RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak 240/87 *

I — De feiten en het procesverloop

Vóór de inwerkingtreding van wet nr. 85-695 van 11 juli 1985 (JORF 12.7.1985, blz. 7855), houdende diverse economische en financiële bepalingen, kende men in Frankrijk twee verschillende jaarlijkse motorrijtuigenbelastingen: een differentiële belasting op motorrijtuigen met een fiscaal vermogen van 16 pk of minder en een bijzondere belasting op motorrijtuigen met een fiscaal vermogen van meer dan 16 pk. De bijzondere belasting bestond in een vast bedrag, dat aanzienlijk hoger was dan dat van de differentiële belasting.

Deville, verzoeker in het hoofdgeding, is eigenaar van een buiten Frankrijk vervaardigd motorrijtuig met een fiscaal vermogen van meer dan 16 pk.

Op 10 december 1982 voldeed hij voor dit motorrijtuig de vaste bijzondere belasting.

In een arrest van 9 mei 1985 (zaak 112/84, Humblot, Jurispr. 1985, blz. 1367) stelde het Hof vast, dat een dergelijke belasting in strijd is met artikel 95 EEG-Verdrag.

Ter uitvoering van dat arrest bepaalde de Franse wetgever in artikel 18 van voornoemde wet van 11 juli 1985, dat de vaste bijzondere belasting werd afgeschaft en vervangen door een differentiële belasting die gerelateerd is aan het fiscale vermogen van het motorrijtuig. Op grond van dezelfde bepaling konden de belastingplichtigen terugbetaling verkrijgen van het verschil tussen het bedrag van de door hen betaalde bijzondere belasting en het bedrag van de nieuwe, met het fiscale vermogen van hun motorrijtuig overeenkomende differentiële belasting.

Artikel 18, lid V, tweede alinea, luidt als volgt:

„Belastingplichtigen die na 9 mei 1985 [de datum van uitspraak van het arrest Humblot] een bezwaarschrift indienen, kunnen terugbetaling van een onder dezelfde voorwaarden bepaald bedrag verkrijgen, indien het verzoek hiertoe wordt gedaan binnen de termijn bedoeld in artikel R 196, lid 1, sub b, van het Livre des procédures fiscales, welke termijn ingaat op de dag waarop de bijzondere belasting is betaald."

Blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van de wet van 11 juli 1985 (Assemblée nationale, tweede zitting van 20.6.1985, blz. 1824) beoogde de Franse wetgever met de aangehaalde bepaling zowel „de financiele gevolgen [van het arrest Humblot] te beperken" als „uitdrukking te geven aan het politieke streven om motorrijtuigen met groot vermogen zwaarder te belasten".

Artikel R 196, lid 1, van het Livre des procédures fiscales, waarnaar in artikel 18, lid V, tweede alinea, wordt verwezen, is van vroegere datum dan laatstgenoemde bepaling en stelt de termijnen voor bezwaar in fiscaalrechtelijke zaken vast.

* Procestaal: Frans.

Artikel R 196, lid 1, luidt als volgt:

„Bezwaarschriften ... dienen, op straffe van niet-ontvankelijkheid, bij de administratie te worden ingediend uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar waarin:

a) ...;

b) de bestreden belasting is betaald; of

c) het feit waarop het bezwaarschrift is gebaseerd, zich heeft voorgedaan."

Op 31 december 1985 — dus na de uitspraak van het arrest Humblot — verzocht Deville door middel van een bezwaarschrift om terugbetaling van het verschil tussen het bedrag van de door hem betaalde bijzondere belasting en het hoogste op voertuigen van Franse makelij toepasselijke tarief van de differentiële belasting.

De belastingdienst wees het bezwaarschrift af op grond van termijnoverschrijding, omdat het krachtens artikel 18, lid V, tweede alinea, juncto artikel R 196, lid 1, sub b, van het Livre des procédures fiscales uiterlijk op 31 december 1984 had moeten zijn ingediend (dat wil zeggen op 31 december van het tweede jaar volgend op dat waarin betaling van de bestreden belasting had plaatsgevonden, wat in casu was gebeurd op 10 december 1982).

