in strijd is met artikel 2, lid 2, van de beschikking, bepalende dat de toegestane aanpassing van het basisbelastingtarief naargelang de categorieën van producten er in geen geval toe mag leiden, „dat ten aanzien van producten uit de Gemeenschap discriminatie wordt gehandhaafd of ingesteld".

50. Er moet daarom worden geconcludeerd, dat een nationale wettelijke regeling onverenigbaar is met het in artikel 95 neergelegde verbod van discriminerende binnenlandse belastingen, indien zij, zoals in casu, voorziet in een berekeningswijze van de heffingsgrondslag waardoor het ingevoerde product zwaarder wordt belast dan het soortgelijke nationale product.

51. Van de drie in de wet voorziene vormen van fiscaal voordeel moet thans nog worden onderzocht, de vrijstelling van ondernemingen met een omzet lager dan 3 500 000 FF. Zich baserend op cijfers van de Kamers van Koophandel stellen verzoeksters in het hoofdgeding, dat dit voordeel alleen in schijn voor alle ondernemingen geldt; in werkelijkheid is het een voordeel dat uitsluitend aan lokale ondernemingen wordt voorbehouden, waarvan de meeste een omzet hebben die onder de bij de wet gestelde drempel ligt.

De nationale rechter dient huns inziens in elk geval na te gaan, of deze vrijstelling de door hen gestelde gevolgen heeft.

52. De opmerkingen van de Franse regering en van de Commissie zijn lijnrecht in strijd met deze bewering. Beiden betwisten zij de verklaringen van verzoeksters in het hoofdgeding en leggen cijfers ten bewijze van de onjuistheid ervan over, waarbij zij wijzen op het niet-discriminerende karakter van de bestreden vrijstelling.

53. Men kan dus niet anders dan vaststellen, dat er een duidelijk contrast bestaat tussen de cijfers die verzoeksters hebben overgelegd en die van de Commissie. Laatstgenoemde cijfers zijn onvolledig, hetgeen de Commissie overigens zelf erkent, aangezien geen rekening is gehouden met de volledige lokale productie, en met name de familiebedrijven. Het lijkt daarom niet mogelijk, echte conclusies uit de verschillende door partijen overgelegde cijfers te trekken.

Daar in de verwijzingsbeschikking overigens duidelijke en eenduidige aanwijzingen hierover ontbreken, kan het Hof uit de prejudiciële vraag slechts de diverse voorstelbare gevallen afleiden en voor elk van die gevallen aangeven, welke de toepasselijke criteria zijn. Het staat echter aan de nationale rechter, de nodige feitelijke vaststellingen te doen om te beslissen, of de bestreden vrijstelling inderdaad uitsluitend of in hoofdzaak aan de lokale productie wordt voorbehouden.

54. Ik wil er echter op wijzen, dat de betrokken vrijstelling wordt verleend volgens een objectief criterium, namelijk de omzet, dat zowel voor lokale als voor ingevoerde producten geldt. Daar dit voordeel dus zonder onderscheid voor alle goederen geldt, moet het in beginsel verenigbaar met artikel 95 worden geacht, maar natuurlijk alleen voor zover het geen discriminerende of protectionistische werking heeft. Daarom dient te worden nagegaan, of een dergelijke maatregel, zelfs zonder dat hij formeel onderscheid maakt tussen de herkomst van ondernemingen, niet uiteindelijk een voordeel vormt dat alleen aan de lokale productie wordt voorbehouden, en dat aan buitenlandse ondernemingen a priori wordt ontzegd. Deze vaststelling dient door de nationale rechter te geschieden, die moet nagaan, of de bij de wet gestelde drempel zodanig is, dat in de praktijk alleen, of althans in meerderheid, lokale ondernemingen vrijstellingen genieten, terwijl buitenlandse ondernemingen, wegens het feit dat hun omzet in het algemeen boven die drempel ligt, als enige door de heffing worden getroffen.

Mocht dit werkelijk het geval zijn dan is duidelijk, dat er sprake is van een „indirecte" discriminatie, die in strijd is met het verbod van discriminerende binnenlandse belastingen zoals neergelegd in artikel 95 van het Verdrag.

55. Gelet op de voorgaande overwegingen geef ik het Hof in overweging, de vragen van de nationale rechters te beantwoorden als volgt:

— in zaak C-212/96:

„Artikel 2, lid 3, van beschikking 89/688/EEG van de Raad van 22 december 1989 inzake de regeling voor de heffing, in de Franse overzeese departementen, op over zee aangevoerde goederen (‚octroi de mer'), is ongeldig, voor zover het de invoering van een stelsel van belastingvrijstellingen toestaat, dat onverenigbaar is met de artikelen 9 en 12 van het Verdrag dan wel met artikel 95, en dat krachtens artikel 227, lid 2, niet is toegestaan."

in de gevoegde zaken C-37/96 en C-38/96:

„a) De artikelen 9, 12 en 95 van het Verdrag verzetten zich tegen de bestreden belastingregeling, voor zover deze bepaalde volledige of gedeeltelijke vrijstellingen alsmede een verlaging van de heffingsgrondslag voor de berekening van de heffing aan de lokale productie voorbehoudt.

b) De nationale rechter dient na te gaan, of de in de wet voorziene vrijstelling ten gunste van ondernemingen met een omzet onder een bepaald, van tevoren vastgesteld cijfer, in de praktijk een bij artikel 95 van het Verdrag verboden discriminatie van buitenlandse ondernemingen kan opleveren."