CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 26 maart 1998 *

1. De Corte d'appello di Venezia (Italië) heeft een prejudiciële vraag gesteld over de invloed van het gemeenschapsrecht, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof, op bepaalde voorwaarden voor de uitoefening van het recht op terugbetaling van ten onrechte door de Italiaanse overheid geheven rechten. Concreet gaat het om de terugbetaling van bedragen die door de verzoekende onderneming zijn betaald ter voldoening van een nationale belasting die in strijd is met de communautaire regeling.

De feiten, het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

2. Verzoekster is een naamloze vennootschap, die krachtens de bepalingen van presidentieel decreet nr. 641 van 26 oktober 1972 verscheidene jaren — hoeveel jaar precies vermeldt de verwijzingsbeschikking niet — een bedrag van 93 000 000 LIT aan de Italiaanse schatkist heeft betaald uit hoofde van de jaarlijkse heffing op de overheidsvergunning voor de inschrijving van de vennootschap in het ondernemingsregister.

3. Naar aanleiding van het arrest van het Hof van 20 april 1993 in de zaak Ponente Carni en Cispadana Costruzioni [1] (hierna: „arrest Ponente Carni"), waarin verscheidene prejudicile vragen waren gesteld over de uitlegging van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal [2], heeft de Italiaanse wetgever de jaarlijkse heffing afgeschaft en het bedrag van de heffing voor de eerste inschrijving van vennootschappen in het register verlaagd tot 500 000 LIT. [3]

4. Van hun zijde hebben de Italiaanse rechters eveneens de onverenigbaarheid van de jaarlijkse heffing [4] met het gemeenschapsrecht vastgesteld en daarmee ook het onverschuldigd karakter van de uit hoofde daarvan geheven belastingontvangsten.

* Oorspronkelijke taal: Spaans.

1 — C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915.

2 — PB L 249, blz. 25.

3 — Zie besluitwet nr. 331 van 30 augustus 1993, omgezet in wet nr. 427 van 29 oktober 1993.

4 — Zie in deze zin de arresten van de Corte suprema di cassazione (eerste civiele kamer) van 28 maart 1994, nr. 2992; 23 november 1994, nr. 9900, en 23 februari 1996, nr. 4468/96 en nr. 3458/96, welk laatste arrest in volle samenstelling (sezione unite) is gewezen. Zo ook heeft de Corte costituzionale in de tweede „overweging" van arrest nr. 56 van 24 februari 1995, na de wetgevingsperikelen rond de heffing in herinnering te hebben geroepen, met betrekking tot de jaren voorafgaande aan de afschaffing ervan (1993) gesteld: „Gelet op het feit dat de heffing ten onrechte door de Italiaanse Staat is geheven, met schending van artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG van 17 juli 1969, zoals uitgelegd door het Hof in zijn arrest van 20 april 1993 in de zaken C-71/91 en C-178/91, moeten de betaalde bedragen worden terugbetaald ingevolge het gemeenschapsrecht, welk recht rechtstreeks toepasselijk is in de Italiaanse rechtsorde."

5. Na zonder succes terugbetaling van de onverschuldigd betaalde heffingen te hebben gevorderd van de Italiaanse overheid, heeft Spac beroep ingesteld bij het Tribunale civile di Venezia, met het verzoek het Ministero delle Finanze (Ministerie van Financiën) te veroordelen tot terugbetaling van het onverschuldigd betaalde bedrag van 93 000 000 LIT.

6. Bij vonnis van 20 oktober 1994 heeft het Tribunale civile de vordering toegewezen, nadat het de exceptie van verval van de vordering had afgewezen, die de overheid krachtens de nationale regeling die de vorderingen tot terugbetaling van de heffing aan een vervaltermijn van drie jaar bindt, had opgeworpen. Volgens het Tribunale civile was voornoemde termijn in casu niet van toepassing en moest de gewone verjaringstermijn van tien jaar van de Italiaanse Codice civile worden toegepast.

