CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO
van 25 juni 1992 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

In de onderhavige zaken gaat het nog eens om de vraag naar de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van nationale regelingen inzake parafiscale heffingen. De casus vertoont, bondig samengevat, de navolgende kenmerken:

— het gaat om bijdragen die zowel over binnenlandse als over ingevoerde produkten worden geheven en die, althans formeel, niet discriminerend zijn daar zij tegen hetzelfde tarief, op dezelfde grondslag en op dezelfde wijze worden geheven;

— de opbrengst van die bijdragen is bestemd voor de financiering (via een daartoe aangewezen dienst) van activiteiten die de belaste binnenlandse produkten ten goede komen.

De rechtsregeling waaraan de parafiscale heffingen die de hierboven beschreven kenmerken vertonen, naar gemeenschapsrecht onderworpen zijn, is door de rechtspraak en de administratieve praktijk geleidelijk afgebakend. In de meeste door het Hof onderzochte gevallen is de wettigheid van dergelijke bijdragen voornamelijk getoetst aan de fiscale bepalingen van het Verdrag, te weten de artikelen 9 en 12 enerzijds en artikel 95 anderzijds.

Naast die arresten zijn er evenwel andere waaruit kan worden afgeleid, dat de litigieuze parafiscale heffingen — precies omdat zij inzonderheid voor de financiering van steun aan bepaalde bedrijven bestemd zijn — *ook* aan de (materiële en procedurele) bepalingen betreffende staatssteun zijn onderworpen. Met name uit de praktijk van de Commissie inzake steunmaatregelen vloeit duidelijk voort, dat de financiering van steunmaatregelen uit parafiscale heffingen onder omstandigheden als onverenigbaar met artikel 92 van het Verdrag moet worden beschouwd.

Tegen de achtergrond van het voorgaande zal ik in mijn navolgende opmerkingen trachten aan te geven, volgens welke criteria genoemde verdragsbepalingen op de onderhavige parafiscale heffingen moeten worden toegepast. Ik zal eerst enkele bijzondere aspecten van de aan de hoofdgedingen ten grondslag liggende geschillen onderzoeken teneinde de vragen van de verwijzende rechters zo volledig mogelijk te beantwoorden.

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

a) *Toepassing van de artikelen 9 en 12 of van artikel 95 op de parafiscale heffingen*

Dienaangaande moet allereerst worden opgemerkt, dat de verdragsbepalingen inzake heffingen van gelijke werking (art. 9 en 12) en die inzake discriminerende binnenlandse belastingen (art. 95) niet tegelijkertijd kunnen worden toegepast (zie laatstelijk het arrest van 9 juni 1992, gevoegde zaken C-228/90 tot en met C-234/90, C-339/90 en C-353/90, Simba, Jurispr. 1992, blz. I-3713). Ter zake van parafiscale heffingen is het beginsel dat slechts deze of gene groep van bepalingen van toepassing is, door het Hof in duidelijke en nauwkeurige bewoordingen geformuleerd (zie het arrest van 18 juni 1975, zaak 94/74, IGAV, Jurispr. 1975, blz. 699, en laatstelijk de arresten van 11 maart 1992, gevoegde zaken C-78/90 tot en met C-83/90, Compagnie commerciale de l'Ouest, Jurispr. 1992, blz. I-1847, en 11 juni 1992, gevoegde zaken C-149/91 en C-150/91, Sanders, Jurispr. 1992, blz. I-3899).

Het Hof heeft bovendien verklaard, dat voor de kwalificatie en de juridische beoordeling van parafiscale heffingen die bovengenoemde kenmerken vertonen, rekening moet worden gehouden met de *bestemming* van de opbrengst ervan. De inaanmerkingneming van dit aspect is van wezenlijk belang omdat aan de hand daarvan, met terzijdestelling van de louter formele aspecten, kan worden vastgesteld, dat sommige bijdragen die weliswaar op dezelfde wijze over binnenlandse en ingevoerde produkten worden geheven, door hun bestemming toch totaal andere gevolgen kunnen hebben voor de twee categorieën produkten, zodat zij, naar gelang van de omstandigheden, als heffingen van gelijke werking of als met artikel 95 onverenigbare binnenlandse belastingen moeten worden beschouwd. Volgens vaste rechtspraak leveren immers ook formeel niet-discriminerende fiscale lasten die bestemd zijn voor de financiering van activiteiten die met name de belaste binnenlandse produkten ten goede komen, voor de binnenlandse produkten een uitgave op die grotendeels door de ontvangen voordelen wordt gecompenseerd, terwijl zij voor de ingevoerde produkten een nettobelasting vormen die niet door andere voordelen of subsidies wordt gecompenseerd (zie, naast de reeds aangehaalde arresten IGAV en Compagnie commerciale de l'Ouest, de arresten van 19 juni 1973, zaak 77/72, Capolongo, Jurispr. 1973, blz. 611; 22 maart 1977, zaak 78/76, Steinike en Weinlig, Jurispr. 1977, blz. 595; 25 mei 1977, zaak 77/76, Cucchi, Jurispr. 1977, blz. 987; 25 mei 1977, zaak 105/76, Interzuccheri, Jurispr. 1977, blz. 1029; 21 mei 1980, zaak 73/79, Commissie/Italië, Jurispr. 1980, blz. 1533, en 28 januari 1981, zaak 32/80, Kortmann, Jurispr. 1981, blz. 251).

