

ARREST VAN HET HOF

14 januari 1997 *

In de gevoegde zaken C-192/95 tot en met C-218/95,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Tribunal d'instance de Paris, in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Société Comateb (C-192/95),

Société Panigua (C-193/95),

Société Édouard et fils (C-194/95),

Société de distribution de vins et liqueurs (C-195/95),

Établissements André Haan (C-196/95),

Société Diffusion générale de quincaillerie (C-197/95),

Société Diffusion générale (C-198/95),

* Procestaal: Frans.

Société Cama Renault (C-199/95),

SCP Ovide et Dorville (C-200/95),

Société Ducros Guadeloupe (C-201/95),

Société Comptoir commercial Caraïbes (C-202/95),

Société Giafa (C-203/95),

Société LVS (C-204/95),

Société Catherine et Jean-Claude Tabar Nouval (C-205/95),

Société L'Heure et L'Or (C-206/95),

Société Général bazar bricolage (C-207/95),

Société Grain d'or (C-208/95),

Société Cash Service (C-209/95),

Établissements Efira (C-210/95),

Société Farandole (C-211/95),

Société Carat (C-212/95),

Société Rio (C-213/95),

Société guadeloupéenne de distribution moderne (SGDM) (C-214/95),

Martinique automobiles SA (C-215/95),

Socovi SARL (C-216/95),

Établissements Gabriel Vangour et Cie SARL (C-217/95),

Simat Guadeloupe SARL (C-218/95)

en

Directeur général des douanes et droits indirects,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van het gemeenschapsrecht inzake terugvordering van onverschuldigd betaalde heffingen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida en J. L. Murray, kamerpresidenten, P. J. G. Kapteyn, D. A. O. Edward (rapporteur), J.-P. Puissochet, P. Jann en H. Ragnemalm, rechters,

advocaat-generaal: G. Tesauro
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Comateb e. a., vertegenwoordigd door J. Sylvanus Dagnon, advocaat te Guadeloupe,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, onderdirecteur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en A. de Bourgoing, chargé de mission bij genoemde directie, als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Navarro González, directeur-generaal Coördinatie juridische en institutionele aangelegenheden van de Gemeenschappen, en R. Silva de Lapuerta, abogado del Estado, juridische dienst van de staat, als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Nolin, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Comateb e. a., vertegenwoordigd door J. Sylvanus Dagnon, J.-C. Bouchard en O. Cortez, advocaten in Hauts-de-Seine;

de Franse regering, vertegenwoordigd door A. de Bourgoing, en de Commissie, vertegenwoordigd door J.-F. Pasquier, bij de juridische dienst gedetacheerd nationaal ambtenaar, als gemachtigde, ter terechtzitting van 23 april 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 juni 1996,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij 27 tussenvonnissen van 20 december 1994, ingekomen bij het Hof op 19 juni 1995, heeft het Tribunal d'instance de Paris krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing.

- 2 Deze vraag is gerezen naar aanleiding van vorderingen van 27 vennootschappen (hierna: „Comateb e. a.”) tegen de Directeur général des douanes et droits indirects, strekkende tot terugbetaling van het octroi de mer dat de Service des douanes et droits indirects du département de la Guadeloupe bij de invoer in dat departement van diverse uit een andere Lid-Staat, derde landen en andere Franse gebiedsdelen afkomstige goederen had geheven in de periode tussen 17 juli 1992 — de dag na de uitspraak van het arrest Legros e. a. (zaak C-163/90, Jurispr. 1992, blz. I-4625) — en 31 december 1992, alsmede tot veroordeling van de douane-administratie tot betaling van schadevergoeding op grond van artikel 700 van het Franse Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

- 3 In voornoemd arrest Legros, dat het octroi de mer betreft, heeft het Hof voor recht verklaard, dat een proportionele heffing over de douanewaarde van goederen, die door de Lid-Staat wordt toegepast op uit een andere Lid-Staat ingevoerde goederen wegens hun binnenkomst in een regio van het grondgebied van eerstgenoemde Lid-Staat, een heffing van gelijke werking als een invoerrecht is, ook al wordt de heffing tevens gelegd op uit een ander deel van dezelfde staat afkomstige goederen die in die regio worden binnengebracht.

- 4 De Directeur général des douanes et droits indirects betoogt, dat volgens artikel 352 bis van het Franse Douanewetboek de betwiste heffingen niet kunnen worden terugbetaald, aangezien deze op de koper zijn afgewenteld. Genoemd artikel luidt: „Hij die volgens de procedures van dit wetboek ingevorderde nationale rechten en heffingen ten onrechte heeft betaald, kan terugbetaling daarvan verkrijgen, mits deze rechten en heffingen niet op de koper zijn afgewenteld.”

