CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL SIR GORDON SLYNN van 31 mei 1988 *

Mijnheer de President,
Mijne heren Rechters,

Tot in 1985 bestonden er in Frankrijk twee verschillende jaarlijkse motorrijtuigenbelastingen: een differentiële, progressieve belasting op motorrijtuigen met een fiscaal vermogen van 16 pk of minder, en een bijzondere belasting met een vast tarief op motorrijtuigen met een fiscaal vermogen van meer dan 16 pk. De bijzondere belasting werd na haar invoering in 1956 in de loop der jaren herhaaldelijk gewijzigd, zowel qua structuur als wat de hoogte van het te betalen bedrag betreft. Het bedrag ervan was in elk geval altijd aanzienlijk hoger dan het maximumtarief van de differentiële belasting. Zo was het in 1985 nagenoeg het vijfvoud van het maximumtarief van de differentiële belasting.

Geen enkele auto van Franse makelij had een fiscaal vermogen van meer dan 16 pk. Dit betekende, dat uitsluitend ingevoerde auto's — dus ook ingevoerde auto's uit andere Lid-Staten — door de bijzondere belasting werden getroffen, terwijl alle in Frankrijk vervaardigde auto's onder de lagere tarieven van de differentiële belasting vielen. In zijn arrest van 9 mei 1985 (zaak 112/84, Humblot, Jurispr. 1985, blz. 1367) besliste het Hof, dat een dergelijk belastingstelsel discriminerend was en verboden door artikel 95 EEG-Verdrag.

De bijzondere belasting werd afgeschaft bij artikel 18 van de Franse wet nr. 85-695 van 11 juli 1985. Ook voor de motorrijtuigen die voordien door deze belasting getroffen werden, gold in het vervolg de differentiële belasting, al werden de tarieven ervan wel afgestemd op het grotere vermogen van deze motorrijtuigen. (De wijze van berekening van de differentiële belasting op deze motorrijtuigen werd door het Hof overigens eveneens discriminerend en in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag verklaard — arrest van 17 september 1987, zaak 433/85, Feldain, Jurispr. 1987, blz. 3521 —, maar om die differentiële belasting gaat het thans niet). Artikel 18 van wet nr. 85-695 geeft tevens een regeling voor de terugbetaling van het verschil tussen de oude bijzondere belasting en de nieuwe differentiële belasting. De eerste alinea van artikel 18, lid V, bevat voorschriften inzake verzoeken om terugbetaling die reeds vóór de uitspraak van het arrest Humblot zijn indiend. Terwijl voor die verzoeken geen enkele termijn wordt genoemd, bepaalt de tweede alinea van artikel 18, lid V, met betrekking tot verzoeken om terugbetaling die eerst na de datum van het arrest Humblot worden gedaan, als volgt:

„Belastingplichtigen die na 9 mei 1985 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."

Artikel R 196, lid 1, van het Livre des procédures fiscales luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

* Vertaald uit het Engels.

„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 10 december 1982 betaalde Deville, woonachtig te Bachy (Frankrijk), aan de Franse belastingdienst de bijzondere belasting over een in een andere Lid-Staat vervaardigd motorrijtuig van het merk Ferrari met een fiscaal vermogen van meer dan 16 pk. Op 31 december 1985 — ongeveer zeven maanden na de uitspraak van het arrest Humblot — verzocht hij door middel van een bezwaarschrift om terugbetaling van het verschil tussen de door hem betaalde bijzondere belasting en de differentiele belasting. Bij beschikking van 6 juni 1986 wees de belastingdienst zijn bezwaarschrift af op grond van termijnoverschrijding, aangezien het ingevolge artikel R 196, lid 1, sub b, van het Livre des procédures fiscales uiterlijk op 31 december 1984 had moeten zijn ingediend.

