



Jurisprudentie

BESCHIKKING VAN HET HOF (Achtste kamer)

7 februari 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof – Accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Artikel 1, lid 2 – Met specifieke doeleinden heffen van andere indirecte belastingen – ‚Specifieke doeleinden’ – Begrip – Financiering van een overheidsbedrijf dat concessiehouder is van het nationale wegennet – Doelstellingen inzake milieuduurzaamheid en de vermindering van het aantal ongevallen – Zuiver begrotingstechnisch doel – Weigering van belastingteruggaaf wegens ongerechtvaardigde verrijking – Voorwaarden”

In zaak C-460/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] bij beslissing van 12 juli 2021, ingekomen bij het Hof op 26 juli 2021, in de procedure

Vapo Atlantic SA

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira,

geeft

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: N. Jääskinen, kamerpresident, N. Piçarra en M. Gavalec (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Richard de la Tour,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om te beslissen bij met redenen omklede beschikking, overeenkomstig artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof,

de navolgende

* Procestaal: Portugees.

Beschikking

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12), en van de algemene Unierechtelijke beginselen van legaliteit en rechtszekerheid.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Vapo Atlantic SA en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanedienst, Portugal; hierna: „belastingdienst”) over de terugbetaling van de heffing voor weggebruikers (hierna: „weggebruikersheffing”) die door deze onderneming over 2016 is betaald.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 1 van richtlijn 2008/118 luidt:

„1. Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd:

- a) energieproducten en elektriciteit vallende onder richtlijn 2003/96/EG [van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51)];

[...]

2. De lidstaten kunnen op accijnsgoederen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden heffen, mits daarbij de communautaire belastingvoorschriften inzake de accijns of de [belasting over de toegevoegde waarde (btw)] in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren.

[...]”

Portugees recht

Wet nr. 55/2007

- 4 Lei n° 55/2007, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, EPE [wet nr. 55/2007 inzake de financiering van het door EP – Estradas de Portugal, EPE (hierna: „EP”) geëxploiteerde nationale wegennet] van 31 augustus 2007 (*Diário da República* nr. 168/2007, serie I, van 31 augustus 2007) bevat de juridische regeling van de weggebruikersheffing.

- 5 Artikel 3 van deze wet, met als opschrift „Weggebruikersheffing”, bepaalt in lid 1 dat met die heffing het gebruik van het nationale wegennet, dat wordt bepaald door middel van het brandstofverbruik, wordt vergoed. In lid 2 wordt gespecificeerd dat de weggebruikersheffing een financieringsbron is voor het nationale wegennet dat door EP wordt geëxploiteerd.
- 6 Krachtens artikel 4, lid 1, van die wet wordt de weggebruikersheffing geheven over benzine en diesel die onderworpen zijn aan de belasting op aardolie- en energieproducten en geen vrijstelling van deze belasting genieten.
- 7 Volgens artikel 6 van de wet vormen de inkomsten uit de weggebruikersheffing eigen inkomsten van EP.

Besluit met kracht van wet nr. 380/2007

- 8 De wettelijke regeling voor de gunning van de concessie van het nationale wegennet aan EP is opgenomen in Decreto-Lei n°. 380/2007, que atribui à EP a concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão (besluit met kracht van wet nr. 380/2007 waarbij de concessie voor de financiering, het ontwerp, de planning, de bouw, het onderhoud, de exploitatie, de modernisering en de uitbreiding van het nationale wegennet wordt gegund aan EP en de basis van de concessie wordt goedgekeurd) van 13 november 2007 (*Diário da República* nr. 218/2007, serie I, van 13 november 2007).
- 9 Uit de bij dit besluit met kracht van wet goedgekeurde basis van deze concessie komt met name naar voren dat de inkomsten uit de weggebruikersheffing eigen inkomsten van EP zijn en dat de concessiehouder bij zijn activiteiten milieuduurzaamheid en de vermindering van het aantal ongevallen moet nastreven.

