

ARREST VAN HET HOF

9 december 2003 *

In zaak C-129/00,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa als gemachtigde, bijgestaan door P. Biavati, avvocato, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Italiaanse Republiek, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

betreffende een verzoek om vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door de handhaving van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428 van 29 december 1990, getiteld „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)” [bepalingen voor de

* Procestaal: Italiaans.

uitvoering van de verplichtingen die voor Italië uit zijn lidmaatschap van de Europese Gemeenschappen voortvloeien (communautaire wet voor 1990)] (GURI nr. 10 van 12 januari 1991, gewoon supplement, blz. 5), zoals door de administratie en door de rechterlijke instanties toegepast en uitgelegd, dat een regeling inzake het bewijs van de afwenteling op derden van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen toelaat die het de belastingplichtige onmogelijk, althans uiterst moeilijk maakt, zijn recht op terugbetaling van die belastingen uit te oefenen, de krachtens het EG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J. N. Cunha Rodrigues en A. Rosas, kamerpresidenten, D. A. O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (rapporteur), R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric en S. von Bahr, rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 2 april 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 juni 2003,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 4 april 2000, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen bij het Hof krachtens artikel 226 EG beroep ingesteld, strekkende tot vaststelling dat de Italiaanse Republiek, door de handhaving van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428 van 29 december 1990, getiteld „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)” [bepalingen voor de uitvoering van de verplichtingen die voor Italië uit zijn lidmaatschap van de Europese Gemeenschappen voortvloeien (communautaire wet voor 1990)] (GURI nr. 10 van 12 januari 1991, gewoon supplement, blz. 5; hierna: „wet nr. 428/1990”), zoals door de administratie en de rechterlijke instanties toegepast en uitgelegd, dat een regeling inzake het bewijs van de afwenteling op derden van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen toelaat die het de belastingplichtige onmogelijk, althans uiterst moeilijk maakt, zijn recht op terugbetaling van die belastingen uit te oefenen, de krachtens het EG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Het nationale recht

- 2 Wet nr. 428/1990 introduceerde in de fiscale wetgeving bijzondere voorschriften inzake de „terugbetaling van heffingen die onverenigbaar met het gemeenschapsrecht zijn gebleken”. Artikel 29, lid 2, van de genoemde wet luidt als volgt:

„De invoerrechten, productiebelastingen, verbruiksbelastingen, de toeslag op suiker en de heffingen die krachtens met het gemeenschapsrecht onverenigbare nationale bepalingen zijn geïnd, worden terugbetaald, tenzij de betrokken last op derden is afgewenteld.”

- 3 Voorheen werd deze kwestie geregeld door artikel 19, eerste alinea, van besluitwet nr. 688 van 30 september 1982 (GURI nr. 270 van 30 september 1982, blz. 7072), in wet omgezet bij wet nr. 873 van 27 november 1982 (GURI nr. 328 van 29 november 1982, blz. 8599, hierna: „besluitwet nr. 688/1982”). Dit artikel bepaalde:

„Eenieder die onverschuldigd invoerrechten, productiebelastingen, verbruiksbelastingen of heffingen heeft betaald [...], heeft recht op teruggaaf van de betaalde bedragen, mits hij met schriftelijke bewijsstukken kan aantonen, dat de betrokken last niet op enigerlei wijze op derden is afgewenteld, behoudens in geval van materiële vergissing.”

De voorgeschiedenis

- 4 Artikel 19 van besluitwet nr. 688/1982 heeft aanleiding gegeven tot twee arresten van het Hof. Het eerste (arrest van 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, Jurispr. blz. 3595) volgde op een prejudiciële verwijzing en het tweede (arrest van 24 maart 1988, Commissie/Italië, 104/86, Jurispr. blz. 1799) werd gewezen in het kader van een door de Commissie tegen de Italiaanse Republiek ingesteld beroep wegens niet-nakoming.

5 In laatstgenoemd arrest oordeelde het Hof:

„6 [...] bij gebreke van een gemeenschapsregeling ter zake van de restitutie van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste nationale belastingen, [staat het] aan de lidstaten om overeenkomstig de bepalingen van hun nationale recht de terugbetaling van die belastingen te verzekeren. Voor het overige vergt het gemeenschapsrecht niet, dat ten onrechte toegepaste belastingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden; het sluit dan ook niet uit, dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid dat de last van die belastingen is afgewenteld op andere deelnemers aan het economisch verkeer of op de verbruikers.