Op 21 augustus 1986 kwam Deville van deze afwijzende beschikking in beroep bij het tribunal de grande instance te Rijsel. Hij voerde aan, dat hij zich kon beroepen op artikel R 196, lid 1, sub c, van het Livre des procédures fiscales, volgens welke bepaling de bezwaartermijn ingaat op het moment waarop het feit waarop het bezwaarschrift is gebaseerd, zich heeft voorgedaan. Een feit in de zin van die bepaling was, zo betoogde hij, de uitspraak van het Hof in het arrest Humblot, en aangezien zijn bezwaarschrift minder dan twee jaar na de datum van dat arrest was ingediend, was het wel degelijk op tijd. Toepassing van de bezwaartermijn van artikel R 196, lid 1, sub b, waarnaar artikel 18, lid V, van wet nr. 85-695 verwijst, zou een aantasting betekenen van de rechten die hem krachtens het gemeenschapsrecht toekwamen, en aan het arrest Humblot iedere werking in zijn geval ontnemen. De Franse belastingdienst was daarentegen van mening, dat artikel 18, lid V, in casu wel degelijk geldig en toepasselijk was. Het tribunal de grande instance te Rijsel heeft het Hof daarom 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? "

Deville betoogt, dat door een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie over een bepaling van gemeenschapsrecht de draagwijdte van die regel *ex tunc* wordt vastgesteld, dat wil zeggen vanaf het moment waarop die bepaling in werking is getreden, en dat die beslissing dus geldt zowel voor rechtsbetrekkingen die vóór als voor die welke na de uitspraak van het arrest zijn ontstaan. De Lid-Staten zouden de werking van zo'n arrest in de tijd niet mogen beperken, zoals in casu wel is gedaan in de tweede alinea van artikel 18, lid V. Op de prejudiciële vraag zou dan ook moeten worden geantwoord, dat het arrest van het Hof in de zaak-Humblot voor de Franse staat de verplichting meebrengt, de uit hoofde van de bijzondere belasting geheven bedragen terug te betalen, en wel over de gehele periode waarin die belasting heeft bestaan.

De Franse regering beroept zich op de rechtspraak van het Hof, volgens welke het, bij gebreke van harmonisatiemaatregelen van de gemeenschapswetgever, een aangelegenheid van de rechtsorde van elke Lid-Staat is om de voorwaarden te bepalen waaronder terugbetaling gevorderd kan

worden van belastingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geheven. Het antwoord op de prejudiciële vraag dient volgens de Franse regering aldus te luiden, dat het gemeenschapsrecht niet uitsluit dat de mogelijkheid om terugbetaling te vorderen, in de tijd wordt beperkt, aangezien het immers een zaak van nationaal recht is om de voorwaarden te bepalen waaronder terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht verklaarde nationale belastingen kan worden gevorderd.

Volgens de Ierse regering dient de prejudiciele vraag bevestigend te worden beantwoord, dat wil zeggen dat de vaststelling van een termijn zoals in de tweede alinea van artikel 18, lid V, in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht, aangezien de Raad geen harmonisatiemaatregelen ter zake heeft getroffen en er blijkens het arrest van het Hof van 16 december 1976 (zaak 33/76, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 1989) naar gemeenschapsrecht geen verplichting bestaat om volgens het nationale recht verlopen termijnen voor de terugvordering van belasting, opnieuw te laten ingaan dan wel te verlengen.

De Commissie beklemtoont dat, hoewel de procedure voor de terugvordering van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven nationale belastingen bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht wordt beheerst door het nationale recht, deze nationale regels de uitoefening van aan het gemeenschapsrecht ontleende rechten echter niet praktisch onmogelijk mogen maken. De Franse wet nr. 85/695 nu zou niet aan dit vereiste voldoen. Immers, de verwijzing in deze wet naar de bezwaartermijn van twee jaar belemmert de toepassing van 's Hofs uitspraak in de zaak-Humblot, terwijl het Hof zelf in dit arrest de werking ervan niet heeft beperkt.