In die gevallen moet derhalve, gelijk het Hof in de arresten Compagnie commerciale de l'Ouest en Sanders heeft verklaard, worden nagegaan, in hoeverre de over het binnenlandse produkt geheven bijdrage door voordelen wordt gecompenseerd. Wordt zij volledig gecompenseerd, dan staan wij voor een last die in feite enkel op de ingevoerde produkten drukt en dus voor een heffing van gelijke werking; wordt zij slechts ten dele gecompenseerd, dan moet worden vastgesteld dat de op het binnenlandse produkt drukkende last in ieder geval lager is dan de last die op de ingevoerde produkten drukt, en staan wij dus voor een discriminerende belasting in de zin van artikel 95.

Deze regel moet evenwel op drie punten worden gepreciseerd. Allereerst heeft het Hof in de arresten Cucchi en Interzuccheri uitdrukkelijk verklaard, dat de artikelen 9 en 12 of artikel 95 slechts op parafiscale heffingen kunnen worden toegepast, indien er *identiteit* bestaat tussen het belaste produkt en het begunstigde binnenlandse pro-

dukt. Om te kunnen nagaan of de fiscale last al dan niet is gecompenseerd, is het immers nodig dat de opbrengst van de heffing, althans ten dele, aan het belaste binnenlandse produkt ten goede komt en niet uitsluitend voor andere dan de belaste binnenlandse produkten wordt gebruikt. Het is dus duidelijk, dat de vraag van de eventuele compensatie niet rijst wanneer een parafiscale heffing over bij voorbeeld de verhandeling van (binnenlandse en ingevoerde) varkens uitsluitend wordt gebruikt voor de financiering van maatregelen ter bevordering van andere sectoren, bij voorbeeld de runder- of pluimveeteelt.

Verder moet worden opgemerkt, dat het Hof nooit heeft aangegeven aan de hand van welke criteria moet worden onderzocht, of, en zo ja in welke omvang, een dergelijke compensatie heeft plaatsgevonden. Ik herhaal evenwel hetgeen ik reeds in de zaak Compagnie commerciale de l'Ouest heb gezegd, namelijk dat nu de ratio decidendi van de aangehaalde rechtspraak erin bestaat, vast te stellen of de binnenlandse produkten zóveel voordelen hebben ontvangen dat de erover betaalde bijdrage daardoor geheel of ten dele wordt geneutraliseerd, een allesomvattende beoordeling dient plaats te vinden, waarbij dus over een significante periode het totale bedrag van de over de betrokken binnenlandse produktie betaalde bijdrage wordt vergeleken met het totale bedrag van de aan deze produktie toegevloeide economische voordelen (deze gegevens zijn normaliter te vinden in de boekhouding en de beheersstatistieken van de diensten die de opbrengst van de parafiscale heffing ontvangen en subsidies of andere steun aan de betrokken binnenlandse bedrijfstak betalen). Ingeval de voordelen de op de binnenlandse produktie drukkende last *volledig* compenseren (of zelfs overschrijden), moet de op de ingevoerde produktie toegepaste heffing — zoals gezegd — in haar geheel onwettig worden geacht en zal zij, indien reeds geïnd, volledig kunnen worden teruggevorderd; ingeval de voordelen de op de binnenlandse produktie drukkende last evenwel slechts *ten dele* compenseren, zal de voor het ingevoerde produkt geldende heffing naar verhouding moeten worden verminderd (en in voorkomend geval moeten worden terugbetaald).

Ten slotte moet nog worden uitgemaakt, op wie de bewijslast rust. Mijns inziens dient degene die de heffing verschuldigd is en zich tegen de inning ervan verzet, enkel aan te tonen dat de opbrengst van de heffing bestemd is voor de financiering van steun aan het belaste binnenlandse produkt: dit komt neer op de vaststelling dat het binnenlandse produkt in feite een gunstiger regeling geniet dan het ingevoerde produkt (omdat het eerste een compensatie ontvangt die het tweede niet krijgt) en op grond daarvan kan derhalve worden geoordeeld dat de heffing discriminerend en dus onverenigbaar met artikel 95 is. Daarna staat het mijns inziens aan de betrokken Lid-Staat om te bewijzen dat de discriminatie die uit de aan het belaste binnenlandse produkt betaalde steun voortvloeit, minder ver gaat, door nauwkeurig aan te tonen, in welke *mate* die steun de op het binnenlandse produkt drukkende fiscale last compenseert.

Die oplossing is mijns inziens in overeenstemming met de in de rechtspraak van het Hof over de toepassing van artikel 95 uitgewerkte beginselen, volgens welke, wanneer vaststaat dat een belasting op verschillende wijze op binnenlandse en ingevoerde produkten wordt toegepast, het de taak van de Lid-Staat is, aan te tonen dat dit verschil in regeling geenszins tot fiscale discriminatie leidt (zie het arrest van 26 juni 1991, zaak 152/89, Commissie/Luxemburg, Jurispr.

1991, blz. I-3141). Welnu, wanneer in geval van een verschillende regeling op de Lid-Staat de verplichting rust, aan te tonen dat er geen discriminatie plaatsvindt, moet logischerwijze worden aangenomen, dat in een geval als het onderhavige, waarin vaststaat dat het verschil in regeling een fiscale discriminatie meebrengt, de omvang van die discriminatie door de Lid-Staat moet worden aangetoond.

Men mag evenwel niet uit het oog verliezen, dat een dergelijk feitencomplex voor de rechter niet altijd gemakkelijk is vast te stellen, en het kan derhalve niet worden uitgesloten, dat wanneer verschillende rechters zich over een zelfde bijdrage moeten uitspreken, hun aanpak en oordeel nogal uiteenlopen.

b) *Toepassing van de artikelen 92 en volgende op parafiscale heffingen*

Zoals gezegd, worden de parafiscale heffingen in de praktijk van de Commissie en in de rechtspraak niet alleen aan de fiscale bepalingen van het Verdrag, maar *ook* aan de bepalingen betreffende staatssteun getoetst. Dit houdt verband met de omstandigheid, dat de heffing een element — een aspect — is van de steun, namelijk de *financieringswijze* ervan. Aldus beïnvloedt zij de gevolgen van de steun voor de mededinging en het handelsverkeer en derhalve moet worden onderzocht of, en zo ja in welke mate, zij verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt in de zin van artikel 92.

