

DOMSTOLENS DOM

9. december 2003 *

I sag C-129/00,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa, som befuldmægtiget, bistået af avvocato P. Biavati, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Italienske Republik ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten, idet den har opretholdt bestemmelsen i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428 af 29. december 1990 med titlen »Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità

* Processprog: italiensk.

europæe (legge comunitaria per il 1990)« (bestemmelser om opfyldelsen af pligter hidrørende fra Italiens tilhørsforhold til De Europæiske Fællesskaber (lov om gennemførelse af fællesskabsbestemmelser 1990)) (GURI, supplemento ordinario nr. 10 af 12.1.1991, s. 15), således som den fortolkes og anvendes af myndighederne og af domstolene, der indebærer en bevisordning med hensyn til overvæltning på tredjemand af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretlige bestemmelser, som i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige at hævde tilbagesøgningsretten,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, C. Gulmann, J.N. Cunha Rodrigues og A. Rosas samt dommerne D.A.O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (refererende dommer), R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric og S. von Bahr,

generaladvokat: L.A. Geelhoed

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 2. april 2003, og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 3. juni 2003, 3. juni 2003,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 4. april 2000 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber anlagt sag i medfør af artikel 226 EF med påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten, idet den har opretholdt bestemmelsen i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428 af 29. december 1990 med titlen »Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)« (bestemmelser om opfyldelsen af pligter hidrørende fra Italiens tilhørsforhold til De Europæiske Fællesskaber (lov om gennemførelse af fællesskabsbestemmelser 1990)) (GURI, supplemento ordinario nr. 10 af 12.1.1991, s. 15, herefter »lov nr. 428/1990«), således som den fortolkes og anvendes af myndighederne og af domstolene, der indebærer en bevisordning med hensyn til overvæltning på tredjemand af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretlige bestemmelser, som i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige at hævde tilbagesøgningsretten.

Nationale bestemmelser

- 2 Ved lov nr. 428/1990 indførtes der i afgiftslovgivningen særlige regler vedrørende »tilbagebetaling af de i forhold til fællesskabsreglerne underkendte afgifter«. Nævnte lovs artikel 29, stk. 2, bestemmer:

»Told ved indførsel, produktionsafgifter, forbrugsskatter, tillægsafgiften på sukker og statsafgifter, der opkræves i henhold til nationale bestemmelser, der er uforenelige med fællesskabslovgivningen, tilbagebetales, medmindre afgiftsbyrden er blevet overvæltet på andre retssubjekter.«

- 3 Tidligere var dette spørgsmål reguleret ved artikel 19, første afsnit, i lovdekret nr. 688 af 30. september 1982 (GURI nr. 270 af 30.9.1982, s. 7072), ophøjet til lov ved lov nr. 873 af 27. november 1982 (GURI nr. 328 af 29.11.1982, s. 8599, herefter »lovdekret nr. 688/1982«). Denne bestemte:

»Bortset fra tilfælde, hvor der foreligger skrivefejl, tilbagebetales fejlagtigt erlagt indførselstold og fejlagtigt erlagte produktionsafgifter, forbrugsskatter eller statsafgifter, såfremt det skriftligt godtgøres, at byrden ikke er overvæltet på andre.«

Sagens forhistorie

- 4 Artikel 19 i lovdekret nr. 668/1982 har været genstand for to domme fra Domstolen. Den første (dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595) i en præjudiciel sag og den anden (dom af 24.3.1988, sag 104/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1799) i et traktatbrudssøgsmål anlagt af Kommissionen mod Den Italienske Republik.

5 I sidstnævnte dom fastslog Domstolen:

»6 [...] at det, så længe der ikke findes fællesskabsbestemmelser om tilbagebetaling af interne afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, [påhviler] medlemsstaterne at sikre tilbagebetaling af disse afgifter i overensstemmelse med reglerne i deres interne retsorden. I øvrigt indebærer fællesskabsretten ikke, at der skal ske tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede afgifter, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse. Fællesskabsretten udelukker således ikke, at der tages hensyn til, at uretmæssigt opkrævede afgifter har kunnet overvælttes på andre virksomheder eller på forbrugerne.