7 Ten slotte zij eraan herinnerd dat, gelijk het Hof in het [San Giorgio] arrest [...] in verband met het thans in geding zijnde artikel 19 overwoog, bewijsregels die tot gevolg hebben dat het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen te verkrijgen, onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, en dat dit met name geldt voor vermoedens of bewijsregels die de bewijslast, dat de onverschuldigd betaalde heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, bij de belastingplichtige leggen, of voor bijzondere beperkingen met betrekking tot de vorm van het te leveren bewijs, zoals de uitsluiting van alle niet-schriftelijke bewijsmiddelen.

[...]

11 [...] De bestreden Italiaanse bepaling verlangt van de handelaars een negatief bewijs, voorzover zij ter weerlegging van de enkele beweringen van de administratie — en uitsluitend aan de hand van geschriften — moeten aantonen, dat zij de onverschuldigd betaalde fiscale last niet op derden

hebben afgewenteld. Een dergelijke bepaling is in strijd met de regels van gemeenschapsrecht zoals die uit de rechtspraak van het Hof voortvloeien.”

- 6 Artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 heeft vervolgens zelf aanleiding gegeven tot prejudiciële vragen, waarop het Hof heeft geantwoord bij arrest van 9 februari 1999, Dilexport (C-343/96, Jurispr. blz. I-579). De verwijzende rechter gaf te kennen dat deze bepaling door de Italiaanse rechterlijke instanties aldus werd toegepast, dat de administratie zich kon verzetten tegen de terugbetaling van onverschuldigd betaalde douanerechten of belastingen op grond van het vermoeden, dat die rechten en belastingen normaliter op derden werden afgewenteld.

- 7 Het Hof overwoog ter zake:

„52 Indien er, zoals de nationale rechter meent, een vermoeden bestaat dat afwenteling van onwettig opgeëiste of ten onrechte toegepaste rechten en heffingen op derden heeft plaatsgevonden, en de aanvrager dit vermoeden moet weerleggen om teruggaaf van de heffing te verkrijgen, moeten de betrokken bepalingen in strijd met het gemeenschapsrecht worden geacht.

- 53 Indien evenwel, zoals de Italiaanse regering stelt, de administratie door middel van alle algemeen door het nationale recht toegelaten bewijsmiddelen moet aantonen, dat de heffing op anderen is afgewenteld, moeten de betrokken bepalingen worden geacht niet in strijd te zijn met het gemeenschapsrecht.

54 Derhalve moet [...] worden geantwoord, dat het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat, dat een lidstaat aan de terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige douanerechten en heffingen een voorwaarde verbindt, zoals dat die rechten of heffingen niet op derden zijn afgewenteld, waarbij het bewijs dat aan die voorwaarde is voldaan, door de aanvrager moet worden geleverd.”

Precontentieuze procedure

- 8 De Commissie is, evenals de verwijzende rechter in de hierboven aangehaalde zaak die aanleiding gaf tot het arrest Dilexport, in wezen van oordeel, dat artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990, zoals door de administratie en door de rechterlijke instanties toegepast en uitgelegd, tot hetzelfde resultaat leidt als het vroegere artikel 19 van besluitwet nr. 688/1982.
- 9 Na de Italiaanse republiek in de gelegenheid te hebben gesteld haar opmerkingen te maken, heeft de Commissie op 17 september 1997 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin het deze lidstaat verzocht om de krachtens het Verdrag op hem rustende verplichtingen na te leven binnen een termijn van twee maanden. Aangezien zij het antwoord van de Italiaanse overheid bij brief van 25 november 1997 niet bevredigend vond, heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

Argumenten van de partijen

- 10 De Commissie stelt dat het Hof, in zijn arrest van 14 januari 1997, Comateb e.a. (C-192/95—C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 25), eraan heeft herinnerd dat er met betrekking tot indirecte belastingen geen vermoeden kan worden aanvaard

dat een belastingplichtige de belasting heeft afgewenteld op zijn afnemers, waardoor deze het negatieve bewijs van het tegendeel zouden moeten leveren om de teruggaaf van een dergelijke belasting te verkrijgen.