In het arrest van 25 juni 1970 (zaak 47/69, Frankrijk/Commissie, Jurispr. 1970, blz. 487) heeft het Hof uitspraak gedaan op een beroep betreffende een door de Commissie op grond van artikel 93, lid 2, van het Verdrag gegeven beschikking. Bij die beschikking, die betrekking had op een uit een parafiscale heffing bekostigde steunmaatregel, was bepaald dat de betrokken steun moest worden afgeschaft; hij zou slechts toegestaan zijn indien de ter financiering ervan ingestelde heffing niet meer op de ingevoerde produkten zou worden toegepast.

Het Hof verwierp het beroep en merkte daarbij op, dat in artikel 92 van het Verdrag „het mogelijk verband tussen de door een Lid-Staat genomen steunmaatregel en de wijze van financiering (...) in aanmerking genomen wordt", en dat het derhalve niet is toegestaan „de steunmaatregel in de eigenlijke zin des woords en de wijze van financiering afzonderlijk te bezien en deze laatste buiten beschouwing te laten wanneer zij, te zamen met de eigenlijke steunmaatregel, de regeling als geheel met de gemeenschappelijke markt onverenigbaar maakt". Het Hof lijkt aan te nemen, dat onder die voorwaarde de bepalingen inzake steunmaatregelen en de fiscale bepalingen van het Verdrag, inzonderheid artikel 95, te zamen kunnen worden toegepast op een parafiscale heffing die bestemd is voor de financiering van een nationale steunmaatregel. In dat arrest wordt namelijk verklaard:

„dat wanneer een nationale maatregel aan artikel 95 voldoet, zulks niet wil zeggen dat hij, getoetst aan andere bepalingen zoals die van de artikelen 92 en 93, rechtmatig is;

dat wanneer een steunmaatregel wordt gefinancierd door een belasting welke bepaalde ondernemingen of bepaalde produkties treft, de Commissie niet alleen gehouden is na te gaan of de *wijze van financiering* met artikel 95 van het Verdrag in overeenstemming is, maar ook of zij te zamen met de daardoor bekostigde steunverlening met de artikelen 92 en 93 te rijmen valt" (cursivering van mij).

Hetzelfde wordt mijns inziens, zij het in minder uitdrukkelijke bewoordingen, gezegd in het reeds aangehaalde arrest van 21 mei 1980, Commissie/Italië, en laatstelijk in het arrest Compagnie commerciale de l'Ouest, waarin het Hof overweegt:

„Kan een parafiscale heffing als die welke hier in geding is, naar gelang van de bestemming van de opbrengst ervan, een met de gemeenschappelijke markt onverenigbare steunmaatregel opleveren indien aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 92 EEG-Verdrag is voldaan, met dien verstande dat volgens de daartoe in artikel 93 EEG-Verdrag bepaalde procedure moet worden vastgesteld of dit laatste inderdaad het geval is".

De mogelijkheid dat de nationale rechter, wanneer de voorwaarden daartoe zijn vervuld, artikel 93, lid 3, — een bepaling met rechtstreekse werking — toepast op nationale maatregelen ter uitvoering van parafiscale heffingen bestemd voor de financiering van steunmaatregelen, is in beginsel aanvaard in de reeds aangehaalde passage van het arrest Frankrijk/Commissie en vindt bovendien een bijzonder significante bevestiging in het recente en welbekende arrest Fédération nationale du commerce extérieur van 21 november 1991 (zaak C-354/90, Jurispr. 1991, blz. I-5505). Dat arrest betreft namelijk een prejudiciële verwijzing van de Franse Conseil d'Etat in verband met een nationaal besluit ter uitvoering van een stelsel van parafiscale heffingen bestemd voor de financiering van een steunmaatregel. Daar dit besluit zonder inachtneming van de in artikel 93, lid 3, neergelegde verplichtingen in werking was getreden, heeft de verwijzende rechter het Hof ondervraagd over de gevolgen van een dergelijke schending voor de geldigheid van die handeling. Zoals bekend, heeft het Hof in dat arrest geoordeeld, dat de niet-inachtneming van artikel 93, lid 3, op nationaal vlak de ongeldigheid meebrengt van de handelingen waarbij steunmaatregelen ten uitvoer worden gelegd, en het heeft erop gewezen, dat die ongeldigheid niet kan worden opgeheven, zelfs niet door een latere beschikking van de Commissie waarbij de betrokken steunmaatregelen verenigbaar met de gemeenschappelijke markt zijn verklaard. Hieruit volgt derhalve, dat onwettig moet worden geacht het besluit waarbij met nietnakoming van de in artikel 93, lid 3, neergelegde verplichtingen uitvoering wordt gegeven aan een stelsel van parafiscale heffingen bestemd voor de financiering, via een „fonds", van steunmaatregelen voor een bepaalde binnenlandse bedrijfstak; deze onwettigheid moet door de nationale rechter worden vastgesteld en kan zelfs niet door een latere verenigbaarverklaring van de Commissie worden opgeheven. Die onwettigheid lijkt bovendien te worden bevestigd door het reeds aangehaalde arrest Sanders, waarin wordt herhaald dat artikel 93, lid 3, van toepassing is in het kader van een vordering tot teruggaaf van onverschuldigd betaalde belastingen ingesteld door degene die de parafiscale heffing verschuldigd is.