7 Endelig bemærkes, således som Domstolen har fastslået i San Giorgio-dommen, som netop vedrørte artikel 19 i det omhandlede lovdekret, at bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, er uforenelige med fællesskabsretten. Dette vil især være tilfældet i forbindelse med formodninger eller bevisregler, der pålægger den afgiftspligtige byrden med at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre, eller ved særlige begrænsninger med hensyn til formen for det krævede bevis, såsom udelukkelse af enhver anden bevisform end dokumentbevis.

[...]

[...] Den omtvistede italienske lovbestemmelse pålægger de erhvervsdrivende bevisbyrden for, at et bestemt forhold ikke foreligger, idet de blot ved en anførelse fra myndighederne herom skal bevise, at den urigtigt erlagte afgift ikke er overvæltet på andre, og kun kan gøre dette ved hjælp af dokumentbevis. En sådan

bestemmelse er i strid med fællesskabsretlige principper, således som de er fastslået i Domstolens praksis.«

6 Artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 har efterfølgende selv givet anledning til præjudicielle spørgsmål, som Domstolen har besvaret i dom af 9. februar 1999 (sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579). Den nationale ret anførte, at de italienske domstole anvender bestemmelsen således, at myndighederne, med henblik på at modsætte sig tilbagebetaling af toldafgifter eller skatter, som fejlagtigt er betalt, kan påberåbe sig den formodning, at de pågældende afgifter og skatter sædvanligvis er blevet overvæltet på tredjemand.

7 Domstolen fastslog følgende:

»52 Såfremt der, således som den nationale ret antager, findes en formodning om, at man på tredjemand har overvæltet skatter og afgifter, der er blevet ulovligt opkrævet, og såfremt det påhviler ansøgeren at afkræfte formodningen for at opnå tilbagebetaling af skatten, må det antages, at de omtvistede bestemmelser strider mod fællesskabsretten.

53 Såfremt det, således som det hævdes af den italienske regering, påhviler myndighederne ved ethvert i national ret anerkendt bevismiddel at påvise, at afgiften er blevet overvæltet på andre, må det derimod antages, at de omhandlede bestemmelser ikke strider mod fællesskabsretten.

54 [Det må derfor svares], at fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat undergiver tilbagebetalingen af told og andre afgifter, [der er] i strid med fællesskabsretten, en betingelse, såsom at tolden eller afgifterne ikke er blevet overvæltet på tredjemand, hvis opfyldelse det påhviler ansøgeren at bevise.«

Den administrative procedure

- 8 Kommissionen er i det væsentlige, ligesom den forelæggende ret i den sag, der lå til grund for Dilexport-dommen, af den opfattelse, at bestemmelsen i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990, således som den fortolkes og anvendes af myndighederne og af de italienske domstole, fører til samme resultat som bestemmelserne i den tidligere artikel 19 i lovdekret nr. 688/1982.
- 9 Efter at have givet Den Italienske Republik lejlighed til at fremsætte sine bemærkninger, fremsatte Kommissionen den 17. september 1997 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede medlemsstaten til at opfylde sine forpligtelser i medfør af traktaten inden for en frist på to måneder. Kommissionen fandt ikke de italienske myndigheders svar i skrivelse af 25. november 1997 tilfredsstillende og besluttede derfor at anlægge denne sag.

Parternes argumenter

- 10 Kommissionen har gjort gældende, at Domstolen i dom af 14. januar 1997 (forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 25) har udtalt, at der ikke for indirekte afgifter kan antages at bestå en formodning

for, at den afgiftspligtige person har væltet afgiften over på næste led i salgskæden, således at det pålægges ham at godtgøre, at dette ikke er tilfældet, hvis han vil opnå tilbagebetaling af en sådan afgift.

