betaling van andere, in strijd met het nationale recht geheven belastingen, rechten of heffingen dezelfde restrictieve voorwaarden gelden.

Mertens de Wilmars Koopmans Bahlmann Galmot
Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe Due Everling

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 9 november 1983.

De griffier
voor deze
H. A. Rühl
Hoofdadministrateur

De president
J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL G. F. MANCINI VAN 27 SEPTEMBER 1983 [1]

Mijnheer de President
mijne heren Rechters,

1. De onderhavige zaak betreft een bijzonder aspect van de regeling inzake de terugvordering van door de nationale autoriteiten in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten bij invoer. Volgens 's Hofs vaste rechtspraak staat het, bij gebreke van een specifieke gemeenschapsregeling terzake, aan de Lid-Staten om de voorwaarden voor die terugvordering vast te stellen; aan hun bevoegdheid zijn evenwel grenzen gesteld, die het Hof sinds het arrest-Just (arrest van 27. 2. 1980, zaak 68/79, Jurispr. 1980, blz. 501) gelegen ziet in het discriminatieverbod en in de verplichting, de daadwerkelijke uitoefening van het recht op terugbetaling — dat, ik zou het willen beklemtonen, van communautaire oorsprong is — te verzekeren. Thans wordt het Hof gevraagd vast te stellen, of een nationale regeling volgens welke de *solvens* slechts aanspraak kan maken op terugbetaling indien hij het schriftelijke bewijs levert, dat hij de uit het onrechtmatig geheven recht voortvloeiende last niet

1. — Vertaald uit het Italiaans.

op de afnemers van de goederen heeft afgewenteld, binnen deze grenzen blijft. In casu gaat het om een Italiaanse regeling van 1982, doch de antwoorden die het Hof de verwijzende rechter zal geven, zullen ook gevolgen hebben voor het Franse recht, waarin twee jaar eerder, vlak na het hiervoor genoemde arrest, een soortgelijke regeling is ingevoerd.

Laat ik de feiten even samenvatten. Bij artikel 32 van koninklijk besluit nr. 1265 van 27 juli 1934, houdende de eenvormige tekst van de sanitaire wetten, werd een verplichte sanitaire keuring ingevoerd voor in Italië ingevoerde dieren, vlees, produkten en resten van dierlijke oorsprong en uit dat land uitgevoerd vee. Voor die keuring werd van de importeurs of exporteurs een vast recht geheven, berekend volgens het bij de eenvormige tekst gevoegde tarief (artikel 32, vierde alinea). Dit tarief is herhaaldelijk gewijzigd en aangevuld, laatstelijk bij wet nr. 1239 van 30 december 1970. Bij arrest nr. 163 van 19 december 1977 verklaarde de Corte costituzionale het enige artikel van deze wet en in het algemeen het tarief van sanitaire keuringsrechten ongeldig, in zoverre zij betrekking hadden op de produkten bedoeld in 's Raads verordeningen nrs. 804 en 805 van 27 juni 1968 houdende een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector melk en zuivelprodukten en in de sector rundvlees.

Na deze uitspraak wendde de SpA. San Giorgio, die is gevestigd te Milaan en te Locate Triulzi een melkfabriek exploiteert, zich tot het Tribunale te Trente; zij stelde dat zij van 1974 tot 1977 onverschuldigd sanitaire keuringsrechten had betaald bij de invoer van zuivelprodukten uit EEG-landen, en vorderde van de Administratie van de Staatsfinanciën terugbetaling van deze bedragen. Bij een bij voorraad uitvoerbaar verklaard bevel van 4 juni 1982 wees de president van het Tribunale deze vordering toe en gelastte hij de Administratie, eiseres ongeveer 65 miljoen lire te betalen. Op 16 juli daaropvolgende deed de Administratie verzet en verzocht zij om opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging; daartoe beriep zij zich op artikel 10 van de inmiddels in werking getreden besluitwet nr. 430 van 10 juli 1982, dat terugbetaling uitsloot in gevallen waarin de last op andere personen was afgewenteld. Bij beschikking van 23 juli 1982 heeft de president van het Tribunale de tenuitvoerlegging van het bevel opgeschort en krachtens artikel 177 EEG-Verdrag het Hof de volgende vragen gesteld:

„1. Ter verduidelijking en, eventueel, ter aanvulling van zijn rechtspraak, met name de arresten van 27 maart 1980 (zaak 61/79, Denkavit), 10 juli 1980 (zaak 811/79, Ariete) en 10 juli 1980 (zaak 826/79, Mireco) behage het het Hof het volgende te preciseren:

a) Is een nationale wet die (in afwijking van de algemene bepalingen betreffende de terugvordering van het onverschuldigd betaalde) de terugbetaling van bepaalde rechten (waaronder met name rechten voor sanitaire keuringen), die als heffingen van gelijke

werking als douanerechten onverschuldigd zijn betaald omdat zij in strijd zijn met het gemeenschapsrecht, afhankelijk stelt van het bewijs dat zij niet op derden zijn afgewenteld, doch die deze voorwaarde niet stelt voor de terugbetaling van alle andere onverschuldigd betaalde belastingen, rechten of heffingen, te beschouwen als discriminatoir en onverenigbaar met de beginselen van het gemeenschapsrecht? Is daarbij de omstandigheid van belang, dat de in genoemde wet bedoelde rechten in de praktijk enkel onverschuldigd zijn betaald omdat zij in strijd zijn met een gemeenschapsvoorschrift?

b) Wordt door het schriftelijke negatieve bewijs, dat krachtens bedoelde nationale wet de einige voorwaarde is voor de terugbetaling van onverschuldigd betaalde rechten, ‚de uitoefening van de rechten die de nationale rechters moeten handhaven, praktisch onmogelijk gemaakt'?

2. Is per 1 juli 1980, datum van inwerkingtreding van 's Raads verordening (EEG) nr. 1430/79 van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten, die volgens artikel 1, lid 2, van toepassing is op douanerechten en *heffingen van gelijke werking*, voor het eerst een gemeenschapsregeling ingevoerd die de terugbetaling van onverschuldigd betaalde rechten regelt zonder een uitzondering te maken voor het geval dat de last op andere rechtssubjecten is afgewenteld? Moet aan deze regeling de voorrang worden gegeven boven elke oudere dan wel jongere nationale wet?"

2. De Italiaanse regering werpt vooraf de niet-ontvankelijkheid van het prejudiciële verzoek op. Zij meent dat artikel 177 EEG-Verdrag aldus is te verstaan, dat de prejudiciële uitspraak van het Hof moet kunnen leiden tot een maatregel van de nationale rechter, die het karakter van een beslissing draagt; wanneer dus de in het hoofdgeding te treffen maatregel niet op de beslissing van het geschil kan prejudiciëren, is de daaraan voorafgaande beantwoording van de vraag van gemeenschapsrecht kennelijk irrelevant. In casu, aldus de Italiaanse regering, is dit nu juist het geval. Immers, volgens de artikelen 633 e.v. van de Italiaanse Codice di procedura civile wijst de president van een Tribunale in het kader van de procedure tot verkrijging van een rechterlijk bevel tot betaling geen vonnis — dit behoort tot de bevoegdheid van de voltallige rechtbank —, doch treft hij een niet voor beroep vatbare maatregel (een bevel of een beschikking, naar gelang de maatregel vóór of na het verzet van de debiteur wordt getroffen; zie de artikelen 642 en 648 Cod. pr. civ.) die als zodanig niet het karakter van een beslissing heeft.

Deze exceptie is ongegrond. De door de Italiaanse regering voorgestelde uitlegging van artikel 177 is al te restrictief en in tegenspraak met de functie die het Verdrag aan de prejudiciële procedure toekent. Deze dient immers om te voorkomen, dat de nationale rechter een met het gemeenschapsrecht strijdige beslissing neemt: anders gezegd, dat hij op de bij hem aanhangige zaak nationale bepalingen toepast die onverenigbaar zijn met de communautaire rechtsorde, en aldus de voorrang van deze rechtsorde boven die van de Lid-Staten miskent. Aangezien elke uitspraak van een rechterlijke

instantie, die gevolgen heeft voor de rechtspositie van partijen, de toepassing van communautaire voorschriften kan meebrengen, impliceren voornoemde beginselen, dat de instantie die deze beslissing heeft te nemen, zich in het kader van artikel 177 tot het Hof moet kunnen wenden.