7. De Italiaanse belastingdienst is in beroep gegaan van het vonnis in eerste aanleg. De Corte d'appello di Venezia, de hogere beroepsrechter, heeft besloten de volgende prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen:

„Wanneer voor de Italiaanse rechter terugbetaling wordt gevorderd van belastingen die zijn betaald krachtens wetsbepalingen die onverenigbaar zijn met artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen uitgelegd in het arrest van 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni (C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915), zijn dan de in die richtlijn en de uitlegging daarvan neergelegde beginselen en de algemene beginselen van de communautaire rechtsorde, zoals door het Hof geformuleerd in het arrest van 25 juli 1991, Emmott (C-208/90, Jurispr. blz. I-4269), verenigbaar met een bepaling van nationaal recht die bedoelde terugbetalingsvordering onttrekt aan de gewone regeling van rechtsvorderingen uit onverschuldigde betaling en brengt onder de speciale regeling voor terugbetaling van abusievelijk betaalde belastingen, en daarmee voor het instellen van de vordering een vervaltermijn voorschrijft die ingaat op het tijdstip van betaling en niet op het tijdstip waarop de gemeenschapsrichtlijn naar behoren in nationaal recht is omgezet?"

Het antwoord op de prejudiciële vraag

8. Gelet op de overeenkomst tussen deze prejudiciële vraag en die welke het Tribunale civile di Genova in de zaak Edis (C-231/96) heeft gesteld, waarin ik vandaag eveneens conclusie neem, had ik met een eenvoudige verwijzing naar de tekst van andere conclusies kunnen volstaan. Maar omdat de zaken niet zijn gevoegd en het gaat om verschillende verwijzende rechters en verschillende partijen in het hoofdgeding, heb ik er de voorkeur aan gegeven, tenminste de identieke basisoverwegingen in beide zaken te herhalen, met eventuele toevoeging van een speciale vermelding of onder verwijzing naar de conclusie in de zaak Edis op sommige punten, die ook voor de onderhavige zaak opgaan.

9. De hier gestelde vraag heeft namelijk twee aspecten:

a) Enerzijds heeft zij betrekking op het verschil in juridische behandeling tussen de verjaring die voor gewone vorderingen uit onverschuldigde betaling geldt (tien jaar), en het verval dat voor specifieke rechtsvorderingen tot teruggaaf van reeds betaalde belastingen geldt (drie jaar).

b) Anderzijds heeft de vraag betrekking op de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een nationale regeling die, ter zake van vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen, de dag van betaling van de belasting in aanmerking neemt als ingangsdatum voor de driejaarlijkse vervaltermijn, een tijdstip dus waarop de op die belasting toepasselijke communautaire richtlijn nog niet naar behoren was omgezet in nationaal recht.

10. De twee vragen komen overeen met respectievelijk de tweede en de derde prejudiciële vraag in de zaak Edis. Uit de redactie van de onderhavige verwijzingsbeschikking blijkt echter, dat het beslissende punt voor de Corte d'appello niet zozeer het vraagstuk is van de verschillende behandeling, alswel het feit dat de termijn ingaat voordat de richtlijn naar behoren in nationaal recht is omgezet. In feite zou het er, abstract geredeneerd, weinig toe doen of de termijn tien jaar of drie jaar bedraagt, indien beide termijnen hoe dan ook begonnen te lopen op een tijdstip waarop de richtlijn nog niet naar behoren is omgezet.

i) *Het tweeledige karakter van de rechtsregelingen*

11. De verwijzende rechter wenst te vernemen, of het uit communautair oogpunt toelaatbaar is, dat voor vorderingen tot terugbetaling van in strijd met de bepalingen van richtlijn 69/335 van de Raad betaalde heffingen een vervaltermijn van drie jaar vanaf de dag van betaling wordt gesteld, welke termijn afwijkt van de verjaringstermijn (tien jaar) die het nationale recht voor acties uit onverschuldigde betaling tussen particulieren voorschrijft.

12. Allereerst moet ik beklemtonen, dat naar Italiaans recht de vervaltermijn waarop de verwijzende rechter doelt, niet alleen geldt voor vorderingen tot terugbetaling van belastingen die onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, doch voor alle vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde heffingen op overheidsvergunningen, ongeacht de oorzaak, nationaal of communautair, van de ongeldigheid ervan.