- 11 Kommissionen har imidlertid fremført, at Corte suprema di cassazione (Italien) praksis har ledt til indførelsen af en sådan formodning til skade for afgiftspligtige, der gør krav på tilbagebetaling af de fællesskabsretsstridige afgifter, der er omhandlet i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990. Begrundelserne for de afgørelser, som denne ret har afsagt på dette område, varierer, men hviler i det væsentlige på den vurdering, at erhvervselskaber, medmindre der foreligger særlige omstændigheder, overvælter de indirekte afgifter på deres kunder. Den mest udførlige begrundelse, som Corte suprema di cassazione bl.a. i sin dom af 28. marts 1996, nr. 2844, har givet for denne konklusion, hviler på følgende betragtninger:

- Importøren er ikke en privatperson, men et erhvervs- eller industriselskab.

- Virksomheden drives normalt og er hverken i en underskuds- eller insolvenssituation, der kan lede til en formodning for salg under kostpris.

- Den uberettigede afgiftspålæggelse er blevet foretaget af samtlige italienske toldmyndigheder, hvilket ikke kan have undgået at skabe en stemning af tiltro til beskatningens lovlighed.

- Den uberettigede afgiftspålæggelse har fundet sted gennem en lang tidsperiode og uden at blive anfægtet.

- 12 Ifølge Kommissionen støtter Corte suprema di cassazione sig også på den formodning, at erhvervsvirksomhederne normalt overvælter indirekte afgifter på tredjemand, for at fastslå, at de begæringer, som myndighederne fremsætter med henblik på at få fremlagt de pågældende virksomheders regnskabsdokumenter eller på at få foretaget en inspektion af disse virksomheder, ikke blot er af ren undersøgelsesmæssig karakter, hvilket ville gøre dem ulovlige, men er et gyldigt middel for myndighederne til at føre bevis for, at en sådan overvæltning har fundet sted.
- 13 Corte suprema di cassazione fastslog derudover på grundlag af artikel 116 i den italienske retsplejelov, at manglende forelæggelse af regnskabsdokumenter efter en sådan begæring sammen med formodningen for, at afgifter normalt overvælttes, beviste, at dette havde været tilfældet. Kommissionen har påpeget, at denne løsning anvendes, selv når den virksomhed, der ikke fremlægger sine dokumenter, anfører, at regnskaberne ikke er opbevaret, fordi den obligatoriske opbevaringsperiode på ti år, der er fastsat i den italienske codice civil, er udløbet. I betragtning af den tid på flere år, der kan forløbe mellem indgivelse af en begæring om fremlæggelse af regnskabsdokumenter og retsafgørelsen herom, ville en forpligtelse til at opbevare dokumenterne ud over denne lovbestemte opbevaringsperiode være uforholdsmæssig for virksomhederne, navnlig på grund af de høje omkostninger og opbevaringsproblemer, som dette ville indebære. Det ville derfor udgøre en supplerende hindring for en faktisk tilbagebetaling af fællesskabsretsstridige afgifter.
- 14 Kommissionen har anført, at talrige retter, der træffer afgørelse vedrørende realiteten, samt visse sagkyndige i retssager følger disse principper ved vurderingen af afgiftspligtige personers regnskabsdokumenter og for at fastslå, om disse har eller ikke har overvæltet de pågældende afgifter. Kommissionen har fremlagt eksempler herpå.
- 15 Denne fremgangsmåde medfører de facto en formodning for, at de afgiftspligtige personer har væltet de fællesskabsretsstridige afgifter, som de søger tilbagebetalt, over på tredjemand, hvilken formodning de afgiftspligtige skal afkræfte ved at

føre bevis for det modsatte, hvilket er i strid med det, som Domstolen har fastslået i Dilexport-dommens præmis 52.

