

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

6 september 2011 *

In zaak C-398/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Østre Landsret (Denemarken) bij beslissing van 12 oktober 2009, ingekomen bij het Hof op 14 oktober 2009, in de procedure

Lady & Kid A/S,

Direct Nyt ApS,

A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,

KID-Holding A/S

tegen

Skatteministeriet,

* Procestaal: Deens.

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, K. Schiemann en D. Šváby, kamerpresidenten, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, M. Safjan (rapporteur), M. Berger en A. Prechal, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,
griffier: R. Șereș, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 september 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Lady & Kid A/S e.a., vertegenwoordigd door H. Peytz, advocat,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door T. Winkler als gemachtigde, bijgestaan door S. Fugleholm, advocat,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en N. Fenger als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 december 2010,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het gemeenschapsrecht inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde.

- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (hierna: „Direct Nyt”), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (hierna: „Harald Nyborg”) en KID-Holding A/S enerzijds en Skatteministeriet (ministerie van belastingen) anderzijds over de weigering van terugbetaling van een belasting die in strijd met het gemeenschapsrecht is geheven (hierna: „onrechtmatige belasting”).

Toepasselijke bepalingen

- 3 Bij wet nr. 840 van 18 december 1987 voerde het Koninkrijk Denemarken met ingang van 1 januari 1988 een fiscale werkgeversbijdrage in, de zogenaamde arbeidsmarkt-bijdrage (arbejdsmarkedsbidrag; hierna: „AMBI”). De AMBI, die tegen het tarief van 2,5% werd geheven, werd in de regel berekend op dezelfde grondslag als de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Deze bijdrage werd evenwel niet betaald bij import van goederen op het Deense grondgebied, maar zij werd geheven over de totale verkoopprijs van deze goederen bij de eerste verkoop ervan op dit grondgebied.

- 4 Ter compensatie van de invoering van de AMBI werd een aantal sociale werkgeversbijdragen, die de Deense ondernemingen ongeveer 10 300 DKK per voltijds tewerkgestelde werknemer kostten, afgeschaft.
- 5 Deze belastinghervorming had tot doel de te betalen lasten van het aantal werknemers los te koppelen om de groei aan te zwengelen en de werkgelegenheid te bevorderen, zonder dat dit gevolgen voor de overheidsfinanciën had.
- 6 Vanaf 1 januari 1988 tot en met 31 december 1991 moesten de Deense ondernemingen de AMBI betalen en daarna werd wet nr. 840 van 18 december 1987 ingetrokken bij een wet van 21 december 1991, die op 1 januari 1992 in werking trad.
- 7 In 1989 hebben importbedrijven de wettigheid van de AMBI betwist voor het Østre Landsret, dat het Hof heeft gevraagd zich uit te spreken over de verenigbaarheid van de AMBI met het gemeenschapsrecht. In het arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading van 31 maart 1992 (C-200/90, Jurispr. blz. I-2217), heeft het Hof geoordeeld dat artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1) zich verzet tegen een belasting als de AMBI, die
 - wordt geheven zowel over aan de btw onderworpen activiteiten als over andere economische activiteiten bestaande in de levering van goederen of diensten onder bezwarende titel;
 - van btw-plichtige ondernemingen wordt geheven op dezelfde berekeningsgrondslag als de btw, dat wil zeggen als een percentage van de waarde van de verkopen van de onderneming, na aftrek van de waarde van de inkopen;

- anders dan de btw niet wordt geheven bij invoer, maar over de volledige verkoopprijs van de ingevoerde goederen bij de eerste verkoop in de betrokken lidstaat;
 - anders dan de btw niet afzonderlijk op de factuur behoeft te worden vermeld;
 - naast de btw wordt geïnd.
- 8 Naar aanleiding van dat arrest werden bij wet nr. 389 van 20 mei 1992, die op 22 mei 1992 in werking trad, de nadere regels voor terugbetaling van de onrechtmatige geheven AMBI vastgesteld. Deze wet bevat onder meer de volgende bepalingen:

„Artikel 1

De algemene regels van Deens recht zijn van toepassing voor de beslissing in een bepaald geval of en in hoeverre sprake is van een vordering tot terugbetaling of vergoeding van het bedrag dat krachtens wet nr. 840 van 18 december 1987 betreffende de arbeidsmarktbijdrage, zoals gewijzigd, aan de fiscus is betaald.

Artikel 2

[...]