13. Zoals ik immers reeds heb beklemtoond in het kader van mijn beschrijving, in de conclusie in de zaak Edis, van de nationale rege-

ling inzake vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen [5], geldt artikel 13, tweede alinea, van presidentieel decreet nr. 641/72 niet uitsluitend voor belastingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn betaald: het bepaalt daarentegen, dat de contribuabele terugbetaling kan vorderen van elke abusievelijk betaalde heffing op overheidsvergunningen en dat dit binnen de vervaltermijn van drie jaar vanaf de dag van betaling dient te geschieden. Soortgelijke termijnen gelden ook voor vorderingen tot terugbetaling van andere heffingen op douanegebied.

14. Het debat dat zich in de Italiaanse doctrine en rechtspraak heeft ontsponnen over de uitlegging van deze bepaling — en meer concreet over het begrip „abusievelijk betaalde [belastingen]" — is een polemiek van zuiver nationaal recht, waarover het Hof zich uiteraard niet heeft uit te spreken. Volstaan kan worden met de opmerking, dat de Corte suprema di cassazione in het arrest nr. 3458/96 heeft geoordeeld, dat de in artikel 13, tweede alinea, van presidentieel decreet nr. 641/72 bedoelde vervaltermijn van toepassing is op alle heffingen op overheidsvergunningen die abusievelijk of onverschuldigd zijn betaald, en dus ook op de in casu bestreden heffing. [6]

15. Op grond van deze premisse ben ik de mening toegedaan, dat geen enkele gemeenschapsrechtelijke regel of beginsel de nationale rechter belet, voor de verjaring van rechten of het verval van vorderingen verschillende termijnen te hanteren naar gelang van de in geding zijnde tak van het recht, op voorwaarde dat deze termijnen gelijkelijk worden toegepast op rechten voortvloeiend uit nationale bepalingen en op die welke van het gemeenschapsrecht zijn afgeleid.

16. Het staat de nationale wetgever immers vrij op fiscaal gebied verjarings- of vervaltermijnen op te leggen, en deze termijnen behoeven niet noodzakelijkerwijs overeen te komen met die welke voor andere soorten civielrechtelijke betrekkingen gelden. Geen enkele gemeenschapsrechtelijke regel of beginsel verplicht hem ertoe, fiscale rechtsbetrekkingen op dit punt op één lijn te stellen met rechtsbetrekkingen tussen particulieren.

17. De Italiaanse rechtsorde kent overigens zeer uiteenlopende termijnen, afhankelijk van de tak van het recht. Meer bepaald voorziet artikel 2946 van de Codice civile in de algemene verjaringstermijn (tien jaar), behoudens „gevallen waarin de wet anders bepaalt", en zijn er in feite tal van wettelijke bepalingen die kortere termijnen voorschrijven voor de verjaring van bepaalde rechten of de instelling van bepaalde vorderingen. [7]

5 — Punt 7 van de conclusie in de zaak Edis.

6 — Zie, voor de in het arrest van de Corte suprema di cassazione aangevoerde argumenten, punt 12 van de conclusie in de zaak Edis.

7 — De Codice civile noemt zelf in de artikelen 2947 e. v., onder de rubrieken „Korte verjaringstermijn" en „Vermoeden van verjaring" de gevallen waarin de termijnen korter zijn dan in het gemene recht. Zo bijvoorbeeld op het terrein van de schadevergoeding (vijf jaar), de rechtsbetrekking tussen vennoten (vijf jaar), vervoer- en verzekeringsovereenkomsten (een jaar), arbeidsverhoudingen (een of drie jaar, naar gelang van het geval), enzovoort.

18. In navolging van de lidstaten die in casu opmerkingen hebben ingediend, zie ik niet in, waarom een nationale wetgever de instelling van vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde heffingen niet aan andere termijnen kan binden dan die welke voor soortgelijke vorderingen tussen particulieren gelden.

