CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO

van 27 juni 1996 *

1. De 27 prejudiciële verwijzingen van het Tribunal d'instance de Paris in een gelijk aantal aldaar aanhangige gedingen, alle betrekking hebbend op een en dezelfde vraag, bieden het Hof de gelegenheid enkele aspecten van zijn rechtspraak inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde uit te diepen, met name wat betreft de draagwijdte en de gevolgen van het afwentelingscriterium voor het recht van particulieren op terugbetaling van ten onrechte door de staat toegepaste heffingen.

De nationale rechter vraagt het Hof namelijk, of het feit dat een Lid-Staat terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing afwijst op de grond dat deze heffing op de koper is afgewenteld, kan worden beschouwd als een omstandigheid die terugbetaling vrijwel onmogelijk dan wel buitengewoon moeilijk maakt, wanneer de wetgeving van die Lid-Staat de onderneming juist verplicht deze heffing door te berekenen in de kostprijs van de verkochte waar.

2. De litigieuze heffing is niet nieuw voor het Hof. Het betreft immers het zogenoemde „octroi de mer", een heffing die in de Franse overzeese departementen wordt toegepast op in die gebieden binnengebrachte goederen, ongeacht of deze afkomstig of van oorsprong zijn uit een andere Lid-Staat van de Gemeenschap, een derde land of een andere regio van Frankrijk.

Zoals bekend, heeft het Hof het octroi de mer in het arrest Legros e. a. [1] (r. o. 10-18) aangemerkt als een heffing van gelijke werking als een invoerrecht. De gevolgen van dit arrest zijn evenwel in de tijd beperkt (r. o. 28-36), zodat de onverenigbaarheid van het octroi de mer met het Verdrag niet kon en nog steeds niet kan worden ingeroepen ter verkrijging van terugbetaling van vóór de uitspraak van dat arrest geheven octroi de mer, behalve door hen die vóór die datum een rechtsvordering of een daarmee gelijk te stellen vordering hebben ingesteld.

3. Vervolgens heeft het Hof in het arrest Lancry e. a. [2] het octroi de mer ook dan onverenigbaar met het Verdrag geacht, wanneer het wordt geheven van goederen afkomstig of van oorsprong uit andere regio's van dezelfde Lid-Staat. Tevens verklaarde het de — vóór het arrest Legros vastgestelde —

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

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

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

beschikking 89/688/EEG [3] van de Raad ongeldig, voor zover de Franse Republiek daarbij werd gemachtigd de regeling inzake het octroi de mer te handhaven tot en met 31 december 1992.

Het verzoek van de Franse regering om de gevolgen van dat arrest in de tijd te beperken, werd door het Hof niet gehonoreerd. Het verklaarde, dat „de Franse regering na 16 juli 1992, de datum van het arrest Legros, redelijkerwijze niet mocht aannemen dat de ter zake geldende nationale wetgeving in overeenstemming was met het gemeenschapsrecht. Voorts zijn de belangen van de plaatselijke gemeenschappen voldoende beschermd met de in het arrest Legros vastgestelde beperking in de tijd. Het is derhalve niet nodig de gevolgen van het onderhavige arrest in de tijd te beperken". [4]

4. Met andere woorden, de in het arrest Legros uitgesproken beperking in de tijd geldt ook voor vorderingen tot terugbetaling van bedragen die ter zake van octroi de mer zijn geheven tussen de inwerkingtreding van de beschikking van 22 december 1989 en 16 juli 1992, de datum van de uitspraak van genoemd arrest. Na die datum geheven bedragen ter zake van het octroi de mer moeten daarentegen kunnen worden terugbetaald aan de ondernemers die ze hebben betaald, uiteraard mits aan de voorwaarden voor teruggaaf is voldaan.

In de gedingen die aan deze zaak ten grondslag liggen, gaat het juist om de terugbetaling van heffingen ter zake van octroi de mer ná 16 juli 1992. De bevoegde douaneautoriteiten weigeren deze terug te betalen op grond van de onderstaande toepasselijke bepalingen van Frans recht.

5. Artikel 352 bis van het Franse Douanewetboek, zoals gewijzigd bij artikel 24-II van de wet van 30 december 1986, luidt als volgt: „Hij die volgens de procedures van dit wetboek ingevorderde nationale rechten en heffingen ten onrechte heeft betaald, kan terugbetaling daarvan verkrijgen, mits deze rechten en heffingen niet op de koper zijn afgewenteld."

Tevens is artikel 1 van de wet van 2 juli 1963, zoals gewijzigd bij artikel 32 van het besluit van 1 december 1986, van belang. Volgens dit artikel wordt de wederverkoop van een product tegen een prijs die onder de werkelijke aankoopprijs ligt, namelijk gestraft met een geldboete van 5 000 tot 100 000 FF. In genoemd artikel wordt onder „werkelijke aankoopprijs" verstaan: „de op de factuur vermelde koopprijs, vermeerderd met omzetbelasting, specifieke belastingen op de wederverkoop en, in voorkomend geval, de vervoerprijs". Dit betekent, dat verkoop met verlies verboden is en dat goederen derhalve niet onder de kostprijs mogen worden verkocht.