Deville ging van deze afwijzende beschikking in beroep bij het tribunal de grande instance te Rijsel. Hij voerde aan, dat zijn bezwaarschrift wel degelijk op tijd was ingediend, namelijk binnen de termijn bedoeld in artikel R 196, lid 1, sub c, te weten vóór 31 december van het tweede jaar volgend op dat waarin het feit waarop het bezwaarschrift is gebaseerd, zich heeft voorgedaan. Dit feit bestond volgens hem in de uitspraak van het arrest Humblot op 9 mei 1985. Voorts stelde Deville dat, zo zijn bezwaarschrift als te laat ingediend werd aangemerkt, hiermee afbreuk zou worden gedaan aan de gevolgen in de tijd van het arrest Humblot, dat immers ook van toepassing was op situaties die vóór de uitspraak ervan zijn ontstaan.

Het tribunal de grande instance te Rijsel was van oordeel, dat de uitlegging die het Hof in het arrest Humblot aan artikel 95 EEG-Verdrag heeft gegeven, ook van toepassing is op rechtsbetrekkingen die vóór dat arrest zijn ontstaan. Het vroeg zich echter af of, gezien de tekst van artikel 18, lid V, tweede alinea, van de wet van 11 juli 1985, het bezwaarschrift van Deville niet toch tardief moest worden geacht. Bij vonnis van 29 juli 1987 heeft het tribunal daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 177 van het Verdrag de navolgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is het in overeenstemming met de algemene beginselen van gemeenschapsrecht om, zoals in artikel 18, lid V, tweede alinea, van wet nr. 85-695 van 11 juli 1985, de gevolgen van de afschaffing met terugwerkende kracht van de bijzondere belasting op motorrijtuigen met een vermogen van meer dan 16 pk, die bij arrest van 9 mei 1985 in zaak 112/84 in strijd is verklaard met de bepalingen van artikel 95 EEG-Verdrag, in de tijd te beperken? "

Het verwijzingsvonnis van het tribunal de grande instance te Rijsel is op 3 augustus 1987 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn op 26 oktober 1987 schriftelijke opmerkingen ingediend door C. Deville, verzoeker in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door J. Durand, advocaat te Rij-

sel; op 28 oktober 1987 door de Franse regering, vertegenwoordigd door R. de Gouttes en G. de Bergues als gemachtigden, en op 29 oktober 1987 door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. F. Buhl als gemachtigde.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan. Het heeft de Franse regering evenwel een vraag gesteld, waarop binnen de gestelde termijn is geantwoord.

Bij beschikking van 20 januari 1988 heeft het Hof krachtens artikel 95, paragrafen 1 en 2, van het Reglement voor de procesvoering besloten de zaak naar de Vijfde kamer te verwijzen.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

Deville merkt op, dat de Franse regering artikel 18, lid V, tweede alinea, van de wet van 11 juli 1985 heeft vastgesteld teneinde de budgettaire gevolgen van het arrest Humblot te beperken. Deze bepaling wijkt in zoverre af van het Franse recht inzake fiscale procedures, dat zij de belastingplichtigen het recht ontneemt zich te beroepen op artikel R 196, lid 1, sub c, van het Livre des procédures fiscales, krachtens hetwelk die bezwaarschriften ontvankelijk zijn, welke zijn ingediend uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op dat „waarin het feit waarop het bezwaarschrift is gebaseerd, zich heeft voorgedaan".

Volgens Deville is de uitspraak van het arrest Humblot het feit waarop zijn bezwaarschrift is gebaseerd. Naar aanleiding van dit arrest heeft de Franse wetgever immers de vaste bijzondere belasting afgeschaft en de nieuwe belastingregeling ingevoerd. Tekenend is in dit verband, dat artikel 18, lid V, tweede alinea, onderscheid maakt tussen bezwaarschriften die vóór en bezwaarschriften die na 9 mei 1985 — de datum van uitspraak van het arrest Humblot — zijn ingediend.