19. Het wettig karakter van dit onderscheid is bovendien door het Hof bevestigd in de punten 22 tot en met 25 van het arrest van 27 maart 1980, Denkavit italiana. [8] Na te hebben geconstateerd, dat het gemeenschapsrecht niet noodzakelijkerwijs voorschrijft, dat in alle lidstaten een eenvormige regeling wordt vastgesteld inzake de formele en materiële voorwaarden waaraan de betwisting of terugvordering van met dit recht strijdige heffingen moet voldoen, en dat de regeling van dit vraagstuk per lidstaat en zelfs binnen eenzelfde lidstaat verschilt, afhankelijk van de soort heffing waarom het gaat, heeft het Hof de toelaatbaarheid erkend van de twee meest karakteristieke nationale regelingen op dit gebied:

— In sommige gevallen stelt de nationale wet zowel ten aanzien van tot de belastingdienst gerichte bezwaarschriften als van beroepen in rechte strenge voorwaarden met betrekking tot de vorm waarin en de termijn waarbinnen rechtsvorderingen en verzoeken tot terugbetaling van onwettig ingevorderde heffingen kunnen worden ingediend.

— In andere gevallen moeten beroepen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde heffingen voor de gewone rechter worden ingesteld, bijvoorbeeld in de vorm van een actie uit onverschuldigde betaling. Voor deze beroepen gelden meer of minder lange termijnen, die soms kunnen overeenkomen met de verjaringstermijn van het gemene recht.

20. Daarop aansluitend heeft het Hof onder verwijzing naar zijn arresten Rewe en Comet [9] verklaard, dat de door de verschillende nationale rechtsstelsels in het kader van vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven bedragen vanuit communautair oogpunt in acht te nemen voorwaarden bestaan in de reeds genoemde voorwaarde van non-discriminatie en de voorwaarde dat de uitoefening van de desbetreffende beroepsmogelijkheden in de praktijk niet onmogelijk mag zijn. Beide voorwaarden vormen volgens het arrest van 10 juli 1997, Palmisani [10], de uitdrukking van het „gelijkwaardigheidsbeginsel" (dezelfde voorschriften als die voor soortgelijke nationale vorderingen gelden), respectievelijk van het „doeltreffendheidsbeginsel" van het gemeenschapsrecht.

21. Het Hof heeft dit leerstuk nader uitgewerkt in een vergelijkbaar geval als het onderhavige, waarin een prejudicile vraag aan de orde was die „voornamelijk [was] bedoeld te vernemen, in hoeverre de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht in de weg staan aan nationale wettelijke bepalingen, die voor verzoeken tot terugbetaling van ten onrechte geheven invoerrechten een dwin-

8 — 61/79, Jurispr. blz. 1205.

9 — Arresten van 16 december 1976, Rewe (33/76, Jurispr. blz. 1989), en Comet (45/76, Jurispr. blz. 2043).

10 — C-261/95, Jurispr. blz. I-4025.

gende verjaringstermijn van drie jaar voorschrijven, zonder een uitzondering te maken voor een geval van overmacht".

22. Het in het arrest van 9 november 1989, Bessin en Salson [11], gegeven antwoord gaat in casu volkomen op, want de respectieve rechtssituaties komen duidelijk met elkaar overeen. De betrokken nationale regeling was het Franse douanewetboek, dat een verjaringstermijn van drie jaar voorschreef voor verzoeken tot terugbetaling van ten onrechte geheven invoerrechten: deze specifieke bepaling week af van de verjaringstermijn van het gemene recht, die ingevolge het Franse burgerlijk wetboek voor acties uit onverschuldigde betaling gold.

23. In zijn beslissing op deze prejudiciële vraag heeft het Hof in de eerste plaats herinnerd aan de voorwaarde, dat bij de toepassing van een nationale wettelijke regeling niet mag worden gediscrimineerd ten opzichte van procedures ter beslissing van soortgelijke, doch zuiver nationale geschillen, en dat die regeling de uitoefening van door het gemeenschapsrecht toegekende rechten in de praktijk niet onmogelijk mag maken, alvorens te beslissen, dat de bestreden verjaringstermijn van drie jaar „berust op een keuze van de wetgever die geen afbreuk doet aan bovengenoemd vereiste".