- 16 Kommissionen har tilføjet, at den pågældende argumentation er ulogisk, idet den bygger på den forudsætning, at virksomhederne normalt overvælter de indirekte afgifter, for at fastsætte en formodning, der har nøjagtigt samme indhold som denne forudsætning. De forhold, der til tider anvendes i denne argumentation vedrørende virksomhedens art, og om, at ansøgeren ikke er insolvent, samt den generelle og langvarige anvendelse af de anfægtede afgifter, er under ingen omstændigheder relevante. En erhvervsdrivende, der ikke overvælter afgiften på tredjemand, kunne således blot opnå en mindre fortjeneste, men går ikke nødvendigvis konkurs. Det ville være vilkårligt at udlede af manglende insolvens, at der er sket overvæltning af afgifter.
- 17 Kommissionen har gjort gældende, at de italienske myndigheder heller ikke overholder de principper, der gælder for tilbagebetaling af fællesskabsretsstridige afgifter. Finansministerens cirkulære nr. 21/2/VII af 11. marts 1994 og nr. 480/VIII af 12. april 1995 bestemmer i det væsentlige, at overvæltning af afgifter på tredjemand er bevist, såfremt afgifterne ikke siden det år, hvori de er betalt, er blevet bogført som betalinger til statskassen af ikke skyldig afgift og opført på balancens aktivside som en fordring for den virksomhed, der ansøger om tilbagebetaling. Såfremt der ikke er foretaget en sådan bogføring, beviser det, at virksomheden har anset de pågældende afgifter for normale omkostninger og derfor nødvendigvis har overvæltet dem. Kommissionen er af den opfattelse, at denne fremgangsmåde medfører, at virksomhederne pålægges en uforholdsmæssig forpligtelse særligt med hensyn til de år, der ligger forud for konstateringen af, at afgifterne er uforenelige med fællesskabsretten.
- 18 Kommissionen har gjort gældende, at selv om visse afgiftspligtige efter lange og omkostningstunge søgsmål ender med at få medhold ved den ret, der træffer afgørelse vedrørende realiteten, er dette forhold ikke tilstrækkeligt til at konkludere, at effektivitetsprincippet er overholdt, hvorefter de nationale procesregler, der finder anvendelse på krav, der er begrundet i de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne, ikke i praksis må gøre det umuligt

eller uforholdsmæssigt vanskeligt at hævde disse rettigheder. De sager, som visse afgiftspligtige har vundet, og som ifølge den italienske regering har gjort det muligt for dem at opnå tilbagebetaling af 120 mia. ITL mellem 1992 og 2000 ekskl. renter og omkostninger, er i øvrigt ubetydelige sammenlignet med de beløb, der på dette område er genstand for retstvister. Kommissionen har gjort gældende, at effektivitetsprincippet kun overholdes, såfremt tilfælde af afvisning af ansøgninger om tilbagebetaling er undtagelsesvise, og har anført, at udøvelse af rettigheder, der er afledt af traktaten, ikke må hindres af generelle foranstaltninger, der er begrundet i en formodning for retsmisbrug.

- 19 Den italienske regering har kritiseret Kommissionen for at hengive sig til hypoteser og for at se bort fra de faktiske omstændigheder. Kun den faktiske konstatering — at de afgiftspligtige, der har betalt fællesskabsretsstridige afgifter, ikke eller kun meget vanskeligt opnår tilbagebetaling — kan kendetegne en tilsidesættelse af effektivitetsprincippet. Den italienske regering har herved — ud over de i foregående præmis nævnte tilbagebetalte beløb — henvist til 17 domme eller kendelser fra forskellige retter, der træffer afgørelse vedrørende realiteten, hvori de afgiftspligtige har fået medhold, og som er eksigible.
- 20 Med hensyn til Domstolens eventuelle bevisoptagelse med henblik på fastsættelse af den procentdel af ansøgningerne om tilbagebetaling, der efterkommes, i forhold til samtlige de ansøgninger, der indgives, har den italienske regering gjort gældende, at anvendelse af en sådan bevisoptagelse ville svare til at overføre bevisbyrden for det traktatbrud, som Kommissionen har påstået, til Domstolen, og at traktatbruddet skulle bevises ved afslutningen af den administrative procedure.
- 21 Den italienske regering har subsidiært gennemgået grundbestanddelene i de nærmere regler for udøvelse af retten til tilbagesøgning af afgifter erlagt i urigtig formening om skyld, som Kommissionen har kritiseret, og har for det første understreget, at Kommissionen har erkendt, at ordlyden af artikel 29, stk. 2, i lov

nr. 428/1990 i sig selv er forenelig med fællesskabsretten. Ifølge den italienske regering påhviler det i henhold til denne bestemmelse myndighederne at godtgøre, at den afgiftspligtige har overvæltet afgiften på tredjemand, for at undslippe forpligtelsen til at tilbagebetale afgiften.