Het feit dat artikel 18, lid V, tweede alinea, van genoemde wet de mogelijkheid om zich te beroepen op artikel R 196, lid 1, sub c, van het Livre des procédures fiscales uitsluit, betekent een beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest Humblot. Deze bepaling maakt het immers onmogelijk, na de datum van het arrest Humblot nog belasting terug te vorderen die vóór het einde van 1982 is betaald.

Blijkens de rechtspraak van het Hof nu kan enkel het Hof, en dan nog bij wijze van uitzondering en uitsluitend in het arrest waarin op het verzoek om uitlegging wordt beslist, de werking van een uitleggingsarrest in de tijd beperken (arrest van 27 maart 1980, gevoegde zaken 66, 127 en 128/79, Salumi, Jurispr. 1980, blz. 1237).

Artikel 18, lid V, tweede alinea, van de wet van 11 juli 1985 is dus in strijd met het gemeenschapsrecht en dient buiten toepassing te blijven.

Deville geeft derhalve in overweging, de prejudiciële vraag aldus te beantwoorden, dat het arrest van 9 mei 1985 (Humblot) voor de Franse Staat de verplichting meebrengt tot restitutie van de uit hoofde van de vaste bijzondere belasting geheven bedragen, en wel over het gehele tijdvak waarin deze belasting heeft bestaan.

De *Franse regering* merkt op, dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof een aangele-

genheid van de rechtsorde van elke Lid-Staat is om de voorwaarden te bepalen waaronder terugbetaling kan worden gevorderd van belastingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geheven, met dien verstande dat die voorwaarden niet ongunstiger mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen, en dat zij de uitoefening van de rechten die de nationale rechter verplicht is te handhaven, niet praktisch onmogelijk mogen maken (arresten van 27 februari 1980, zaak 68/79, Just, Jurispr. 1980, blz. 501; 27 maart 1980, zaak 61/79, Denkavit, Jurispr. 1980, blz. 1205, en 10 juli 1980, zaak 811/79, Ariete, Jurispr. 1980, blz. 2545).

Artikel 18, lid V, tweede alinea, van de wet van 11 juli 1985 voldoet aan beide genoemde vereisten.

In de eerste plaats zijn de voorwaarden die in deze bepaling worden gesteld, niet ongunstiger dan die voor soortgelijke nationale vorderingen. De termijn van artikel R 196, lid 1, sub b, van het Livre des procédures fiscales, waarnaar in artikel 18 wordt verwezen, is immers de in het interne recht algemeen geldende termijn voor bezwaar. Weliswaar wordt de toepasselijkheid van artikel R 196, lid 1, sub c, van het Livre des procédures fiscales door artikel 18 uitgesloten, maar het arrest Humblot kan voor Deville in geen geval een feit in de zin van deze bepaling vormen. Dat arrest is immers gewezen in het kader van een door een andere belastingplichtige aangespannen fiscale procedure, zodat Deville hieraan geen persoonlijke rechten kan ontlenen, en bovendien heeft het geen enkel nieuw recht in het leven geroepen, aangezien de rechten waarop Deville zich beroept, reeds aan artikel 95 zelf kunnen worden ontleend.

In de tweede plaats maken de in artikel 18, lid V, tweede alinea, gestelde voorwaarden de uitoefening van het recht op terugbetaling niet praktisch onmogelijk. In dit verband verwezen zij naar de arresten van 16 december 1976 (zaak 33/76, Rewe, en zaak 45/76, Comet, Jurispr. 1976, blz. 1989 resp. 2043), waarin het Hof besliste, dat de vaststelling van redelijke beroepstermijnen door het nationale recht van een Lid-Staat het in de praktijk niet onmogelijk maakt de rechten uit te oefenen die de nationale rechter verplicht is te handhaven. Overigens heeft ook het Hof in zijn arresten van 8 april 1976 (zaak 43/75, Defrenne, Jurispr. 1976, blz. 455) en 15 januari 1986 (zaak 41/84, Pinna, Jurispr. 1986, blz. 1) de mogelijkheid om financiële aanspraken geldend te maken over vóór de datum van de uitspraak van deze arresten gelegen tijdvakken, afhankelijk gesteld van de vraag of de justitiabele reeds vóór die datum beroep in rechte heeft ingesteld.