24. Ten slotte heeft het Hof dezelfde leer herhaald in de arresten van 17 juli 1997, Texaco en Olieselskabet Danmark [12], en Haahr Petroleum [13], met de overweging, dat „de vaststelling van redelijke beroepstermijnen, die gelden op straffe van verval van recht, waarmee uitvoering wordt gegeven aan het grondbeginsel van rechtszekerheid, voldoet aan de twee bovengenoemde voorwaarden en inzonderheid niet kan worden geacht de uitoefening van door het gemeenschapsrecht verleende rechten in feite onmogelijk of uiterst moeilijk te maken, zelfs indien het verstrijken van deze termijnen per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingediende vordering leidt". Het heeft dus voor recht verklaard, dat de door de Deense wettelijke regeling voorgeschreven verjaringstermijn van vijf jaar voor vorderingen tot terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige nationale belastingen met dit recht verenigbaar is, ook wanneer dit ertoe leidt, dat de gevorderde terugbetaling geheel of gedeeltelijk wordt verhinderd.

25. Er zou dus sprake van discriminatie zijn, wanneer de Italiaanse bepaling inzake het verval van vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde heffingen in verschillende termijnen zou voorzien, afhankelijk van de oorzaak, nationaal of communautair, van de terugbetalingsverplichting. Dit zou het geval zijn, wanneer de wettelijke termijn voor de vordering tot terugbetaling van de heffing korter was in het geval van strijdigheid van die heffing met het gemeenschapsrecht dan in het geval van strijdigheid daarvan met het nationale recht. Aangezien dit echter niet het geval is en de termijn van artikel 13, tweede alinea, van presidentieel decreet nr. 641/72 gelijkelijk

11 — 386/87, Jurispr. blz. 3551, punten 15-18.

12 — C-114/95 en C-115/95, Jurispr. blz. I-4263, punten 45-49.

13 — C-90/94, Jurispr. blz. I-4085, punten 46-53.

geldt voor alle vorderingen tot terugbetaling van heffingen, ongeacht de grondslag ervan, moet het antwoord op de tweede prejudiciële vraag luiden, dat deze bepaling verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

26. Voor de andere aspecten van deze vraag, die niet direct door de verwijzende rechter aan de orde zijn gesteld, doch wel door de Commissie in haar opmerkingen [14], verwijs ik naar mijn conclusie in de zaak Edis (punten 51-65).

ii) *Het ingaan van de vervaltermijn vóórdat de richtlijn naar behoren is omgezet in nationaal recht*

27. De verwijzende rechter vraagt, of een nationale wettelijke regeling die ter zake van vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen de dag van betaling aanmerkt als ingangsdatum van de driejarige vervaltermijn, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, wanneer de toepasselijke communautaire richtlijn op die dag nog niet correct was omgezet in nationaal recht.

28. De door de verzoekende onderneming, de Commissie en verschillende lidstaten ingediende schriftelijke opmerkingen draaiden om de invloed van het arrest van het Hof van 25 juli 1991, Emmott [15], op dit vraagstuk. In dit arrest overwoog het Hof, „dat tot het moment waarop een richtlijn naar behoren is omgezet, een gebrekige lidstaat zich niet kan beroepen op termijnoverschrijding door een particulier die een procedure tegen hem instelt ter bescherming van de rechten die de bepalingen van die richtlijn de particulier toekennen, en dat een in het nationale recht vastgelegde beroepstermijn niet vóór dat tijdstip kan gaan lopen". [16]

29. Wel heeft het Hof de draagwijdte van het arrest Emmott achteraf beperkt door erop te wijzen, dat die uitspraak slechts toepassing kon vinden in dezelfde bijzondere omstandigheden als waarvan in die zaak sprake was. In zijn arresten van 27 oktober 1993, Steenhorst-Neerings [17], en 6 december 1994, Johnson [18], heeft het de toepasselijkheid bevestigd van nationale verjaringstermijnen op aanvragen om sociale uitkeringen, gebaseerd op de toepasselijkheid van bepaalde richtlijnen, ook al waren die richtlijnen nog niet naar behoren omgezet in nationaal recht.

30. Terwijl de onderhavige prejudiciële procedure nog aanhangig was, heeft het Hof uitspraak gedaan in de reeds aangehaalde zaken

14 — De Commissie heeft zich in casu beperkt tot een verwijzing naar haar opmerkingen in de zaak Edis.

15 — C-208/90, Jurispr. blz. I-4269.

16 — Punt 23.

17 — C-338/91, Jurispr. blz. I-5475.

18 — C-410/92, Jurispr. blz. I-5483.

Haahr Petroleum, en Texaco en Olieselskabet Danmark. In die uitspraken verwierp het opnieuw de toepasselijkheid van de in het arrest Emmott geformuleerde beginselen. In beide gevallen hadden de Deense douaneautoriteiten een verzoek tot terugbetaling — gebaseerd op schending van artikel 95 EG-Verdrag — afgewezen met een beroep op een nationale bepaling krachtens welke de rechtsvordering tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen verjaart door het verstrijken van een termijn van vijf jaar vanaf de dag van betaling. Het Hof herhaalde, dat, ook al verhinderde deze bepaling de volledige of gedeeltelijke terugbetaling van de betrokken belastingen, de toepassing ervan op die beide gevallen niet in strijd was met het gemeenschapsrecht.

31. Tot slot heeft het Hof twee maanden vóór de terechtzitting in de onderhavige zaak het arrest van 2 december 1997, Fantask e. a. [19], gewezen, dat in casu van bijzonder groot belang is, omdat de feitelijke en juridische elementen ervan overeenkomen met die van het onderhavige geding. Centraal in dat arrest stond de terugbetaling van onverschuldigd geheven belastingen en het had betrekking op:

— hetzelfde type nationale belastingen als in casu aan de orde is (Deense belasting op de inschrijving van vennootschappen in het vennootschapsregister);

— hetzelfde type onverenigbaarheid met het gemeenschapsrecht (in concreto, richtlijn 69/335) van de nationale bepaling inzake de in geding zijnde belasting;

— hetzelfde onderscheid tussen nationale verval- en verjaringstermijnen (vijf jaar volgens de nationale wettelijke regeling vanaf de datum van opeisbaarheid van de belasting).

32. Evenals in casu had de nationale rechter het Hof in de zaak Fantask e. a., met het oog op de oplossing van een geschil met de hierboven omschreven kenmerken, de vraag gesteld, of „het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat, dat een lidstaat zich tegen vorderingen tot terugbetaling van in strijd met de richtlijn geheven rechten op een nationale verjaringstermijn beroept zolang deze lidstaat de richtlijn niet naar behoren heeft omgezet". De stellingen van de verzoekende vennootschappen en van de Commissie waren eveneens gegrond op de leer van het arrest Emmott, tegen de toepassing waarvan de regeringen die in de onderhavige prejudiciële procedure opmerkingen hebben ingediend, zich verzetten.

33. Het Hof koos opnieuw voor die laatste oplossing en wel op grond van dezelfde redenering als ik hierboven heb weergegeven.

19 — C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punten 42-52.

34. In de eerste plaats herinnerde het aan het algemene beginsel, dat het bij ontbreken van een desbetreffende gemeenschapsregeling een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat is om de procesregels te geven voor de terugvordering van onverschuldigd betaalde bedragen, met dien verstande dat die regels niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden, en dat zij de uitoefening van door de communautaire rechtsorde verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.

35. In de tweede plaats beklemtoonde het Hof — na erop te hebben gewezen, dat het met het gemeenschapsrecht verenigbaar is, dat in het belang van de rechtszekerheid, waarin zowel de contribuabele als de administratie bescherming vindt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht — dat dergelijke termijnen niet kunnen worden geacht de uitoefening van door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk te maken, ook al leidt het verstrijken ervan per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingediende vordering. Concreet was de in het Deense recht voorziene termijn van vijf jaar redelijk en gold zij gelijkelijk voor beroepen op grond van het gemeenschapsrecht en beroepen op grond van het nationale recht.

36. In de derde plaats ontkende het Hof wederom de toepasselijkheid op dit type geschil van de leer van het arrest Emmott, waar de oplossing gerechtvaardigd werd door de specifieke omstandigheden van het geval, omdat het verval van recht ertoe leidde, dat de verzoekende partij in het hoofdgeding volledig werd beroofd van de mogelijkheid haar recht op gelijke behandeling krachtens een communautaire richtlijn te doen gelden.