Het uitgangspunt moet mijns inziens zijn, dat wanneer het Hof krachtens artikel 177 uitspraak doet over de uitlegging en draagwijdte van een bepaling van gemeenschapsrecht, die uitspraak gelding heeft voor alle nationale maatregelen en individuele handelingen die onder die bepaling vallen, of zij nu van vóór of van na de betrokken uitspraak dateren: zie in dit verband bij voorbeeld het arrest van 27 maart 1980 (zaak 61/79, Denkavit, Jurispr. 1980, blz. 1205), recentelijk bevestigd in rechtsoverweging 11 van het arrest van 2 februari 1988 (zaak 309/85, Barra, Jurispr. 1988, blz. 355). Slechts bij wege van uitzondering kan enkel het Hof zelf de werking in de tijd van zijn beslissing zodanig beperken, dat deze alleen voor de toekomst geldt (zie zaak 43/75, Defrenne, Jurispr. 1976, blz. 455; Denkavit, reeds aangehaald; Barra, reeds aangehaald, r. o. 12 en 13). In het arrest Humblot is zo een beperking niet te vinden. Het is dus van toepassing op rechtsbetrekkingen die vóór de uitspraak ervan zijn ontstaan en gevestigd en in beginsel dus ook op vóór 9 mei 1985 verrichte betalingen van de bijzondere belasting op motorrijtuigen met een fiscaal vermogen van meer dan 16 pk. Deze betalingen zijn in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag, ook al zijn ze vóór de datum van het arrest Humblot verricht.

Het is echter ook vaste rechtspraak dat, bij gebreke van een gemeenschapsregeling ter zake, de voorwaarden waaronder terugbetaling kan worden gevorderd van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen, worden bepaald door het recht van elke Lid-Staat, met dien verstande dat die regels niet ongunstiger mogen zijn dan voor soortgelijke nationale vorderingen en dat zij de uitoefening van de communautaire rechten die de nationale rechter verplicht is te handhaven, niet praktisch onmogelijk mogen maken (zie zaak 33/76, Rewe, reeds aangehaald).

Wanneer aan een van deze twee voorwaarden niet is voldaan, zijn de nationale procesregels onverenigbaar met het gemeenschapsrecht. Zo heeft het Hof nationale bewijsregels die zo in elkaar zitten, dat het praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen te verkrijgen, onverenigbaar met het gemeenschapsrecht verklaard (arrest van 9 november 1983, zaak 199/82, San Giorgio, Jurispr. 1983, blz. 3595, bevestigd door de arresten van 25 februari 1988, gevoegde zaken 331, 376 en 378/85, Les fils de Jules Bianco, Jurispr. 1988, blz. 1099, en 24 maart 1988, zaak 104/86, Commissie/Italië, Jurispr. 1988, blz. 1799). Zo ook is een krachtens nationale wetgeving vastgestelde termijn die de justitiabelen het recht ontneemt om terugbetaling te verkrijgen van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde bedragen, onverenigbaar met het gemeenschapsrecht, zodat hij niet aan de rechtzoekenden kan worden tegengeworpen: zie in dit verband het arrest Barra, reeds aangehaald, waarin het Hof (in r. o. 19) vaststelde, dat een wettelijke bepaling krachtens welke slechts voor terugbetaling in aanmerking kwamen degenen die vóór de uitspraak van het arrest Gravier van 13 februari 1985 (zaak 293/83, Jurispr. 1985, blz. 593) een vordering tot terugbetaling hadden ingesteld, aan eenieder die niet aan deze voorwaarde voldeed, het recht op terugbetaling van onverschuldigd betaalde bedragen ontzegde en daardoor de uitoefening van de door het EEG-Verdrag verleende rechten onmogelijk maakte. Het Hof besliste dan ook, dat de nationale rechter, die gehouden was het gemeenschapsrecht volledig toe te passen en de door dat recht aan particulieren verleende rechten te beschermen, een dergelijke nationale wettelijke bepaling buiten toepassing diende te laten.

Anders dan de wettelijke bepaling die in het arrest Barra in het geding was, beperkt artikel 18, lid V, van wet nr. 85-695 het recht op terugbetaling niet tot degenen die reeds vóór de uitspraak van het arrest Humblot een verzoek tot terugbetaling hebben ingediend. Het artikel beperkt het recht op terugbetaling evenwel tot hen die een verzoek hiertoe hebben ingediend binnen de in artikel R 196, lid 1, sub b, voorgeschreven termijn. Het is mijns inziens om het even, of men van mening is dat artikel 18, lid V, een nieuwe bezwaartermijn invoert, of dat men — en zo zie ik het — het beschouwt als een beperking tot één van de algemene bezwaartermijnen die al vóór de invoering van het artikel bestonden.