2. Het gevorderde bedrag wordt gespecificeerd, gemotiveerd en gestaafd door bijgevoegde documenten op basis waarvan kan worden beoordeeld of de partij die aan de bijdrage was onderworpen, verlies heeft geleden.

[...]”

- 9 Wet nr. 389 van 20 mei 1992 werd aangevuld door circulaire nr. 122 van 10 juli 1996, waarin voor de administratieve behandeling van de terugbetalingsverzoeken wordt gepreciseerd aan welke voorwaarden het importbedrijf moet voldoen, namelijk:
- de onderneming moet Deense producenten van soortgelijke producten werkelijk hebben beconcurrereerd;

 - de onderneming moet minder op sociale bijdragen en andere heffingen hebben bespaard dan zij aan AMBI heeft betaald;

 - de concurrentiepositie van de onderneming moet zijn verslechterd als gevolg van de herziening, dat wil zeggen dat sprake is van Deense producten die tegen hoge loonkosten worden geproduceerd, zodat de Deense onderneming meer op werkgeversbijdragen heeft bespaard dan de importeur op concurrerende producten;

 - de Deense concurrenten moeten wezenlijk meer op sociale werkgeversbijdragen dan op AMBI hebben bespaard;

 - de verslechtering van de concurrentiepositie moet significant zijn;

 - de AMBI mag niet zijn doorberekend in prijsverhogingen.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 10 Verzoeksters in het hoofdgeding, die allen actief zijn in de detailhandel, hebben in de periode van 1997 tot en met 1998 bij het Københavns Byret beroep tegen het Skatteministerium ingesteld tot nietigverklaring van de afwijzing van hun verzoeken tot terugbetaling van de onrechtmatig geheven AMBI. Hun is terugbetaling geweigerd op grond van de omstandigheid dat het bedrag dat deze ondernemingen hebben bespaard dankzij de afschaffing van de sociale bijdragen in de periode waarin zij de AMBI verschuldigd waren, groter was dan het door hen aan AMBI afgedragen bedrag en dat het door deze ondernemingen betaalde bedrag aan AMBI bijgevolg volledig was gecompenseerd.
- 11 Bij vonnis van 16 december 2002 heeft het Københavns Byret de beroepen in de vier aanhangige zaken verworpen. Daarop hebben verzoeksters in het hoofdgeding op 13 januari 2003 beroep ingesteld bij het Østre Landsret.
- 12 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt wat volgt:
- KID-Holding A/S exploiteerde onder de naam Daells Varehus warenhuizen die talrijke verschillende producten aanboden, waaronder importtextiel. Deze vennootschap heeft 20 053 556 DKK aan AMBI betaald en 23 151 291 DKK aan sociale bijdragen bespaard.
 - Lady & Kid A/S exploiteerde onder de namen Daells Discount A/S en Madeleine een aantal lageprijswinkels met een beperkte keuze van het assortiment van Daells Varehus, waaronder vooral textielwaren. Deze vennootschap heeft 779 986 DKK aan AMBI betaald en tijdens dezelfde periode 1 872 901 DKK aan sociale bijdragen bespaard.

- Harald Nyborg exploiteerde een aantal warenhuizen die met name ijzerwaren, sportuitrusting, autotoebehoren en landbouwgereedschap verkochten. Deze vennootschap heeft 5 333 609 DKK aan AMBI betaald en 3 322 105 DKK aan sociale bijdragen bespaard.

 - Direct Nyt exploiteerde uitsluitend een postorderbedrijf met importgoederen. Deze vennootschap heeft 709 933 DKK aan AMBI betaald en, doordat zij geen werknemers had, geen sociale bijdragen ter compensatie van de AMBI bespaard.
- 13 In de procedure voor het Østre Landsret heeft het Skatteministerium erkend dat Harald Nyborg en Direct Nyt in een bepaalde mate importgoederen hadden verkocht die concurreerden met Deense producten, die tegen hoge loonkosten werden geproduceerd, dat de afschaffing van de sociale bijdragen geen weerslag had gehad op de prijzen van de Deense producten, die tegen hoge loonkosten werden geproduceerd, en dat deze twee ondernemingen om concurrentieredenen ervan werden weerhouden hun prijzen te verhogen met de extra kosten voor de AMBI. Van oordeel dat de AMBI niet op anderen was afgewenteld, heeft het Skatteministerium dus de AMBI aan deze ondernemingen terugbetaald tot het beloop van 760 349 DKK, vermeerderd met rente, respectievelijk 319 469 DKK, vermeerderd met rente.
- 14 In de loop van diezelfde procedure zijn de partijen in het hoofdgeding er voorts over eens geraakt dat 35 % van de aankoop van Harald Nyborg bestond uit importgoederen, terwijl 84 % van de AMBI die deze onderneming betaalde, deze producten betrof, en dat 40 % van de aankoop van Daells Varehus uit importgoederen bestond terwijl 94 % van de AMBI die deze onderneming betaalde, deze producten betrof. Ook waren partijen het erover eens dat de eerdere sociale bijdragen naar verhouding nagenoeg eenzelfde druk op de handel in importgoederen en in Denemarken aangekochte producten legde.