- 11 De Commissie merkt op dat door de rechtspraak van de Corte suprema di cassazione in Italië een dergelijk vermoeden wordt gevestigd ten nadele van de belastingplichtige die terugbetaling vordert van de met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen, als bedoeld in artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990. Volgens de Commissie zijn de beslissingen van deze rechterlijke instantie op dit gebied verschillend gemotiveerd, doch berust deze motivering in wezen op het uitgangspunt dat commerciële ondernemingen, uitzonderlijke omstandigheden daargelaten, de indirecte belastingen afwentelen op hun clientèle. De redenering waarop de Corte suprema de cassazione deze conclusie baseert, is het meest omstandig uiteengezet in haar arrest van 28 maart 1996 (nr. 2844), dat steunt op de volgende overwegingen:

- de importeur was geen privépersoon, maar een commerciële of industriële onderneming;
- het betrof een onderneming met een normale bedrijfsvoering, zonder dat er sprake was van verlies of insolventie, waardoor verkopen beneden kostprijs konden worden vermoed;
- de onverschuldigde belasting werd geheven door alle Italiaanse douaneinstanties, hetgeen wel een klimaat van vertrouwen in de rechtmatigheid van de belasting moest creëren;
- de onverschuldigde belasting was gedurende een lange periode zonder betwisting toegepast.

- 12 Volgens de Commissie is de Corte suprema de cassazione op basis van de veronderstelling dat commerciële ondernemingen normaliter de indirecte belastingen op derden afwentelen, ook van oordeel dat de rechtsvorderingen van de administratie tot overlegging van boekhoudkundige bescheiden van de betrokken ondernemingen, of tot de controle ervan, niet van louter voorbereidende aard zijn, hetgeen deze onwettig zou maken, doch dat zij een geldig middel vormen voor de administratie om aan te kunnen tonen dat een dergelijke afwenteling plaats heeft gevonden.
- 13 Bovendien was de Corte suprema de cassazione op basis van artikel 116 van het Italiaanse wetboek van burgerlijke rechtsvordering van oordeel dat het niet-overleggen van boekhoudkundige bescheiden na een verzoek hiertoe, tezamen met het vermoeden dat de belastingen normaliter worden afgewenteld, bewijst dat dit inderdaad het geval was. De Commissie merkt op dat dit zelfs geldt indien de onderneming die deze documenten niet overlegt, verklaart dat deze niet zijn bewaard omdat de wettelijke termijn van 10 jaar uit het Italiaans burgerlijk wetboek voor de bewaring van documenten was verstreken. Rekening houdend met de vele jaren die kunnen verlopen tussen een rechtsvordering tot overlegging van boekhoudkundige bescheiden en de rechterlijke uitspraak op dit punt, zou volgens de Commissie een verplichting om deze documenten langer dan de wettelijke bewaringstermijn te bewaren echter overdreven zijn, met name wegens de hoge kosten en de opslagproblemen die dit met zich zou meebrengen. Een dergelijke verplichting zou een bijkomend beletsel vormen voor de daadwerkelijke terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen.
- 14 De Commissie merkt op dat vele feitenrechters deze beginselen volgen, evenals een aantal deskundigen die in gerechtelijke procedures zijn aangewezen om de boekhoudkundige bescheiden van belastingplichtigen te onderzoeken en om te bepalen of deze laatsten de betrokken belastingen al dan niet hebben afgewenteld. De Commissie geeft hiervan een aantal voorbeelden.
- 15 Volgens de Commissie voert deze benaderingswijze echter de facto een vermoeden in dat de belastingplichtigen de met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen waarvan zij de terugbetaling vorderen, afwentelen op derden, welk

vermoeden zij vervolgens zouden dienen te weerleggen door in strijd met hetgeen het Hof in punt 52 van het reeds aangehaalde arrest Dilexport heeft geoordeeld, het tegenbewijs te leveren.