Bovendien moet eraan worden herinnerd, dat de Commissie er in haar praktijk inzake staatssteun steeds is van uitgegaan, dat het onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, dat de Lid-Staten nationale steunmaatregelen financieren uit de opbrengst van parafiscale heffingen die niet enkel op de binnenlandse produkten, maar ook op de uit de andere Lid-Staten ingevoerde produkten worden toegepast (zie reeds het *Tweede verslag over het mededingingsbeleid*, punt 108). Uit de beschikkingen die de Commissie met betrekking tot de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regelingen heeft gegeven, blijkt dat dit uitgangspunt op verschillende overwegingen berust.

Een voor de financiering van een steunmaatregel bestemde heffing die in een ander opzicht in strijd blijkt te zijn met rechtstreeks werkende verdragsbepalingen zoals de artikelen 9 en 12 en artikel 95, kan niet bij een door de Commissie krachtens artikel 93, lid 2, gegeven beschikking verenigbaar met de gemeenschappelijke markt worden verklaard (zie in die zin ook het reeds aangehaalde arrest van 21 mei 1980, Commissie/Italië).

Ook wanneer de voorwaarden voor toepassing van die verdragsbepalingen niet zijn vervuld, staat niets eraan in de weg, dat de parafiscale heffingen *bestemd voor de financiering van een steunmaatregel* toch onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt worden geacht omdat zij in strijd zijn met de specifieke voorschriften van de regeling betreffende steunmaatregelen van de Lid-Staten, en inzonderheid met de grondbeginselen van *compensatory justification* en *doorzichtigheid* van de steun.

Zo wordt in de door de Commissie krachtens artikel 93, lid 2, gegeven beschikkingen — en overigens in overeenstemming met hetgeen het Hof in het arrest in zaak 47/69 heeft verklaard — in de regel gezegd, dat de financiering van een steunmaatregel uit een parafiscale heffing die *ook* op de ingevoerde produkten wordt toegepast, niet noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstellingen van de steun in de eigenlijke zin van het woord en een volstrekt ongerechtvaardigde verscherping oplevert van de protectionistische gevolgen die inherent zijn aan om het even welke overheidssteun voor binnenlandse bedrijven.

De financiering van de steunmaatregel uit parafiscale heffingen is bovendien een weinig doorzichtige methode, daar zij het bedrag van de te betalen steun gewoon van het bedrag van belastingopbrengst laat afhangen, waardoor de *intensiteit* van de steun die feitelijk zal worden verleend, moeilijk kan worden geraamd.

Een parafiscale heffing kan dus, los van het feit dat zij aan de fiscale bepalingen van het Verdrag onderworpen is, aan de artikelen 92 en volgende worden getoetst, doch zulks welteverstaan enkel wanneer zij de wijze van financiering van een nationale steunmaatregel vormt.

Ten slotte dient erop te worden gewezen, dat volgens de rechtspraak en vooral volgens de praktijk van de Commissie de artikelen 92 en 93 in dat geval moeten worden toegepast op de *heffing* waaruit de steunmaatregel wordt gefinancierd, en niet op de steunmaatregel zelf (dat wil zeggen de uit de heffing betaalde financiële steun). Deze laatste kan dus, op zichzelf beschouwd, verenigbaar zijn met de gemeenschappelijke markt; dit neemt evenwel niet weg, dat de Commissie in haar beschikking kan oordelen dat een specifiek element of een aspect van de steunmaatregel, namelijk de *wijze van financiering*, onverenigbaar is met artikel 92, en de Lid-Staat kan gelasten dit aspect (los van de steunmaatregel in de eigenlijke zin) aldus te wijzigen, dat het voldoet aan de eisen van de communautaire mededingingsregels (de beschikkingen betreffende de aan de hoofdgedingen ten grondslag liggende heffingen alsmede de bestreden beschikking in de reeds aangehaalde zaak Frankrijk/Commissie zijn zeer duidelijke voorbeelden van gevallen waarin de Commissie uitdrukkelijk heeft erkend, dat de steunmaatregel in eigenlijke zin verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, en enkel heeft geoordeeld, dat de ter financiering daarvan ingestelde regeling van parafiscale heffingen in strijd is met artikel 92).

Hieruit kunnen twee dingen worden afgeleid. Aangezien artikel 92 geen rechtstreekse werking heeft, staat het uitsluitend aan de Commissie om bij een krachtens artikel 93, lid 2, gegeven beschikking vast te stellen en te verklaren, dat een parafiscale heffing bestemd voor de financiering van een nationale steunmaatregel *verenigbaar* is met de gemeenschappelijke markt (zie het arrest Compagnie commerciale de l'Ouest).

Verder kunnen degenen die de heffing verschuldigd zijn, voor de nationale rechterlijke instanties opkomen tegen de inning ervan, of teruggaaf vorderen, op grond van een door de Commissie krachtens artikel 93, lid 2, gegeven beschikking waarbij de heffing onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt is verklaard (zoals bekend hebben dergelijke beschikkingen volgens het reeds aangehaalde arrest Steinike rechtstreekse werking), of op grond van een krachtens artikel 93, lid 3, gegeven beschikking ingeval de voor de financiering van de steunmaatregel bestemde heffing door de nationale instanties zonder de voorafgaande toestemming van de communautaire instanties wordt toegepast (zie het arrest Fédération nationale du commerce extérieur; dit arrest is, zoals gezegd, van bijzonder belang omdat het Hof daar in antwoord op een daartoe strekkende vraag van de Franse Conseil d'Etat in wezen heeft geoordeeld, dat een ministerieel besluit waarbij uitvoering was gegeven aan een stelsel van parafiscale heffingen bestemd voor de financiering van een steunmaatregel, op nationaal vlak onwettig moest worden beschouwd om de enkele reden dat het zonder inachtneming van artikel 93, lid 3, in werking was getreden; zie ook het arrest Sanders betreffende een vordering tot teruggaaf ingesteld door degene die een parafiscale heffing had moeten betalen).