3 — Beschikking van 22 december 1989 inzake de regeling voor de heffing, in de Franse overzeese departementen, op over zee aangevoerde goederen („octroi de mer") (PB 1989, L 399, blz. 46).

4 — Eerder aangehaald arrest Lancry, r. o. 45.

6. Dan nu de feiten: Comateb en de andere verzoeksters zijn alle vennootschappen die octroi de mer hebben betaald over goederen die in Guadeloupe zijn binnengebracht vanuit andere Lid-Staten of een ander gebiedsdeel van Frankrijk. Naar aanleiding van het arrest Lancry vorderden zij terugbetaling van de bedragen die zij onverschuldigd aan de douaneadministratie hadden betaald tussen 17 juli en 31 december 1992. De Directeur des douanes stelt zich echter op het standpunt, dat volgens artikel 352 bis van het Franse Douanewetboek de litigieuze heffingen ter zake van octroi de mer niet in aanmerking kunnen komen voor terugbetaling, aangezien zij op de koper zijn afgewenteld.

Het Tribunal d'instance de Paris achtte het noodzakelijk in alle aldaar aanhangige gedingen een prejudiciële vraag voor te leggen aan het Hof. Het Tribunal vraagt in wezen, of de weigering om een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing terug te betalen, op de grond dat deze op de koper van de producten is afgewenteld, terwijl de wetgeving van de betrokken Lid-Staat ondernemingen juist verplicht deze heffing door te berekenen in de kostprijs van de verkochte waar, moet worden beschouwd als een omstandigheid die terugvordering vrijwel onmogelijk dan wel buitengewoon moeilijk maakt.

7. Hierbij dient te worden aangetekend, dat de nationale rechter in de verwijzingsbeschikking stellig verklaart dat „het betwiste octroi de mer op de kopers is afgewenteld". Ten aanzien hiervan merkt hij voorts op, dat verzoeksters de afwenteling op de kopers van hun producten niet betwisten.

De omstandigheid dat de Franse wetgeving de belastingplichtige verplicht de betwiste heffing bij de aankoopprijs van de voor zijn activiteiten benodigde producten te tellen en vervolgens bij de kostprijs van de verkochte waar, betekent, aldus de nationale rechter, dat deze wetgeving „voorziet in de heffing van de voorbelasting zonder aftrekmogelijkheid, bij gebreke van afzonderlijke facturering zoals bij de BTW, en dwingt tot de afwenteling die voor de belastingdienst grond is om terugbetaling af te wijzen". Zo komt de nationale rechter tot de conclusie dat „de Franse wetgeving de voorwaarden inzake de afwenteling — en derhalve de niet-terugbetaling — lijkt te hebben geschapen".

8. Indien de zaak zo ligt, met andere woorden indien als vaststaand moet worden aangenomen dat de in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing is afgewenteld, behoeft slechts te worden uitgemaakt, of dit tot gevolg kan hebben dat het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde vervalt, dan wel of, gelet op de bijzondere omstandigheden van het geval, een dergelijk stelsel onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht enkel omdat het terugbetaling van door de douane ten onrechte geheven bedragen vrijwel onmogelijk maakt.

De Franse regering en de Commissie hebben in hun schriftelijke opmerkingen echter gesteld — en ter terechtzitting herhaald —, dat de verplichting om het octroi de mer door te berekenen in de kostprijs geenszins, althans niet automatisch, inhoudt dat het daadwerkelijk op de koper van de producten is afgewenteld. [5] Het is immers heel goed mogelijk, dat een onderneming uit commerciële overwegingen een kleinere winstmarge verkiest boven afwenteling van de heffing.

Een dergelijke redenering moge theoretisch gezien juist zijn, zij sluit echter duidelijk niet aan bij de realiteit, aangezien zij een onderscheiding vooropstelt die in de praktijk niet mogelijk is. Want hoe kan men in het totaalbedrag dat de derde betaalt onderscheiden wat de (on)kosten zijn en wat de winst van de importeur? Bovendien, nu in casu vaststaat, dat het octroi de mer krachtens de wet wordt geacht in de kostprijs van het product te zijn inbegrepen en dat de verkoopprijs bestaat uit de kostprijs plus de winst van de importeur, hoe kan men dan nagaan, of de importeur de betwiste octroi de mer-heffing geheel of gedeeltelijk voor eigen rekening heeft willen nemen en zijn winstmarge daarmee heeft verkleind?

9. Enige realiteitszin dwingt ons onmiddellijk te erkennen, dat de redenering van de Commissie en de Franse regering niet opgaat. Uit het wettelijke verbod van verkoop met verlies blijkt maar al te goed, dat de verkoopprijs van een product noodzakelijkerwijs mede de last van het octroi de mer omvat, evenals alle andere kosten. Het zou dan ook lastig en zinloos zijn om de bedoeling van elke ondernemer te proberen te achterhalen om na te gaan, of hij zijn winstmarge heeft willen verkleinen of de onverschuldigd betaalde heffing volledig heeft willen afwentelen.