- 16 De Commissie voegt hieraan toe dat de betrokken redenering onlogisch is, daar zij op basis van de premisse dat ondernemingen normaliter indirecte belastingen afwentelen, een vermoeden vestigt met precies dezelfde inhoud als deze premisse. De soms in deze redenering gebruikte elementen betreffende de hoedanigheid van onderneming en het niet insolvelabel zijn van de aanvrager, evenals betreffende de algemene en duurzame toepassing van de betwiste belastingen, doen helemaal niet ter zake. Zo kan het zijn dat een ondernemer die belastingen niet afwentelt op derden, alleen maar minder winst maakt, maar daarom niet noodzakelijkerwijs failliet gaat. Het is willekeurig om uit de afwezigheid van insolvabiliteit af te leiden dat inderdaad belasting wordt afgewenteld.
- 17 De Commissie stelt dat de Italiaanse administratie evenmin de beginselen die van toepassing zijn op de terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen respecteert. In de circulaires nrs. 21/2/VII van 11 maart 1994 en 480/VIII van 12 april 1995 van de minister van Financiën werd in wezen verklaard dat de afwenteling van belastingen op derden vaststaat indien deze belastingen niet reeds in het jaar waarin zij als voorschotten voor niet-verschuldigde belasting aan de schatkist zijn betaald, als schuldvorderingen zijn geboekt op de activa van de balans van de onderneming die er de terugbetaling van vordert. Indien zij niet zijn geboekt, toont dit aan dat de onderneming de betrokken belastingen als normale kosten heeft beschouwd en deze zeker heeft afgewenteld. De Commissie is van oordeel dat in deze benadering een buitengewoon zware verplichting aan ondernemingen wordt opgelegd, in het bijzonder met betrekking tot de jaren vóór de vaststelling dat deze belastingen strijdig waren met het gemeenschapsrecht.
- 18 De Commissie betoogt dat de omstandigheid dat sommige belastingplichtigen uiteindelijk na een lange en dure procedure in het gelijk gesteld worden door de feitenrechter, niet de conclusie wettigt dat het doeltreffendheidsbeginsel wordt geëerbiedigd, volgens hetwelk de nationale procedurevoorschriften die van toepassing zijn op de verzoeken die steunen op door de communautaire

rechtsorde toegekende rechten, de uitoefening van deze rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken. Overigens zijn de 120 miljard ITL, buiten interesten en kosten, die een aantal belastingplichtigen volgens de Italiaanse regering na een geslaagd beroep tussen 1992 en 2000 hebben kunnen recupereren, onbeduidend in verhouding tot de bedragen die ter zake het voorwerp van geschil uitmaken. Volgens de Commissie wordt het doeltreffendheidsbeginsel slechts nageleefd indien de gevallen waarin een verzoek om terugbetaling wordt afgewezen, uitzondering zijn en mag de uitoefening van rechten die steunen op het Verdrag niet belemmerd worden door algemene maatregelen die zijn ingegeven door een vermoeden van rechtsmisbruik.

- 19 De Italiaanse regering verwijt de Commissie dat zij zich overgeeft aan speculaties en de feitelijke gegevens negeert. Enkel de daadwerkelijke vaststelling dat belastingplichtigen die met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen hebben betaald, niet of zeer moeilijk de teruggaaf ervan verkrijgen, kan een schending van het doeltreffendheidsbeginsel opleveren. Wat dit aangaat wijst de Italiaanse regering niet alleen op het in het voorgaande punt vermelde bedrag van de aan kapitaal teruggestorte bedragen, maar ook op 17 arresten of vonnissen van verschillende rechterlijke instanties, die kracht van gewijsde hebben en waarin belastingplichtigen in het gelijk zijn gesteld.
- 20 Met betrekking tot de mogelijkheid van een door het Hof bevolen maatregel van instructie om het percentage van succesvolle verzoeken tot terugbetaling op het geheel van de ingediende verzoeken te bepalen, is de Italiaanse regering van mening dat door een dergelijke maatregel uiteindelijk de bewijslast van de door de Commissie gestelde niet-nakoming op het Hof komt te liggen, terwijl de Commissie zelf deze aan het slot van de precontentieuze fase moet kunnen bewijzen.
- 21 Subsidiair analyseert de Italiaanse regering de door de Commissie bekritiseerde voorwaarden voor de terugvordering van de onverschuldigd betaalde bedragen wat het beginsel betreft, en benadrukt zij op de eerste plaats dat de Commissie toegeeft dat de tekst van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 op zichzelf

verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Volgens haar verplicht deze tekst de administratie om aan te tonen dat de belastingplichtige de belasting op derden heeft afgewenteld om het bedrag hiervan niet behoeven terug te betalen.