- 22 Den italienske regering har for det andet anført, at Domstolen i præmis 25 i dommen i sagen Comateb m.fl. fastslog, at »hvorvidt der rent faktisk, delvis eller fuldt ud, sker en overvæltning [af en indirekte afgift], afhænger [...] af en række forskellige omstændigheder ved hver enkelt transaktion, som giver denne en særlig karakter i forhold til andre transaktioner, der sker i andre sammenhænge«, og at »spørgsmålet om, hvorvidt der i det enkelte tilfælde er sket en overvæltning af en indirekte afgift, [derfor beror] på de faktiske omstændigheder, som det henhører under den pågældende nationale ret at klarlægge, hvorved denne må have et frit skøn med hensyn til bevisbedømmelsen«. Den italienske regering har gjort gældende, at generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i sit forslag til afgørelse i Dilexport-sagen tilføjede, at den nationale ret kunne anvende samtlige bevismidler, der admitteres i national ret, til at fastslå de faktiske omstændigheder. Regeringen har anført, at Corte Suprema di cassazione ikke træffer afgørelse vedrørende sagernes realitet, men blot fastsætter visse generelle administrative principper for bevisførelsen, afhængig af de processuelle omstændigheder, der kan variere betydeligt fra sag til sag. Den ret, der træffer afgørelse vedrørende sagens realitet, kan udmærket antage følgeslutninger som bevismiddel. I de retsafgørelser, hvori de afgiftspligtige har fået medhold, der er fremlagt i denne sag, fastslås det blot, at myndighederne ikke har bevist, at afgiften er blevet overvæltet.

- 23 Myndighederne, der har denne bevisbyrde, er berettigede til at kræve adgang til ansøgerens regnskaber, idet kun denne bevisoptagelse gør det muligt for dem at føre dette bevis, og denne bevisoptagelse derfor på ingen måde er af undersøgelsesmæssig karakter. Når ansøgeren ikke fremlægger sine regnskaber frivilligt, er det normalt, såfremt ansøgeren forfølger sit krav for en domstol, at myndighederne på samme måde søger regnskaberne fremlagt. Det er dette, der er hensigten med de to cirkulærer, der er nævnt i denne doms præmis 17, og som Kommissionen har kritiseret. Den italienske regering har anført, at retten kun anser manglende fremlæggelse af regnskaberne for et argument til myndighedernes fordel, såfremt begæringen om fremlæggelse af disse dokumenter er

indgivet inden udløbet af den lovbestemte opbevaringsperiode. I så fald følger det af pligten til loyal procesførelse, at den afgiftspligtige, selv hvis retten først træffer afgørelse vedrørende begæringen efter opbevaringsperiodens udløb, skal opbevare sine regnskaber og fremlægge dem efter, at retten tager begæringen til følge (dom afsagt af Corte suprema di cassazione den 18.11.1994, nr. 9797).

- 24 Den italienske regering har tilføjet, at selv om det undertiden er nødvendigt at føre lange sager for at opnå tilbagebetaling, kompenseres de ulemper, der er forbundet med denne længde, ved tilkendelse af renter af de skyldte beløb.

Domstolens bemærkninger

- 25 Som det er fastslået i fast retspraksis, tilkommer det i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne. Disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. dom af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe, Sml. s. 1989, præmis 5, og af 24.9.2002, sag C-255/00, Grundig Italiana, Sml. I, s. 8003, præmis 33).
- 26 Hvad angår artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990, som nævnt i denne doms præmis 7, og under hensyn til de forskellige fortolkninger af denne bestemmelse blev det i Dilexport-dommen, der blev afsagt i forbindelse med en præjudiciel sag, hvor det tilkom den nationale ret at afgøre tvisten, fastslået, at såfremt der findes en

formodning om, at man på tredjemand har overvæltet skatter og afgifter, der er blevet ulovligt opkrævet, og såfremt det påhviler ansøgeren at afkræfte formodningen for at opnå tilbagebetaling af skatten, må det antages, at den omtvistede bestemmelse strider mod fællesskabsretten.