Evenmin uitvoerbaar lijkt mij het eveneens door de Commissie geopperde idee, dat de nationale rechter een deskundige zou kunnen benoemen om uit te maken, of afwenteling heeft plaatsgehad. Deze zou dan moeten bepalen, of de winstmarge van de betrokken ondernemer overeenkomt met wat als een normale marge wordt beschouwd (ik vraag mij trouwens af, of het hierbij gaat om „normaal" ten opzichte van een gemiddelde winst van andere ondernemers in dezelfde sector, of om „normaal" in de zin van niet buitensporig). In een markteconomie is de winst uiteraard afhankelijk van variabele factoren; met de vaststelling dat de winst normaal is, is nog niets aangetoond en zeker niet, dat er al dan niet sprake is van afwenteling.

Wie realistisch is, zal daarom toegeven, dat dergelijke noodgrepen niet alleen totaal ongeschikt zijn om aan te tonen dat er al dan niet sprake is van afwenteling, maar dat ook het recht op terugbetaling van een door de douane ten onrechte toegepaste heffing hiermee volledig dreigt te worden uitgehold.

5 — Ter terechtzitting hebben verzoeksters in feite zelf betoogd, zij het op andere gronden, dat afwenteling van het octroi de mer op de koper van de waar niet kon worden beschouwd als een automatisch gevolg van het doorberekenen van een met het octroi de mer overeenkomend bedrag in de kostprijs.

10. Het oordeel van de nationale rechter, dat „vaststaat dat het betwiste octroi de mer op de kopers is afgewenteld", is mijns inziens derhalve niet alleen gegrond op de juridische context die het onderhavige geval kenmerkt, maar hangt ook samen met de feitelijke situatie die zich telkens blijkt voor te doen wanneer de onverschuldigd betaalde rechten of heffingen een indirecte belasting op de overdracht van goederen betreffen: de onmogelijkheid om de verkoopprijs van een product uit te splitsen in kosten en winst. Immers, zelfs wanneer wordt aangenomen, dat de betrokken ondernemer zijn winstmarge heeft willen verkleinen, omvat de verkoopprijs altijd nog de ten onrechte door de douane toegepaste heffing.

Na deze vaststelling blijven er mijns inziens niet veel mogelijke oplossingen over: ofwel wordt aangenomen, dat de betrokken heffing is afgewenteld, hetgeen „waarschijnlijk" is, aangezien de heffing per definitie in de verkoopprijs is begrepen, ofwel wordt ervan uitgegaan, dat het voor de douane net zo lastig is om aan te tonen dat er is afgewenteld, als voor de importeur om aan te tonen dat er niet is afgewenteld; in dat geval moet worden gekozen voor bevoorrechting van een van hen. Valt de keuze uit in het voordeel van de douane, dan is er een vermoeden van afwenteling en geen plaats voor een recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde; valt de keuze daarentegen uit in het voordeel van de importeur, dan heeft deze hoe dan ook altijd recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde. Beide gevallen leiden tot dezelfde conclusie: afwenteling is niet — en mag niet — van invloed zijn op de terugbetaling.

Wat de onderhavige zaak aangaat, ben ik van mening, dat het Hof geen afstand kan nemen van de feitelijke en juridische gronden die de verwijzende rechter tot de conclusie hebben gebracht, dat de betrokken heffing op de kopers van de producten is afgewenteld; een en ander is overigens nauwkeurig en uitvoerig in de verwijzingsvonnissen weergegeven. Ik ga ervan uit, dat er afwenteling op de kopers heeft plaatsgevonden en volg dus niet het standpunt van de Commissie, dat doorberekening van een met het octroi de mer overeenkomend bedrag in de kostprijs niet wil zeggen dat er daadwerkelijk is afgewenteld. Gelet op mijn eerste conclusie, dat het — althans in een situatie zoals in het onderhavige geval — onmogelijk is te bewijzen dat er al dan niet sprake is van afwenteling, zou de zaak evenwel niet wezenlijk anders komen te liggen indien het standpunt van de Commissie zou worden overgenomen.

11. Het lijkt mij nuttig om nu eerst de rechtspraak van het Hof inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde in herinnering te brengen, te beginnen met de uitspraak dat „het recht op terugbetaling van heffingen die een Lid-Staat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft toegepast, het uitvloeisel en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen die heffingen van gelijke werking als douanerechten respectievelijk discriminerende toepassing van binnenlandse belasting verbieden". [6]

6 — Arrest van 9 november 1983 (zaak 199/82, San Giorgio, Jurispr. 1983, blz. 3595, r. o. 12).

De grondslag van het recht op terugbetaling van ten onrechte door de overheid geïnde bedragen houdt derhalve verband met de rechtstreekse werking van de desbetreffende regels van gemeenschapsrecht en met de doeltreffendheid van de bescherming van de door die regels gecreëerde individuele rechtsposities. Het spreekt vanzelf, dat deze bescherming niet doeltreffend is, indien de justitiabele na een arrest waarbij een heffing onrechtmatig wordt verklaard wegens strijd met een rechtstreeks werkend gemeenschapsvoorschrift, niet de mogelijkheid zou hebben deze heffing terug te vorderen.