- 15 Aangezien verzoeksters in het hoofdgeding twijfelden aan de verenigbaarheid van het nationale recht en de afwijzingen van het Skatteministerium met het gemeenschapsrecht, heeft het Østre Landsret het noodzakelijk geacht het Hof te verzoeken om uitlegging van het gemeenschapsrecht inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde. Daarop heeft het Østre Landsret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Moet het arrest van het Hof van 14 januari 1997, *Comateb e.a.* (C-192/95–C-218/95, Jurispr. blz. I-165), aldus worden uitgelegd dat de afwenteling van een onrechtmatige heffing op een product veronderstelt dat de heffing op de koper van het product wordt afgewenteld in de enkele betrokken transactie, of kan de afwenteling op de prijzen ook plaatsvinden in de prijzen van andere producten in volstrekt andere transacties vóór of na de relevante productverkoop, bijvoorbeeld in dier voege dat de afwenteling over een periode van vier jaar op een groot aantal productgroepen, waaronder zowel ingevoerde als niet-ingevoerde producten, algemeen wordt gewaardeerd?
- 2) Moet het gemeenschapsrechtelijke begrip ‚afwenteling‘ aldus worden opgevat dat een onrechtmatige heffing op een productverkoop alleen kan worden geacht te zijn afgewenteld indien de prijs van het product is verhoogd in verhouding tot de prijs die werd toegepast onmiddellijk voordat de heffing werd ingevoerd, of kan de heffing ook worden geacht te zijn afgewenteld wanneer de belastingplichtige onderneming tegelijk met de invoering van de onrechtmatige heffing minder heeft uitgegeven aan andere heffingen, die op een andere grondslag werden geïnd, en de onderneming haar prijzen derhalve ongewijzigd heeft gelaten?
- 3) Moet het gemeenschapsrechtelijke begrip ‚ongerechtvaardigde verrijking‘ aldus worden opgevat dat de terugbetaling van een onrechtmatige heffing op een productverkoop kan worden geacht te leiden tot ongerechtvaardigde verrijking, wanneer de onderneming vóór of na de verkoop van het aan heffing onderworpen product minder is belast als gevolg van de afschaffing van andere, op een andere

grondslag geïnde heffingen, in de veronderstelling dat deze afschaffing van andere lasten ook andere ondernemingen ten goede komt, waaronder ondernemingen die de onrechtmatige heffing niet of slechts in beperkte mate betaalden?

- 4) In de veronderstelling dat een onrechtmatige heffing door haar structuur tot gevolg heeft gehad dat naar verhouding meer aan heffingen is betaald door ondernemingen die producten invoerden dan door ondernemingen die meer op de binnenlandse markt producten kochten, en dat tegelijk met de invoering van de onrechtmatige heffing een andere, op een andere grondslag geïnde rechtmatige heffing is afgeschaft, die verhoudingsgewijs beide soorten ondernemingen ongeacht de samenstelling van hun aankopen in dezelfde mate belastte, wordt verduidelijking gevraagd over het volgende:
- a) mag op grond van het gemeenschapsrecht terugbetaling van de onrechtmatige heffing aan een onderneming die producten invoert geheel of gedeeltelijk wegens afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking worden geweigerd, voor zover de weigering meebrengt dat de onderneming, doordat zij naar verhouding grotere bedragen aan onrechtmatige heffing heeft betaald dan een overeenkomstige onderneming die soortgelijke goederen binnenslands heeft betrokken, onder voor het overige identieke voorwaarden, minder goed af zal zijn als gevolg van de herziening van de belasting en de weigering van terugbetaling dan overeenkomstige ondernemingen die meer op de binnenlandse markt producten hebben gekocht;
 - b) kan terugbetaling van de onrechtmatige heffing in de betrokken situatie begripmatig leiden tot 'ongerechtvaardigde verrijking' en derhalve worden geweigerd, wanneer de terugbetaling — ook al moet de heffing worden geacht te zijn afgewenteld — noodzakelijk is om een situatie te bereiken waarin de gevolgen van de herziening van de belasting na eventuele terugbetaling onder voor het overige identieke voorwaarden dezelfde zijn voor ondernemingen die goederen invoeren en ondernemingen die op de binnenlandse markt producten kopen;

- c) is weigering van terugbetaling in een situatie die ertoe leidt dat ondernemingen die meer op de binnenlandse markt producten kochten en dus beter af zijn dan ondernemingen die meer ingevoerde producten kopen, anderszins in strijd met het gemeenschapsrecht, inzonderheid met het beginsel van gelijke behandeling;
- d) brengt het antwoord op de derde vraag mee dat terugbetaling van een onrechtmatig geïnde heffing niet wegens ongerechtvaardigde verrijking mag worden geweigerd voor zover deze terugbetaling alleen het voordeel voor de ondernemingen die op de binnenlandse markt producten kopen, tenietdoet tegenover ondernemingen die meer ingevoerde goederen kopen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Tweede en derde vraag

- ¹⁶ De tweede en de derde vraag, die eerst en samen dienen te worden onderzocht, moeten aldus worden gelezen dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of alleen afwenteling van een onrechtmatige belasting via een verhoging van de verkoopprijs van de producten waarover deze belasting is gegeven, in geval van terugvordering van het onverschuldigd betaalde tot ongerechtvaardigde verrijking van de belastingplichtige kan leiden dan wel of ongerechtvaardigde verrijking ook kan voortvloeien uit een besparing als gevolg van de gelijktijdige afschaffing van andere heffingen die op een andere grondslag worden geïnd, terwijl de belastingplichtige zijn verkoopprijzen ongewijzigd heeft gelaten.

- 17 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het recht van de Unie heeft geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontleen aan de bepalingen van het recht van de Unie die dergelijke heffingen verbieden. De lidstaat is dus in beginsel ertoe verplicht om in strijd met het recht van de Unie toegepaste heffingen terug te betalen (zie arresten van 9 november 1983, *San Giorgio*, 199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12; 21 september 2000, *Michailidis*, C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145, punt 30; 10 april 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 35, en 28 januari 2010, *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, Jurispr. blz. I-731, punt 45).
- 18 In afwijking van het beginsel van terugbetaling van met het recht van de Unie onverenigbare heffingen kan terugbetaling van een ten onrechte geheven belasting evenwel worden geweigerd wanneer terugbetaling zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden. De bescherming van de door de rechtsorde van de Unie ter zake gewaarborgde rechten gebiedt dus niet dat in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen, rechten en heffingen worden terugbetaald wanneer vaststaat dat de betalingsplichtige deze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld (zie arrest *Comateb e.a.*, reeds aangehaald, punt 21).
- 19 In dergelijke gevallen drukt de last van de ten onrechte toegepaste heffing immers niet op de handelaar, maar op de koper op wie deze last is afgewenteld. Terugbetaling aan de handelaar van het bedrag van de heffing dat hij reeds op de koper heeft afgewenteld, zou dan ook te zijnen aanzien gelijkstaan met een dubbele betaling, hetgeen als „ongerechtvaardigde verrijking” zou kunnen worden aangemerkt, terwijl daarmee evenmin de gevolgen van de onrechtmatigheid van de heffing voor de koper zijn verholpen (zie arrest *Comateb e.a.*, reeds aangehaald, punt 22).
- 20 Aangezien deze weigering van terugbetaling van een over de verkoop van producten geheven belasting een beperking is van het subjectieve recht dat wordt ontleend aan de rechtsorde van de Unie, moet zij restrictief worden uitgelegd. Rechtstreekse afwenteling van de ten onrechte geheven belasting op de koper vormt dus de enige uitzondering op het recht op terugbetaling van heffingen die in strijd met het recht van de Unie zijn geheven.