Hoofding en prejudiciële vragen

- 10 Vapo Atlantic is een onderneming die zich met name bezighoudt met de exploitatie van tankstations en de groothandel in aardolieproducten. Op basis van de door Vapo Atlantic ingediende aangiften van uitslag tot verbruik heeft de belastingdienst voor 2016 aan deze onderneming gezamenlijke aanslagen in de belasting op aardolieproducten en energieproducten, de weggebruikersheffing en andere fiscale heffingen opgelegd voor een totaalbedrag van 21 016 425,44 EUR, waarvan 4 873 427,68 EUR aan weggebruikersheffing.
- 11 Op 10 februari 2020 heeft Vapo Atlantic een verzoek tot herziening van deze aanslagen ingediend, dat bij besluit van de directeur van het douanekantoor Braga (Portugal) van 23 juli 2020 is afgewezen. Volgens het afwijzingsbesluit is de weggebruikersheffing niet in strijd met richtlijn 2008/118 en zou Vapo Atlantic zich ongerechtvaardigd verrijken indien haar verzoek tot teruggaaf werd ingewilligd, aangezien deze heffing door de belastingplichtigen wordt gedragen bij de aankoop van brandstof.
- 12 Vapo Atlantic heeft tegen dit afwijzingsbesluit beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal].

- 13 Ter ondersteuning van haar beroep betoogt Vapo Atlantic dat de weggebruikersheffing om louter budgettaire redenen is ingevoerd ter financiering van het overheidsbedrijf dat concessiehouder van het nationale wegennet is, en dat dit in strijd is met artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118.
- 14 De belastingdienst stelt in de eerste plaats dat in besluit met kracht van wet nr. 380/2007, waarbij de concessie voor het nationale wegennet is gegund aan EP – thans Infraestruturas de Portugal SA (hierna: „IP”) –, aan IP doelstellingen worden opgelegd met betrekking tot milieuduurzaamheid en de vermindering van het aantal ongevallen en dat deze doelstellingen het specifieke doeleinde van de weggebruikersheffing vormen in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118. Bovendien is de weggebruikersheffing een bron van eigen inkomsten voor IP. Deze onderneming wordt dus gefinancierd door de gebruikers van het nationale wegennet, en pas in tweede instantie door de overheid. In de tweede plaats bestaat er weliswaar geen formeel mechanisme voor de afwenteling van de weggebruikersheffing, maar blijkt uit de specifieke fiscale structuur van deze heffing dat zij in de detailhandelsprijs wordt doorberekend. Bijgevolg komt de teruggaaf van de door de belastingplichtige betaalde bedragen aan weggebruikersheffing neer op ongerechtvaardigde verrijking.
- 15 De verwijzende rechter vraagt zich af of met de weggebruikersheffing een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 wordt nagestreefd en merkt op dat het Hof zich hierover niet uitdrukkelijk heeft uitgesproken. In dit verband geeft hij aan dat de weggebruikersheffing overeenkomstig wet nr. 55/2007 tot doel heeft om via de gebruikers van het nationale wegennet en in tweede instantie de Portugese Staat te zorgen voor de financiering van het ontwerp, de planning, de bouw, het onderhoud, de exploitatie, de modernisering en de uitbreiding van dat wegennet, welke taken in concessie zijn gegeven aan IP. Deze heffing vormt dus een bron van eigen inkomsten voor de concessiehouder, die „milieuduurzaamheid en de vermindering van het aantal ongevallen” moet nastreven.
- 16 Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:
- „1) Moet artikel 1, lid 2, van richtlijn [2008/118], in het bijzonder de voorwaarde inzake het bestaan van ‚specifieke doeleinden’, aldus worden uitgelegd dat een heffing een zuiver budgettair doel heeft wanneer zij ter financiering van een overheidsbedrijf dat concessiehouder is van het nationale wegennet is ingevoerd naar aanleiding van de verlenging van de concessie, de opbrengst van de heffing in het algemeen toekomt aan dat overheidsbedrijf en uit de structuur van de heffing niet blijkt dat het de bedoeling is een bepaald verbruik te ontmoedigen?
- 2) Is het de nationale autoriteiten op grond van het Unierecht en het legaliteits- en het rechtszekerheidsbeginsel toegestaan om teruggaaf van met richtlijn [2008/118] strijdige indirecte belastingen te weigeren op grond dat de belastingplichtige zich ongerechtvaardigd heeft verrijkt, wanneer het nationale recht niet in specifieke bepalingen in die zin voorziet?
- 3) Staat het Unierecht de nationale autoriteiten toe om de weigering van teruggaaf van met richtlijn [2008/118] strijdige indirecte belastingen te rechtvaardigen op basis van het vermoeden dat de belasting is afgewenteld en dat de belastingplichtige zich ongerechtvaardigd heeft verrijkt, en om deze laatste te verplichten het bewijs van het tegendeel te leveren?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 17 Artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof bepaalt dat wanneer het antwoord op een prejudiciële vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid of over het antwoord op een dergelijke vraag redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan, het Hof in elke stand van het geding op voorstel van de rechter-rapporteur, de advocaat-generaal gehoord, kan beslissen om bij met redenen omklede beschikking uitspraak te doen.
- 18 Deze bepaling dient in de onderhavige prejudiciële verwijzing te worden toegepast.
- 19 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat een heffing waarvan de opbrengst in het algemeen toekomt aan een overheidsbedrijf dat concessiehouder van het nationale wegennet is, en waarvan de structuur niet zodanig is opgezet dat het verbruik van de belangrijkste brandstoffen voor het wegvervoer wordt ontmoedigd, „specifieke doeleinden” nastreeft in de zin van deze bepaling.
- 20 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat deze bepaling, die rekening beoogt te houden met het feit dat de fiscale tradities van de lidstaten op dit gebied sterk uiteenlopen en dat indirecte belastingen vaak worden aangewend als instrument van ander beleid dan begrotingsbeleid, de lidstaten toestaat om naast de minimumaccijns andere indirecte belastingen in te voeren waarmee specifieke doeleinden worden nagestreefd (arresten van 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punt 58, en 3 maart 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, punt 48).
- 21 Op grond van die bepaling kunnen de lidstaten andere indirecte belastingen op accijnsgoederen heffen, mits aan twee voorwaarden is voldaan. Dergelijke belastingen moeten specifieke doeleinden hebben en de belastingvoorschriften van de Unie inzake de accijns of de btw moeten in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren.
- 22 Deze twee voorwaarden, waarmee dient te worden voorkomen dat het handelsverkeer onnodig wordt belemmerd door extra indirecte belastingen, zijn cumulatief, zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 (zie arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punt 36, alsook naar analogie arrest van 25 juli 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, punt 36).
- 23 Met betrekking tot de eerste van deze voorwaarden, de enige waarop de eerste prejudiciële vraag betrekking heeft, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat een specifiek doeleinde in de zin van die bepaling een ander dan een louter begrotingstechnisch doel is (arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punt 37).
- 24 Aangezien echter elke belasting noodzakelijkerwijs een begrotingstechnisch doel nastreeft, kan de omstandigheid alleen dat een belasting een begrotingstechnisch doel nastreeft, op zich niet uitsluiten dat deze belasting ook een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn

2008/118 kan hebben, want anders zou deze bepaling van haar inhoud worden beroofd (arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 25 Een belasting kan slechts worden geacht een specifiek doeleinde in de zin van deze bepaling na te streven wanneer zij op zichzelf het specifieke ingeroepen doeleinde beoogt te waarborgen, zodat een rechtstreeks verband bestaat tussen het gebruik van de opbrengst en het doeleinde van de betrokken belasting (zie in die zin arresten van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punt 41, en 25 juli 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, punt 38).
- 26 Hoewel het voorts zo is dat de vooraf vastgestelde besteding van de opbrengst van een belasting voor de financiering van het door de autoriteiten van een lidstaat verrichten van taken die hun in het kader van hun bevoegdheden zijn opgedragen, een factor kan zijn die in aanmerking moet worden genomen om uit te maken of er sprake is van een specifiek doeleinde, kan deze besteding, die niet meer is dan een invulling van de interne inrichting van de begroting van de lidstaat, echter als zodanig daartoe geen voldoende voorwaarde vormen, aangezien elke lidstaat kan beslissen dat de opbrengst van een belasting, ongeacht het nagestreefde doeleinde, moet worden besteed voor de financiering van bepaalde uitgaven. Anders zou elk doeleinde kunnen worden geacht een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 te zijn, met als gevolg dat de bij deze richtlijn ingevoerde geharmoniseerde accijns elk nut zou verliezen en dat zou worden ingegaan tegen het beginsel dat een uitzonderingsbepaling zoals artikel 1, lid 2, strikt moet worden uitgelegd (arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Ten slotte kan een heffing op accijnsgoederen bij het ontbreken van een dergelijke vooraf vastgestelde besteding van de opbrengst slechts worden geacht een specifiek doeleinde te hebben in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 indien deze heffing qua structuur, met name de belastbare materie of het belastingtarief, zodanig is opgezet dat zij de handelwijze van de belastingplichtigen beïnvloedt op een wijze die de verwezenlijking van het ingeroepen specifieke doeleinde mogelijk maakt, bijvoorbeeld door de betrokken producten zwaar te belasten teneinde het verbruik ervan tegen te gaan (arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 28 Wanneer het Hof wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of met een door een lidstaat ingevoerde belasting een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 wordt nagestreefd, heeft het veeleer tot taak de nationale rechter de criteria aan te reiken aan de hand waarvan hij kan bepalen of met deze belasting daadwerkelijk een dergelijke doelstelling wordt nagestreefd, dan zelf die beoordeling te verrichten, temeer daar het Hof niet altijd over de daarvoor noodzakelijke gegevens beschikt (zie naar analogie arresten van 7 november 2002, Lohmann en Medi Bayreuth, C-260/00–C-263/00, EU:C:2002:637, punt 26, en 16 februari 2006, Proxxon, C-500/04, EU:C:2006:111, punt 23).
- 29 In casu moet ten eerste worden opgemerkt dat, zoals blijkt uit de in punt 26 van de onderhavige beschikking aangehaalde rechtspraak, de vooraf vastgestelde besteding van de opbrengst van de weggebruikersheffing voor de financiering van de uitoefening van de aan de concessiehouder van het nationale wegennet verleende algemene bevoegdheden weliswaar een factor kan zijn waarmee rekening moet worden gehouden om te bepalen of er sprake is van een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, maar dat deze besteding als zodanig daartoe geen voldoende voorwaarde kan vormen.