12. Tevens herinner ik aan de vaste rechtspraak, dat bij gebreke van specifieke (geharmoniseerde) gemeenschapsvoorschriften ter zake het recht op terugbetaling moet worden uitgeoefend voor de nationale rechter „die wordt belast met de zorg voor de rechtsbescherming welke voor de justitiabelen voortvloeit uit de rechtstreekse werking van gemeenschapsrechtelijke bepalingen" [7], zulks op de in de nationale regels vastgestelde wijze. Deze regels mogen echter „niet ongunstiger zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen" en het „niet onmogelijk maken de rechten uit te oefenen die de nationale rechter verplicht is uit te oefenen". [8]

Wanneer nu de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde heffingen zijn grondslag vindt in de doeltreffendheid van rechtstreeks werkende bepalingen en de door het nationale recht vastgestelde regels en modaliteiten de uitoefening van een door een gemeenschapsvoorschrift toegekend recht niet praktisch onmogelijk mogen maken, ligt de conclusie voor de hand, dat degene die de terugbetaling vordert, slechts hoeft aan te tonen dat de heffing onrechtmatig is en dat hij deze heeft betaald. Het Hof heeft in zijn rechtspraak echter aanvaard, dat het gemeenschapsrecht zich er niet tegen verzet, dat een nationaal rechtsstelsel de terugbetaling van onverschuldigd afgedragen heffingen niet toelaat, indien zulks ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden tot gevolg heeft, met name „wanneer *vaststaat* dat degene die ze heeft moeten betalen, ze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld". [9] Degene die terugbetaling vordert, moet derhalve aan een bijkomende vereiste voldoen: bewijzen dat de heffing niet is afgewenteld.

13. In het arrest Just [10] heeft het Hof voor het eerst gezegd, dat het gemeenschapsrecht „niet vergt dat ten onrechte toegepaste belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden" en dat dit „niet uitsluit dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid dat de last van [deze] (...) belastingen is afgewenteld op andere deelnemers aan het economisch verkeer of op de verbruikers".

7 — Arresten van 16 december 1976 (zaak 33/76, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 1989, r. o. 5, en zaak 45/76, Comet, Jurispr. 1976, blz. 2043, r. o. 12).

8 — Arrest Rewe, reeds aangehaald, r. o. 5, en arrest Comet, reeds aangehaald, r. o. 13 en 16. Zoals bekend, zijn deze algemene rechtsbeginselen niet alleen herhaald in alle latere uitspraken inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde (arresten van 27 februari 1980, zaak 68/79, Just, Jurispr. 1980, blz. 501, r. o. 25; 27 maart 1980, zaak 61/79, Denkavit, Jurispr. 1980, blz. 1205, r. o. 25; 10 juli 1980, zaak 811/79, Ariete, Jurispr. 1980, blz. 2545, r. o. 12; 10 juli 1980, zaak 826/79, Mireco, Jurispr. 1980, blz. 2559, r. o. 13; voornoemd arrest San Giorgio, r. o. 12; arresten van 25 februari 1988, gevoegde zaken 331/85, 376/85 en 378/85, Bianco en Girard, Jurispr. 1988, blz. 1099, r. o. 12, en 24 maart 1988, zaak 104/86, Commissie/Italië, Jurispr. 1988, blz. 1799, r. o. 7), maar zij vormen ook vaste rechtspraak van het Hof (zie, laatstelijk, arrest van 23 mei 1996, zaak C-5/94, Hedley Lomas, Jurispr. 1996, blz. I-2553, r. o. 31).

9 — Arrest San Giorgio, aangehaald in voetnoot 6, r. o. 13; cursivering van mij.

10 — Aangehaald in voetnoot 8, r. o. 26 en 27.

Om de aan deze conclusie van het Hof ten grondslag liggende overwegingen beter te kunnen begrijpen, zij vermeld, dat het Hof zich in die zaak moest uitspreken over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de Deense rechtspraktijk. Bij vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde heffingen wordt daar juist rekening gehouden met het feit dat zij in de prijs van de goederen zijn doorberekend en op de kopers zijn afgewenteld. Deze praktijk gaat terug op een arrest van het Højesteret uit 1952 [11], waarin deze rechterlijke instantie een maalderij haar restitutievordering had ontzegd op de grond, dat de ten onrechte toegepaste heffing op de kopers van het brood was afgewenteld, hetgeen bleek uit de omstandigheid dat de broodprijs werd vastgesteld door de overheid, die deze — na de invoering van de later onrechtmatig verklaarde heffing — had verhoogd met het bedrag van de heffing.

14. Dat teruggaaf van het onverschuldigd betaalde volgens de Deense rechter niet mogelijk was, hield dus verband met de bijzondere omstandigheid, dat de verkoopprijs enerzijds van overheidswege was opgelegd en anderzijds was verhoogd met het bedrag van de (onrechtmatige) heffing, dat werd teruggevorderd. In de zaak Just was de uitgangssituatie totaal anders; toch heeft het Hof, zoals wij hierboven zagen, daarin in algemene zin verklaard, dat het gemeenschapsrecht zich er niet tegen verzet, dat bij een vordering wegens onverschuldigde betaling rekening wordt gehouden met een eventuele afwenteling op de kopers.

11 — Zie UfR 1952, 974 H.