- 5 De verwijzende rechter verklaart „dat vaststaat, dat het betwiste octroi de mer [door verzoeksters] op de kopers is afgewenteld”.

- 6 Voorts verklaart hij, dat „volgens de nationale Franse wetgeving de belastingplichtige de betwiste heffing moet doorberekenen in de aankoopprijs van de voor zijn activiteiten benodigde produkten en dus vervolgens in de kostprijs van de verkochte waar, dit ter berekening van de belastbare winst; anders gezegd, deze wetgeving voorziet in de heffing van de voorbelasting zonder aftrekmogelijkheid bij gebreke van afzonderlijke facturering, zoals bij de BTW, en dwingt tot de afwenteling die voor de belastingdienst grond is om terugbetaling af te wijzen”.

- 7 In dit verband hebben partijen ter terechtzitting voor het Hof onder meer gewezen op het verbod van wederverkoop met verlies, in artikel 1 van de Franse wet van 2 juli 1963 zoals gewijzigd bij artikel 32 van het besluit van 1 december 1986, dat als volgt luidt:

„Met een geldboete van 5 000 tot 100 000 FF wordt gestraft de handelaar die een product in ongewijzigde toestand verkoopt tegen een prijs die lager is dan de werkelijke aankoopprijs. Onder ‚werkelijke aankoopprijs’ wordt verstaan: de op de factuur vermelde koopprijs, vermeerderd met omzetbelasting, specifieke belastingen op de wederverkoop en, in voorkomend geval, de vervoerkosten.”

- 8 Van oordeel dat de Franse wetgeving „de voorwaarden inzake de afwenteling — en derhalve de niet-terugbetaling — heeft geschapen”, heeft het Tribunal d’instance de Paris de behandeling van de zaken geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Heeft het feit, dat een Lid-Staat terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing afwijst op grond dat deze is afgewenteld op de koper, al dan niet tot gevolg dat de terugbetaling vrijwel onmogelijk of buitengewoon moeilijk wordt, indien de wetgeving van de Lid-Staat de onderneming ertoe verplicht, de heffing door te berekenen in de kostprijs van de verkochte waar?”

- 9 In de eerste plaats dient te worden opgemerkt, dat de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter geen betrekking heeft op de terugbetaling van octroi de mer ter zake van uit derde landen afkomstige produkten; te dien aanzien heeft het Hof het gemeenschapsrecht reeds uitgelegd in het arrest van 7 november 1996 (zaak C-126/94, Cadi Surgelés e. a., Jurispr. 1996, blz. I-5647).

- 10 In de tweede plaats dient erop te worden gewezen, dat Comateb e. a. zich beroepen op verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten (PB 1979, L 175, blz. 1).
- 11 Zoals het Hof reeds in het arrest van 9 november 1983 (zaak 199/82, San Giorgio, Jurispr. 1983, blz. 3595, r. o. 20) heeft verklaard, is deze verordening volgens artikel 1, lid 2, enkel van toepassing op de rechten, belastingen en heffingen die in het kader van bepaalde gemeenschapsregelingen zijn vastgesteld en door de Lid-Staten voor rekening van de Gemeenschap worden geïnd.
- 12 Die verordening is derhalve niet van toepassing op nationale rechten, belastingen en heffingen, ook niet wanneer deze in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geïnd.
- 13 Met zijn prejudiciële vraag vraagt de verwijzende rechter in wezen, of een Lid-Staat de terugvordering van een ten onrechte betaalde heffing kan afwijzen op grond dat deze heffing op de koper is afgewenteld, wat door de wetgeving van die staat juist wordt voorgeschreven.
- 14 Alle partijen verwijzen naar de rechtspraak van het Hof inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde, met name naar het arrest van 27 februari 1980 (zaak 68/79, Just, Jurispr. 1980, blz 501), dat van 27 maart 1980 (zaak 61/79, Denkavit, Jurispr. 1980, blz. 1205), het eerder aangehaalde arrest San Giorgio, en het arrest van 25 februari 1988 (gevoegde zaken 331/85, 376/85 en 378/85, Bianco en Girard, Jurispr. 1988, blz. 1099).
- 15 Volgens de Franse en de Spaanse regering volgt uit deze rechtspraak, dat bepalingen die terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste belastingen, rechten en heffingen uitsluiten, niet als onverenigbaar met het gemeenschapsrecht kunnen worden beschouwd, wanneer vaststaat, dat de betalingsplichtige deze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld.