Er dient evenwel op te worden gewezen, dat de verdragsbepalingen betreffende steunmaatregelen ook anders kunnen worden uitgelegd; van deze bepalingen kan namelijk ook een restrictievere uitlegging worden gegeven die de bij de artikelen 92 e. v. van het Verdrag aan particulieren verleende bescherming aanzienlijk beperkt.

Vaststaat uiteraard, dat ingevolge de bepalingen betreffende steunmaatregelen moet worden onderzocht, of een heffing waaruit een steunmaatregel wordt gefinancierd, verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt in de zin van de artikelen 92 e. v. Die andere uitlegging houdt evenwel in, dat wanneer blijkt dat de heffing volgens de regeling betreffende de steunmaatregelen onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt (of op onregelmatige wijze is toegepast), die onverenigbaarheid (of onregelmatigheid) enkel tot gevolg heeft, dat de uit de heffing gefinancierde *steun* niet kan worden betaald. Die onverenigbaarheid (of onwettigheid) zou evenwel geen enkel gevolg hebben voor de wettigheid van de heffing als zodanig.

Dit betekent in de praktijk, dat degenen die de heffing verschuldigd zijn, en inzonderheid de importeurs, zich niet met een beroep op de bepalingen betreffende de steunmaatregelen tegen de inning van die heffing zullen kunnen verzetten; zij kunnen als het ware slechts *in de volgende fase* ageren, namelijk voorkomen dat de uit de opbrengst van de heffing gefinancierde overheidssteun wordt betaald. Tegen de inning van heffing kunnen zij zich evenwel enkel verzetten indien en voor zover de fiscale bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn.

Als men het dus goed bekijkt en niet uit het oog verliest, dat steeds moet worden nagegaan of de heffing de bepalingen inzake de steunmaatregelen schendt, gaat het hier derhalve eigenlijk om de vaststelling (van de inhoud) van de rechten die uit een dergelijke

schending kunnen voortvloeien: heeft de betrokkene enkel het recht om op te komen tegen de betaling van de steun of heeft hij ook het recht zich te verzetten tegen de inning van de heffing?

De restrictieve uitlegging, die enkel het eerstgenoemde recht aanvaardt en door mij in een eerdere zaak is gesuggereerd (zie mijn conclusie in de zaak Compagnie commerciale de l'Ouest), vraagt bij nader inzien om heroverweging. Allereerst ligt zij niet in de lijn van de eerder aangehaalde rechtspraak en vooral lijkt zij door de recente arresten Fédération nationale du commerce extérieur en Sanders te worden weersproken.

Bovendien past zij niet in de *ratio* van de theorie die de Commissie *ter zake* voortdurend toepast en die in het arrest van 25 juni 1970, Frankrijk/Commissie, is aanvaard. Volgens die theorie is hetgeen in feite als onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt wordt aangemerkt, immers niet de steun in eigenlijke zin (die integendeel in het belang van de Gemeenschap wordt geacht), maar de wijze waarop deze wordt gefinancierd, dus de parafiscale heffing (althans) voor zover deze ook op de ingevoerde produkten wordt toegepast. Met andere woorden, wat men in dergelijke gevallen wil voorkomen, is niet de steun, maar het feit dat de steun op een bepaalde wijze wordt gefinancierd. Het past dus volledig in deze gedachtengang, dat de artikelen 92 e. v. enkel kunnen worden ingeroepen om zich te verzetten tegen de *inning van de heffing* (het enige aspect dat onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt) en niet om op te komen tegen de *betaling van de* uit de heffing gefinancierde *steun* (die op zichzelf beschouwd niet onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt). De hierboven gesuggereerde restrictieve uitlegging leidt evenwel, zoals wij hebben gezien, tot het tegenovergestelde resultaat: volgens deze uitlegging kan de belastingplichtige (en inzonderheid de importeur) opkomen tegen de betaling van de steun, maar niet tegen de inning van de heffing.

Hieraan dient nog een laatste overweging te worden toegevoegd. In het onderhavige geval bieden de bepalingen betreffende de steunmaatregelen aan de degenen die de heffing verschuldigd zijn, een vollediger en eenvoudiger bescherming dan de fiscale bepalingen van het Verdrag. De artikelen 9 en 12 en artikel 95 zijn immers slechts van toepassing wanneer er *identiteit* bestaat tussen het belaste en het gesteunde produkt, en houden bovendien de verplichting in om na te gaan (hetgeen niet altijd gemakkelijk is), in welke mate de aan het binnenlandse produkt verleende steun de over dat produkt betaalde heffing heeft kunnen compenseren.

Bij de beoordeling van de heffing als wijze van financiering van een steunmaatregel blijven deze elementen evenwel buiten beschouwing. Volgens de bepalingen betreffende de steunmaatregelen is de heffing over de ingevoerde produkten immers in beginsel onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt, ongeacht of er identiteit bestaat tussen het gesteunde binnenlandse produkt en het ingevoerde produkt en ongeacht in welke mate de steun de heffing heeft gecompenseerd.