Juist vanwege dit aspect is het arrest Just fel bekritiseerd in de rechtsleer. [12] Aldus was in principe een mogelijkheid geschapen die alleen in het Deense recht bestaat, en wel in zeer specifieke buitengewone omstandigheden [13], zo werd gesteld; ook werd bestreden, dat afwenteling leidt tot ongerechtvaardigde verrijking van de ondernemer die de heffing ten onrechte heeft betaald, en een restitutievordering hoe dan ook haar grondslag ontneemt. In dit verband is met name gesteld dat „s'il y a enrichissement sans cause, c'est plutôt au bénéfice de l'autorité publique *(accipiens)* qui a perçu la taxe illicite, puisque la base légale sur laquelle la perception a été effectuée est mise postérieurement à néant, ce qui fait perdre toute cause". [14]

15. Ik zal later op dit aspect terugkomen. In dit stadium is het van belang erop te wijzen, dat nadien in de rechtspraak — waarin weliswaar is herhaald dat de Lid-Staten bevoegd zijn terugbetaling van ten onrechte toegepaste heffingen te weigeren indien dit zou

12 — Zie met name Hubeau: „La répétition de l'indu en droit communautaire", in *Revue trimestrielle de droit européen*, 1991, blz. 442; Waelbroeck: „La garantie du respect du droit communautaire par les États membres. Les actions au niveau national", in *Cahiers de droit européen*, 1985, blz. 37.

13 — Hierbij dienen twee opmerkingen te worden gemaakt. Ten eerste, buiten Denemarken werd afwenteling op derden voordien in geen enkele nationale rechtsorde aangemerkt als grond voor verval van het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde. In Frankrijk en Italië bijvoorbeeld werden pas na het arrest Just bepalingen van deze strekking ingevoerd. Ten tweede, ook het Deense Højesteret zelf heeft in tegenovergestelde zin beslist: indien de prijs van een product waarop een heffing drukt, niet door de overheid, maar door de markt is bepaald, is er volgens de Deense rechter geen reden om aan te nemen dat de prijs is verhoogd om de heffing te compenseren, zodat de eiser recht heeft op terugbetaling (arrest van 28 mei 1965, zaak II 214/1964, U 1965, 492 H).

14 — Hubeau, reeds aangehaald, blz. 451.

leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden — belangrijke nadere eisen zijn geformuleerd met betrekking tot het bewijs van de afwenteling, waardoor de gevolgen van het afwentelen voor het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde aanzienlijk zijn beperkt.

In het arrest San Giorgio heeft het Hof namelijk beslist, dat „bewijsregels die tot gevolg hebben dat het praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen te verkrijgen, daarentegen wel met het gemeenschapsrecht onverenigbaar zouden zijn. Dit geldt met name voor vermoedens of bewijsregels die de bewijslast, dat onverschuldigd betaalde heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, bij de contribuabele leggen, of voor bijzondere beperkingen met betrekking tot de vorm van het te leveren bewijs, zoals de uitsluiting van alle niet-schriftelijke bewijsmiddelen." [15] In datzelfde arrest heeft het Hof vervolgens gezegd: „In een op de vrije mededinging gebaseerde markteconomie blijft bij de vraag of en in hoeverre een aan de importeur opgelegde fiscale last daadwerkelijk op de volgende schakels in de economische kringloop is afgewenteld, steeds enige onzekerheid bestaan die niet systematisch mag worden aangerekend aan degene die een met gemeenschapsrecht strijdige heffing heeft moeten betalen." [16]

16. Uit de hierboven aangehaalde uitspraken blijkt enerzijds, dat terugvordering vrijwel onmogelijk wordt indien het bewijs dat de heffing niet is afgewenteld, bij de importeur wordt gelegd als voorwaarde voor de ontvankelijkheid van zijn vordering, en anderzijds, dat het bijgevolg noodzakelijk kan zijn de bewijslast om te keren. Anders gezegd, het Hof heeft hiermee erkend, dat het in bepaalde gevallen, met name in een op vrije mededinging gebaseerde markteconomie, aan de overheid kan zijn te bewijzen, dat er is afgewenteld, en dat de importeur niet hoeft aan te tonen, dat hij de heffing niet op de kopers heeft afgewenteld.

Voorts heeft het Hof in het arrest Bianco en Girard overigens het argument verworpen, dat het in geval van gereglementeerde prijzen — waarbij de ondernemers absoluut niet de vrijheid hebben de heffing al dan niet op de kopers af te wentelen — verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, dat de bewijslast bij de ondernemers wordt gelegd. Na eerst te hebben opgemerkt, dat de in het arrest San Giorgio geformuleerde beginselen niet uitsluitend gelden voor situaties die zich in een markteconomie voordoen, heeft het Hof namelijk verklaard, dat ook indien het naar gelang het karakter van de markt meer of minder waarschijnlijk is, dat afwenteling heeft plaatsgevonden, „de talrijke factoren die bepalend zijn voor de handelsstrategie, echter van geval tot geval wisselen, *zodat het nagenoeg onmogelijk is om het aandeel van hun werkelijke invloed op de afwenteling te bepalen*". [17]

15 — Aangehaald in voetnoot 6, r. o. 14.
16 — Ibidem, r. o. 15

17 — Arrest Bianco en Girard, aangehaald in voetnoot 8, r. o. 20; cursivering van mij.