- 16 Comateb e. a. menen, dat deze rechtspraak niet van toepassing is wanneer de regeling van een Lid-Staat bepalingen bevat die de handelaar verplichten de heffing door te berekenen in de kostprijs van de handelswaar. Dergelijke bepalingen maken terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde heffingen namelijk vrijwel onmogelijk, ook wanneer zij de bewijslast ter zake van het feit dat de heffing niet op de koper is afgewenteld, niet bij de belastingplichtige leggen.
- 17 De Franse regering en de Commissie werpen tegen, dat een wettelijke verplichting om de heffing in de kostprijs door te berekenen, niet inhoudt dat de handelaar verplicht is de heffing op de koper af te wentelen. Een handelaar kan uit commerciële overwegingen immers altijd besluiten de heffing geheel of gedeeltelijk voor eigen rekening te nemen, zodat deze niet doorwerkt in de verkoopprijs.
- 18 Voor de rechtspraak van het Hof inzake terugvordering van het onverschuldigd betaalde is het volgens de Franse regering en de Commissie dan ook geenszins van belang, dat er een wettelijke verplichting bestaat om de heffing door te berekenen in de kostprijs. Bijgevolg dient per geval te worden nagegaan, of de betwiste heffing daadwerkelijk is afgewenteld.
- 19 Aangezien de hypothese waarvan de prejudiciële vraag uitgaat, derhalve omstreden is, dient — om de verwijzende rechter een zinvol antwoord te kunnen geven — de draagwijdte van de rechtspraak inzake terugvordering van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen nauwkeurig te worden afgebakend.
- 20 Vooreerst zij eraan herinnerd, dat het recht op terugbetaling van heffingen die een Lid-Staat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft toegepast, het uitvloeisel en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen die dergelijke heffingen verbieden (eerder aangehaald arrest San Giorgio, r. o. 12). De Lid-Staat is in beginsel dus verplicht, in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen terug te betalen.

- 21 Er is echter een uitzondering op dit beginsel. Zoals het Hof in voornoemde arresten *Just*, *Denkavit* en *San Giorgio* heeft verklaard, gebiedt de bescherming van de door de communautaire rechtsorde ter zake gewaarborgde rechten niet, dat in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen, rechten en heffingen worden terugbetaald wanneer vaststaat dat de betalingsplichtige deze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld (zie met name arrest *San Giorgio*, r. o. 13).
- 22 In dergelijke omstandigheden 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 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 waren verholpen.
- 23 De nationale rechter dient derhalve aan de hand van de omstandigheden van elk concreet geval te beoordelen, of de last van de heffing door de handelaar geheel of gedeeltelijk op anderen is overgedragen en of een eventuele teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren.
- 24 Hierbij dient in de eerste plaats te worden aangetekend, dat indien de uiteindelijke koper via de handelaar terugbetaling van het op hem afgewentelde bedrag van de heffing kan verkrijgen, de handelaar dit op zijn beurt moet kunnen terugvorderen van de nationale overheid. Kan de koper daarentegen het bedrag van de onverschuldigd betaalde heffing, die te zijnen laste is gekomen, rechtstreeks van de nationale overheid terugvorderen, dan speelt de kwestie van teruggaaf aan de handelaar niet.
- 25 In de tweede plaats zij eraan herinnerd, dat het Hof in voornoemd arrest *Bianco en Girard* (r. o. 17) heeft geoordeeld, dat ook al zijn indirecte belastingen in de nationale wetgeving ontworpen om te worden afgewenteld op de eindgebruiker, en ook al worden die indirecte belastingen in de handel gewoonlijk geheel of gedeeltelijk afgewenteld, niet in het algemeen kan worden gesteld dat de belasting in alle

gevallen inderdaad wordt afgewenteld. De daadwerkelijke gehele of gedeeltelijke afwenteling is afhankelijk van verschillende factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen en 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 die behoort tot de kennisneming van de nationale rechter, die de aangebrachte bewijzen vrij mag beoordelen. Het is evenwel niet zo, dat er bij indirecte belastingen een vermoeden bestaat dat zij zijn afgewenteld en dat de contribuabele het negatieve bewijs van het tegendeel moet leveren.

- 26 Dit geldt eveneens, wanneer de belastingplichtige volgens de toepasselijke wetgeving verplicht is, de heffing door te berekenen in de kostprijs van het desbetreffende product. Een dergelijke wettelijke verplichting wettigt 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.
- 27 Een Lid-Staat kan terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing aan de handelaar derhalve slechts afwijzen, wanneer vaststaat dat de heffing geheel ten laste van een ander is gekomen en teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou opleveren.
- 28 Hieruit volgt, dat indien slechts een gedeelte van de last van de heffing is afgewenteld, de nationale overheid het niet-afgewentelde bedrag aan de handelaar behoort terug te betalen.
- 29 Echter, ook wanneer vaststaat, dat de last van de heffing geheel of gedeeltelijk op de koper is afgewenteld, brengt terugbetaling van het aldus afgewentelde bedrag aan de handelaar niet noodzakelijkerwijs mee dat hij ongerechtvaardigd wordt verrijkt.