Indien men op grond van de bepalingen betreffende de steunmaatregelen hoe dan ook tot deze oplossing komt, valt niet in te zien waarom dit resultaat niet *rechtstreeks* zou mogen worden bereikt, dat wil zeggen door aan de importeurs het recht toe te kennen zich op de communautaire bepalingen betreffende de steunmaatregelen te beroepen om op te komen tegen (voor de financiering van de steunmaatregelen bestemde) parafiscale heffingen waarvan is vastgesteld dat zij onverenigbaar zijn met de gemeenschappelijke markt of op onregelmatige wijze ten uitvoer zijn gelegd. Een dergelijke oplossing ligt in de lijn van de voorgaande, verdraagt zich met de *ratio* van de regeling betreffende de steunmaatregelen, biedt de betrokkenen

een ruimere en onmiddellijke bescherming en is voor de nationale rechterlijke instanties gemakkelijker toe te passen.

Kortom, er is mijns inziens geen enkele reden waarom de belastingplichtigen zich ter zake van voor de financiering van steunmaatregelen bestemde parafiscale heffingen niet op de (uiteraard rechtstreeks werkende) bepalingen betreffende de steunmaatregelen zouden mogen beroepen. Met andere woorden:

— *na* de door de Commissie krachtens artikel 93, lid 2, gegeven beschikking kunnen de belastingplichtigen voor de nationale rechterlijke instanties opkomen tegen voor de financiering van steunmaatregelen bestemde parafiscale heffingen, voor zover de Commissie in haar beschikking heeft vastgesteld dat deze onverenigbaar zijn met de gemeenschappelijke markt;

— *vóór* de door de Commissie krachtens artikel 93, lid 2, gegeven beschikking kunnen de belastingplichtigen voor de nationale rechterlijke instanties (zoals in de zaken Fédération nationale du commerce extérieur en Sanders is gebeurd) opkomen tegen voor de financiering van steunmaatregelen bestemde parafiscale heffingen, voor zover deze zonder inachtneming van de in artikel 93, lid 3, neergelegde verplichtingen zijn toegepast.

In dit laatste geval zijn de gevolgen voor de niet-nakomende Lid-Staat natuurlijk bijzonder zwaar, daar de voortijdig vastgestelde uitvoeringshandelingen wegens schending van artikel 93, lid 3, ongeldig worden geacht. Deze oplossing is evenwel ten volle gerechtvaardigd uit het oogpunt van de juridische logica en van de doeltreffendheid. Enerzijds is zij immers slechts de tegenhanger van de door het Hof meermaals erkende rechtstreekse werking van artikel 93, lid 3, en anderzijds is zij volledig in overeenstemming met het wezenlijk belang van de inachtneming van deze bepaling voor de doeltreffendheid van de regeling betreffende de steunmaatregelen en voor het evenwicht op de gemeenschappelijke markt (zie het laatstelijk door het Hof in deze zin gewezen arrest van 21 maart 1990, zaak 142/87, België/Commissie, Jurispr. 1990, blz. I-959). Het is derhalve volstrekt gerechtvaardigd, dat de Lid-Staat die de krachtens artikel 93, lid 3, op hem rustende verplichtingen niet nakomt, daar de gevolgen van draagt: door uit parafiscale heffingen gefinancierde steunmaatregelen eenzijdig ten uitvoer te leggen zonder deze vooraf aan de communautaire instanties voor te leggen, heeft die Lid-Staat de Commissie immers belet haar toetsingsrecht uit te oefenen met betrekking tot twee elementen die de mededinging kunnen scheeftrekken, namelijk de steun in eigenlijke zin en de wijze waarop hij wordt gefinancierd.

c) *De hoofdgedingen*

De vragen van de nationale rechterlijke instanties in zaak C-17/91 en in de gevoegde zaken C-144/91 en C-145/91 betreffen parafiscale heffingen (verplichte bijdragen) opgelegd ter financiering van de activiteiten van een daartoe aangewezen fonds (het Fonds voor de gezondheid en de produktie van de dieren) ingesteld bij de Belgische wet van 24 maart 1987.

Die parafiscale heffingen zijn geregeld bij het ter uitvoering van genoemde wet van 24 maart 1987 vastgestelde koninklijk besluit van 11 december 1987. Volgens artikel 2 van het koninklijk besluit is over elk geslacht rund, kalf of varken een forfaitaire verplichte bijdrage verschuldigd. Ingevolge artikel 3 is een verplichte bijdrage van hetzelfde bedrag verschuldigd over elk levend uitgevoerd rund, kalf of varken. De betrokken bijdragen worden doorberekend aan de verkopers, in het onderhavige geval tot en met de producent.

Het Fonds gebruikt die bijdragen voor de financiering van vergoedingen, subsidies en andere uitkeringen voor de nationale veetelers. [1]

De nationale rechterlijke instanties wensen in wezen van het Hof te vernemen, of de verdragsbepalingen betreffende steunmaatregelen van de Lid-Staten, heffingen van gelijke werking en discriminerende binnenlandse belastingen zich verzetten tegen de invoering van parafiscale heffingen als die welke hierboven zijn beschreven, en aan particulieren rechten verlenen die dezen voor de nationale rechterlijke instanties geldend kunnen maken. [2]

De rechtstreekse werking van de betrokken bepalingen is, zoals ik reeds heb opgemerkt, herhaaldelijk bevestigd in de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof, waarnaar ik derhalve verwijs.

Wat de bijdragen ter zake van uitvoer betreft, blijkt uit de rechtspraak van het Hof (zie het arrest van 10 maart 1981, gevoegde zaken 36/80 en 71/80, Irish Creamery, Jurispr. 1981, blz. 735), dat dergelijke heffingen niet onder het verbod van heffingen van gelijke werking vallen wanneer zij ten belope van hetzelfde bedrag op dezelfde voor de binnenlandse markt bestemde produkten worden toegepast. Volgens het Hof heeft de toepassing van een binnenlandse belasting immers slechts gelijke werking als een uitvoerrecht wanneer komt vast te staan, dat zij de verkoop naar het buitenland zwaarder belast dan de binnenlandse verkoop. Dit is evenwel niet het geval wanneer de belasting de dieren stelselmatig en volgens dezelfde criteria treft, „ongeacht of deze voor de export dan wel voor de slacht zijn bestemd".