17. Het is juist dat het Hof in datzelfde arrest, na te hebben overwogen dat het evenwel niet zo is, dat er bij indirecte belastingen „een vermoeden bestaat dat zij zijn afgewenteld en dat de contribuabele het negatieve bewijs van het tegendeel moet leveren", niettemin heeft gepreciseerd, dat „deze vaststelling geenszins vooruitloopt op de oplossing van het bijzondere probleem dat met betrekking tot de bewijslast rijst, wanneer de betrokken wettelijke bepalingen de contribuabele verplichten, een belasting naar beneden af te wentelen". [18]

Tenzij men zou menen dat het Hof de kwestie open heeft gelaten, lijkt hieruit toch te kunnen worden opgemaakt, dat indien de importeur op grond van de nationale wetgeving verplicht is de heffing af te wentelen — een situatie die in wezen overeenkomt met die van de onderhavige zaak — de bewijslast nog altijd bij hem rust. [19] Hieruit volgt, ik zou haast zeggen vrijwel automatisch, dat de betrokken importeur de ten onrechte door de overheid toegepaste heffingen in geen geval kan terugvorderen.

18. Welke conclusies kunnen uit de aangehaalde rechtspraak worden getrokken? Tot dusver is duidelijk gebleken, dat het effect van afwenteling zoals dat in het arrest Just is geformuleerd, in de latere rechtspraak tot aanzienlijk geringere proporties is teruggebracht. Het is, denk ik, niet overdreven om te stellen, dat het benadrukken van de onzekerheidsmarge verbonden aan de afwenteling [20] en van het variabele karakter van de diverse factoren die bepalend zijn voor de handelsstrategie, zodat het „nagenoeg onmogelijk is" om de werkelijke invloed hiervan op de afwenteling te bepalen [21], in wezen neerkomt op de erkenning, dat het bewijs dat er al dan niet sprake is van afwenteling, een „probatio diabolica" is. Zoals ik in de punten 9 en 10 reeds heb betoogd, geldt dit overigens zowel voor de ondernemer die de heffing heeft betaald, als voor de overheid zelf.

Vanuit deze optiek is de door het Hof beoogde overgang van de bewijslast van de importeur op de overheid juist een middel waarmee een absolute ontzegging van het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde kan worden voorkomen. De keuze om, wat de bewijslast aangaat, de belastingplichtige te bevoorrechten ten opzichte van de overheid impliceert, dat ingeval de overheid niet slaagt in het bewijs dat er daadwerkelijk afwenteling heeft plaatsgevonden, eerstgenoemde altijd recht heeft op terugbetaling van datgene wat hij onverschuldigd heeft betaald; dit wordt bevestigd door beslissingen die nationale rechters op grond van de gereleveerde rechtspraak van het Hof hebben gegeven.

18 — Ibidem, r. o. 17.

19 — Deze interpretatie heeft overigens geen gevolgen voor zaken als die waarover het Deense Hojesteret zich heeft uitgesproken in zijn reeds genoemde arrest van 1952, dat, zoals gezegd, het arrest Just van het Hof zeer zeker heeft beïnvloed.

20 — Zie met name arrest San Giorgio, aangehaald in voetnoot 6, r. o. 15, en arrest Bianco en Girard, aangehaald in voetnoot 8, r. o. 17.

21 — Arrest Bianco en Girard, reeds aangehaald, r. o. 20.

19. Betekent dit nu, dat het — in de rechtspraak weliswaar telkens bevestigde — belang van de afwenteling en van het beginsel van de ongerechtvaardigde verrijking tot zodanige proporties is teruggebracht, dat er geen enkele praktische invloed meer van uitgaat op de terugvordering van het onverschuldigd betaalde? Zeker niet. Er zijn immers nog de gevallen waarin de wetgeving van de Lid-Staat de importeur verplicht de onrechtmatige heffing af te wentelen, zoals in de onderhavige zaak. Zoals gezegd, lijkt bedoelde rechtspraak omkering van de bewijslast in dergelijke gevallen uit te sluiten, zodat de ondernemer die ten onrechte een heffing heeft betaald geen enkel recht heeft op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde. [22]

De door het Hof gevolgde koers is mijns inziens dan ook de juiste. In dergelijke gevallen kan namelijk alleen maar worden aangenomen dat er inderdaad is afgewenteld, zodat omkering van de bewijslast geen enkele zin zou hebben. Zoals de verwijzende rechter in de onderhavige zaak opmerkt, is de overheid in dergelijke gevallen immers altijd in staat om aan te tonen dat er wel degelijk afwenteling heeft plaatsgevonden. [23]

20. In dergelijke gevallen kan het probleem geenszins worden opgelost door na te gaan, of er daadwerkelijk afwenteling heeft plaatsgevonden, zoals de Commissie suggereert. Het gaat er niet om, bij wie de bewijslast ligt en of de bewijsregels terugbetaling niet vrijwel onmogelijk maken. De vraag gaat veel verder: vastgesteld moet worden, of de afwenteling van het octroi de mer — als consequentie van een nationale wettelijke verplichting — de terugbetaling vrijwel onmogelijk maakt, dus, of de nationale regelgeving die een dergelijk effect sorteert daarom onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht. In laatste instantie dient te worden uitgemaakt, of de afwenteling op derden daadwerkelijk leidt tot ongerechtvaardigde verrijking van de ondernemer en of dit bijgevolg of zonder meer een grond is voor verval van de verplichting tot terugbetaling van de door de overheid ten onrechte geheven bedragen.

22 — In dit stadium lijkt het mij nuttig om eraan te herinneren dat in een soortgelijk geval, dat evenwel een vordering tot terugbetaling betrof van op grond van ongeldig verklaarde gemeenschapsverordeningen betaalde bedragen, in een arrest van 13 mei 1981 door het Hof is beslist dat de omstandigheid „dat er een stelsel bestond dat speciaal was opgezet om de gevolgen van een maatregel van economische politiek te spreiden, de grondslag ontneemt aan een rechtsvordering tot terugbetaling van de gestelde en verbeurdverklaarde waarborgsommen, zelfs indien een dergelijke rechtsvordering krachtens louter nationaal recht met succes zou kunnen worden ingesteld. *Daarbij speelt geen rol of de ondernemer die last inderdaad heeft afgewenteld, dan wel daarvan heeft afgezien om redenen verband houdende met de economische strategie van zijn onderneming*" (zaak 66/80, International Chemical Corporation, Jurispr. 1981, blz. 1191, r. o. 24; cursivering van mij). Ter afwijzing van een vordering tot terugbetaling van ten onrechte betaalde bedragen volstaat het dus dat de desbetreffende gemeenschapsregeling zodanig is opgezet, dat afwenteling mogelijk is (afwenteling behoeft niet te zijn voorgeschreven). Omdat er geen reden is om aan te nemen dat de bescherming van de marktdeelnemers verschilt naargelang hun vordering tot teruggaaf van het onverschuldigd betaalde verband houdt met een nationale dan wel communautaire heffing, ben ik geneigd te veronderstellen dat deze beslissing, voor zover zij in tegenspraak is met de arresten San Giorgio en Bianco en Girard, niet meer geldt. Mocht dit niet zo zijn, dan vergt dit punt uiteraard grondige herbezinning.

23 — In casu behoefde de douane bijvoorbeeld slechts na te gaan, of verzoeksters daadwerkelijk een met het octroi de mer overeenkomend bedrag in de kostprijs hadden doorberekend, zoals de nationale regelgeving voorschreef, en of — zoals de betrokken ondernemingen zelf verklaarden — bij de bepaling van de verkoopprijs rekening was gehouden met een winstmarge bovenop de kostprijs.

Uiteraard is bij de verkoopprijs van een product het streven om de kosten te dekken maatgevend, maar de prijs wordt ook, zo niet vooral, bepaald door de markt, zodat het wel erg simplistisch zou zijn om er een eenvoudige optelsom van gemaakte kosten en beoogde winst in te zien. Het is dan ook onmogelijk om de prijs uit te splitsen en een bepaald gedeelte uitsluitend toe te rekenen aan een ten onrechte betaalde heffing en op basis daarvan te concluderen, dat het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde vervalt. Mijns inziens staat dan ook buiten kijf, dat niet aantoonbaar is, dat de vermogensvermindering van degene die de onrechtmatige heffing heeft betaald, door de doorberekening in de prijs van het desbetreffende product is gecompenseerd. Het spreekt vanzelf, dat de afwenteling op derden alleen zeker is in geval van een elastisch aanbod en een inelastische vraag, hetgeen zich in de economische realiteit niet voordoet. Ook een jurist moet zich bewust zijn van deze realiteit en daaruit de nodige consequenties trekken.

21. Meer in het algemeen gesproken, zelfs al zou voor een individuele ondernemer soms een voordeel kunnen resteren na de teruggaaf van een onverschuldigd betaalde heffing die hij geheel of gedeeltelijk heeft afgewenteld, blijft het de vraag, of men dan in redelijkheid wel kan spreken van ongerechtvaardigde verrijking. Vanuit een louter algemeen rechtstheoretisch oogpunt luidt mijn antwoord: neen. Het is mijns inziens niet juist, het voordeel dat een particulier na de terugbetaling van een ten onrechte door de overheid verlangde en geïnde heffing geniet, als ongerechtvaardigde verrijking aan te merken. Ik acht het vooral onjuist, dat de staat, die zelf in feite ongerechtvaardigd is verrijkt door jarenlang een onrechtmatige heffing toe te passen, zich vervolgens uitgerekend op dit beginsel beroept ter afwijzing van de terugbetaling van onverschuldigd geïnde bedragen. [24]

Er is echter meer. Als wordt toegelaten dat een staat terugbetaling van het onverschuldigd betaalde kan weigeren op de grond dat er afwenteling heeft plaatsgevonden — conform een nationaal wettelijk voorschrift —, dan is het heel goed mogelijk, dat die staat niet meteen zal voldoen aan een arrest van het Hof waarbij de heffing onrechtmatig is verklaard, juist omdat hij hoe dan ook niet verplicht is de ten onrechte geïnde bedragen terug te betalen. Dat lijkt mij echt een te hoge prijs.

22. Ten slotte komt het mij voor, althans in een geval als het onderhavige, dat terugvordering van het onverschuldigd betaalde slechts strekt tot compensatie van een *ongerechtvaardigde verarming* van de ondernemer die onverschuldigd heffingen aan de overheid heeft betaald. Het doet niet ter zake, of hij deze (conform de nationale regelgeving) op de koper heeft *afgewenteld*, want men mag ervan uitgaan, dat hij zijn winstmarge heeft moeten verkleinen of minder producten heeft verkocht. Hoe dan ook, gaat de keuze tussen de overheid van een Lid-Staat die jarenlang het gemeenschapsrecht heeft geschonden en een belastingplichtige die ten onrechte heffingen heeft betaald, dan

24 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Mancini bij het eerder aangehaalde arrest San Giorgio (Jurispr. 1983, blz. 3616, in het bijzonder blz. 3627); zie ook punt 14 en voetnoot 14 van deze conclusie.

lijdt het mijns inziens geen twijfel, dat deze zeker niet in het nadeel van laatstgenoemde mag uitvallen.

Daarnaast dient men te beseffen, dat een oplossing in tegenovergestelde zin tot gevolg zou hebben, dat een gemeenschapsrechtelijk gegarandeerde individuele rechtspositie volledig wordt uitgehold, hetgeen een reëel probleem oplevert met betrekking tot de effectieve rechtsbescherming van die rechtspositie. Dit probleem moet niet worden onderschat.

23. Tot slot wil ik herinneren aan een recente uitspraak waarin de verplichting tot schadevergoeding van de staat is erkend jegens particulieren die schade hebben geleden ten gevolge van een aan de staat toe te rekenen schending van een rechtstreeks aan een gemeenschapsnorm ontleend recht. Daarin heeft het Hof met name verklaard, dat „in dit geval het recht op schadevergoeding het noodzakelijk corollarium is van de rechtstreekse werking die is toegekend aan de gemeenschapsbepalingen waarvan de schending de schade heeft veroorzaakt". [25]

Zoals ik hiervoor al heb aangestipt, is het goed mogelijk, dat een particulier juist schade lijdt doordat hij de in strijd met het gemeenschapsrecht door de overheid toegepaste heffing heeft doorberekend: de verhoging van de prijs — wat men als afwenteling op de koper zou kunnen opvatten — kan immers een daling van de afzet tot gevolg hebben. In een dergelijk geval kan de particulier heel goed een aansprakelijkheidsvordering tegen de staat instellen om vergoeding te verkrijgen voor de schade die hij heeft geleden wegens de in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing.

Men zou kunnen tegenwerpen, dat met de zojuist geschetste mogelijkheid het eerder genoemde risico, dat de justitiabele niet de volledige en effectieve bescherming krijgt waarop hij recht heeft, wordt weggenomen. Ik vraag mij echter af, of het niet veel eenvoudiger is — en niet alleen voor de betrokken ondernemer — om hem het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde toe te kennen.

24. Dit laatste is nu juist wat verzoeksters in de hoofdgedingen moet worden toegestaan. Wenst het Hof tot dit resultaat te komen — wat ik zou willen voorstellen —, dan kan het mijn inziens twee wegen bewandelen. In de eerste plaats kan het de nationale rechter antwoorden, dat een nationale wetgeving die afwenteling op de koper verplicht stelt, de terugbetaling van ten onrechte door de overheid toegepaste heffingen vrijwel onmogelijk maakt en derhalve onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht. De tweede — verdergaande — mogelijkheid is dat het verklaart, dat afwenteling op de koper in geen geval kan leiden tot verval van het recht van de particulier op terugvordering van het onverschuldigd betaalde.

25 — Arrest van 25 maart 1996 (gevoegde zaken C-46/93 en C-48/93, Brasserie du pêcheur en Factortame, Jurispr. 1996, blz. I-1029, r. o. 22).

Gelet op de precedenten in de rechtspraak ter zake, wil ik evenwel opmerken, dat ook de eerste mogelijkheid inhoudt, zij het minder expliciet, dat de draagwijdte en de praktische gevolgen van het afwentelingscriterium uiteindelijk nihil zijn. Want ofwel de overheid slaagt niet in het bewijs dat afwenteling heeft plaatsgevonden (gezien de omkering van de bewijslast waartoe is besloten in de arresten San Giorgio en Bianco en Girard), ofwel de regeling die de afwenteling voorschrijft — en dit betreft het enige geval waarin de overheid kan slagen in het bewijs dat afwenteling heeft plaatsgevonden —, wordt geacht de uitoefening van het recht op terugbetaling vrijwel onmogelijk te maken. Het resultaat is uiteindelijk hetzelfde: de particulier heeft altijd hoe dan ook recht op terugbetaling van door de staat in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen.

In deze omstandigheden kan ik het Hof alleen maar de meest voor de hand liggende oplossing voorstellen: uitdrukkelijk verklaren, dat afwenteling op de koper geen enkel gevolg heeft voor het recht van particulieren op terugvordering van het onverschuldigd betaalde. Deze keuze betekent niet alleen minder onzekerheid voor ondernemers en juristen, maar sluit bovendien ook beter aan bij de economische realiteit.

25. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging het Tribunal d'instance de Paris het volgende antwoord te geven:

„De omstandigheid dat een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing op de koper is afgewenteld kan er niet toe leiden, dat het recht van particulieren op terugvordering van ten onrechte door de overheid geheven bedragen vervalt."