Dit is duidelijk de opvatting van het Hof, dat herhaaldelijk de door Italiaanse rechters in het kader van summiere procedures gestelde prejudiciële vragen ontvankelijk heeft geacht. Als voorbeelden noem ik de arresten van 17 december 1970 (zaak 33/70, SACE, Jurispr. 1970, blz. 1213), 26 oktober 1971 (zaak 18/71, Eunomia, Jurispr. 1971, blz. 811) en 14 december 1971 (zaak 43/71, Politi, Jurispr. 1971, blz. 1039).

3. Ofschoon zij betrekking hebben op een hypothetische nationale regeling en de verenigbaarheid daarvan met het gemeenschapsrecht, beogen beide vragen — de eerste openlijk, de tweede indirect —, een uitspraak van het Hof uit te lokken over de geldigheid naar gemeenschapsrecht van een specifieke bepaling van Italiaans recht, die de grenzen vaststelt waarbinnen ondernemingen van de Administratie van de Staatsfinanciën terugbetaling kunnen vorderen van onverschuldigd betaalde invoerrechten en andere lasten.

Om welke bepaling gaat het? Die welke thans van kracht is, is artikel 19 van besluitwet nr. 688 van 30 september 1982 houdende dringende maatregelen inzake de belastingontvangsten, omgezet in wet nr. 873 van 27 november 1982. Toen de verwijzingsbeschikking werd gegeven, werd de materie formeel gezien evenwel geregeld door een andere tekst: besluitwet nr. 430 van 10 juli 1982, waarvan artikel 10, eerste alinea, bepaalde: „Degene die, ook vóór de inwerkingtreding van dit besluit, onverschuldigd invoerrechten, produktiebelastingen, verbruiksbelastingen of staatsrechten heeft betaald, heeft, behoudens feitelijke dwaling, geen recht op terugbetaling van de betaalde bedragen indien de last op enigerlei wijze is afgewenteld op derden"; de tweede alinea voegde hieraan toe: „Behoudens schriftelijk tegenbewijs wordt de last geacht te zijn afgewenteld telkens wanneer de goederen waarop de betaling betrekking heeft, zijn verkocht, ook na bewerking, verwerking, afwerking, assemblage of aanpassing".

Laatstgenoemde besluitwet is echter niet door het Parlement in wet omgezet en verloor dus ingevolge artikel 77, derde alinea, van de Italiaanse grondwet *ex tunc* haar gelding. De Italiaanse regering wenste echter niet van de invoering van de aangehaalde bepalingen af te zien en deed bij de omzetting van besluitwet nr. 486 van 31 juli 1982 (dringende maatregelen inzake de belastingontvangsten) een voorstel tot wijziging van artikel 1 van het ontwerp van omzettingswet, waarbij een nieuw artikel werd ingevoegd (aangeduid als artikel 1 — *undecies* in de Handelingen van de Senaat, VIIIe legislatuur, nr. 2000-A, inzonderheid blz. 14) waarin voornoemde bepalingen waren opgenomen. Maar omdat ook besluit nr. 486 niet in wet werd om-

gezet en het wijzigingsvoorstel dode letter bleef, zag de regering zich gedwongen een derde besluit vast te stellen. In werking getreden op 30 september 1982 onder nr. 688, was het een gunstiger lot beschoren: het werd in wet omgezet en is, zoals gezegd, nog steeds van kracht.

Artikel 19 van laatstgenoemd besluit heeft in wezen dezelfde inhoud als artikel 10 van besluit nr. 430. Om deze overeenkomst — die de Italiaanse regering overigens zelf heeft erkend — duidelijk te doen uitkomen, geef ik de tekst hier weer. De eerste alinea luidt als volgt: „Eenieder die, ook vóór de inwerkingtreding van dit besluit, onverschuldigd invoerrechten, produktiebelastingen, verbruiksbelastingen of staatsrechten heeft betaald, heeft recht op terugbetaling van de betaalde bedragen indien hij met schriftelijke bewijsstukken kan aantonen dat de last niet op enigerlei wijze op derden is afgewenteld, behoudens feitelijke dwaling". De tweede alinea bepaalt voorts: „Het in de voorgaande alinea bedoelde schriftelijke bewijs moet eveneens worden geleverd indien de goederen waarop de betaling betrekking heeft, na bewerking, verwerking, afwerking, assemblage of aanpassing zijn verkocht".

De eerste alinea blijkt dus op positieve wijze te zeggen („heeft recht op terugbetaling ... indien hij met schriftelijke bewijsstukken kan aantonen") wat in de eerste twee alinea's van de oude regeling op negatieve wijze was uitgedrukt („heeft ... geen recht op terugbetaling ... indien de last ... is afgewenteld", „behoudens schriftelijk tegenbewijs ..."); aan de strekking ervan doet deze kunstige formulering evenwel niets toe of af, want zowel het vermoeden dat de last op de afnemer van de goederen is afgewenteld, als de mogelijkheid dat de *solvens* dit vermoeden met — zij het uitsluitend schriftelijk — tegenbewijs weerlegt, blijft bestaan. Hetzelfde geldt voor de tweede alinea, volgens welke dit bewijs, dat een absoluut vereiste is om teruggaaf van het onverschuldigd betaalde te verkrijgen, ook moet worden geleverd wanneer de goederen zijn vervreemd: anders gezegd, in geval van verkoop van de goederen bestaat het vermoeden dat de last is afgewenteld. Kortom, de nieuwe bepaling komt volledig overeen met artikel 10 van besluit nr. 430

De omstandigheid dat de bepaling waarop de vragen van de nationale rechter betrekking hebben, thans formeel gezien niet meer van kracht is, is van geen belang voor de onderhavige zaak. In de uitoefening van zijn prejudiciële bevoegdheid, spreekt het Hof zich immers niet uit over de verenigbaarheid van het nationale recht met het gemeenschapsrecht. Het legt alleen de voorschriften en beginselen van het gemeenschapsrecht uit (of toetst ze op hun geldigheid), terwijl het oordeel of de op het geschil toe te passen nationale regeling daarmee verenigbaar is, aan de nationale rechter staat. Nu de vragen in de onderhavige zaak, ook al zijn zij met het oog op een welbepaald nationaal voorschrift gesteld,

een algemene strekking hebben, blijft het prejudiciële verzoek geldig, ongeacht wat er met de bepaling die er aanleiding toe heeft gegeven, is gebeurd. Daarbij komt — en dit lijkt mij van beslissend belang —, dat het Italiaanse recht thans een soortgelijke bepaling kent (artikel 19 van besluitwet nr. 688/82) als die waarvan de nationale rechter bij zijn verwijzing is uitgegaan. De thans aan het Hof gevraagde uitlegging van de beginselen en bepalingen van gemeenschapsrecht zal dus zeker nuttig zijn voor de beslissing in het hoofdgeding.

4. Laten wij nu de vragen eens bezien. Ik begin met de tweede, omdat zij betrekking heeft op de meest algemene van de voorwaarden waarvan volgens 's Hofs rechtspraak de wettigheid van een nationale regeling inzake de terugbetaling van het onverschuldigd betaalde afhangt: het ontbreken van een gemeenschapsregeling terzake. Deze vraag moet wel vóór de eerste worden onderzocht: zou zij immers bevestigend worden beantwoord, dan is de eerste vraag niet meer van belang.

Met de tweede vraag wenst de president van het Tribunale te Trente te vernemen, of een bepaalde tekst van gemeenschapsrecht — verordening nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten — een volledige regeling bevat met betrekking tot de teruggaaf van onrechtmatig toegepaste heffingen van gelijke werking als douanerechten, zodat de Lid-Staten niet meer bevoegd zouden zijn om aanvullende regels vast te stellen. De rechter vraagt inzonderheid, of verordening nr. 1430/79, doordat zij geen beperkingen stelt aan de teruggaaf indien de last is afgewenteld, stilzwijgend uitsluit, dat het recht op terugbetaling in dat geval vervalt, en dus of de Lid-Staten sedert de inwerkingtreding van de verordening nog een zo ingrijpend gevolg aan die afwenteling mogen verbinden.

De Italiaanse regering betwist de toepasselijkheid *ratione temporis* van verordening nr. 1430/79 op de feiten van het hoofdgeding. Deze verordening is in werking getreden, zo merkt zij op, op 1 juli 1980 (zie artikel 25), terwijl de sanitaire keuringsrechten waarvan terugbetaling wordt gevorderd, voordien — meer bepaald in de jaren 1974 tot 1977 — door de Administratie van de Staatsfinanciën zijn geboekt en door San Giorgio betaald. Deze opwerping treft doel. De verordening zou terugwerkend op reeds aanhangige gedingen van toepassing zijn, indien men een beroep kon doen op het welbekende beginsel, dat later vastgestelde procedureregels vanaf hun inwerkingtreding zowel voor reeds aanhangige als voor nieuwe gedingen gelden. Deze regel kan in casu echter geen toepassing vinden, want zoals het Hof in zijn arrest van 27 mei 1982 (zaak 113/81, Reichelt, Jurispr. 1982, blz. 1957) heeft opgemerkt, bevat verordening nr. 1430/79 „... een aantal onlosmakelijk verbonden regels, welker bijzondere [substantiële en procedurele] voorschriften, wat hun werking *ratione temporis* betreft, niet los van elkaar mogen worden beschouwd." Hieruit volgt, dat deze verordening niet toepasselijk is op gedingen betreffende de terugbetaling van rechten die vóór de inwerkingtreding ervan zijn geboekt.

Maar er is meer. Verordening nr. 1430/79 is in casu niet alleen *ratione temporis,* maar ook *ratione materiae* niet van toepassing. Zij heeft immers — zo lijkt mij — geen algemene strekking, omdat zij slechts een aantal specifieke gevallen regelt, waarin het gaat om fouten bij de vaststelling van rechten. Maar ook indien zij wel een uitputtende regeling voor alle gevallen van teruggaaf van het onverschuldigd betaalde bevatte, zou men moeilijk kunnen stellen dat, alleen omdat de verordening geen gewag maakt van afwenteling, het hieraan verbonden rechtsgevolg van verval van het recht op terugbetaling onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Met een beroep op oude uitleggingsregels als *ubi lex tacuit noluit,* kan men niet tot een dergelijk resultaat komen.

5. Dan kom ik thans tot de eerste vraag, die het eigenlijke kernpunt van de onderhavige zaak vormt. De verwijzende rechter wenst te vernemen, of als verenigbaar met het gemeenschapsrecht is te beschouwen een nationale bepaling die:

a) de terugbetaling van bepaalde, door de overheid in strijd met communautaire voorschriften geheven rechten (zoals bekend, gaat het om heffingen van gelijke werking als douanerechten en dus verboden door artikel 12 EEG-Verdrag) afhankelijk stelt van het bewijs, dat de daaruit voortvloeiende last niet op anderen is afgewenteld;

b) die voorwaarde niet stelt voor de terugbetaling van alle andere onverschuldigd betaalde belastingen, rechten of heffingen.

Volgens de nationale rechter zou hier in tweeërlei opzicht sprake kunnen zijn van onwettigheid:

a) een dergelijk stelsel leidt tot een ongerechtvaardigd verschil in behandeling tussen de rechten, belastingen en heffingen waarvan de terugbetaling van bedoeld bewijs afhangt, en die waarvoor een dergelijke regeling niet geldt;

b) het wordt de ondernemingen praktisch onmogelijk gemaakt, het aan een dergelijke voorwaarde gebonden recht op terugbetaling uit te oefenen.

Het is geen toeval, dat de president van het Tribunale te Trente juist deze aspecten beklemtoont. Zoals uit de inleiding van de eerste vraag blijkt, heeft hij de rechtspraak van het Hof inzake de terugbetaling van het onverschuldigd betaalde voor ogen, en inzonderheid de beperkingen die het Hof heeft gesteld aan de bevoegdheid van de Lid-Staten om voorwaarden te stellen voor de terugbetaling van bedragen die onverschuldigd aan de nationale autoriteiten zijn betaald. Het is dus deze rechtspraak waarop wij thans onze aandacht moeten richten.

In voornoemd arrest-Just van 27 februari 1980 heeft het Hof zich voor het eerst beziggehouden met de vraag, welke de gevolgen kunnen zijn voor de terugvordering van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven invoerrechten, wanneer de daaruit voortvloeiende last in de prijs is doorberekend en op de kopers afgewenteld. Het ging in die zaak om een Deense firma, die in rechte van de Deense fiscus terugbetaling had gevorderd van bedragen die zij ter zake van de accijns op ingevoerd gedistilleerd had betaald, en die stelde dat deze accijns in strijd was met het gemeenschapsrecht

(het ging om de toepassing van artikel 95 EEG-Verdrag). De betrokken regering verweerde zich met te zeggen, dat de ondernemingen de onverschuldigd betaalde accijns niet konden terugvorderen wanneer deze in de prijs van de goederen was doorberekend en de last ervan op de consument of althans op verdere schakels in de economische kringloop was afgewenteld. Het doel van de vordering tot terugbetaling — zo merkte zij op — is compensatie van het geldelijke verlies dat diegene heeft geleden die onverschuldigd heeft betaald; maar wanneer deze zijn verlies al door afwenteling heeft goedgemaakt, vervalt die essentiële premisse van de vordering, die dan ook niet meer kan worden ingesteld.

Hoe luidde nu het antwoord van het Hof? Om te beginnen stelde het vast, dat bij gebreke van een gemeenschapsregeling voor de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven nationale belastingen, de Lid-Staten die terugbetaling overeenkomstig het nationale recht moeten verzekeren en de desbetreffende formele rechtsregels moeten vaststellen. Het Hof gaf evenwel ook de grenzen van deze bevoegdheid aan: die regels — zo stelde het — ‚mogen niet ongunstiger ... zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen en mogen in elk geval de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde toegekende rechten niet nagenoeg onmogelijk maken'. Zoals ik zei, baseert de verwijzende rechter zich juist op deze overweging wanneer hij erop wijst, dat de Italiaanse regeling inzake de *condictio indebiti* uit gemeenschapsrechtelijk oogpunt in tweeërlei opzicht onwettig zou kunnen zijn.

Met betrekking tot de rechtmatigheid van een nationale regeling volgens welke het onverschuldigd betaalde, indien het op andere personen is afgewenteld, niet kan worden teruggevorderd, hield het Hof zich op de vlakte. Het gemeenschapsrecht, zo merkte het op, verlangt niet ‚dat ten onrechte toegepaste belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden"; het "sluit [evenwel] niet uit dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid dat de last van [deze] belastingen is afgewenteld op andere deelnemers aan het economisch verkeer of op de verbruikers". Uitgaande van een in se niet betwistbare stelling (het recht beschermt niet de ongegronde verrijking), erkende het Hof dus, dat de nationale wetgever bij de regeling van de *condictio indebiti* de afwenteling in aanmerking mag nemen. Het deed dit echter — ik zou het willen herhalen — op uiterst voorzichtige wijze. Het kan immers geen toeval zijn, dat het de aangehaalde zin met een negatieve formulering begon „het gemeenschapsrecht sluit niet uit"), die veel meer aan uitzonderingen dan aan het normale geval doet denken.

Dezelfde oplossing werd gekozen in het arrest van 27 maart 1980 (zaak 61/79, Denkavit italiana, Jurispr. 1980, blz. 1205) en in de arresten van 10 juli 1980 (zaken 811/79 en 826/79, Ariete en Mireco, ibid., blz. 2545 en 2559).

6. Van de twee aspecten die de eerste vraag vertoont, moet eerst het tweede worden onderzocht: is een nationale regeling inzake de *repetitio indebiti*, zoals die welke in Italië geldt, verenigbaar met het beginsel, dat de Lid-Staten aan het recht op terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde bedragen geen zodanige voorwaarden mogen verbinden, dat de uitoefening van dat recht praktisch onmogelijk wordt gemaakt? Dit aspect doet immers een algemeen probleem rijzen, te weten welke gevolgen heeft afwenteling — of liever, in hoeverre kan afwenteling gevolgen hebben — voor het recht op terugbetaling. Dit aspect moet derhalve worden onderzocht vóór het andere, dat een meer beperkte draagwijdte heeft en uitgaat van de veronderstelling, dat de regeling op bepaalde punten discriminerend is.

Maar eerst moet ik iets duidelijk stellen. Zoals ik reeds zei, is de beperking van de regelgevende bevoegdheid van de Lid-Staten (die blijft bestaan in zoverre niet op grond van artikel 235 EEG-Verdrag een gemeenschapsregeling terzake is vastgesteld) gebaseerd op het feit dat het recht op terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde bedragen van communautaire oorsprong is en dus door het gemeenschapsrecht wordt gewaarborgd. De conclusie ligt voor de hand: een Staat die zijn residuaire en voorlopige bevoegdheid tot regeling van de *condictio indebiti* gebruikt om een stelsel in te voeren dat op het oog het recht op terugbetaling eerbiedigt, doch het in werkelijkheid illusoir maakt, doet in feite een subjectief recht van communautaire oorsprong teniet; hij schept aldus een situatie die wegens de voorrang van het gemeenschapsrecht op het nationale recht volstrekt onaanvaardbaar is.

Laten wij dus eens zien, of een nationale regeling zoals die van artikel 19 van besluitwet nr. 688 het de rechthebbenden werkelijk praktisch onmogelijk maakt, terugbetaling van het onverschuldigd betaalde te verkrijgen; en laten wij ons in de eerste plaats afvragen wat, afgezien van de bewijsregels, de kern van deze regeling vormt. Welk werkelijk nieuw element wordt door artikel 19 in het Italiaanse recht ingevoerd? Mijns inziens creëert deze bepaling een nieuwe oorzaak waardoor de verplichting tot restitutie van de *accipiens* jegens de *solvens* teniet kan gaan. De onverschuldigde betaling blijft weliswaar het „feit" dat het recht op terugbetaling doet ontstaan. Maar wanneer de *solvens* vervolgens de last van deze betaling geheel of ten dele op derden afwentelt, gaat zijn recht volledig of gedeeltelijk teniet, in de mate waarin de afwenteling heeft plaatsgevonden. Het gaat dus om een regeling die — in bijzondere gevallen — derogeert aan het algemene stelsel van de artikelen 2033 e.v. van het Italiaanse burgerlijk wetboek.

Volgens de verzoekende vennootschap doet deze regeling het recht op terugbetaling teniet om redenen die inherent zijn aan het wezen van het verschijnsel afwenteling. In de overgrote meerderheid van de gevallen, aldus verzoekster, is het wegens de kenmerken van dit verschijnsel zowel voor de *solvens* als voor de *accipiens* onmogelijk te bewijzen dat het geldelijke verlies dat de *solvens* ontegenzeglijk altijd lijdt wanneer hij de onrechtmatig geheven belasting betaalt, wordt goedgemaakt door de doorberekening van de belasting in de prijs van de

betrokken goederen. Vanwaar deze onmogelijkheid? Omdat, zo zegt verzoekster, de prijs wordt bepaald door de markt, waar talloze, uitermate moeilijk te beoordelen factoren een rol spelen. Het gaat dan ook niet aan, één enkele van deze factoren te nemen, hem uit de algemene context los te maken en enkel daaraan een bepaald gedeelte, van de prijs toe te schrijven; het is, met andere woorden, steeds — of vrijwel steeds — uitgesloten, uitsluitend een causaal verband te leggen tussen een percentage van de prijs en een even hoge belasting. Bijgevolg wordt het recht op terugbetaling miskend wanneer van de *solvens* het bewijs wordt verlangd dat geen afwenteling heeft plaatsgevonden, en de restitutie van het onverschuldigd betaalde van dit bewijs afhankelijk wordt gesteld.

Deze grief is grotendeels gegrond. In mijn conclusie van 23 maart 1983 in de zaak-Pauls Agriculture (zaak 256/81, Jurispr. 1983) heb ik zelf een soortgelijke bedenking gemaakt, al had die toen betrekking op de niet-contractuele aansprakelijkheid van de Gemeenschap. „Wanneer ondernemingen prijzen vaststellen — zo zei ik —, houden zij niet ... alleen rekening ... met hun eigen kosten en de winst die zij willen maken; hun gedrag wordt mede bepaald door de marktsituatie. Maakt deze het mogelijk de prijs op een bepaald niveau vast te stellen zonder dat de omzet daaronder lijdt, dan zal de onderneming dat en geen ander prijsniveau kiezen ..." In dezelfde lijn redeneert thans de Commissie. Ter terechtzitting merkte haar vertegenwoordiger immers op: „De afwenteling is een door tal van variabelen bepaald economisch feit ... Om met zekerheid van afwenteling te kunnen spreken, moet het aanbod elastisch zijn en de vraag ... rigide, doch ik geloof dat zout het enige produkt is dat aan deze twee voorwaarden voldoet ... Waar dit niet het geval is, bevinden wij ons in een uiterst onzekere situatie, waarin de afwenteling moeilijk kan worden bewezen." Duidelijker gezegd: de afwenteling tot rechtsinstituut verheffen kan, maar alleen wanneer men zich er rekenschap van geeft, dat het om een precair instituut gaat, dat slechts binnen welbepaalde grenzen toepassing kan vinden.

De Italiaanse regering is vanzelfsprekend een andere mening toegedaan. Zij heeft aangevoerd, dat aan de hand van de normale handelsdocumenten (facturen, briefwisseling enz.) kan worden vastgesteld, welk gedeelte van de prijs het onverschuldigd betaalde vertegenwoordigt en het recht op terugbetaling doet tenietgaan; maar van het cruciale vraagstuk van het prijsvormingsproces en de ontelbare variabelen die daarbij een rol spelen, rept zij met geen woord. Het argument, dat de marktsituatie gewoonlijk niet toelaat, een gedeelte van de prijs op zichzelf te beschouwen en oorzakelijk met bepaalde kosten in verband te brengen, blijft dus bestaan. Het lijkt mij trouwens onweerlegbaar. Wie kan immers zeggen dat de importeur, gesteld dat hij de onrechtmatig geheven belasting niet had moeten betalen, niet dezelfde prijs zou hebben gevraagd en dezelfde hoeveelheid goederen zou hebben verkocht? Was dit het geval geweest, dan had hij veel meer winst gemaakt dan nu na beta-

ling van de belasting. Het is op dit steile terrein vol onvoorziene hindernissen en niet in het tuintje van de boekhouding dat artikel 19 van de *solvens* het bewijs verlangt, dat geen afwenteling heeft plaatsgevonden. Maar, zoals ik zei, van dit terrein rept de Italiaanse regering met geen woord. In feite stelt zij zich op een standpunt dat een uitermate complexe problematiek tot het uiterste simplificeert; en deze simplificerende opzet treedt het duidelijkst aan de dag in haar accentuering van de bewijskracht van gewone handelsdocumenten.

Die Bewijskracht nu acht ik eerlijk gezegd niet zo groot. Bedoelde documenten hebben betrekking op de kosten, kunnen inzicht verschaffen in de winst van de ondernemer; maar het is op zijn minst naïef te geloven, dat men alle prijsbepalende factoren erin zou kunnen vinden, al was het alleen maar omdat zij daarmee naar hun aard meestal niets van doen hebben. Men bedenke slechts — hoe banaal dit ook moge zijn — dat in een stelsel van mededinging de prijs van een bepaald goed wordt beïnvloed door de produktiekosten van alle andere ondernemingen in dezelfde sector en met name van de — marginale — ondernemingen met de hoogste kosten. Kan dit alles worden bewezen? En in hoeveelheden, in cijfers worden uitgedrukt? Ik betwijfel het. Het is zeker niet mogelijk door overlegging van de documenten die elke onderneming volgens de artikelen 2214 e.v. Codice civile verplicht is te bewaren. Nochtans gaat de Italiaanse wetgeving ervan uit, dat het wel mogelijk is. Kan dan worden ontkend dat deze wetgeving een „probatio diabolica" oplegt? Nee: de vertegenwoordiger van de Italiaanse regering heeft dit zelf toegegeven, toen hij ter terechtzitting verklaarde, dat in 99 % van de gevallen de *solvens* niet in staat is dit bewijs te leveren, juist omdat er afwenteling heeft plaatsgevonden. Het recht op terugbetaling erkennen (zoals het gemeenschapsrecht verlangt) en dan toegeven dat in 99 % van de gevallen dit recht niet kan worden uitgeoefend, is op zijn minst gezegd een fraai staaltje van tegenstelling tussen woord en daad.

7. Ten betoge dat artikel 19 verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, heeft de Italiaanse regering sterk geïnsisteerd op de *ratio* die deze bepaling zou rechtvaardigen. Volgens haar valt aan te nemen, dat de importeur in de meeste gevallen (nagenoeg altijd wanneer hij het goed aan derden overdraagt) de uit de onverschuldigd betaalde belasting voortvloeiende last op de verkrijger afwentelt, zodat deze belasting hem niet verarmt of benadeelt. De schade wordt geleden door de derde of, in het algemeen, door de verbruiker die voor het goed een hogere prijs betaalt. Zou de importeur het onverschuldigd betaalde kunnen recupereren, dan had hij een dubbel voordeel, enerzijds doordat hij de belasting in de prijs heeft doorberekend, en anderzijds doordat hij diezelfde belasting van de fiscus terugkrijgt. De verbruikers zouden hunnerzijds dubbele kosten hebben te dragen: eerst betalen zij een hogere prijs voor het goed en vervolgens verschaffen zij als belastingplichtigen de fiscus de nodige middelen om de importeurs terug te betalen. Door te bepalen

dat afwenteling het recht op terugbetaling doet tenietgaan, verhindert artikel 19 dat het tot deze onaanvaardbare consequenties komt.

Het argument, dat moet ik toegeven, is vernuftig, maar het overtuigt mij niet. In de eerste plaats valt ertegen in te brengen, dat er geen aantoonbaar verband bestaat tussen de belasting en de prijs. Maar bovendien is het ook niet juist, dat artikel 19 slechts de onbillijke wanverhouding rechttrekt waartoe de toepassing van het gemene recht zou leiden. Deze bepaling gedoogt niet alleen, maar bevordert zelfs een ongegronde verrijking — de enige waarvan in casu kan worden gesproken zonder tegenspraak te moeten duchten, namelijk die van de staat die een onverschuldigde belasting int en ze niet aan de *solvens* terugbetaalt.

Ter terechtzitting heeft de Italiaanse regering weliswaar verklaard, dat de derde-verkrijger van de goederen een vordering uit ongegronde verrijking tegen de staat kan instellen. Zij heeft dit echter met tegenzin gedaan, naar aanleiding van precieze vragen van het Hof. En het is begrijpelijk waarom. Een in de praktijk onwaarschijnlijker en in theorie gewaagder stelling kan men zich nauwelijks voorstellen. Men denke slechts aan het absurde geval dat een grote groep verbruikers, in een systeem dat geen „class action" kent, tegen de staat gaat procederen om terugbetaling van kleine bedragen te verkrijgen. En dan de voorwaarden voor een actie wegens verrijking. In de romeinsrechtelijke stelsels berust deze actie op de verarming van Titus en het causaal verband tussen de door hem geleden schade en de *locupletatio* van Caius. In ons geval is Titus een meneer die uit vrije keus op de vrije markt een bepaald goed heeft gekocht tegen de door de markt bepaalde en door hem zelf redelijk geachte prijs: mogen wij werkelijk aannemen, dat hij wordt verarmd doordat die prijs misschien een beetje hoger is — maar niemand kan zeggen hoeveel hoger — dan die welke tot stand zou zijn gekomen indien de staat niet een onwettige belasting had geheven bij de invoer van het goed? En wat het causaal verband betreft, hoe kan dit relevant zijn te achten wanneer men bedenkt hoe vaak het goed wordt verkocht tussen het tijdstip van de invoer en dat waarop het aan de consument wordt aangeboden? Het causaal verband, zal men zeggen, kan indirect zijn. Maar niemand neemt aan dat oorzaak en gevolg ver uit elkaar kunnen liggen; en hier liggen ze ver uit elkaar, zéér ver zelfs, wanneer het ingevoerde produkt is verwerkt of gebruikt ter vervaardiging van een ander produkt.

Artikel 19 consolideert dus de bevoorrechte positie van de staat. Een merkwaardige oplossing, ook uit het oogpunt van de billijkheid. Ik herinner eraan, dat juist ten aanzien van de *condictio indebiti* en overeenkomstig de romeinsrechtelijke traditie de Codice civile enkel in het geval van met de goede zeden strijdige transacties de *accipiens* een bevoorrechte positie inruimt, doch, let wel, uitsluitend wanneer beide partijen de goede zeden schenden, want de *solvens* die aan die schending part noch deel heeft, kan in de regel het onverschuldigd betaalde terugvorderen.

Hier daarentegen wordt de fiscus die in strijd met het gemeenschapsrecht betaling eist, beschermd, terwijl de importeur die betaald heeft omdat hij niet anders kon, de dupe is en vervolgens, dankzij zijn verbeeldingskracht en kwaliteiten als ondernemer, erin geslaagd is winst te maken, het onverschuldigd betaalde en de hem opgelegde hogere kosten ten spijt. Hieruit kan toch alleen maar worden afgeleid, dat artikel 19 verder gaat dan het *„par causa turpitudinis"*. Dat men mij niet misversta: ik wil hiermee niet zeggen dat de Administratie, wanneer zij onrechtmatig belastingen heft, immoreel handelt. Ik wil alleen duidelijk maken dat het niet redelijk is, degene die de wet schendt, te belonen en diegene te bestraffen die daarvan willens nillens het slachtoffer wordt.

Het argument dat men bij de toekenning van extinctieve werking aan de afwenteling de bescherming van de verbruikers op het oog had, lijkt mij uiteindelijk weinig geschikt om aannemelijk te maken dat een regeling als de Italiaanse de toets van het gemeenschapsrecht kan doorstaan. Indien daarmee de bescherming wordt bedoeld van degene die het ingevoerde produkt uit de tweede hand koopt, is zij denkbeeldig, omdat deze koper — zoals gezegd — althans in Italië niet beschikt over rechtsmiddelen om het door hem teveel betaalde gedeelte van de prijs terug te vorderen. Geldt die bescherming echter de burgers die als belastingplichtigen de extra last moeten dragen die het gevolg is van de verplichting van de fiscus om de importeurs terug te betalen, dan is het moeilijk om ze niet als ongegrond te beschouwen. Een dergelijk belang van de contribuabelen lijkt mij nauwelijks te bestaan, en in ieder geval weegt het niet zwaarder dan het door het Hof nadrukkelijk erkende vereiste, dat de nationale regelingen de daadwerkelijke uitoefening van het recht op terugbetaling waarborgen.

In werkelijkheid gaat het dus om iets anders: de waarheid is, dat in artikel 19 de consument als vijgeblad dient. Dit vindt overigens bevestiging in een objectief gegeven, namelijk dat deze bepaling (gelijk artikel 13, V, van de Franse middelenwet voor 1981, wet nr. 80/194 van 30. 12. 1980) het recht op terugbetaling erkent wanneer de onverschuldigde betaling is toe te schrijven aan feitelijke dwaling. Het is immers niet duidelijk waarom in dit geval — en alleen in dit geval — de consument geen bescherming verdient. De Italiaanse regering verweert zich met te zeggen dat de importeur bij de bepaling van de prijs van het goed geen rekening kan houden met vergissingen van de Administratie; men mag dus aannemen dat hij abusievelijk geboekte rechten niet op zijn afnemers afwentelt.

Dit argument is echter verre van overtuigend. Het veronderstelt dat de importeur de goederen, zonder ze eerst op te slaan, meteen aan derden verkoopt en dat anderzijds de op die goederen toegepaste heffingen van gelijke werking als invoerrechten met vertraging door de Administratie worden geboekt. Dit nu is de veronderstelling van een kamergeleerde. In de werkelijkheid kan het anders toegaan: ook wanneer de onverschuldigde betaling het gevolg is van een materiële vergissing van de Administratie, is het mogelijk dat de importeur er tijdig genoeg kennis van krijgt om er bij de vaststelling van zijn prijzen rekening mee te kunnen houden. Waarom — ik herhaal het — hier dan niet dezelfde overwegingen laten gelden die in alle andere gevallen zogezegd een reden zijn om de consument te beschermen?

Wie er met mij van overtuigd is dat deze overwegingen slechts voorwendsels zijn, weet dat de uitzondering waarover ik het hier heb, een grond heeft, en dat deze grond moet worden gezocht in verordening nr. 1430/79. Zoals gezegd, regelt deze de teruggaaf in een aantal gevallen, waarin het steeds om een feitelijke dwaling gaat. Men mag dan ook redelijkerwijs aannemen, dat de Italiaanse wetgever — in het voetspoor van de Franse — heeft gedacht dat het wijzer was, de door het gemeenschapsrecht voorziene gevallen buiten de regeling inzake het onverschuldigd betaalde te laten en daarmee de invoering te voorkomen van voorschriften die, voor het geval dat de gemeenschapsregeling uitputtend zou zijn, daarmee in strijd zouden kunnen lijken.

Om te beginnen wil ik onderscheid maken tussen het geval dat de prijs door de markt wordt bepaald, en het geval dat hij door de overheid wordt vastgesteld. In het eerste geval is de afwenteling evident en mag de wetgever ze dus presumeren, indien aan twee voorwaarden is voldaan: het aanbod moet elastisch zijn en de vraag rigide. Zoals de Commissie reeds opmerkte, gaat het hier echter om een „schoolvoorbeeld", zonder enig economisch belang. Belangrijker, ofschoon, eveneens weinig relevant, is het tweede geval, dat overigens niet alleen de vaststelling van de prijs door de overheid onderstelt, maar ook de verplichting om de opgelegde belasting in de vastgestelde prijs op te nemen. Dit blijkt uit de wijze waarop het begrip „afwenteling" — dat door de belastingwetenschap en dus in een zeer bijzondere optiek is ontwikkeld — ingang heeft gevonden in het recht en op civielrechtelijke verhoudingen is toegepast.

8. Ik zei reeds, dat de afwentelingsregel in veel gevallen niet kan worden toegepast wegens de talloze variabelen die in een vrije economie de prijsvorming beïnvloeden, en wegens de onmogelijkheid om een bepaald gedeelte van de prijs uitsluitend en met zekerheid met een bepaalde kostenfactor in verband te brengen. Ik heb echter niet uitgesloten — en wat belangrijker is, het Hof heeft in het arrest-Just niet uitgesloten —, dat een nationale regeling in enkele welbepaalde gevallen aan de afwenteling het gevolg kan verbinden, dat het recht op terugbetaling tenietgaat. Laten wij eens nagaan welke die gevallen zijn.

Voor zover mij bekend, is het Deense Højesteret de eerste rechterlijke instantie van een Lid-Staat, die belang heeft toegekend aan het verschijnsel en wel in een arrest van 1952 (vgl. UfR 1952, 974 H). Een meelfabrikant had van de fiscus terugbetaling gevorderd van een volgens hem onwettige belasting, die hij in verband met aankoop van een partij graan had betaald. Het Højesteret erkende dat het aan een rechtsgrond voor de belasting ontbrak, doch wees de vordering tot terugbetaling af op grond dat de uit de onrechtmatige heffing voortvloeiende last op de kopers van het brood was afgewenteld. De broodprijs was immers door de overheid vastgesteld en na de invoering van de belasting met een hiermee overeenkomend percentage verhoogd. Dertig jaar later bevestigde het Højeste-

ret deze opvatting in een overeenkomstige zaak, maar, zo zou men kunnen zeggen, *a contrario:* wanneer — zo zei het —, de prijs van een belast produkt, door de markt wordt bepaald en er geen reden is om aan te nemen dat de prijs is verhoogd om de belasting te compenseren, heeft de verzoeker recht op terugbetaling (arrest van 28. 5. 1965, zaak II 214/1964, U 1965, 492 H).

Deze uitspraken, de tweede zo goed als de eerste, laten niets aan duidelijkheid te wensen over. Zij bevestigen dat de afwenteling slechts in uitzonderlijke gevallen extinctieve werking kan hebben en vrijwel nooit wanneer de prijs door de markt wordt bepaald. In deze zin moet mijns inziens de rechtspraak van het Hof van Justitie worden verstaan. En dan lijdt het ook geen twijfel, dat een regeling die de terugbetaling steeds of bijna steeds afhankelijk stelt van het bewijs dat geen afwenteling heeft plaatsgevonden, de *solvens* van zijn recht berooft; daarmee maakt die regeling inbreuk op het gemeenschapsrecht, alleen al omdat dat recht — zoals ik reeds zei — van communautaire oorsprong is en zelfs niet indirect door een nationale bepaling mag worden tenietgedaan.

9. Maar er is meer. Uit een summiere vergelijkende studie van de nationale rechtsstelsels blijkt dat aan de afwenteling als rechtsfiguur geen aandacht werd geschonken tot de dag van 's Hofs uitspraak in de zaak-Just. Een uitzondering daarop vormt de Deense rechtspraak, die er evenwel slechts belang aan toekent binnen de zeer enge grenzen waarover ik het zoëven had. Aan deze beperkingen wordt niet afgedaan door het derde arrest van het Højesteret (9. 4. 1970, zaak I 55/1968, U 1970, 437 H), dat betrekking heeft op een situatie die hemelsbreed verschilt van die bedoeld in de Franse en Italiaanse wetgeving. Want weliswaar legt dit arrest de bewijslast dat geen afwenteling heeft plaatsgevonden, bij de verzoeker, in het betrokken geval was dit niet de *solvens,* maar de derde verkrijger van de *solvens.*

Wat er ook van zij, ten zuiden van Denemarken was de afwenteling — tenminste tot 1980 — taboe. Voor de rechter blijft zij ook na de uitspraak van het arrest-Just nog taboe. Neem Italië. Just heeft enkele lagere rechters beïnvloed (Tribunale te Trente, 17. 10. 1981, Dukcevich/Administratie van de Staatsfinanciën; id., 18. 2. 1982, Administratie van de Staatsfinanciën/Marimex; Corte d'appello te Turijn, 15. 10. 1980, Administratie van de Staatsfinanciën/CONAL), doch niet de Corte di cassazione, die de tegengestelde opvatting is toegedaan. Dit blijkt bijvoorbeeld bijzonder duidelijk uit het arrest van 21 juli 1981 (nr. 4682, Ministerie van Financiën/Mireco). Mireco vorderde van de fiscus terugbetaling van onverschuldigd betaalde invoerrechten en de fiscus wierp tegen, dat terugvordering onmogelijk was omdat de last bij de verkoop van de belaste goederen op de verkrijger was afgewenteld. De Corte verwierp dit verweer, onder meer op grond van de overweging dat „algemeen is erkend, dat in het nationale recht slechts twee voorwaarden moeten zijn vervuld om objectief van onverschuldigde betaling te kunnen spreken; er moet betaling zijn geweest en deze betaling had niet moeten worden gedaan. Daarbij is volstrekt irrelevant, of de latere terugvordering voor de betrokkene slechts tot compensatie van het geleden verlies leidt dan wel voor hem een verrij-

king meebrengt (omdat hij de verarming die hij heeft ondergaan, reeds op derden heeft afgewenteld . . .)."

Om het beeld te vervolledigen, merk ik nog op, dat twee lagere rechters (het Tribunale te Triëst in een beschikking van 26. 1. 1983 in de zaak SpA BECA/ Administratie van de Staatsfinanciën, en de Corte d'appello te Milaan in een beschikking van 15. 2. 1983 in de zaak Administratie van de Staatsfinanciën/SpA. BAX) onlangs in verband met artikel 19 de grondwettigheidsvraag hebben opgeworpen, omdat deze bepaling volgens hen:

a) door haar terugwerkende kracht de rechten van de verdediging schendt;

b) in strijd is met het gemeenschapsrecht (zoals bekend, zijn ingevolge artikel 11 van de Italiaanse grondwet met communautaire voorschriften strijdige nationale bepalingen onwettig);

c) afbreuk doet aan het in artikel 3 van de Italiaanse grondwet neergelegde gelijkheidsbeginsel.

Voor ons zijn vooral twee passages van de beschikking van de Corte d'appello te Milaan van belang. Wanneer belang wordt gehecht aan de afwenteling van de fiscale last — aldus de eerste passage —, dan is dat „een kunstgreep om de aanspraak op terugbetaling van het onverschuldigd betaalde steeds en in alle gevallen teniet te doen". En volgens de tweede passage onderstelt het schriftelijke bewijs van de afwenteling, „dat bij de ene, door de derde betaalde prijs kan worden onderscheiden tussen het gedeelte dat de kosten en lasten vertegenwoordigt, en het gedeelte dat de winst van de importeur uitmaakt; een dergelijk onderscheid is echter onmogelijk".

Soortgelijke opvattingen zijn te vinden in de Franse rechtspraak. Zo weigert de Cour de Cassation in haar arrest van 16 december 1980 (Administration des douanes/Les Fils de Henri Ramel, Dalloz 1981, blz. 380) extinctieve werking toe te kennen aan de afwenteling van een onwettige belasting — voornamelijk geheven bij invoer van Italiaanse wijn —, op grond van de civielrechtelijke regel, dat het recht op terugbetaling niet afhankelijk is van de verarming van de *solvens;* in deze lijn ligt ook de rechtspraak van de Conseil d'Etat inzake onverschuldigd betaalde BTW.

In Duitsland is het probleem niet acuut genoeg om aanleiding te geven tot rechtspraak, maar volgens de wetgeving (zie met name artikel 37, lid 2, Abgabenordnung) kan het recht op terugbetaling niet afhankelijk zijn van de omstandigheid dat de onrechtmatig opgelegde last niet is afgewenteld. Hetzelfde geldt voor België; de artikelen 1376 en 1377 BW, die ook van toepassing zijn in fiscale zaken, laten stellig niet toe te zeggen dat afwenteling gevolgen heeft voor de vordering van de *solvens.* In Nederland bevatten wetgeving en rechtspraak niets wat op een andere opvatting wijst, terwijl in Groot-Brittannië alleen van *passing on* wordt gesproken in verband met een Australische uitspraak (Mason v. The State of New South Wales [1959] 102 C.L.R. 105) die daaraan onder meer resoluut elke extinctieve werking ontzegt.

Op grond van het voorgaande kan wel worden gesteld dat de afwentelingsregel

in het recht van de Lid-Staten — Denemarken uitgezonderd — een onbekende figuur is. En met onbekende figuren moet men op zijn hoede zijn. Zij mogen wel worden overgenomen, maar met de nodige omzichtigheid en mits de grenzen ervan nauwkeurig worden omschreven. De door mij voorgestelde uitlegging, die een algemene toepassing van die figuur uitsluit, lijkt mij dan ook redelijk. Wat mij tot deze overtuiging brengt, is — het zij nogmaals gezegd — niet de onbillijkheid waartoe zij onvermijdelijk leidt, noch het feit dat zij logisch gezien moeilijk kan functioneren, maar de onmogelijkheid het effect van de afwenteling op aanvaardbare wijze aan te tonen en — behalve in enkele welbepaalde gevallen — de vereiste rechtszekerheid te waarborgen.

Ik weet wel dat, vooral in tijden van economische crisis, vorderingen tot terugbetaling de overheid in een moeilijk parket kunnen brengen. Maar dit probleem kan niet worden opgelost door met één pennestreek de importeurs hun vorderingsrecht te ontnemen (en, wat erger is, dit te doen terwijl voor de nationale rechter een geding aanhangig is, en daarmee een beslissing ten gunste van de fiscus te forceren). Er zijn andere oplossingen mogelijk, minder radicaal en meer in overeenstemming met het gemeenschapsrecht en met de rechtmatige belangen van de ondernemingen: zo zou men redelijk korte termijnen kunnen vaststellen voor de uitoefening van het recht op terugbetaling. Dit is in Duitsland gebeurd, en ook de gemeenschapswetgever heeft deze weg gekozen toen hij verordening nr. 1430/79 vaststelde. De termijn waarbinnen volgens deze verordening het verzoek tot terugbetaling bij de nationale autoriteiten moet worden ingediend, varieert van drie maanden tot een jaar. Is dit nog te lang? Dat men hem dan verkorte. Hier ligt echter duidelijk een grote afstand tot de termijn van 10 jaar, die naar Italiaans recht voor de meeste vorderingen uit onverschuldigde betaling geldt.

10. Een laatste opmerking — maar, zeker in deze zaak, *last not least* — over de problematiek in verband met het tweede aspect van de eerste vraag van de president van het Tribunale te Trente. Zoals ik reeds zei, heeft de oplegging aan de *solvens* van de bewijslast dat geen afwenteling heeft plaatsgevonden, in 99 % van de gevallen tot gevolg, dat het ongerechtvaardigde voordeel van de Staat onaantastbaar wordt. Men denke eens aan het gevaar dat een dergelijke bepaling kan opleveren voor het gemeenschappelijk beleid, inzonderheid op het gebied van de handel en de landbouw. Dit gevaar heeft een naam: verlamming. Hoe immers te verhinderen dat de Lid-Staten — zeker, dat zij onrechtmatig geïnde bedragen niet behoeven terug te betalen — ondanks de communautaire verboden heffingen van gelijke werking als douanerechten blijven toepassen? Wie zou dit kunnen beletten, indien de ondernemers geen enkel rechtsmiddel meer hadden om daartegen op te komen en indien door de erkenning van de wettigheid naar gemeenschapsrecht van die situatie de handen van de Commissie waren gebonden?

Dit biedt zeer sombere perspectieven, die, wat zwaarder telt, in onze tijd van heroplevend protectionisme geenszins denkbeeldig zijn. Het Europees Parlement is zich daarvan bewust, getuige zijn resolutie van 9 februari 1983 over de ver-

antwoordelijkheid van de Lid-Staten voor de toepassing en naleving van het gemeenschapsrecht, waarin onder punt 7 wordt gezegd dat „... in gevallen waar het Hof van Justitie bepaalde belastingen of heffingen onverenigbaar heeft verklaard met het Verdrag, de daaropvolgende invoering van een nationale wetsbepaling die hoe dan ook het recht van terugvordering van de op onwettige wijze geheven belastingen of heffingen beperkt, en waardoor de Lid-Staten ten onrechte kunnen blijven profiteren van onwettige belastingen of heffingen, indruist tegen de geest van de Gemeenschap en dient te worden ingetrokken" (PB C 68 van 1983, blz. 33).

11. Wat het andere aspect van de eerste vraag betreft, wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen, of als verenigbaar met het gemeenschapsrecht is te beschouwen een nationale bepaling die: a) het recht op terugbetaling afhankelijk stelt van het bewijs dat geen afwenteling heeft plaatsgevonden, wanneer het in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten betreft; b) die voorwaarde niet stelt voor de terugbetaling van alle andere belastingen of heffingen die ten onrechte, doch zonder schending van het gemeenschapsrecht zijn toegepast.

Hierover heeft het Hof zich zoals gezegd al uitgesproken in het arrest-Just en in enkele latere arresten: de voorwaarden die nationale wettelijke regelingen aan de uitoefening van het recht op terugbetaling verbinden — zo overwoog het —, „mogen niet ongunstiger zijn dan die voor soortgelijke nationale vorderingen". Het zou gemakkelijk zijn, de rechter aan deze woorden te herinneren en er de conclusie aan te verbinden, dat wie een groep van belastingen die door een zekere band met het gemeenschapsrecht worden gekenmerkt, isoleert en ze, voor wat de terugvordering van het onverschuldigd betaalde betreft, aan een strengere regeling onderwerpt, zich schuldig maakt aan een ongerechtvaardigde discriminatie tussen degenen die deze en degenen die andere, niet communautair getinte belastingen hebben te dragen. De rechter zou daarmee echter geen genoegen nemen. Hij wil immers de rechtspraak van het Hof verduidelijkt zien; anders gezegd, hij wil weten hoe de uitdrukking „soortgelijke nationale vorderingen" moet worden verstaan. Wanneer is er sprake van soortgelijkheid en is verschil in behandeling derhalve verboden?

Om deze vraag te kunnen beantwoorden, zullen wij wat dieper moeten ingaan op artikel 19 en met name op de „invoerrechten", „produktiebelasting", „staatsrechten" en „verbruiksbelasting", waarvoor de regeling van artikel 19 geldt. Wat betekenen deze termen concreet? Laat ik onmiddellijk zeggen, dat volgens het Italiaanse fiscale taalgebruik *verbruiksbelastingen* alle belastingen zijn die uiteindelijk door de consument worden gedragen; maar degene die de belasting verschuldigd is, is meestal niet de consument, doch een ander, die op een of andere manier met de goederen heeft te maken voordat de consument zich er eigenaar van kan noemen. Er zijn dus verschillende soorten verbruiksbelastingen, naar gelang van het tijdstip waarop de belastingschuld ontstaat. Zo spreekt men van *produktiebelasting* wanneer de belasting de goederen op het ogenblik van de produktie treft; wordt zij op de

goederen gelegd wanneer deze het grondgebied van de Staat binnenkomen of verlaten of over dit grondgebied worden vervoerd, dan gaat het om een *douanerecht;* wordt zij toegepast in de vorm van een trapsgewijze heffing over de omzet van elke contribuabele, dan noemt men ze *belasting over de toegevoegde waarde.*

In antwoord op vragen van het Hof heeft de Italiaanse regering verklaard, dat tot de categorie van de douanerechten behoren de eigenlijke in- en uitvoerrechten, de door het gemeenschapsrecht voorziene heffingen, de monopolierechten, de extra heffingen aan de grens en alle andere ten behoeve van de staat aan de grens geheven belastingen. Voorts heeft zij gepreciseerd, dat onder *staatsrechten* de belastingen worden verstaan die gewoonlijk als produktiebelastingen worden aangeduid, en dat de *verbruiksbelastingen* met deze laatste kunnen worden gelijkgesteld.

Volgens de Italiaanse regering nu zou het discriminatieverbod waarvoor het Hof in het arrest-Just spreekt, restrictief moeten worden opgevat. Daaronder vallen niet — zo betoogt zij — nationale bepalingen die voor bepaalde belastingsectoren een verschillende regeling vaststellen, maar alleen voorschriften die *in één en dezelfde sector* het recht op terugbetaling anders regelen naar gelang het om nationale belastingen dan wel om communautaire heffingen gaat. Artikel 19 nu zou een gehele sector, dat wil zeggen een homogene categorie van fiscale heffingen, bestrijken, en zulks onbetwistbaar op uniforme wijze. Derhalve zou deze bepaling niet als discriminerend kunnen worden aangemerkt.

Ook deze stelling overtuigt mij echter niet. Eerst en vooral zou ik willen opmerken, dat het discriminatieverbod een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht is, zodat men de uiterste behoedzaamheid dient te betrachten met restricties die het zouden kunnen verzwakken. Wanneer men het belastinggebied verdeelt in vele, zeer kleine sectoren en dan stelt dat dit beginsel slechts binnen elk van deze sectoren geldt, wordt het mijns inziens niet zozeer verzwakt, als wel eenvoudig van tafel geveegd. Voorts zie ik niet in, waarom voor het recht op terugbetaling van een produktiebelasting een andere regeling zou moeten gelden dan voor iedere andere belasting, vooral wanneer het een indirecte belasting is. Ik ben het dan ook eens met de Commissie waar zij — ten dele in afwijking van haar aanvankelijk standpunt — opmerkt dat, wil men „met zekerheid elke discriminatie tussen ingevoerde en nationale produkten uitsluiten, alle of de meeste indirecte belastingen op dezelfde wijze dienen te worden behandeld".

Wat op dit punt te zeggen van artikel 19, of beter, van een bepaling met een dergelijke inhoud? In de eerste plaats, dat zij geen betrekking heeft op een groep belastingen die voldoende ruim en homogeen is om een afwijking van het discriminatieverbod te rechtvaardigen. Naast de gevallen waarin de terugvordering van het onverschuldigd betaalde op feitelijke dwaling berust, vallen daarbuiten immers tal van indirecte belastingen en, onder de verbruiksbelastingen, de BTW en de uitvoerrechten. Daarbij komt, dat deze uitsluitingen niet zijn gebaseerd op de economische functie van de betrokken belastingen, maar op de meest verschillende externe factoren. Zo is het evident, dat de BTW en de gevallen waarin de onverschuldigde betaling aan een fout zijn toe

te schrijven, alleen zijn uitgesloten omdat zij onder een gemeenschapsregeling vallen.

En dit is niet alles. De Commissie heeft erop gewezen, dat artikel 19 betrekking heeft op „een groep van belastingen waarvan de belangrijkste de invoerrechten zijn", zodat „de verenigbaarheid [van deze bepaling] met het non-discriminatievereiste ernstig in twijfel moet worden getrokken." Ook hier ben ik het met haar eens. De Italiaanse uitlegging van het arrest-Just is wellicht juist, maar indien de belastingsector waarvoor de nationale bepaling een afwijkende regeling geeft, zijn eenheid ontleent aan het feit dat het recht op terugbetaling een communautaire grondslag heeft, dan keert die uitlegging zich tegen degene die ze heeft voorgesteld; die bepaling zou dan duidelijk in strijd zijn met de regel die het Hof in het arrest-Just heeft opgesteld.

Verder dan deze opmerkingen over de wijze waarop het non-discriminatiebeginsel moet werken, mag ik mijns inziens niet gaan. Het staat nu aan de nationale rechter zijn nationale wetgeving uit te leggen en vast te stellen of en in hoeverre deze dit beginsel, in de zin waarin ik het heb verduidelijkt, schendt.

12. In de loop van de procedure hebben de vennootschap San Giorgio en de Commissie herhaaldelijk opgemerkt, dat de bewijsregeling van artikel 19 ook in strijd is met het gemeenschapsrecht doordat zij de rechten van de verdediging schendt. Door van de importeur *uitsluitend schriftelijk* bewijs te verlangen van situaties die voor de inwerkingtreding van de bepaling zijn ontstaan — zo wordt gezegd —, worden zijn mogelijkheden om te bewijzen dat de last niet is afgewenteld, op ongerechtvaardigde wijze verkleind. Het is immers waarschijnlijk, dat hij er tot de invoering van de nieuwe regeling niet op bedacht was (omdat daartoe geen reden bestond), het nodige materiaal te verzamelen voor het thans van hem verlangde bewijs.

De verwijzende rechter houdt zich niet direct met dit probleem bezig; maar nu partijen daarop uitvoerig zijn ingegaan, meen ik er niet aan te mogen voorbijgaan. Welnu, mijns inziens is deze grief gegrond. Niets belet een wetgever, de gewone bewijsmiddelen te beperken en te bepalen, dat bepaalde aanspraken alleen schriftelijk kunnen worden bewezen; maar daartoe mag hij geen bepalingen met terugwerkende kracht vaststellen. San Giorgio en de Commissie wijzen terecht op de enorme problemen die dit voor de betrokkenen meebrengt. En aan hun opmerkingen kan nog een andere worden toegevoegd. Volgens een van oudsher bestaande en in alle rechtsstelsels bekende regel dient de eiser het bewijs te leveren van de feiten waarop zijn aanspraak berust, en de verweerder die ten exceptieve deze feiten betwist of zich op verval van het recht beroept, het bewijs van de feiten die aan zijn verweer ten grondslag liggen. In casu daarentegen wordt van de *solvens* een negatief bewijs verlangd. Zo'n bewijsregel is niet per se onwettig; maar zij is stellig meer dan ongewoon en zij ontneemt degene die de bewijslast draagt, elke mogelijkheid van verweer, zeker wanneer de desbetreffende bepaling ook nog terugwerkende kracht heeft.

De Italiaanse regering brengt hiertegen in, dat de Codice civile de ondernemer verplicht, zijn boekhouding te bewaren, en omdat deze verplichting al sinds 1942 bestaat, zouden de belanghebbenden dus over de nodige documenten moeten beschikken. Maar dit argument houdt geen steek om twee redenen:

a) omdat het probleem in algemene termen is gesteld — en niet anders had kunnen worden gesteld — en bijgevolg niet kan worden opgelost door verwijzing naar specifieke bepalingen van een bepaald nationaal recht;

b) omdat in ieder geval de door de Italiaanse wet vereiste geschriften betrekking hebben op de activiteiten van de onderneming en niet op het verloop van de markt; en het is juist het marktverloop ten aanzien waarin de *solvens* volgens de betrokken regeling iets moet bewijzen.

13. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de vragen door de president van het Tribunale te Trente in zijn hoedanigheid van magistrato istruttore bij beschikking van 23 juli 1982 gesteld in het geding tussen SpA. San Giorgio en de Italiaanse Administratie van de Staatsfinanciën, te beantwoorden als volgt:

a) Verordening nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten, moet aldus worden uitgelegd, dat zij de Lid-Staten niet belet nationale bepalingen vast te stellen volgens welke — zowel in de in deze verordening bedoelde gevallen van terugbetaling als in andere — de afwenteling van de fiscale last op andere deelnemers aan het economisch verkeer het recht op terugbetaling doet tenietgaan;

b) een nationale wettelijke regeling die de terugbetaling van bepaalde, wegens strijd met het gemeenschapsrecht onrechtmatig door de overheid geheven rechten (zoals heffingen van gelijke werking als douanerechten) afhankelijk stelt van het — eventueel ook anders dan schriftelijk te leveren — bewijs dat die rechten niet op anderen zijn afgewenteld, is, wanneer de prijs van het belaste produkt door de markt wordt bepaald, onverenigbaar met het gemeenschapsrecht, omdat een dergelijke wettelijke regeling de uitoefening van het recht op terugbetaling, dat zijn grondslag heeft in het gemeenschapsrecht, praktisch onmogelijk maakt;

c) een nationale wettelijke regeling volgens welke de *sub b* bedoelde bijzondere bewijsregeling enkel geldt voor in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten en niet ook voor alle andere onrechtmatig geheven belastingen, rechten en heffingen, is onverenigbaar met het gemeenschapsrecht wegens schending van het non-discriminatiebeginsel. Van een dergelijke onverenigbaarheid is sprake wanneer de groep belastingen voor de terugbetaling waarvan een afwijkende regeling geldt en die uitsluitend of mede rechten omvat die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geheven, niet voldoende ruim is, bijvoorbeeld wanneer daartoe niet alle of de meeste indirecte belastingen behoren.