- 30 In het arrest *Just* (reeds aangehaald, r. o. 26) heeft het Hof namelijk opgemerkt, dat het in overeenstemming met de beginselen van het gemeenschapsrecht zou zijn, wanneer de rechter bij wie vorderingen tot terugbetaling aanhangig worden gemaakt, de schade in aanmerking neemt die een importeur kan hebben geleden doordat discriminerende of beschermende fiscale maatregelen tot een vermindering van de importen uit andere Lid-Statens hebben geleid.
- 31 Zoals de advocaat-generaal in punt 23 van zijn conclusie stelt, kan de handelaar juist schade hebben geleden doordat hij de in strijd met het gemeenschapsrecht door de nationale overheid toegepaste heffing heeft afgewenteld, omdat de door de afwenteling van de heffing veroorzaakte prijsverhoging tot een verkooppaling heeft geleid. Zo kan de prijs van uit andere delen van de Gemeenschap afkomstige producten ten gevolge van de toepassing van het octroi de mer aanzienlijk hoger zijn dan die van lokale producten die daarvan zijn vrijgesteld, zodat er voor de importeurs schade ontstaat, ook al wordt de heffing afgewenteld.
- 32 In dergelijke omstandigheden kan de handelaar terecht aanvoeren, dat, hoewel de heffing op de koper is afgewenteld, de doorberekening van de heffing in de kostprijs wegens een daardoor opgetreden stijging van de prijs van de producten en een daling van de verkopen schade heeft veroorzaakt, die de ongerechtvaardigde verrijking waartoe de teruggaaf anders zou hebben geleid, geheel of gedeeltelijk ongedaan maakt.
- 33 Hieruit volgt, dat indien de handelaar overeenkomstig het nationale recht een dergelijke schade geldend kan maken in het hoofdgeding, de nationale rechter daaruit de consequenties dient te trekken.

34 Niets belet handelaren overigens om volgens de desbetreffende procedures van het nationale recht en met inachtneming van de voorwaarden als genoemd in het arrest van 5 maart 1996 (gevoegde zaken C-46/93 en C-48/93, Brasserie du pêcheur en Factortame, Jurispr. 1996, blz. I-1029) voor de bevoegde rechter schadevergoeding te eisen voor de als gevolg van de ten onrechte toegepaste heffing geleden schade, en wel ongeacht of deze heffing is afgewenteld.

35 Op de vraag van de verwijzende rechter dient derhalve te worden geantwoord, dat:

— een Lid-Staat terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing aan de handelaar slechts kan afwijzen, wanneer vaststaat dat de heffing geheel ten laste van een ander is gekomen en teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou betekenen. De nationale rechter dient aan de hand van de omstandigheden van elk concreet geval te beoordelen, of aan deze voorwaarden is voldaan. Indien slechts een gedeelte van de last van de heffing is afgewenteld, behoort de nationale overheid het niet-afgewentelde bedrag aan de handelaar terug te betalen;

— een eventuele wettelijke verplichting om de heffing door te berekenen in de kostprijs wettigt 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;

— indien, ook al is de heffing op de koper afgewenteld, de handelaar overeenkomstig het nationale recht geldend kan maken dat door de toepassing van de onrechtmatige heffing schade is ontstaan waardoor de ongerechtvaardigde verrijking geheel of gedeeltelijk ongedaan wordt gemaakt, de nationale rechter daaruit de consequenties dient te trekken.

Kosten

- 36 De kosten door de Franse en de Spaanse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Tribunal d'instance de Paris bij vonnissen van 20 december 1994 gestelde vraag, verklaart voor recht:

- 1) Een Lid-Staat kan terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing aan de handelaar slechts afwijzen, wanneer vaststaat dat de heffing geheel ten laste van een ander is gekomen en teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou opleveren. De nationale rechter dient aan de hand van de omstandigheden van elk concreet geval te beoordelen, of aan deze voorwaarden is voldaan. Indien slechts een gedeelte van de last van de heffing is afgewenteld, behoort de nationale overheid het niet-afgewentelde bedrag aan de handelaar terug te betalen.

- 2) Een eventuele wettelijke verplichting om de heffing door te berekenen in de kostprijs wettigt 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.
- 3) Indien, ook al is de heffing op de koper afgewenteld, de handelaar overeenkomstig het nationale recht geldend kan maken dat door de toepassing van de onrechtmatige heffing schade is ontstaan waardoor de ongerechtvaardigde verrijking geheel of gedeeltelijk ongedaan wordt gemaakt, dient de nationale rechter daaruit de consequenties te trekken.

Rodríguez Iglesias

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Kapteyn

Edward

Puissochet

Jann

Ragnemalm

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 14 januari 1997.

De griffier

De president

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias