CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 17 februari 1993 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In de onderhavige zaak legt het Finanzgericht München het Hof de vraag voor, of bepalingen van nationaal recht, die kwijtschelding van belastingschulden toestaan uit hoofde van billijkheidsredenen gebaseerd op de persoonlijke omstandigheden van de betrokkene, ook mogen worden toegepast op een uit de communautaire wetgeving op melkquota voortvloeiende schuldverplichting.

2. Men zal zich herinneren, dat artikel 5 quater van verordening (EEG) nr. 804/68 van de Raad, ingevoegd door verordening (EEG) nr. 856/84 van de Raad van 31 maart 1984 (PB 1984, L 90, blz. 10), een extra heffing heeft ingesteld op leveringen van melk die een bepaalde referentiehoeveelheid, ook wel „quotum" genoemd, overschrijden. Die heffing moet worden betaald hetzij door de melkproducenten hetzij, ter discretie van de betrokken Lid-Staten, door de kopers die leveringen van een producent hebben ontvangen. Artikel 1 van verordening (EEG) nr. 857/84 van de Raad van 31 maart 1984 (PB 1984, L 90, blz. 13) bepaalt het bedrag van de heffing en artikel 2 stelt de grootte van het aan iedere betrokken producent of koper toe te kennen quotum vast. De quota worden vastgesteld op basis van de hoeveelheid melk die in een bepaald jaar is geleverd of gekocht. De melkquotaregeling omvat ook speciale bepalingen voor bijzondere categorieën van gevallen. Zo bepaalt artikel 3 van verordening nr. 857/84, dat producenten die een in het kader van richtlijn 72/159/EEG van 17 april 1972 (PB 1972, L 96, blz. 1) bepaald ontwikkelingsplan toepassen, in bepaalde gevallen een speciaal quotum kunnen verkrijgen, evenals jonge landbouwers die hun bedrijven na 31 december 1980 hebben gevestigd; daarnaast hebben producenten wier melkproduktie gedurende het referentiejaar door bepaalde bijzondere gebeurtenissen nadelig is beïnvloed, het recht dat jaar te vervangen door een ander referentiejaar in de periode van 1981 tot 1983. Artikel 4 van de verordening voorziet in bepaalde omstandigheden in de verlening van aanvullende quota en het nieuwe artikel 3 ter, ingevoegd door verordening (EEG) nr. 3880/89 van de Raad van 11 december 1989 (PB 1989, L 378, blz. 3), opent de mogelijkheid tot de verlening van specifieke of aanvullende quota aan nieuwe melkproducenten en producenten wier individuele quota 60 000 kg niet te boven gaan.

3. Ofschoon, zoals wij hebben gezien, de wetgeving op melkquota in bepaalde gevallen de verlening van specifieke of aanvullende quota mogelijk maakt, wil dit niet zeggen, dat een melkproducent steeds de volledige referentiehoeveelheid krijgt die hij nodig heeft om een winstgevende melkveehouderij te exploiteren. De toekenning van referentiehoeveelheden kan daarom in bepaalde individuele gevallen tot problemen leiden, zelfs zodanig, dat een producent zijn onderneming moet sluiten. Zoals het Hof evenwel heeft beslist, kunnen zulke consequenties niettemin aanvaardbaar zijn in het belang van de doeltreffendheid van het stelsel van

* Oorspronkelijke taal: Engels.

referentiehoeveelheden, dat op zijn beurt wordt gerechtvaardigd door de noodzaak de melkmarkt te stabiliseren: zie zaak 84/87 (Erpelding, Jurispr. 1988, blz. 2647, r. o. 30), zaak C-311/90 (Hierl, Jurispr. 1992, blz. I-2061, r. o. 14) en zaak C-85/90 (Dowling, Jurispr. 1992, blz. I-5305, r. o. 23). Er zij aan herinnerd, dat onder communautair recht geen absoluut recht op de vrije uitoefening van een bepaald beroep of bedrijf bestaat: zie zaak 44/79 (Hauer, Jurispr. 1979, blz. 3727, r. o. 32).

4. Peter, verzoeker in het hoofdgeding, exploiteert een landbouwbedrijf dat in de produktie van melk is gespecialiseerd. Voor het melkprijsjaar 1984/1985 had hij in het kader van de Duitse verordening waarbij het quotastelsel is ingevoerd (de „Milch-Garantiemengen-Verordnung"), een referentiehoeveelheid van 9 100 kg verkregen. Op zijn verzoek en als gevolg van juridische stappen die hij daartoe had ondernomen, ontving hij een aanvullende hoeveelheid voor volgende melkprijsjaren; de voor het melkprijsjaar 1984/1985 vastgestelde hoeveelheid werd echter in tegenstelling tot zijn verwachtingen niet verhoogd. Verzoeker moest derhalve een heffing voldoen over de hoeveelheden melk die hij in 1984/1985 met overschrijding van de hoeveelheid die hem voor die periode was toegekend, had geleverd; de verschuldigde heffing bedroeg 2 144,83 DM.

5. Op 6 september 1989 verzocht Peter het Hauptzollamt, verweerder in deze zaak, om op grond van zijn precaire financiële situatie van de heffing te worden vrijgesteld. Hij beriep zich op een Duits wetsartikel, te weten § 227 van de Abgabenordnung 1977, dat voorziet in de mogelijkheid om uit billijkheidsredenen van de inning van belastingschulden af te zien. Zijn verzoek werd echter geweigerd op grond, dat een dergelijke kwijtschelding in zijn geval op het gemeenschapsrecht inbreuk zou maken. Hij ging van deze beslissing in beroep bij het Finanzgericht, dat de volgende vraag aan het Hof heeft gesteld:

„Staat het gemeenschapsrecht in de weg aan de toepassing van een nationale bepaling als § 227 van de Abgabenordnung, op grond waarvan de nationale autoriteiten krachtens artikel 5 quater van verordening (EEG) nr. 804/68 verschuldigde heffingen in individuele gevallen om de persoon betreffende redenen van billijkheid kunnen kwijtschelden?"

6. Voor een beter begrip van de kwesties die door de prejudiciële vraag aan de orde worden gesteld, is het dienstig de werking van § 227 van de Abgabenordnung aan een korte analyse te onderwerpen. Vervolgens zal ik de vraag bespreken of dergelijke nationale bepalingen kunnen worden ingeroepen wanneer het gaat om een schuld die uit een communautaire bepaling, en in het bijzonder uit de communautaire melkquotaregeling, voortvloeit.

§ 227 van de Abgabenordnung

7. Volgens § 1, lid 1, van de Abgabenordnung zijn haar bepalingen van toepassing op alle fiscale heffingen („Steuern") die onder federaal Duits of onder Europees gemeenschapsrecht worden opgelegd.

8. § 227 van de Abgabenordnung bepaalt, dat de fiscale autoriteiten een aan hun verschuldigd bedrag geheel of gedeeltelijk kunnen kwijtschelden wanneer de invordering van dat bedrag in de omstandigheden van het individuele geval onbillijk zou zijn; onder dezelfde voorwaarden mogen zij al voldane

bedragen terugbetalen of daarvoor een creditnota verstrekken.

9. Duits recht onderkent twee categorieën van omstandigheden waarin § 227 van toepassing kan zijn, te weten, enerzijds, wanneer er „materiële" of „objectieve" billijkheidsredenen voor kwijtschelding bestaan („sachliche Billigkeitsgründe") en, anderzijds, wanneer de redenen van „persoonlijke" of „subjectieve" aard zijn („persönliche Billigkeitsgründe") (zie Tipke/Kruse: *Abgabenordnung*, 14e druk, Keulen 1991, § 227, nrs. 19-40 en 41-54). Bij de eerste categorie wordt de schuldenaar van zijn betalingsverplichting bevrijd omdat hij tot een groep van gevallen behoort waarmede de wetgever rekening had moeten houden, hetzij uit respect voor fundamentele rechten hetzij ter vervulling van zijn eigen wetgevende doelstelling, hetgeen hij echter heeft verzuimd. Het resultaat van de toepassing van een dergelijk beginsel van „objectieve" billijkheid kan daarom de limitering van de soorten van gevallen zijn waarin moet worden betaald, en als gevolg daarvan een wijziging in de draagwijdte van de bepalingen waarop de betrokken belasting berust.

10. Daarentegen zijn de billijkheidsredenen van „persoonlijke" of „subjectieve" aard wanneer de kwijtschelding wordt verleend uit hoofde van de persoonlijke omstandigheden van de schuldenaar. De maatstaf voor de toepassing van dit beginsel van „persoonlijke" onbillijkheid is niet, dat de wet een uitzondering had kunnen of moeten maken voor een categorie van gevallen waarin ook de schuldenaar verkeert, maar veeleer dat het, gezien zijn financiële positie, onrechtvaardig zou zijn de verschuldigde som te incasseren. De redenen voor een dergelijke kwijtschelding kunnen omvatten het geval waarin verhaal van de schuld de mogelijkheid van de schuldenaar om zijn lopende zaken of werkzaamheden voort te zetten, in gevaar zou brengen (zie Tipke/Kruse, o. c., nr. 45). Echter kunnen bij toepassing van het beginsel van de subjectieve onbillijkheid het gedrag van de aanvrager van kwijtschelding, evenals diens omstandigheden, in de beschouwingen worden betrokken. Een aanvrager die, bij voorbeeld, op achteloze wijze zijn schulden over een aantal jaren heeft doen oplopen dan wel op andere wijze nalatig is gebleven, zal wel niet gemakkelijk de kwijtschelding van zijn schuld bekomen; daar staat tegenover, dat de schuldenaar die het slachtoffer is van een natuurramp of ziekte, en niet van zijn eigen nalatigheid of roekeloosheid, normaliter voor vrijstelling in aanmerking zal komen (zie Tipke/Kruse, ibidem, nrs. 49-51).

11. De weigering van de nationale autoriteiten om krachtens § 227 vrijstelling te verlenen, kan door de nationale gerechten worden getoetst. Volgens een der uitleggingen van § 227 is die toetsing volledig, in die zin, dat de beslissing ten aanzien van het beleid ter zake in laatste instantie een zaak is van de rechterlijke en niet de administratieve organen (Tipke/Kruse, nr. 10). § 227 kan worden ingeroepen zowel ter bestrijding van de beslissing van de nationale autoriteiten om tot inning over te gaan, als ter bestrijding van een weigering de schuld kwijt te schelden (ibidem, nr. 74).

12. Hierna zal ik eerst in het algemeen de vraag bespreken of nationale billijkheidsbeginselen mogen worden toegepast bij de inning van communautaire heffingen. Vervolgens zal ik de bijzondere positie onderzoeken van heffingen die hun oorsprong vinden in de communautaire melkquotaregeling. Ik preciseer echter al bij voorbaat, dat, naar mijn mening, de noodzaak van een doeltreffende naleving van die wetgeving een bijzon-

der strikte toepassing rechtvaardigt van elke nationale regelgeving die tot kwijtschelding kan leiden.

Billijkheidsregels en het gemeenschapsrecht

13. Het Hof heeft reeds gelegenheid gehad een onderzoek in te stellen naar de mate waarin nationale bepalingen inzake de kwijtschelding van schulden wegens billijkheidsredenen kunnen worden toegepast op krachtens het gemeenschapsrecht verschuldigde bedragen. Nochtans hadden deze door het Hof tot dusverre onderzochte zaken betrekking op het beginsel van de objectieve onbillijkheid, en niet op de persoon betreffende onbillijkheid.

14. Zaak 118/76 (Balkan-Import-Export, Jurispr. 1977, blz. 1177) had betrekking op de toepassing van een bepaling die in wezen identiek is aan § 227 van de Abgabenordnung, vroeger opgenomen in § 131 van de Reichsabgabenordnung. De te beslissen vraag was, of een dergelijke bepaling kon worden toegepast op krachtens het gemeenschapsrecht bij de invoer van bepaalde landbouwprodukten verschuldigde monetair compenserende bedragen. Verzoekster stelde, dat de monetair compenserende bedragen werden geheven om koersfluctuaties te compenseren, in het bijzonder de revaluatie van de Duitse mark, en dat heffing daarvan dus niet in aanmerking kwam in een geval waarin de transactie in Duits geld was afgesloten. Het Hof heeft toen de volgende beginselen vastgesteld (r. o. 5):

„[Overwegende] dat, weliswaar grondslag, heffingsvoorwaarden en bedrag van de litigieuze belasting in het gemeenschapsrecht zijn vastgelegd, doch dat de inning en de daarmee samenhangende formaliteiten aan de bevoegde administratieve instanties der Lid-Staten zijn toevertrouwd;

dat deze taakverdeling tussen Gemeenschap en Lid-Staten weliswaar in bepaalde gevallen ruimte laat voor de toepassing — door de fiscale administratie — van een in de nationale wetgeving voorziene billijkheidsregel, samenhangende met de formaliteiten inzake de heffing van een in het gemeenschapsrecht voorziene belasting, doch dat van zodanige toepassing geen sprake kan zijn zodra daardoor in de draagwijdte van de gemeenschapsrechtelijke bepalingen betreffende de grondslag, de heffingsvoorwaarden en het bedrag van een door dat gemeenschapsrecht voorziene belasting wijziging wordt gebracht."

Men constateert, dat het Hof in die passage de uitdrukking „de formaliteiten inzake de heffing van een belasting" gebruikt om onderscheid te maken tussen, enerzijds, de bepalingen inzake de invordering van de belasting en, anderzijds, die inzake de oplegging van de belasting. [1]

15. Zoals advocaat-generaal Reischl in zijn conclusie in de zaak Balkan-Import-Export

1 — Het onderscheid is duidelijker in de Duitse en de Franse versie van het arrest dan in de Engelse. Zo wordt, bij voorbeeld, de Engelse uitdrukking „manner of imposition" in het Duits vertaald door „Voraussetzungen der Veranlagung" en in het Frans door „conditions d'imposition"; anderzijds is „formalities applicable to the imposition of a charge" in het Duits vertaald door „Formalitäten bei der Erhebung einer (...) Abgabe" en in het Frans door „formalités applicables à la perception d'une redevance". Men houde er eveneens rekening mee dat de uitdrukking „natural justice" in de Engelse versie van de geciteerde passage overeenkomt met de Duitse term „Billigkeit" en de Franse „équité" en dat zij (nauwkeuriger) in meer recente arresten is vervangen door de woorden „equity" en „fairness": zie zaak C-299/84, Neumann, geciteerd onder punt 15 infra, r. o. 24, en zaak C-174/89, Hoche, eveneens geciteerd onder punt 15 infra, r. o. 30.

heeft benadrukt, had de aldaar te beantwoorden vraag betrekking op de toepassing van een „objectief" en niet een „persoonlijk" billijkheidsbeginsel. Hij zette het verschil tussen die twee beginselen als volgt uiteen (blz. 1192):

„Verschillende overwegingen kunnen naar Duits recht leiden tot een dergelijke discretionaire beschikking tot kwijtschelding van aan de overheid verschuldigde heffingen. In de eerste plaats kunnen op het persoonlijke vlak gelegen redenen van billijkheid (‚persönliche Billigkeitsgründe'), zoals de persoonlijke levensomstandigheden of een economische noodsituatie, worden ingeroepen. Anderzijds zijn er redenen van billijkheid die objectief worden genoemd (‚sogenannte sachbezogene Billigkeitsgründe'). Daarvan is met name sprake wanneer (...) het er voor mag worden gehouden, dat de wetgever in geval van een uitdrukkelijke wettelijke regeling in de geest van de billijkheidsmaatregel zou hebben beslist. Aldus moet in voor de wetgever onvoorziene situaties, in a-typische casusposities voor de nodige gerechtigheid worden gezorgd. Daarbij valt ook te denken aan gevallen waarin als gevolg van procedurefouten of het verstrijken van termijnen, aan het inroepen van rechtsmiddelen gesteld, materieelrechtelijk onverschuldigde heffingen zouden moeten worden betaald."

Advocaat-generaal Reischl merkte vervolgens op:

„Verzoekster bedient zich alleen van op de zaak betrekking hebbende billijkheidsgronden.

(...)

(...) Voorts dient de vraagstelling, gezien de feiten, in die zin te worden ingeperkt, dat alleen bij een vrijstelling op aan de zaak zelf ontleende billijkheidsgronden behoeft te worden stilgestaan, en wel in gevallen waarin de heffing met het doel der wettelijke regeling in strijd komt en de wetgever er ook niet aan heeft gedacht. Of een heffing op persoonlijke gronden dan wel in verband met de consequenties van vorm- en procedurevoorschriften had kunnen worden verleend, behoeft dus niet te worden onderzocht" (blz. 1192-1193).

Het Hof oordeelde, dat aan verzoekster de verplichting om de monetair compenserende bedragen te voldoen, niet kon worden kwijtgescholden op grond van overwegingen berustende op de economische gerechtvaardigdheid van de betrokken belasting (r. o. 5 in fine); het is inderdaad duidelijk, dat het toestaan van kwijtschelding uit dien hoofde zou neerkomen op een wijziging van de gevallen waarin de belasting kan worden opgelegd, en derhalve onverenigbaar zou zijn met de door de communautaire verordening gegeven voorschriften. Eveneens was het Hof van oordeel, dat een nationale billijkheidsregel niet kon worden toegepast indien daardoor de draagwijdte van een verordening die een communautaire invoerbelasting instelt, zou worden gewijzigd (zie zaak 18/72, Granaria, Jurispr. 1972, blz. 1163, blz. 1171). Het Hof heeft eveneens beslist, dat geen enkel algemeen beginsel van objectieve billijkheid deel uitmaakt van de algemene communautaire rechtsbeginselen (zie zaak 299/84, Neumann, Jurispr. 1985, blz. 3663, r. o. 23-25 en 33, en zaak C-174/89, Hoche, Jurispr. 1990, blz. I-2681, r. o. 31). Daar staat tegenover, dat de nationale bepalingen die voorzien in kwijtschelding van belastingschulden om billijkheidsredenen, van toepassing zijn wanneer het verzoek tot kwijtschelding betrekking heeft op bedragen die zijn betaald boven de bedragen die werkelijk op grond van com-

munautaire bepalingen zijn verschuldigd en wanneer er in een dergelijk geval geen desbetreffende communautaire bepalingen bestaan (zie zaak 113/81, Reichelt, Jurispr. 1982, blz. 1957, r. o. 7-10).

16. Het staat dus vast, dat nationale bepalingen die in de kwijtschelding van belastingen om billijkheidsredenen voorzien, niet tot toepassing kunnen komen wanneer een wijziging in de inhoud of de draagwijdte van een gemeenschapsrechtelijke verplichting daarvan het gevolg zou zijn. Anderzijds kunnen de gevallen waarin kwijtschelding van schuld mag worden toegestaan, soms door het gemeenschapsrecht worden gedefinieerd. Verordening (EEG) nr. 926/80 van de Commissie van 15 april 1980 (PB 1980, L 99, blz. 15), ingetrokken bij verordening (EEG) nr. 1084/84 van de Commissie van 18 april 1984 (PB 1984, L 106, blz. 26), voorzag bij voorbeeld in sommige gevallen in de vrijstelling van monetair compenserende bedragen. Die vrijstelling beoogde de positie van ondernemers te beschermen die een overeenkomst hadden gesloten vóór de bekendmaking van een monetaire maatregel die tot heffing van de betrokken compensatoire heffing had geleid, en zij wordt als „billijkheidsformule" gekwalificeerd in de derde overweging van de considerans van verordening nr. 926/80. Op gelijke wijze definieert verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 (PB 1979, L 175, blz. 1) de gevallen waarin de nationale autoriteiten invoerrechten moeten terugbetalen of zich van inning moeten onthouden. Tot deze gevallen behoort met name ook het geval, dat rechten zouden zijn geheven op goederen die bij vergissing in het vrije verkeer zijn gebracht in plaats van onder een ander douanestelsel te zijn geplaatst (zie artikel 3, lid 2, van deze verordening). Welnu, in het onderhavige geval is op geen enkele overeenkomstige bepaling van communautair recht een beroep gedaan, ofschoon, zoals wij al hebben gezien, de bepalingen inzake de toewijzing van melkquota een zekere discretionaire bevoegdheid met betrekking tot de toekenning van specifieke of aanvullende hoeveelheden inhouden, teneinde het mogelijk te maken op rechtvaardige wijze rekening te houden met, in het bijzonder, de positie van kleine boeren.

17. In het arrest Balkan-Import-Export maakte het Hof zoals gezegd onderscheid tussen, enerzijds, de vragen „betreffende de grondslag, de heffingsvoorwaarden en het bedrag van de heffing", en, anderzijds, de vragen die betrekking hebben op „de inning (van de belasting) en de daarmee samenhangende formaliteiten" (zie punt 14 supra). Zoals wij hebben gezien, kan de toepassing van een objectief billijkheidsbeginsel van invloed zijn op de categorieën van situaties waarin een belasting wordt opgelegd, waardoor zij de kans loopt onverenigbaar te zijn met de regels van communautair recht die tot betaling van bedoelde belasting nopen. In de mate waarin dit gebeurt, is een beroep op een dergelijk beginsel uitgesloten. Deze redenering geldt echter naar mijn mening niet voor de toepassing van een subjectief of persoonlijk beginsel van billijkheid. Een dergelijk beginsel ziet niet op de objectieve omstandigheden waarin de betalingsverplichting ontstaat, maar op de persoonlijke situatie van personen van wie betaling kan worden gevorderd; dit tweede beginsel kan dus worden geacht een beginsel te zijn, dat betrekking heeft op de inning van de heffing en niet op de grondslag, de heffingsvoorwaarden of het bedrag ervan.

18. Het staat buiten twijfel, dat sommige vragen betreffende de heffing van aan de nationale instanties verschuldigde bedragen onder de werking van het nationale recht vallen, zelfs indien de verplichting om bedoelde sommen te betalen, berust op een communautaire regeling. De nationale procesregels, met name met betrekking tot

termijnen, zullen in het algemeen van toepassing zijn, zoals zij ook toepasselijk zijn wanneer een particulier voor de nationale rechter rechten inroept die hem door het gemeenschapsrecht zijn toegekend (zie zaak C-208/90, Emmott, Jurispr. 1991, blz. I-4269, r. o. 16). Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen aangeeft, zijn de nationale regels eveneens van toepassing op kwesties als de bescherming van het vermogen van de in gebreke zijnde schuldenaar in het geval van executieprocedures. Nationale regels met betrekking tot de voorrang van schulden in faillissementsprocedures behoren eveneens te worden toegepast, in ieder geval wanneer andersluidende communautaire bepalingen ontbreken (zie voor belastingen die rechtstreeks door de Gemeenschap worden ingevorderd, zaak 168/82, Ferriere Sant'Anna, Jurispr. 1983, blz. 1681, r. o. 15, en zaak C-221/88, Busseni, Jurispr. 1990, blz. I-495). Het verdient opmerking, dat met betrekking tot handelingen van de Raad of van de Commissie die financile verplichtingen opleggen, artikel 192 EEG-Verdrag bepaalt, dat „de tenuitvoerlegging geschiedt volgens de bepalingen van burgerlijke rechtsvordering die van kracht zijn in de staat op wiens grondgebied zij plaatsvindt"; artikel 92 EGKS-Verdrag bevat een overeenkomstige bepaling met betrekking tot handelingen van de Commissie. Op het stuk van strafsancties zullen de nationale bepalingen eveneens van toepassing zijn wanneer, bij voorbeeld, iemand zich op frauduleuze wijze aan een gemeenschapsheffing onttrekt; ook hier geldt het beginsel, dat fraude ten aanzien van de gemeenschapsbegroting met dezelfde doortastendheid moet worden vervolgd als een vergelijkbare fraude met betrekking tot een nationale heffing, ofschoon moet worden opgemerkt, dat de opgelegde sancties in ieder geval effectief, evenredig en preventief moeten zijn (zie zaak 68/88, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1989, blz. 2965, r. o. 24 en 25).

19. Het komt mij insgelijks voor, dat de nationale bepalingen over de discretionaire bevoegdheid van de nationale autoriteiten ten aanzien van de doelmatigheid een schuld uit hoofde van de persoon betreffende billijkheidsredenen kwijt te schelden, onder zekere voorwaarden kunnen worden toegepast, zelfs indien het een gemeenschapsrechtelijke schuld betreft. Het is juist, dat het hier niet gaat om procedureregels met betrekking tot de inning van het verschuldigde bedrag, maar om regels betreffende de materiële beslissing om al dan niet betaling te vorderen. Het komt mij niettemin voor, dat het in het kader van de onderhavige kwestie niet wel mogelijk is om onderscheid te maken. Een dergelijk onderscheid zou in het bijzonder moeilijk te maken zijn wanneer, zoals in casu, de beslissing om van inning af te zien of juist daartoe over te gaan, onderworpen is aan rechterlijke toetsing, zodat het beginsel van de persoon betreffende billijkheid derhalve kan worden ingeroepen ter bestrijding van de beslissing om tot inning van het verschuldigd bedrag over te gaan, waarmede het, praktisch gezien, als verweermiddel in elke tenuitvoerleggingsprocedure kan worden gehanteerd.

20. Niettemin is de Commissie van oordeel, dat de toepassing van het beginsel van subjectieve billijkheid onderscheiden kan worden van de andere gevallen waarin het Hof toepassing van nationale bepalingen inzake de inning heeft toegestaan. In haar schriftelijke opmerkingen verwijst zij in het bijzonder naar de gevoegde zaken 205/82-215/82 (Deutsche Milchkontor, Jurispr. 1983, blz. 2633). In die zaak heeft het Hof geoordeeld, dat bedragen die ten onrechte zijn betaald uit hoofde van steun in het kader van communautaire verordeningen in beginsel moeten worden teruggevorderd door de nationale instanties volgens de regels en de procedures van hun nationale wetgeving en dat in het bijzonder rekening moet worden gehouden met overwegingen als daar zijn de bescherming van gewettigd vertrouwen, op voorwaarde, dat het belang van de Gemeen-

schap volledig wordt gerespecteerd. Zoals de Commissie beklemtoont, legt de redenering van het Hof de nadruk op het feit, dat bepaalde beginselen, zoals de bescherming van het gewettigd vertrouwen en de rechtszekerheid, gemeen zijn aan de rechtsstelsels der Lid-Staten (zie r. o. 30). Het Hof heeft er bovendien in dezelfde passage op gewezen, dat die beginselen eveneens deel uitmaken van de communautaire rechtsorde. Anderzijds echter maakt het beginsel van de persoonlijke billijkheid geen deel uit van de beginselen die gemeen zijn aan de rechtsstelsels der Lid-Staten en evenmin van het communautaire recht zelf.

21. Ik aanvaard de juistheid van de gedachte, dat de bepalingen met betrekking tot de invordering door de nationale autoriteiten van in het kader van de communautaire wetgeving onverschuldigd betaalde bedragen, eveneens van toepassing kunnen zijn op inning van communautaire heffingen door de nationale autoriteiten. Nochtans komt het mij voor, dat de redenering die door het Hof in het arrest Deutsche Milchkontor is gevolgd, niet op zo beperkte wijze moet worden geïnterpreteerd als de Commissie schijnt voor te staan. Het verdient opmerking, dat de overwegingen uitgedrukt in rechtsoverweging 30 specifiek betrekking hebben op de bescherming van het gewettigd vertrouwen en van de rechtszekerheid (zie r. o. 27-33). In de rechtsoverwegingen 15-25 onderzocht het Hof nochtans op meer algemene wijze welke nationale bepalingen, zowel van processuele als van materieelrechtelijke aard, kunnen worden toegepast op de terugvordering van ten onrechte betaalde communautaire steun. In de rechtsoverwegingen 19-22 formuleert het Hof de volgende beginselen:

„(...) Het Hof heeft herhaaldelijk vastgesteld (...), dat geschillen betreffende de invordering van ten onrechte uit hoofde van het gemeenschapsrecht betaalde bedragen, bij ontbreken van communautaire voorschriften door de nationale rechter dienen te worden beslist overeenkomstig het nationale recht, evenwel met inachtneming van de door het Gemeenschapsrecht getrokken grenzen volgens welke de in het nationale recht voorziene modaliteiten de uitvoering van de gemeenschapsregeling niet praktisch onmogelijk mogen maken en bij de toepassing van nationaal recht niet mag worden gediscrimineerd vergeleken met procedures ter beslissing van soortgelijke, doch zuiver nationale geschillen.

(...)

Deze verwijzing naar het nationale recht kan weliswaar ertoe leiden, dat de voorwaarden voor terugvordering van onverschuldigd betaalde steun tot op zekere hoogte van Lid-Staat tot Lid-Staat verschillen. De omvang van dergelijke, bij de huidige ontwikkelingsstand van het gemeenschapsrecht overigens onvermijdelijke verschillen, wordt evenwel beperkt door de grenzen die het Hof in voormelde arresten ten aanzien van de toepassing van het nationale recht heeft getrokken.

In de eerste plaats mag de toepassing van nationaal recht geen afbreuk doen aan de draagwijdte en de doeltreffendheid van het gemeenschapsrecht. Dit zou met name het geval zijn, wanneer de invordering van op onregelmatige wijze toegekende bedragen daardoor praktisch onmogelijk wordt gemaakt. Bovendien zou de uitoefening van een discretionaire bevoegdheid ten aanzien van de vraag of de terugvordering van ten onrechte of op onregelmatige wijze toegekende gemeenschapsgelden doelmatig is, onverenigbaar zijn met de verplichting (neergelegd in de toepasselijke verordening) om ten onrechte of op onrechtmatige wijze toegekende bedragen terug te vorderen."

22. Het komt mij voor, dat deze richtsnoeren in het bijzonder relevant zijn wanneer het de toepassing van een beginsel van persoonlijke billijkheid, deel uitmakende van het nationale recht, betreft. Teneinde een dergelijk beginsel te kunnen toepassen op belastin-

gen verschuldigd uit hoofde van het communautaire recht, moeten daarom drie voorwaarden zijn vervuld: 1) bij de toepassing van dit beginsel mag niet worden gediscrimineerd ten opzichte van de kwijtschelding van overeenkomstige nationale heffingen; 2) de toepassing mag geen afbreuk doen aan de doeltreffendheid van het communautaire voorschrift, noch van invloed zijn op zijn draagwijdte; 3) ten slotte moet de van toepassing zijnde communautaire regelgeving niet zelf limitatieve bepalingen bevatten die de omstandigheden definiëren waarin mag worden afgezien van de inning van de heffing uit hoofde van de persoonlijke situatie van de schuldenaar. Bovendien moet de beslissing om betaling te vorderen, niet berusten op het uitoefenen van een discretionaire bevoegdheid met betrekking tot de doelmatigheid om die betaling al dan niet op te eisen: zie de laatste zin van de hierboven geciteerde passage van het arrest Deutsche Milchkontor. Door het stellen van die voorwaarde schijnt het Hof beslissingen te hebben willen uitsluiten die door de nationale autoriteiten uit doelmatigheidsoverwegingen worden genomen en niet om zich te kanten tegen een discretionaire bevoegdheid die in overeenstemming met een rechtsregel wordt uitgeoefend. Het komt mij voor, dat zodra deze voorwaarden zijn vervuld, een nationale bepaling die rekening houdt met de persoon betreffende billijkheidsredenen, in beginsel kan worden toegepast.

23. Het is juist, dat de toepassing van dergelijke nationale bepalingen bij de inning van heffingen van Lid-Staat tot Lid-Staat tot verschillen kan leiden. Zoals het Hof in het arrest Deutsche Milchkontor heeft beklemtoond, zijn dergelijke verschillen echter bij de huidige ontwikkelingsstand van het gemeenschapsrecht onvermijdelijk, doch wordt hun omvang beperkt door de grenzen die aan de toepassing van het nationale recht zijn gesteld. In ieder geval moet de werking van de nationale bepalingen niet tot effect hebben, dat de draagwijdte van de communautaire bepalingen aanzienlijk wordt gewijzigd of dat aan hun doelmatigheid afbreuk wordt gedaan. Bovendien mag ervan worden uitgegaan, dat — zelfs indien het beginsel van persoonlijke onbillijkheid niet als zodanig in alle Lid-Staten wordt erkend — de nationale autoriteiten van de meeste Lid-Staten, wellicht van alle, een zekere discretionaire bevoegdheid bezitten bij het nemen van de beslissing om een schuld niet in te vorderen in het licht van bepaalde uitzonderlijke, tot grote individuele moeilijkheden aanleiding gevende, omstandigheden.

24. De Commissie verwijst ook naar de gevoegde zaken C-143/88 en C-92/89 (Zuckerfabrik Süderdithmarschen, Jurispr. 1991, blz. I-415), waarin het Hof de vraag heeft onderzocht, in hoeverre de nationale rechter kan besluiten de tenuitvoerlegging van een nationale maatregel waarmede een communautaire verordening is ingevoerd, te schorsen wanneer de geldigheid van die verordening wordt betwijfeld. Het Hof gaf als zijn oordeel te kennen (r. o. 26 en 27), dat de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht vereist, dat een dergelijke schorsing slechts kan worden toegestaan onder dezelfde voorwaarden als ook voor het Hof zelf gelden wanneer het in het kader van zijn bevoegdheid ex artikel 185 van het Verdrag een handeling schorst. Het komt mij nochtans voor, dat de kwestie waarop de zaak Zuckerfabrik Süderdithmarschen betrekking had, van de onderhavige verschilt. In die zaak ging het om de vraag, onder welke voorwaarden een nationale rechter ertoe kon besluiten de tenuitvoerlegging te schorsen van een maatregel die een communautaire bepaling, die nog niet onwettig was verklaard, doch waarvan de geldigheid werd betwist, in werking had gesteld. In het onderhavige geval daarentegen zijn de geldigheid van de communautaire verordening en, als gevolg daarvan, haar toepasselijkheid in de rechtsorde van de betrokken Lid-Staat niet in dispuut. Naar mijn mening houdt de

beslissing om niet over te gaan tot inning van een heffing uit hoofde van de persoonlijke situatie van de schuldenaar, niet dezelfde bedreiging voor de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht in als een beslissing de introductie van een communautaire verordening in de nationale rechtsorde te schorsen. Bovendien komt de kwijtschelding van een heffing om persoonlijke billijkheidsredenen geenszins overeen met aan het Hof zelf toekomende bevoegdheden waaruit toepasselijke uniforme regels zouden kunnen worden afgeleid. De redenering van het Hof in de zaak Zuckerfabrik Süderdithmarschen heeft derhalve op de onderhavige vraagstelling geen betrekking.

25. Men zou ten slotte kunnen stellen, dat wanneer het een betaling betreft die is verschuldigd uit hoofde van de communautaire wetgeving, de discretionaire bevoegdheid van de nationale autoriteiten behoort te worden beperkt tot de bevoegdheid de inning op te schorten, en derhalve niet de bevoegdheid omvat de betrokkene definitief van zijn betalingsverplichting te ontslaan. Ik geloof echter niet, dat een dergelijke beperking zich opdringt. Volgens mij hebben de nationale autoriteiten, althans wanneer de betalingsonmogelijkheid niet slechts van tijdelijke aard schijnt te zijn, het recht om te beslissen tot invordering over te gaan dan wel de schuld kwijt te schelden, zonder verplicht te zijn de financiële situatie van de schuldenaar bij voortduring in het oog te houden. Dat wil niet zeggen, dat het niet mogelijk is de bepalingen van het nationale recht toe te passen die in bepaalde gevallen de tenuitvoerlegging tijdelijk te kunnen opschorten; welnu, § 222 van de Abgabenordnung bevat dergelijke bepalingen. Wanneer zulke bepalingen bestaan, moet bij het nemen van de beslissing of het doelmatig is de schuld kwijt te schelden dan wel de invordering slechts op te schorten, rekening worden gehouden met de hierboven genoemde beginselen: te weten, geen discriminatie in vergelijking met overeenkomstige nationale heffingen en geen nadelige gevolgen voor de draagwijdte en de doelmatigheid van communautaire maatregelen.

26. Ik kom derhalve tot de conclusie, dat een bepaling van nationaal recht over de kwijtschelding van een schuld uit hoofde van de persoon betreffende billijkheidsredenen in bepaalde gevallen kan worden toegepast, zelfs indien de betrokken schuld voortvloeit uit een communautaire verordening. Daarmede is echter de vraag of het mogelijk is een dergelijk beginsel van de persoon betreffende billijkheid toe te passen op een heffing die voortvloeit uit de communautaire melkquotaregeling, nog niet beantwoord.

Het beginsel van de persoon betreffende billijkheid en de melkquotaregeling

27. De eerste vraag die onder ogen moet worden gezien, is of de melkquotaregeling zelf bepalingen bevat over de inning van een heffing die krachtens artikel 5 quater van verordening nr. 804/68 is verschuldigd. Verordening (EEG) nr. 1546/88 van de Commissie, van 3 juni 1988 (PB 1988, L 139, blz. 12) heeft de regels voor de toepassing van die heffing gepreciseerd. De artikelen 15 en 16 bepalen, dat de heffing moet worden betaald door de betrokken producenten of kopers binnen de termijnen die in die artikelen zijn vastgesteld. Deze bepalingen stellen het moment vast waarop de verplichting tot betaling van de heffing ontstaat, maar het komt mij voor, dat zij niet de gevallen regelen waarin de inning dwingend is voorgeschreven. Artikel 19, lid 1, bepaalt: „De Lid-Staten treffen de noodzakelijke aanvullende maatregelen: a) om de inning van de heffing te verzekeren (...)" De verordening zelf bevat geen andere bepalingen van inning of tenuitvoerlegging.

28. Naar mijn mening volgt hieruit, dat de voorschriften met betrekking tot de inning van de heffing door het nationale recht moeten worden vastgesteld. Zoals wij hebben gezien, hebben de Lid-Staten het recht in zulke omstandigheden hun nationale bepalingen op het stuk van de inning van belastingschulden toe te passen, mits die bepalingen niet op discriminerende wijze worden toegepast en zij een doeltreffend middel van inning van de heffing verzekeren: zie de passages van het arrest Deutsche Milchkontor die onder punt 21 supra zijn geciteerd. Bijgevolg moeten de nationale autoriteiten, in het kader van de inning van heffingen bedoeld in artikel 5 quater van verordening nr. 804/68, hun nationale bepalingen toepassen op een wijze die 1) even strikt is als voor overeenkomstige heffingen die krachtens nationaal recht zijn verschuldigd, en 2) de draagwijdte noch de doelmatigheid van het stelsel van de melkquota nadelig beïnvloedt. Indien die voorwaarden zijn vervuld, staat niets in de weg aan de toepassing van een beginsel van de persoon betreffende billijkheid, zoals vervat in § 227 van de Abgabenordnung.

29. Nochtans moet worden benadrukt, dat, wanneer een dergelijk beginsel wordt toegepast bij de inning van de extra melkheffing, de doelstellingen van de melkquotaregeling volledig moeten worden gerespecteerd. Het kan derhalve eventueel noodzakelijk zijn, tot inning van die heffing over te gaan in situaties waarin andere belastingschulden niet kunnen worden opgeëist. Men moet zich immers voor ogen houden, dat de melkquotaregeling door de Gemeenschap is geïntroduceerd met de bepaalde bedoeling de produktie van melk te beperken. Het voornaamste doel van de extra heffing is derhalve niet om inkomsten te genereren, maar om de producenten ervan te weerhouden, melk te produceren met veronachtzaming van de referentiehoeveelheid die hun is toegekend.

30. Hieruit volgt, dat een producent aan wie een referentiehoeveelheid is toegekend die onvoldoende is om de rentabiliteit van zijn bedrijf op peil te houden, en die als gevolg daarvan hoeveelheden levert die die referentiehoeveelheid overschrijden, niet enkel op grond van zijn financiële problemen van zijn verplichting tot voldoening van de extra heffing kan worden bevrijd. Het verlenen van kwijtschelding van de heffing onder zulke omstandigheden zou het quotastelsel, dat berust op de gedachte de producenten te beperken tot de hoeveelheid die hun is toegekend, ernstig ondermijnen.

31. Men zou wellicht staande kunnen houden, dat de situatie verschilt wanneer, zoals in casu, de producent zijn referentiehoeveelheid overschrijdt op grond van zijn overtuiging, even onjuist als oprecht, dat hem een aanvullende hoeveelheid voor het betrokken jaar zou worden toegekend. Het klopt dat in een dergelijk geval de producent niet heeft nagelaten met zijn referentiehoeveelheid rekening te houden, doch zich heeft gebaseerd op een onjuiste veronderstelling ten aanzien van de hoeveelheid waarop hij recht zou hebben. Zoals wij hebben gezien (punt 10), kunnen dergelijke elementen in het Duitse recht in de beschouwingen worden betrokken bij de toepassing van het beginsel der de persoon betreffende billijkheid. Het komt mij nochtans voor, dat het in overweging nemen van een dergelijke subjectieve factor een mate van onzekerheid met zich brengt, die te zeer afbreuk doet aan de inning van de heffing. Daaruit volgt mijns inziens, dat een producent zich slechts dan van de heffing kan vrijwaren indien hij zijn desbetreffende overtuiging heeft verkregen op grond van een bepaalde officiële gedraging van de nationale instanties. In dat geval verlaat de producent zich evenwel op het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, als erkend in het gemeenschapsrecht, en niet op enig beginsel van persoonlijke billijkheid.

32. Niettemin kunnen de nationale autoriteiten, zelfs indien een dergelijk beginsel niet kan worden ingeroepen om vrijstelling van de betalingsverplichting te bekomen, eventueel de nationale bepalingen toepassen die hun veroorloven de inning voorlopig op te schorten (zie punt 25 supra). Onder omstandigheden kunnen zij ook de nationale bepalingen toepassen die hun toestaan om in geval van ernstige moeilijkheden de betalingen te spreiden, mits zij deze bepalingen zo toepassen, dat een zo prompt en zo doelmatig mogelijke inning van de heffing is verzekerd. Het komt mij onwaarschijnlijk voor, dat onder dergelijke omstandigheden een spreiding der betalingen afbreuk zou kunnen doen aan de doelstellingen van de melkquotaregeling en mijns inziens zou dit derhalve in gevallen als de onderhavige een oplossing kunnen brengen.

33. Naar mijn mening moet derhalve de prejudiciële vraag van het Finanzgericht worden beantwoord als volgt:

„1) Bij zijn huidige ontwikkelingsstand staat het gemeenschapsrecht niet in absolute zin in de weg aan de toepassing van een nationale bepaling volgens welke het de fiscale autoriteiten is toegestaan, in uitzonderlijke gevallen en wegens de persoon betreffende billijkheidsredenen, af te zien van de inning van een heffing die krachtens artikel 5 quater van verordening (EEG) nr. 804/69 van de Raad is verschuldigd.

2) Nochtans moet een dergelijke bepaling worden toegepast op een manier die a) niet leidt tot discriminatie ten opzichte van de kwijtschelding van soortgelijke belastingschulden in het kader van het nationale recht, en b) niet ingaat tegen de doelstellingen van de bij verordening (EEG) nr. 804/68 ingevoerde melkquotaregeling. Hieruit volgt in het bijzonder, dat het enkele bestaan van financiële moeilijkheden een onvoldoende reden is en dat de nationale autoriteiten niet van de inning van de heffing kunnen afzien omdat de producent heeft aangenomen, dat hij een extra referentiehoeveelheid zou verkrijgen.

3) Wanneer ernstige problemen ontstaan, mogen nationale bepalingen die een spreiding der betalingen toestaan, worden toegepast, mits dit gebeurt op een wijze die een zo prompt en efficiënt mogelijke inning van de heffing verzekert."