- 22 Op de tweede plaats herinnert de Italiaanse regering er aan dat het Hof in punt 25 van het reeds aangehaalde arrest *Comateb* e.a. heeft overwogen dat „de daadwerkelijke gehele of gedeeltelijke afwenteling van een [indirecte belasting] afhankelijk [is] van verschillende factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen en deze onderscheiden van andere gevallen in een andere context” en dat „bijgevolg [...] de vraag, of een indirecte belasting in een bepaald geval al dan niet is afgewenteld, een feitelijke vraag [is] die behoort tot de kennisneming van de nationale rechter, die de aangebrachte bewijzen vrij mag beoordelen”. De Italiaanse regering voert aan dat advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in zijn conclusie in de hierboven aangehaalde zaak *Dilexport* heeft opgemerkt dat de nationale rechter alle bewijsmiddelen naar intern recht kon gebruiken om de feiten vast te stellen. De Italiaanse regering verklaart dat de Corte suprema di cassazione geen feitenrechter is, maar enkel een aantal algemene beginselen inzake bewijsvoering poneert, afhankelijk van de procedurele context die van geding tot geding aanzienlijk kan verschillen. De feitenrechter kan ontegenzeggelijk deducties als bewijsmiddel aanvaarden. In de rechterlijke beslissingen in het voordeel van de belastingplichtigen, die aan het Hof zijn voorgelegd, wordt eenvoudigweg vastgesteld dat de administratie de belastingsafwenteling niet heeft bewezen.
- 23 De administratie, die de bewijslast ter zake draagt, mag toegang tot de boekhouding van de aanvrager vragen, daar enkel deze instructiemaatregel haar de mogelijkheid biedt om dit bewijs te leveren, zodat het bijgevolg ook niet om een voorbereidende handeling gaat. Wanneer de aanvrager zijn boekhouding niet spontaan overlegt, is het normaal dat wanneer hij vervolgens een rechtsvordering instelt, de administratie de overlegging van de boeken langs dezelfde weg vraagt. Dit is de ratio van de twee door de Commissie bekritiseerde ministeriële circulaire waarnaar in punt 17 van dit arrest wordt verwezen. De Italiaanse regering verduidelijkt dat de rechter het niet-overleggen van de boekhouding enkel als een argument in het voordeel van de administratie beschouwt, indien vóór het verstrijken van de wettelijke bewaringstermijn om overlegging van de

boekhouding is verzocht. In dat geval rust een procedurele eerlijkheidsplicht op de belastingplichtige om zijn boekhouding te bewaren en over te leggen na de gerechtelijke beslissing die op het verzoek ingaat (arrest van de Corte suprema di cassazione van 18 november 1994, nr. 9797), zelfs indien de rechter pas na het verstrijken van deze termijn op dit verzoek uitspraak doet.

- 24 De Italiaanse regering voegt hieraan toe dat, zelfs indien soms lange procedures nodig zijn om terugbetaling te verkrijgen, de nadelen van de lange duur gecompenseerd worden door de toekenning van interest op de verschuldigde bedragen.

Beoordeling door het Hof

- 25 Volgens vaste rechtspraak is het, bij het ontbreken van een gemeenschapsregeling inzake de terugbetaling van onverschuldigd geïnde nationale heffingen, een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen ter bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het gemeenschapsrecht ontleen, mits die regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie met name arresten van 16 december 1976, *Rewe*, 33/76, Jurispr. blz. 1989, punt 5, en van 24 september 2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Jurispr. blz. I-8003, punt 33).
- 26 Met betrekking tot artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990, is in het in punt 7 van dit arrest aangehaalde arrest *Dilexport*, dat is gewezen in het kader van een prejudiciële zaak waarin de nationale rechter het geschil diende te beslechten, rekening houdend met de uiteenlopende interpretaties van deze bepaling,

verklaard dat indien er een vermoeden bestond dat afwenteling van onwettig opgeëiste of ten onrechte toegepaste rechten en heffingen op derden heeft plaatsgevonden, en de aanvrager dit vermoeden moest weerleggen om teruggaaf van de heffing te verkrijgen, de betrokken bepaling in strijd met het gemeenschapsrecht moest worden geacht.