- 27 I forbindelse med dette traktatbrudssøgsmål tilkommer det derimod Domstolen selv at afgøre, om de italienske myndigheders anvendelse af artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 i betragtning af de forhold, som Kommissionen har påberåbt sig, faktisk medfører, at der indføres en sådan formodning, eller at det på anden måde i praksis gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at hævde retten til tilbagesøgning af disse afgifter, i hvilke tilfælde det må fastslås, at Den Italienske Republik har begået traktatbrud.
- 28 Det klagepunkt, som Kommissionen har fremført til støtte for sit søgsmål, vedrører tre forhold. For det første anser talrige italienske domstole, særligt Corte suprema di cassazione i sin faste praksis, overvæltning af afgifter på tredjemand beviset ved den blotte omstændighed, at ansøgeren er en erhvervsvirksomhed, og tilføjer undertiden de begrundelser, at virksomheden ikke er konkurs, og at afgiften i en årrække uanfægtet er blevet opkrævet på hele det nationale område. For det andet begærer myndighederne systematisk ansøgerens regnskabsdokumenter fremlagt. De domstole, for hvilke sagerne indbringes, såfremt begæringen afvises, giver myndighederne medhold i kravet under henvisning til den samme type begrundelser som dem, der er nævnt ovenfor, og fortolker den manglende fremlæggelse af dokumenterne til skade for ansøgeren, selv om den lovbestemte opbevaringsperiode for dokumenterne er udløbet. For det tredje anser myndighederne det forhold — at de pågældende afgiftsbeløb ikke siden det år, hvori de er betalt, er blevet bogført som betalinger til statskassen af ikke skyldig afgift og opført på balancens aktivside som en fordring for den virksomhed, der ansøger om tilbagebetaling — som bevis for, at nævnte afgifter er blevet overvæltet på tredjemand.

- 29 En medlemsstats traktatbrud kan i princippet fastslås i medfør af artikel 226 EF, uanset hvilket statsorgan der ved sin handling eller undladelse har været årsag til traktatbruddet, endog selv om der er tale om en forfatningsmæssigt uafhængig institution (dom af 5.5.1970, sag 77/69, Kommissionen mod Belgien, Sml. 1970, s. 47, org.ref.: Rec. s. 237, præmis 15).
- 30 Rækkevidden af nationale administrativt eller ved lov fastsatte bestemmelser skal bedømmes under hensyntagen til de nationale domstoles fortolkning af dem (jf. bl. a. dom af 8.6.1994, sag C-382/92, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 2435, præmis 36).
- 31 Det foreliggende tilfælde vedrører artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990, der bestemmer, at told og afgifter, der opkræves i henhold til nationale bestemmelser, der er uforenelige med fællesskabslovgivningen, tilbagebetales, medmindre afgiftsbyrden er blevet overvæltet på andre retssubjekter. En sådan bestemmelse er i sig selv neutral i forhold til fællesskabsretten såvel med hensyn til bevisbyrden for, at afgiften er blevet overvæltet på andre personer, som med hensyn til, hvilke bevismidler der kan anvendes i dette øjemed. Bestemmelsens rækkevidde skal fastslås under hensyn til de nationale domstoles fortolkning deraf.
- 32 Herved kan der ikke tages hensyn til isolerede retsafgørelser, til afgørelser, der er kraftigt i mindretal i forhold til en klar retspraksis i en anden retning, eller til en fortolkning, der er afkræftet af den højeste nationale domstol. Dette gælder ikke en væsentlig retspraksis, som den højeste domstol ikke har afkræftet, men bekræftet.