- 21 Ook heeft het Hof gepreciseerd dat zelfs indien vaststaat dat de last van de ten onrechte geheven belasting geheel of gedeeltelijk op derden is afgewenteld, terugbetaling ervan aan de marktdeelnemer niet noodzakelijkerwijs meebrengt dat hij ongerechtvaardigd wordt verrijkt, daar hij schade kan hebben geleden als gevolg van een verkoopdaling doordat het bedrag van deze belasting is doorberekend in de vraagprijs (zie reeds aangehaalde arresten Comateb e.a., punten 29-32; Michailidis, punten 34 en 35, en arrest van 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punten 98 en 99).
- 22 Zo ook kan een lidstaat zich niet verzetten tegen een verzoek om terugbetaling van een onrechtmatige heffing op grond dat het bedrag van deze heffing economisch gezien is gecompenseerd door de afschaffing van een rechtmatige heffing voor een overeenkomstig bedrag.
- 23 Hoewel terugbetaling van een onrechtmatige heffing aan een marktdeelnemer die het bedrag ervan op zijn klanten heeft afgewenteld, in de hierboven uiteengezette omstandigheden te zijnen aanzien kan leiden tot ongerechtvaardigde verrijking, ligt dit immers echter anders in geval van afschaffing van andere heffingen in samenhang met de invoering van een met het recht van de Unie strijdige belasting.
- 24 Deze afschaffing is een keuze die de lidstaat in belastingzaken maakt, welke de uitdrukking is van zijn algemeen economisch en sociaal beleid. Een dergelijke keuze kan de meest uiteenlopende gevolgen hebben die, los van de moeilijkheden die kunnen bestaan om te bepalen of en in welke mate een belasting daadwerkelijk zonder meer in de plaats van een andere komt, zich ertegen verzetten dat terugbetaling van een onrechtmatige heffing in een dergelijke context kan worden aangemerkt als ongerechtvaardigde verrijking.
- 25 Aan deze conclusie kan niet worden afgedaan door de arresten van 26 juni 1979, McCarren (177/78, Jurispr. blz. 2161), en 13 december 1983, Apple and Pear Development Council (222/82, Jurispr. blz. 4083). Ook al heeft het Hof in punt 25 van dit

arrest McCarren en in punt 41 van dit arrest Apple and Pear Development Council niet uitgesloten dat de nationale rechter bij de toepassing van zijn nationaal recht zich kan verzetten tegen terugbetaling van een onrechtmatige heffing op een andere grond dan afwenteling ervan, rechtstreekse afwenteling van de ten onrechte toegepaste heffing op de koper is, zoals blijkt uit punt 20 van het onderhavige arrest, de enige uitzondering op het recht op terugbetaling van heffingen die in strijd met het recht van de Unie zijn geheven.

- 26 Op de tweede en de derde prejudiciële vraag dient dus te worden geantwoord dat terugvordering van het onverschuldigd betaalde alleen tot ongerechtvaardigde verrijking kan leiden wanneer de bedragen die een belastingplichtige ten onrechte heeft betaald aan belasting die een lidstaat in strijd met het recht van de Unie heeft geheven, rechtstreeks op de koper zijn afgewenteld. Het recht van de Unie verzet zich dus ertegen dat een lidstaat terugbetaling van een onrechtmatige belasting weigert op grond dat het door de belastingplichtige ten onrechte betaalde bedrag is gecompenseerd door een besparing als gevolg van de gelijktijdige afschaffing van andere heffingen, aangezien deze compensatie volgens het recht van de Unie niet kan worden aangemerkt als ongerechtvaardigde verrijking met betrekking tot deze belasting.
- 27 Gelet op het antwoord op de tweede en de derde vraag, behoeven de eerste en de vierde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 28 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

De regels van het recht van de Unie inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde moeten aldus worden uitgelegd dat terugvordering van het onverschuldigd betaalde alleen tot ongerechtvaardigde verrijking kan leiden wanneer de bedragen die een belastingplichtige ten onrechte heeft betaald aan belasting die een lidstaat in strijd met het recht van de Unie heeft geheven, rechtstreeks op de koper zijn afgewenteld. Het recht van de Unie verzet zich dus ertegen dat een lidstaat terugbetaling van een onrechtmatige belasting weigert op grond dat het door de belastingplichtige ten onrechte betaalde bedrag is gecompenseerd door een besparing als gevolg van de gelijktijdige afschaffing van andere heffingen, aangezien deze compensatie volgens het recht van de Unie niet kan worden aangemerkt als ongerechtvaardigde verrijking met betrekking tot deze belasting.

ondertekeningen