- 27 In het kader van het onderhavige beroep wegens niet-nakoming dient het Hof echter zelf te bepalen of, rekening houdend met de gegevens waarop de Commissie zich beroept, de toepassing door de Italiaanse overheid van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 er metterdaad toe leidt dat een dergelijk vermoeden wordt gevestigd, of anderszins tot gevolg heeft dat de uitoefening van het recht op teruggaaf van deze belastingen in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt, in welke gevallen zou moeten worden vastgesteld dat de Italiaanse Republiek haar verplichtingen niet is nagekomen.
- 28 De door de Commissie ter ondersteuning van haar beroep aangevoerde grond vertoont drie aspecten. Ten eerste achten vele Italiaanse rechterlijke instanties, in het bijzonder de Corte suprema di cassazione in vaste rechtspraak, de afwenteling van belastingen op derden bewezen op grond van het loutere feit dat de aanvrager een commerciële onderneming is, waarbij soms nog als motief wordt aangevoerd dat de onderneming niet failliet is en dat de belasting jarenlang op het gehele nationale grondgebied zonder betwisting is geïnd. Ten tweede vraagt de administratie de aanvrager systematisch boekhoudkundige bescheiden over te leggen. De rechterlijke instanties die uitspraak moeten doen in geval van verzet door deze laatste, willigen dit verzoek in op grond van gelijkaardige motieven als hierboven uiteengezet, en zij leggen het niet-overleggen van deze documenten ten nadele van de aanvrager uit, zelfs indien de wettelijke termijn voor de bewaring van deze documenten is verstreken. Ten derde is de administratie van oordeel dat de omstandigheid dat het bedrag van de betrokken belastingen niet reeds in het jaar waarin zij als voorschotten voor niet-verschuldigde belasting aan de schatkist zijn betaald, als schuldvorderingen zijn geboekt op de activa van de balans van de onderneming die er de terugbetaling van vordert, aantoonst dat deze belastingen op derden zijn afgewenteld.

- 29 Een niet-nakoming door een lidstaat in de zin van artikel 226 EG kan in beginsel worden vastgesteld, ongeacht welk orgaan van die staat door zijn handelen of nalaten het verzuim heeft veroorzaakt, zelfs al betreft het een constitutioneel onafhankelijke instelling (arrest van 5 mei 1970, Commissie/België, 77/69, Jurispr. blz. 237, punt 15).
- 30 De strekking van nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen moet worden beoordeeld met inachtneming van de uitlegging die de nationale rechterlijke instanties daaraan geven (zie met name arrest van 8 juni 1994, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-382/92, Jurispr. blz. I-2435, punt 36).
- 31 In onderhavige zaak is artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 in het geding, dat bepaalt dat de rechten en belastingen die krachtens met het gemeenschapsrecht onverenigbare bepalingen zijn geïnd, worden terugbetaald, tenzij de betrokken last op derden is afgewenteld. Een dergelijke bepaling is, wat het gemeenschapsrecht betreft, op zichzelf neutraal zowel ten aanzien van de bewijslast dat de belasting is afgewenteld op anderen, als ten aanzien van de te dien einde toegelaten bewijsmiddelen. Haar strekking dient te worden bepaald met inachtneming van de uitlegging die de nationale rechterlijke instanties eraan geven.
- 32 Hierbij kan geen rekening worden gehouden met geïsoleerde of enkele afwijkende rechterlijke beslissingen in een jurisprudentiële context die een andere lijn volgt, of met een uitleg die afgewezen wordt door de nationale hoogste rechterlijke instantie. Dit geldt niet voor een belangrijke strekking in de rechtspraak die niet door deze hoogste rechterlijke instantie wordt afwezen en zelfs door deze wordt bevestigd.