- 30 Ten tweede kan de weggebruikersheffing slechts worden geacht een specifiek doeleinde in de zin van die bepaling na te streven wanneer zij op zichzelf de verwezenlijking van de aan de concessiehouder van het nationale wegennet opgelegde doelstellingen inzake milieuduurzaamheid en de vermindering van het aantal ongevallen beoogt te waarborgen. Dat zou met name het geval zijn wanneer de opbrengst van deze heffing zou moeten worden gebruikt voor de vermindering van de sociale en milieukosten die specifiek verband houden met het aan die heffing onderworpen gebruik van het wegennet. Dan zou er een rechtstreeks verband bestaan tussen het gebruik van de opbrengst en het doel van de heffing (zie in die zin arresten van 27 februari 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punt 30, en 25 juli 2018, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, punt 38).
- 31 Ten derde is het juist dat de belastingdienst, zoals blijkt uit punt 14 van de onderhavige beschikking, betoogt dat er een verband bestaat tussen de besteding van de opbrengst van de weggebruikersheffing en het aan deze heffing ten grondslag liggende specifieke doeleinde omdat het besluit met kracht van wet waarbij de concessie voor het nationale wegennet aan IP is gegund, deze onderneming verplicht milieuduurzaamheid en de vermindering van het aantal ongevallen op dat wegennet na te streven.
- 32 Zoals in punt 15 van de onderhavige beschikking is uiteengezet, blijkt evenwel uit de verwijzingsbeslissing dat de opbrengst van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde heffing niet uitsluitend wordt gebruikt voor de financiering van activiteiten die worden geacht bij te dragen aan de verwezenlijking van de twee in het vorige punt van deze beschikking genoemde doelstellingen. Met de inkomsten uit de weggebruikersheffing wordt immers beoogd om meer in het algemeen te zorgen voor de financiering van het ontwerp, de planning, de bouw, het onderhoud, de exploitatie, de modernisering en de uitbreiding van het wegennet.
- 33 Ten vierde zijn de twee doelstellingen die aan de concessiehouder van het Portugese nationale wegennet zijn opgelegd in zeer algemene bewoordingen geformuleerd en lijken zij op het eerste gezicht niet het gebruik van dit wegennet of van de belangrijkste brandstoffen voor het wegvervoer, zoals benzine, diesel of vloeibaar petroleumgas (lpg), daadwerkelijk tegen te willen gaan. In dit verband is het veelzeggend dat de verwijzende rechter er in zijn eerste prejudiciële vraag op wijst dat de inkomsten uit de heffing in het algemeen toekomen aan de concessiehouder van het nationale wegennet en dat uit de structuur van deze heffing niet blijkt dat het de bedoeling is om het verbruik van deze brandstoffen tegen te gaan.
- 34 Ten vijfde bevat het verzoek om een prejudiciële beslissing geen gegevens op grond waarvan kan worden aangenomen dat de weggebruikersheffing, voor zover deze geldt voor de gebruikers van het nationale wegennet, qua structuur zodanig is opgezet dat zij belastingplichtigen ervan weerhoudt dit wegennet te gebruiken of hen ertoe brengt een gedrag te vertonen dat minder schadelijk is voor het milieu en minder ongevallen veroorzaakt.
- 35 Onder voorbehoud van de verificaties die de verwijzende rechter dient te verrichten in het licht van de in de punten 29 tot en met 34 van de onderhavige beschikking vermelde aanwijzingen, kunnen de twee specifieke doelstellingen die door de belastingdienst zijn aangevoerd om aan te tonen dat de weggebruikersheffing een specifiek doeleinde nastreeft in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, dan ook niet worden onderscheiden van een zuiver begrotingstechnisch doel (zie naar analogie arrest van 27 februari 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, punten 31-35).

36 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat een heffing waarvan de opbrengst in het algemeen toekomt aan een overheidsbedrijf dat concessiehouder van het nationale wegennet is, en waarvan de structuur niet zodanig is opgezet dat het verbruik van de belangrijkste brandstoffen voor het wegvervoer wordt ontmoedigd, geen „specifieke doeleinden” nastreeft in de zin van deze bepaling.

Tweede en derde vraag

37 Met de tweede en de derde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de nationale autoriteiten de weigering tot terugbetaling van het bedrag dat voortvloeit uit een met richtlijn 2008/118 strijdige indirecte heffing, baseren op de aanname dat dit bedrag is afgewenteld op derden en dat de belastingplichtige zich dus ongerechtvaardigd heeft verrijkt.

38 Volgens vaste rechtspraak is het recht op teruggaaf van belastingen die een lidstaat in strijd met bepalingen van Unierecht heeft geïnd, het gevolg en het complement van de rechten die belastingplichtigen ontlenen aan die bepalingen zoals deze zijn uitgelegd door het Hof. Een lidstaat is dus in beginsel verplicht om in strijd met het Unierecht geheven belastingen volgens de nationale procedurevoorschriften en met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel terug te betalen (zie in die zin met name arresten van 9 november 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, punt 12, en 1 maart 2018, *Petrotel-Lukoil en Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, punt 32).

39 De verplichting tot terugbetaling van belastingen die een lidstaat in strijd met bepalingen van Unierecht heeft geïnd, kent slechts één uitzondering. Teneinde te voorkomen dat de tot terugbetaling gerechtigde personen zich ongerechtvaardigd verrijken, verzet de bescherming van de door het Unierecht ter zake gewaarborgde rechten zich namelijk in beginsel tegen teruggaaf van in strijd met dat recht geïnde belastingen, rechten en heffingen wanneer vaststaat dat de betalingsplichtige deze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld (zie in die zin arresten van 14 januari 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punt 21, en 1 maart 2018, *Petrotel-Lukoil en Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, punt 33).

40 De nationale autoriteiten en rechterlijke instanties dienen er dan ook op toe te zien dat het beginsel inzake het verbod van ongerechtvaardigde verrijking wordt geëerbiedigd, ook indien het nationale recht hierover geen regels bevat.

41 In omstandigheden zoals bedoeld in punt 39 van de onderhavige beschikking wordt de last van de ten onrechte toegepaste heffing niet gedragen door de handelaar voor wie de heffing geldt, maar door de koper op wie deze last is afgewenteld. Terugbetaling aan de handelaar van het bedrag van de heffing dat hij reeds van de koper heeft ontvangen, 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 in die zin arresten van 14 januari 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punt 22, en 1 maart 2018, *Petrotel-Lukoil en Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, punt 34).

42 Een lidstaat kan de terugbetaling van een bedrag dat voortvloeit uit een in strijd met het Unierecht toegepaste heffing dan ook slechts afwijzen wanneer door de nationale overheid is vastgesteld dat de heffing geheel ten laste van een ander dan de belastingplichtige is gekomen en teruggaaf een

ongerechtvaardigde verrijking van die belastingplichtige zou opleveren. Hieruit volgt dat indien slechts een gedeelte van de heffing is afgewenteld, de nationale overheid slechts het niet-afgewentelde bedrag behoort terug te betalen (zie in die zin met name arresten van 9 november 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, punt 13; 14 januari 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punten 27 en 28, en 2 oktober 2003, *Weber's Wine World e.a.*, C-147/01, EU:C:2003:533, punt 94).