Indien een nationale rechter vaststelt, dat krachtens het bij de uitspraak van het arrest Humblot geldende nationale recht de bepaling van artikel R 196, lid 1, sub b, de enige toepasselijke bezwaartermijn was, dan is naar mijn mening een bepaling zoals ingevoerd bij artikel 18, lid V, van wet nr. 85-695, niet in strijd met het gemeenschapsrecht. Gelijk het Hof overwoog in zaak 33/76 (Rewe, reeds aangehaald), maakt de vaststelling van redelijke beroepstermijnen het in de praktijk niet onmogelijk communautaire rechten uit te oefenen die de nationale rechter verplicht is te handhaven.

De vaststelling van een beroeps- of bezwaartermijn vindt haar rechtvaardiging in de rechtszekerheid: de termijn van artikel R 196, lid 1, sub b, kan mijns inziens niet onredelijk worden genoemd. Indien nu deze termijn de enige toepasselijke bezwaartermijn was, dan heeft artikel 18, lid V, aan geen enkel bestaand recht afbreuk gedaan.

Van de andere kant meen ik, dat een ná een uitspraak van het Hof vastgestelde nationale regeling die wijziging brengt in een al vóór dat arrest bestaande termijnregeling voor beroep of bezwaar en die zo de gevolgen van het arrest beperkt, strijdig is met het gemeenschapsrecht.

In casu heb ik de indruk, dat het de bedoeling van de wetgever was de gevolgen van het arrest Humblot in de tijd te beperken. Tijdens de toelichting in de Assemblée nationale op het bij artikel 18 ingevoerde „amendement" werd met zoveel woorden verklaard, dat het de bedoeling was de mogelijke financiële gevolgen van het arrest Humblot te beperken (tweede zitting van 20 juni 1985).

De vraag waar het thans evenwel om draait, is of artikel 18, lid V, inderdaad het beoogde gevolg heeft gehad. Indien Deville — zoals hij stelt —, wanneer artikel 18 niet had bestaan, een beroep had kunnen doen op artikel R 196, lid 1, sub c, van het Livre des procédures fiscales als onderdeel van het commune recht, of — zoals het tribunal de grande instance te Chambéry overwoog in zijn uitspraak van 11 juni 1987 (Gorlier tegen Services Fiscaux, Gazette du Palais van 17 en 19.1.1988, blz. 12 en 13) — op de verjaringstermijn van dertig jaar als voorzien in de code civil, dan kan men inderdaad stellen, dat de wetgever met artikel 18, lid V, zijn rechten heeft willen aantasten en de gevolgen van het arrest Humblot heeft willen beperken. Met andere woorden, artikel 18, lid V, maakt het voor Deville in de praktijk onmogelijk communautaire rechten uit te oefenen die de nationale rechter verplicht is te handhaven. In beide gevallen is de met artikel 18 beoogde beperking ongeldig wegens strijd met het gemeenschapsrecht en kan zij derhalve niet worden tegengeworpen aan hen die bij de nationale rechter een vordering instellen tot terugbetaling van in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag geheven nationale belastingen.

Concluderend ben ik van mening, dat de aan het Hof gestelde prejudiciële vraag moet worden beantwoord als volgt:

„Het is in strijd met de algemene beginselen van gemeenschapsrecht om, na een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie waarbij een nationale belasting in strijd met het Verdrag is verklaard, een termijn vast te stellen — zoals in de tweede alinea van artikel 18, lid V, van wet nr. 85-695 van 11 juli 1985 —, indien deze termijn korter is dan die welke anders ingevolge het ten tijde van 's Hofs uitspraak geldende recht van toepassing zou zijn."

De kosten van de Franse en de Ierse regering en van de Commissie kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. De nationale rechter heeft te beslissen over de kosten van Deville.