- 33 Når en national lovgivning i retspraksis er genstand for forskellige fortolkninger, der kan tages i betragtning, og hvoraf nogle medfører en anvendelse af bestemmelsen, der er forenelig med fællesskabsretten, mens andre medfører en anvendelse, der er uforenelig med denne, må det fastslås, at denne lovgivning i det mindste ikke er tilstrækkelig klar til at sikre en anvendelse, der er forenelig med fællesskabsretten.
- 34 Den italienske regering har i det foreliggende tilfælde ikke bestridt, at et vist antal domme afsagt af Corte suprema di cassazione på grundlag af en følgeslutning fører til den konklusion, at erhvervsvirksomheder, der drives normalt, medmindre det modsatte bevises, vælter en indirekte afgift over på næste led i salgskæden, særligt hvis afgiften i en væsentlig periode uanfægtet er opkrævet på hele det nationale område. Den italienske regering har begrænset sig til at anføre, at mange domstole, der træffer afgørelse vedrørende realiteten, ikke blot følger et sådant ræsonnement for at anse det for bevist, at der har fundet overvæltning sted, og til at fremlægge eksempler med hensyn til afgiftspligtige, der har opnået tilbagebetaling af fællesskabsretsstridige afgifter, idet det i disse tilfælde ikke var lykkedes myndighederne at overbevise den pågældende domstol om, at afgifterne var blevet overvæltet.
- 35 Den argumentation, der er fulgt i de påberåbte domme fra Corte suprema di cassazione, hviler selv på en forudsætning, der blot er en formodning, nemlig at erhvervsdrivende, når de har mulighed herfor, i princippet vælter indirekte afgifter over på næste led i salgskæden. De andre forhold, der i givet fald tages hensyn til, nemlig den afgiftspligtiges virksomheds erhvervsmæssige karakter og den omstændighed, at den afgiftspligtiges finansielle situation ikke er forringet, samt at den pågældende afgift uanfægtet er blevet opkrævet på hele det nationale område, gør det kun muligt at fastslå, at en virksomhed, der har udøvet virksomhed under disse omstændigheder, faktisk har overvæltet de pågældende afgifter, såfremt man støtter sig på den forudsætning, at enhver erhvervsdrivende handler således, medmindre der foreligger særlige omstændigheder, såsom hvis et eller flere af disse forhold ikke foreligger. Som Domstolen allerede har fastslået (jf. San Giorgio-dommen, præmis 14 og 15, dom af 25.2.1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Bianco og Girard, Sml. I, s. 1099, præmis 17, dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 7, og dommen i sagen Comateb m.fl.,

præmis 25) og af de økonomiske grunde, som generaladvokaten har henvist til i punkt 73-80 i forslaget til afgørelse, kan en sådan forudsætning dog i et vist antal tilfælde ikke bekræftes og er blot en formodning, der ikke kan antages i forbindelse med vurderingen af ansøgninger om tilbagebetaling af fællesskabsretsstridige indirekte afgifter.

36 Med hensyn til kravet om, at den virksomhed, der ansøger om tilbagebetaling af fællesskabsretsstridige afgifter, skal fremlægge regnskabsdokumenter, der stilles som forudsætning for enhver tilbagebetaling, må der tages hensyn til følgende betragtninger.

37 Et sådant krav, der vedrører de år, for hvilke der er ansøgt om tilbagebetaling, og som fremsættes inden for den periode, hvori de pågældende regnskabsdokumenter obligatorisk skal opbevares, kan ikke i sig selv anses for at vende bevisbyrden for, at afgifterne ikke er blevet overvæltet på tredjemand, til skade for den afgiftspligtige person. Disse dokumenter indeholder således neutrale faktiske oplysninger, på grundlag af hvilke myndighederne navnlig kan forsøge at godtgøre, at afgifterne er blevet overvæltet på andre afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom af 2.10.2003, sag C-147/01, *Weber's Wine World m.fl.*, Sml. I, s. 11365, præmis 115). Under disse omstændigheder kan myndighederne eller retten anse manglende fremlæggelse af regnskabsdokumenter, efter at myndighederne har begæret dem fremlagt, for et forhold, hvortil der kan tages hensyn ved vurderingen af, om afgiften er blevet overvæltet på tredjemand, medmindre ansøgeren kan påberåbe sig særlige omstændigheder. Dette forhold er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkeligt til at formode, at afgifterne er blevet overvæltet på tredjemand, eller så meget desto mere til at pålægge ansøgeren at afkræfte en sådan formodning ved at føre bevis for det modsatte (jf. i denne retning dommen i sagen *Weber's Wine World m.fl.*, præmis 116).