37. Tot slot concludeerde het Hof, dat „het gemeenschapsrecht bij zijn huidige stand niet eraan in de weg staat, dat een lidstaat die de richtlijn niet naar behoren heeft omgezet, zich tegenover vorderingen tot terugbetaling van in strijd met de richtlijn geheven rechten beroept op een nationale verjaringstermijn die ingaat op de datum van de opeisbaarheid van de betrokken rechten, mits die termijn niet ongunstiger is voor beroepen op grond van het gemeenschapsrecht dan voor beroepen op grond van het nationale recht, en hij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt".

38. Gelet op de helderheid van deze leer en de duidelijke overeenkomst tussen de situatie, feitelijk en rechtens, in de zaak Fantask e. a. en de onderhavige zaak, heeft de Commissie ter terechtzitting afstand genomen van haar eerdere standpunt en erkend, dat het vraagstuk in het arrest Fantask e. a. definitief was opgelost. Verzoeksters in de hoofdgedingen daarentegen hebben in het kader van dezelfde procedure [20] getracht, verschillende afwijkende elementen tussen de Deense en de Italiaanse rechtsorde te beklemtonen, waardoor de Fantask-doctrine in casu niet geldig zou kunnen worden toegepast.

20 — Voor de mondelinge behandeling waren de volgende zaken gevoegd: Edis (C-231/96); Spac (C-260/96); Ansaldo Energia (C-279/96); Marine Insurance Consultant (C-280/96), en GMB e. a. (C-281/96).

39. Mijns inziens is deze poging gedoemd te mislukken. In de eerste plaats is het uitgangspunt ervan onjuist: in plaats van te speuren naar eventuele verschillen tussen de zaak Fantask e. a. en de onderhavige zaak, had de feitelijke overeenkomst moeten worden aangetoond tussen de zaak Emmott en de onderhavige zaak, aangezien de rechtspraak na het arrest Emmott had beklemtoond, dat de oplossing in dat arrest was ingegeven door de specifieke aard van de elementen van die zaak. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft dienaangaande ter terechtzitting erop gewezen, dat — naast andere omstandigheden — het haar eigen instanties waren, die mevrouw Emmott in die zaak hadden verzocht geen beroep in te stellen. De Italiaanse vennootschappen daarentegen hebben geen enkel beletsel ondervonden bij de uitoefening van hun recht van beroep tegen de betrokken fiscale invorderingen. [21]

40. In de tweede plaats en los van het voorgaande zijn de gestelde verschillen tussen de beide nationale wettelijke regelingen irrelevant voor de gevolgen van het arrest Fantask e. a. voor het onderhavige geval. Of de termijn nu vijf of drie jaar is, of hij in een algemene bepaling is opgenomen dan wel in een specifieke bepaling voor een bepaalde categorie belastingen, of er al dan niet een ommekeer heeft plaatsgevonden in de rechtspraak over de uitlegging van deze bestaande bepaling, van belang is slechts dat het Hof heeft bevestigd, dat de vervaltermijn — van vijf of van drie jaar — die aan op het gemeenschapsrecht gebaseerde vorderingen tot terugbetaling van belastingen kan worden tegengeworpen, kan ingaan op de dag van betaling van deze belastingen, in plaats van op het moment dat de staat de richtlijn correct in zijn interne recht heeft omgezet.

41. Aan de gegrondheid van deze stelling — die uiteraard onderstelt, dat een gemeenschapsregeling ter zake ontbreekt en dat er een nationale rechtsregel is die op non-discriminerende wijze in een vervaltermijn voorziet — doet niet af, dat na verloop van deze termijn niet langer terugbetaling van de reeds geheven belasting kan worden gevorderd. Dit is nu eenmaal eigen aan een vervaltermijn met dergelijke kenmerken en het berust op het rechtszekerheidsbeginsel, doch het betekent nog niet, dat daarmee afbreuk wordt gedaan aan de doeltreffendheid van het recht op rechterlijke bescherming: gedurende drie jaar na de betaling hebben de belastingplichtigen de mogelijkheid gehad de fiscale invordering te betwisten.