- 43 Aangezien deze uitzondering op het beginsel van teruggaaf van met het Unierecht onverenigbare heffingen een beperking van een aan dat recht ontleend subjectief recht is, moet zij restrictief worden uitgelegd, waarbij met name rekening moet worden gehouden met het feit dat de afwenteling van een belasting op de consument niet noodzakelijkerwijze de economische gevolgen van de heffing voor de belastingplichtige neutraliseert (zie in die zin arresten van 2 oktober 2003, *Weber's Wine World e.a.*, C-147/01, EU:C:2003:533, punt 95, en 1 maart 2018, *Petrotel-Lukoil en Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, punt 35).
- 44 Zelfs indien indirecte belastingen in de nationale wetgeving zijn ontworpen om te worden afgewenteld op de eindgebruiker, en die indirecte belastingen in de handel gewoonlijk geheel of gedeeltelijk worden afgewenteld, kan namelijk niet in algemene termen worden gesteld dat de belasting in alle gevallen inderdaad wordt afgewenteld. De gehele of gedeeltelijke daadwerkelijke afwenteling is afhankelijk van verschillende factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen en die deze onderscheiden van andere gevallen in een andere context. Bijgevolg is de vraag of een indirecte belasting in een bepaald geval al dan niet is afgewenteld, een feitelijke vraag ten aanzien waarvan de nationale rechter bevoegd is, die de aan hem voorgelegde bewijzen vrij mag beoordelen (zie in die zin arresten van 25 februari 1988, *Les Fils de Jules Bianco en Girard*, 331/85, 376/85 en 378/85, EU:C:1988:97, punt 17, en 2 oktober 2003, *Weber's Wine World e.a.*, C-147/01, EU:C:2003:533, punt 96).
- 45 Het is evenwel niet zo dat er bij indirecte belastingen een vermoeden bestaat dat zij zijn afgewenteld en dat de belastingplichtige het negatieve bewijs van het tegendeel moet leveren. Dit geldt eveneens wanneer de belastingplichtige volgens de toepasselijke nationale wetgeving verplicht is de heffing door te berekenen in de kostprijs van het desbetreffende product. Een dergelijke wettelijke verplichting wettigt immers niet het vermoeden dat de last van de heffing geheel is afgewenteld, ook niet wanneer er een sanctie staat op niet-nakoming van die verplichting (arrest van 14 januari 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punten 25 en 26).
- 46 Het Unierecht staat er dus aan in de weg dat er vermoedens of bewijsregels worden toegepast die de betrokken marktdeelnemer belasten met het bewijs dat de onverschuldigd betaalde heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, en die hem verhinderen om bewijsmiddelen ter weerlegging van de gestelde afwenteling over te leggen (arrest van 21 september 2000, *Michailidis*, C-441/98 en C-442/98, EU:C:2000:479, punt 42).
- 47 Zelfs indien vaststaat dat de last van de ten onrechte geheven belasting op derden is afgewenteld, brengt terugbetaling ervan aan de marktdeelnemer bovendien niet noodzakelijkerwijs mee 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 in die zin arresten van 14 januari 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punten 29-32, en 6 september 2011, *Lady N-Kid e.a.*, C-398/09, EU:C:2011:540, punt 21).

- 48 Op de tweede en de derde vraag dient dan ook te worden geantwoord dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de nationale autoriteiten de weigering tot terugbetaling van het bedrag dat voortvloeit uit een met richtlijn 2008/118 strijdige indirecte heffing, baseren op de aanname dat dit bedrag is afgewenteld op derden en dat de belastingplichtige zich dus ongerechtvaardigd heeft verrijkt.

Kosten

- 49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG moet aldus worden uitgelegd dat een heffing waarvan de opbrengst in het algemeen toekomt aan een overheidsbedrijf dat concessiehouder van het nationale wegennet is, en waarvan de structuur niet zodanig is opgezet dat het verbruik van de belangrijkste brandstoffen voor het wegvervoer wordt ontmoedigd, geen „specifieke doeleinden” nastreeft in de zin van deze bepaling.**
- 2) **Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de nationale autoriteiten de weigering tot terugbetaling van het bedrag dat voortvloeit uit een met richtlijn 2008/118 strijdige indirecte heffing, baseren op de aanname dat dit bedrag is afgewenteld op derden en dat de belastingplichtige zich dus ongerechtvaardigd heeft verrijkt.**

ondertekeningen