De Franse regering geeft derhalve in overweging, de prejudiciële vraag aldus te beantwoorden, dat het gemeenschapsrecht er niet aan in de weg staat, dat de mogelijkheid om terugbetaling te vorderen in de tijd wordt beperkt, aangezien het immers de aangelegenheid van het recht van elke Lid-Staat is om de voorwaarden te bepalen waaronder terugbetaling kan worden gevorderd van met het gemeenschapsrecht onverenigbaar verklaarde nationale belastingen.

De *Commissie* betoogt dat, hoewel het bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht een aangelegenheid van het recht van elke Lid-Staat is om de voorwaarden te bepalen waaronder terugbetaling kan worden gevorderd van belastingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geheven, het Hof niettemin te dien aanzien bepaalde vereisten heeft gesteld, waaraan het nationale recht zich heeft te houden. Zo mogen de voorwaarden waaronder terugbetaling kan worden gevorderd, in elk geval niet dusdanig zijn geregeld, dat de uitoefening van dit recht praktisch onmogelijk wordt.

Artikel 18, lid V, tweede alinea, van de wet van 11 juli 1985 voldoet niet aan dit vereiste, aangezien het de mogelijkheid om te-

rugbetaling te vorderen van ten onrechte betaalde bijzondere belastingen, in de tijd beperkt. In zoverre ontneemt deze bepaling aan het arrest Humblot zijn nuttige werking.

Volgens de Commissie dient de prejudiciële vraag derhalve aldus te worden beantwoord, dat een beperking in de tijd van de gevolgen van de afschaffing met terugwerkende kracht van de vaste bijzondere belasting die in het arrest Humblot in strijd is verklaard met artikel 95 EEG-Verdrag, strijdig is met de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, voor zover een dergelijke beperking aan het arrest Humblot zijn nuttige werking ontneemt.

III — Antwoord op een vraag van het Hof

Het Hof heeft aan de Franse regering de navolgende vraag gesteld:

„De Franse regering beweert op blz. 9 en 10 van haar opmerkingen, dat artikel 18, lid V, tweede alinea, van de wet van 11 juli 1985 niet tot gevolg heeft dat de toepasselijkheid van artikel R 196, lid 1, sub c, van het Livre des procédures fiscales wordt uitgesloten, aangezien het arrest van het Hof van 9 mei 1985 (zaak 112/84, Humblot, Jurispr. 1985, blz. 1367) in geen geval een feit in de zin van deze bepaling vormt. Indien deze uitlegging juist is, wat is dan de zin van de verwijzing in artikel 18, lid V, tweede alinea, naar de termijn voorzien in artikel R 196, lid 1, sub b, van het Livre des procédures fiscales? "

De Franse regering heeft hierop geantwoord, dat aan de verwijzing naar de termijn van artikel R 196, lid 1, sub b, van het Livre des procédures fiscales de wens ten grondslag ligt, belastingplichtigen die eerst na de uitspraak van het arrest Humblot een bezwaarschrift indienen, niet te bevoordelen ten opzichte van hen die dit reeds vóór die tijd hebben gedaan.

De verwijzing naar de termijn van artikel R 196, lid 1, sub b, vormt geen beletsel voor de uitoefening van aan het Verdrag ontleende rechten. Belastingplichtigen die na de uitspraak van het arrest Humblot een bezwaarschrift indienen, hebben immers al beschikt over de algemene bezwaartermijn van artikel R 196, lid 1, sub b, die ingaat op het moment waarop de bijzondere belasting is betaald.

De zin van de verwijzing in artikel 18, lid V, tweede alinea, van de wet van 11 juli 1985 naar de termijn van artikel R 196, lid 1, sub b, van het Livre des procédures fiscales is hierin gelegen, dat de voorwaarden voor de afwikkeling van bezwaarschriften die op de datum van het arrest Humblot nog niet aanhangig waren, erdoor worden gepreciseerd. Vanuit een oogpunt van rechtszekerheid was dit zeker wenselijk.

R. Joliet
rechter-rapporteur