42. Men zou kunnen oordelen, dat deze oplossing weinig bevredigend is voor de belastingplichtigen die een met het gemeenschapsrecht strijdige belasting hebben moeten voldoen. En dat is ook zo. Een mogelijke oplossing, hoewel niet zonder ernstige problemen, zou zijn om ter zake een eenvormige communautaire regeling vast te stellen tot harmonisatie van de verschillende nationale regelingen. Zolang deze regeling er niet is, staat het aan de lidstaten om, volgens de reeds herhaaldelijk genoemde modaliteiten, de voorwaarden te bepalen waaraan de vorderingen tot terugbetaling zijn onderworpen.

21 — Dit heeft de raadsman van de vennootschap Edis beklemtoond, toen hij ter terechtzitting erkende, dat reeds in 1989 (dus niet alleen voordat het arrest Ponente Carni was gewezen, doch ook vóór indiening van het prejudicile verzoek dat daarin centraal stond) een andere, aan zijn cliнte gelieerde, vennootschap Edis en bepaalde Italiaanse ondernemingen de invordering van de heffing op de inschrijving in het register voor de Italiaanse rechter hadden betwist. Ofschoon deze beroepen op inhoudelijke gronden zijn afgewezen, tonen zij aan, dat niemand het recht op toegang tot de rechter is ontzegd.

43. Weliswaar moeten de lidstaten — en in casu de Italiaanse Republiek — bij de uitoefening van deze bevoegdheid handelen overeenkomstig de eisen van artikel 5 van het Verdrag, en weliswaar valt evenmin te ontkennen dat, volgens de opmerkingen van partijen, het door de Italiaanse autoriteiten ter zake van de terugbetaling van de bestreden heffing gevoerde beleid in sommige opzichten meer belemmeringen voor vorderingen tot terugbetaling lijkt te hebben opgeworpen dan in het licht van deze bepaling redelijk zou kunnen worden geacht [22], doch dit alles neemt niet weg, dat de onderhavige prejudiciële procedure niet kan worden omgezet in een procedure wegens nietnakoming krachtens artikel 169 van het Verdrag en dat bovendien niet valt te loochenen, dat het officiële optreden van de Italiaanse Republiek in wezen in overeenstemming is met de uit het Verdrag voortvloeiende verplichtingen: haar wetgevende organen hebben het onderdeel van de nationale heffing, dat in strijd met het gemeenschapsrecht was, afgeschaft en hebben uitdrukkelijk het recht op terugbetaling van die heffing erkend [23], welk recht door de Italiaanse rechterlijke instanties is gewaarborgd, zij het binnen de beperkingen van de nationale regeling inzake het verval van vorderingen.

Conclusie

44. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de door de Corte d'appello di Venezia gestelde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„1) Het gemeenschapsrecht verzet zich er niet tegen, dat de nationale rechtsstelsels het instellen van vorderingen tegen de belastingdienst tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen aan een vervaltermijn van drie jaar binden, ook al verschilt deze termijn van die voor acties uit onverschuldigde betaling tussen particulieren, mits de termijn gelijkelijk geldt voor vorderingen tot terugbetaling gebaseerd op het nationale recht en die welke voortvloeien uit de toepassing van gemeenschapsrechtelijke regels.

2) Het gemeenschapsrecht verzet zich niet tegen de toepassing op een verzoek tot terugbetaling van een met een richtlijn strijdige belasting van een nationale

22 — Eén van deze belemmeringen is de noodzaak beroep in rechte in te stellen om een executoriale titel tegen de fiscus te verkrijgen, een vereiste dat bovendien kan leiden tot een ongerechtvaardigde complicatie van de procedures — en dus tot een vertraging in de rechtsbedeling — ten detrimente van de belastingplichtigen.

23 — Artikel 61 van besluitwet nr. 331 van 30 augustus 1993 voorziet in de voorwaarden voor terugbetaling van krachtens die regeling onverschuldigd betaalde bedragen, te weten door middel van een bezwaarschrift (voor bedragen betaald over het fiscale boekjaar 1992) of door middel van verrekening (voor bedragen betaald over het boekjaar 1993).

wettelijke regeling krachtens welke de gerechtelijke actie tot terugbetaling van onverschuldigd betaalde belastingen vervalt na het verstrijken van een termijn van drie jaar vanaf de dag van betaling, ook al leidt deze wettelijke regeling ertoe, dat bedoelde terugbetaling geheel of gedeeltelijk wordt verhinderd."