De betrokken uitvoerheffingen vallen uiteraard ook niet binnen de werkingssfeer van artikel 95, aangezien dit enkel fiscale discriminatie ten nadele van ingevoerde produkten verbiedt. Verder dient erop te worden gewezen, dat de Commissie in haar krachtens artikel 93, lid 2, gegeven beschikking betreffende de uit de betrokken bijdragen gefinancierde steun (beschikking van 7 mei 1991) een dergelijke wijze van financiering van de steun niet onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt heeft verklaard. Dit neemt evenwel niet weg dat die financieringswijze voor de aan de beschikking voorafgaande periode onwettig blijft wegens schending van artikel 93, lid 3.

Wat ten slotte de parafiscale heffingen bij de slacht van binnenlandse of ingevoerde dieren betreft, deze waren het onderwerp van de aangehaalde beschikking van de Commissie. In die beschikking wordt — zakelijk weergegeven — het volgende gezegd:

— de uit die heffingen gefinancierde steun is zonder inachtneming van artikel 93, lid 3, verleend;

1 — Volgens een ministeriële mededeling „zijn de bijdragen bestemd voor de medefinanciering van programma's ter verbetering van de concurrentiepositie van de Belgische veehouderij".

2 — In feite worden in de vraag in de zaken C-144/91 en C-145/91 alleen de artikelen 92 en 95 van het Verdrag uitdrukkelijk genoemd. Het is evenwel duidelijk, dat de vraag van de nationale rechter het probleem van de wettigheid naar gemeenschapsrecht van parafiscale heffingen bestemd voor de financiering van overheidssteun in het algemeen aan de orde stelt; zij ziet derhalve niet enkel op artikel 95, maar ook op de in de artikelen 9 en 12 van het Verdrag neergelegde bepalingen betreffende de heffingen van gelijke werking. Anderzijds dient erop te worden gewezen dat de vraag in zaak C-17/91 ook naar artikel 30 EEG-Verdrag verwijst. Het komt mij evenwel voor, dat de vraag uit dit oogpunt niet behoeft te worden beantwoord, gezien het residuele karakter van die bepaling ten opzichte van bijzondere bepalingen als die van de artikelen 9 en 12, artikel 95 en artikel 92 van het Verdrag; dit residuele karakter is laatstelijk bevestigd in het arrest Compagnie commerciale de l'Ouest.

— de eigenlijke steun, dat wil zeggen de door het Fonds verrichte tussenkomsten, komt ten goede aan de binnenlandse producenten;

— die steun dient op grond van de uitzonderingsbepaling van artikel 92, lid 3, sub c, als verenigbaar met de gemeenschappelijke markt te worden beschouwd;

— doordat de voor de financiering van de steun bestemde parafiscale heffing ook op de ingevoerde produkten wordt toegepast, heeft zij evenwel „een beschermende werking die verder gaat dan de steunverlening stricto sensu".

De Commissie concludeert derhalve, dat de steun onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt moet worden geacht „voor zover de verplichte bijdragen in het slachtstadium ook de uit de andere Lid-Staten ingevoerde produkten belasten", en zij gelast de regering tot dewelke de beschikking is gericht, haar binnen twee maanden mee te delen, welke maatregelen zijn genomen om aan de beschikking te voldoen.

Hieruit volgt derhalve, dat de inning van de betrokken parafiscale heffingen in ieder geval onwettig moet worden geacht: vóór de beschikking, wegens schending van artikel 93, lid 3, en na de beschikking, omdat zij in strijd is met de inhoud van deze laatste.

Bovendien zijn de betrokken parafiscale heffingen, zoals in de beschikking zelf wordt gezegd, bestemd voor de financiering van steunmaatregelen die — althans ten dele — de belaste binnenlandse produktie ten goede komen. De Commissie is met name van mening, dat de verplichte bijdragen in het onderhavige geval in strijd zijn met artikel 95.

Gelet op de onverenigbaarheid van de heffingen met de communautaire bepalingen betreffende de steunmaatregelen, behoeft mijns inziens niet te worden onderzocht, of en in hoeverre de fiscale bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn. In ieder geval is reeds aangegeven, aan de hand van welke criteria die bepalingen moeten worden toegepast.

Zaak C-114/91 betreft de krachtens de Belgische wet van 11 april 1983 (tot wijziging van de wet van 27 december 1938) toegepaste parafiscale heffing bij de slacht van varkens. Het bedrag van de heffing is vastgesteld bij het koninklijk besluit van 23 april 1986 (tot wijziging van het koninklijk besluit van 31 januari 1985). De bijdrage is bestemd voor de Nationale Dienst voor de afzet van land- en tuinbouwprodukten, die zich bezighoudt met acties ter bevordering van landbouw-, tuinbouw- en zeevisserijprodukten.