38 Såfremt det i de situationer, hvor myndighederne begærer disse dokumenter fremlagt efter udløbet af den lovbestemte opbevaringsperiode, og den afgiftspligtige ikke fremlægger dem, udledes, at vedkommende har overvæltet de

omhandlede afgifter på tredjemand, eller at dette udledes heraf, medmindre den afgiftspligtige person fører bevis for det modsatte, indebærer dette under alle omstændigheder, at der indføres en formodning til skade for den afgiftspligtige person, der gør det uforholdsmæssigt vanskeligt at hævde retten til tilbagesøgning af fællesskabsrettsstridige afgifter.

39 Med hensyn til den omstændighed, at myndighederne finder overvæltning af en afgift på tredjemand godtgjort, såfremt afgiften ikke allerede i det år, hvori den er betalt, er blevet bogført som en betaling til statskassen af ikke skyldig afgift og opført på balancens aktivside som en fordring for den virksomhed, der ansøger om tilbagebetaling, bemærkes følgende.

40 Denne argumentation medfører en ubegrundet formodning til skade for ansøgeren. Opførelse af en afgift på balancens aktivside allerede i det år, hvori den er betalt, forudsætter i betragtning af de betingelser, hvorunder en ansøgning om tilbagebetaling af afgiften indgives, at den afgiftspligtige mener, at han umiddelbart kan anfægte betalingen med stor chance for at vinde, hvorimod han i henhold til selve ordlyden af artikel 29, stk. 1, i lov nr. 428/1990 har en frist på flere år til at indgive en sådan ansøgning. Den afgiftspligtige kan desuden udmærket, selv hvis han anfægter betalingen af afgiften, anse sine chancer for at vinde for at være utilstrækkeligt sikre til at løbe den risiko at bogføre et tilsvarende beløb som et aktiv. I betragtning af vanskelighederne ved at få medhold i en ansøgning om tilbagebetaling under de betingelser, der er redegjort for i denne sag, kunne en sådan bogføring ligefrem være i strid med almindelige bogføringsprincipper. At anse overvæltning af en afgift på tredjemand for godtgjort, fordi afgiftsbeløbet ikke er opført som en fordring, hviler i øvrigt allerede på den formodning, at indirekte afgifter normalt væltes over på næste led i salgskæden, hvilket under gennemgangen af det første forhold, som Kommissionen har kritiseret, er fundet i strid med fællesskabsretten.

41 I betragtning af det ovenfor anførte må det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten, idet den ikke har ændret

artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990, der af myndighederne og en betydelig del af domstolene, herunder Corte suprema di cassazione, fortolkes og anvendes på en sådan måde, at det i praksis gøres uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige at hævde retten til tilbagesøgning af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten.

Sagens omkostninger

- ⁴² I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Den Italienske Republik har tabt sagen, og da Kommissionen har nedlagt påstand om, at den tilpligtes at betale sagens omkostninger, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

- 1) Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten, idet den ikke har ændret artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428 af

29. december 1990 med titlen »Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)« (bestemmelser om opfyldelsen af pligter hidrørende fra Italiens tilhørsforhold til De Europæiske Fællesskaber (lov om gennemførelse af fællesskabsbestemmelser 1990)), der af myndighederne og en betydelig del af domstolene, herunder Corte suprema di cassazione (Italien), fortolkes og anvendes på en sådan måde, at det i praksis gøres uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige at hævde retten til tilbagesøgning af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten.

2) Den Italienske Republik betaler sagens omkostninger.

Skouris	Jann	Timmermans
Gulmann	Cunha Rodrigues	Rosas
Edward	La Pergola	Puissochet
Schintgen	Macken	Colneric
	von Bahr	

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 9. december 2003.

R. Grass

Justitssekretær

V. Skouris

Præsident