De nationale rechterlijke instantie wenst te vernemen of een dergelijke heffing verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.[3] Dienaangaande moet allereerst worden opgemerkt, dat de Commissie op 17 mei 1989 krachtens artikel 93, lid 2, een beschikking heeft gegeven waarin weliswaar verschillende aspecten van de bij de koninklijke besluiten van 23 april 1986 en 31 januari 1985 ingevoerde belastingregeling worden veroordeeld, maar waarin geen enkel bezwaar wordt gemaakt tegen de bij de slacht van varkens toegepaste parafiscale heffing waar het in de hoofdgedingen om gaat. Derhalve moet worden aangenomen dat dit

3 — In het verzoek wordt enkel naar de artikelen 9 en 12 verwezen. Om de rechter een nuttig antwoord te geven op de aan het Hof gestelde vraag en om ogenschijnlijke tegenstrijdigheden te vermijden, dienen evenwel de verschillende hierboven behandelde bepalingen bij het onderzoek te worden betrokken.

aspect van de steun is goedgekeurd en dus onder de bijzondere regeling voor *bestaande steunmaatregelen* valt. Daartegen kan derhalve niet met een beroep op de regeling betreffende de steunmaatregelen worden opgekomen zolang de Commissie geen *definitieve* beschikking heeft gegeven waarin de onverenigbaarheid ervan met de gemeenschappelijke markt wordt vastgesteld [4]; een dergelijke beschikking heeft, zoals bekend, geen terugwerkende kracht en derhalve kunnen de eerder geïnde bijdragen in geen geval opnieuw in geding worden gebracht.

Het blijft evenwel mogelijk de betrokken heffingen volgens de in het eerste deel van mijn conclusie uiteengezette criteria aan de fiscale bepalingen van het Verdrag te toetsen.

Conclusie

Zaak C-17/91 en gevoegde zaken C-144/91 en C-145/91:

1. Degenen die voor de financiering van staatssteun bestemde parafiscale heffingen verschuldigd zijn, kunnen zich tegen de inning ervan verzetten en in voorkomend geval teruggaaf van die heffingen vorderen wanneer:

— de Commissie in een krachtens artikel 93, lid 2, van het Verdrag gegeven beschikking heeft vastgesteld dat die wijze van financiering van staatssteun onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt;

— de nationale instanties die heffingen hebben toegepast zonder zich te houden aan de in artikel 93, lid 3, van het Verdrag neergelegde verplichting om de voorgenomen steunmaatregelen aan te melden en voorlopig niet ten uitvoer te leggen.

2. Om uit te maken of een parafiscale heffing die op dezelfde wijze op binnenlandse en ingevoerde produkten wordt toegepast, verenigbaar is met de bepalingen betreffende heffingen van gelijke werking of discriminerende binnenlandse belastingen, moet de nationale rechter rekening houden met de bestemming van de opbrengst van die heffing. Is die opbrengst bestemd voor de financiering van activiteiten die met name de belaste binnenlandse produkten ten goede komen, zodat de over die produkten betaalde heffing volledig wordt gecompenseerd, dan moet deze laatste als een „heffing van gelijke werking als een douanerecht" in de zin van de artike-

4 — De Commissie heeft ter zake van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde heffing de procedure van artikel 93, lid 2, ingeleid (PB 1990, C 22, blz. 4). Zolang die procedure niet is beëindigd, kunnen alle bij de aangehaalde beschikking van 17 mei 1989 — zij het impliciet — goedgekeurde elementen van de steun evenwel wettig worden toegepast.

len 9 en 12 van het Verdrag worden aangemerkt. Is die opbrengst evenwel bestemd voor de financiering van activiteiten die met name de belaste binnenlandse produkten ten goede komen, maar die de over die produkten betaalde heffing slechts ten dele compenseren, dan moet deze laatste als een discriminerende binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 van het Verdrag worden aangemerkt. De artikelen 9 en 12 en artikel 95 verlenen de particulieren rechten die dezen voor de nationale rechterlijke instanties geldend kunnen maken.

3. Verplichte bijdragen bij de uitvoer als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, vallen niet onder het in de artikelen 9 en 12 van het Verdrag neergelegde verbod van heffingen van gelijke werking, indien het bedrag van de heffing over het voor uitvoer bestemde produkt identiek is aan het bedrag van de heffing over het voor de binnenlandse markt bestemde produkt.

Zaak C-114/91

1. Degenen die voor de financiering van staatssteun bestemde parafiscale heffingen verschuldigd zijn, kunnen zich tegen de inning ervan verzetten en in voorkomend geval teruggaaf van die heffingen vorderen wanneer:

— de Commissie in een krachtens artikel 93, lid 2, van het Verdrag gegeven beschikking heeft vastgesteld dat die wijze van financiering van staatssteun onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt;

— de nationale instanties die heffingen hebben toegepast zonder zich te houden aan de in artikel 93, lid 3, van het Verdrag neergelegde verplichting om de voorgenomen steunmaatregelen aan te melden en voorlopig niet ten uitvoer te leggen

2. Om uit te maken of een parafiscale heffing die op dezelfde wijze op binnenlandse en ingevoerde produkten wordt toegepast, verenigbaar is met de bepalingen betreffende heffingen van gelijke werking of discriminerende binnenlandse belastingen, moet de nationale rechter rekening houden met de bestemming van de opbrengst van die heffing. Is die opbrengst bestemd voor de financiering van activiteiten die met name de belaste binnenlandse produkten ten goede komen, zodat de over die produkten betaalde heffing volledig wordt gecompenseerd, dan moet deze laatste als een „heffing van gelijke werking als een douanerecht" in de zin van de artikelen 9 en 12 van het Verdrag worden aangemerkt. Is die opbrengst evenwel bestemd voor de financiering van activiteiten die met name de belaste binnenlandse produkten ten goede komen, maar die de over die produkten betaalde heffing slechts ten dele compenseren, dan moet deze laatste als een discriminerende binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 van het Verdrag worden aangemerkt. De artikelen 9 en 12 en artikel 95 verlenen de particulieren rechten die dezen voor de nationale rechterlijke instanties geldend kunnen maken.