- 33 Wanneer een nationale wettelijke regeling in de in aanmerking komende rechtspraak op uiteenlopende wijze wordt uitgelegd, waarbij sommige uitspraken tot een toepassing van deze wetgeving leiden die verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, en andere tot een toepassing die daarmee in strijd is, moet worden vastgesteld dat deze wettelijke regeling op zijn minst onvoldoende duidelijk is om een met het gemeenschapsrecht verenigbare toepassing te verzekeren.
- 34 In casu betwist de Italiaanse regering niet dat een aantal arresten van de Corte suprema di cassazione op basis van een deductieve redenering tot de conclusie komen dat, behoudens tegenbewijs, commerciële ondernemingen die zich in een normale situatie bevinden, indirecte belastingen op hun afnemers afwentelen, in het bijzonder indien deze gedurende een aanzienlijke periode zonder betwisting op het gehele nationale grondgebied geïnd worden. De Italiaanse regering verklaart namelijk enkel, dat vele feitenrechters geen genoegen nemen met een dergelijke redenering om een dusdanige afwenteling als bewezen te aanvaarden, en geeft slechts voorbeelden van belastingplichtigen aan wie met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen zijn terugbetaald, aangezien de administratie in die gevallen niet ten overstaan van de geadieerde rechter had kunnen bewijzen dat zij deze belastingen hadden afgewenteld.
- 35 De redenering die gevolgd wordt in de aangehaalde arresten van de Corte suprema di cassazione berust echter zelf op een premisse die slechts een vermoeden is, namelijk dat indirecte belastingen in principe door de deelnemers aan het economisch verkeer op de afnemers worden afgewenteld, indien zij de mogelijkheid hiertoe hebben. De andere elementen die in voorkomend geval in overweging genomen worden, namelijk dat de activiteit van de belastingplichtige een commercieel karakter heeft, en het feit dat zijn financiële toestand niet zwak is, alsmede de omstandigheid dat de betrokken belasting op het gehele nationale grondgebied gedurende een aanzienlijke periode en zonder betwisting is geïnd, wettigen immers slechts de conclusie dat een onderneming die haar activiteiten in een dergelijke context heeft uitgeoefend, daadwerkelijk de betrokken belastingen heeft afgewenteld, indien wordt uitgegaan van de premisse dat elke deelnemer aan het economisch verkeer zo handelt, behoudens in bijzondere omstandigheden zoals de afwezigheid van één van deze elementen. Zoals het Hof reeds heeft

geoordeeld (zie hierboven aangehaalde arrest San Giorgio, punten 14 en 15; arrest van 25 februari 1988, Bianco en Girard, 331/85, 376/85, 378/85, Jurispr. blz. I-1099, punt 17; hierboven aangehaalde arresten Commissie/Italië, punt 7, en Comateb e.a., punt 25), en om de economische redenen die door de advocaat-generaal in de punten 73 tot en met 80 van zijn conclusie worden uiteengezet, blijkt een dergelijke premisse evenwel in een aantal omstandigheden onjuist en vormt zij een eenvoudig vermoeden dat niet aanvaard kan worden in het kader van het onderzoek van aanvragen tot terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige indirecte belastingen.

- 36 Met betrekking tot de eis dat voordat tot terugbetaling kan worden overgegaan, eerst boekhoudkundige bescheiden worden overgelegd door de onderneming die terugbetaling vraagt van met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen, dient met de volgende overwegingen rekening te worden gehouden.
- 37 Een dergelijke eis, die de jaren betreft waarover terugbetaling wordt gevraagd en die wordt geformuleerd tijdens de periode waarin de boekhoudkundige bescheiden verplicht bewaard dienen te worden, kan op zichzelf niet beschouwd worden als een omkering van de bewijslast dat de belastingen niet ten nadele van de belastingplichtigen zijn afgewenteld. Deze documenten brengen namelijk neutrale feiten aan, op basis waarvan met name de administratie kan pogen aan te tonen dat de belastingen op anderen zijn afgewenteld (zie, in deze zin, arrest van 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punt 115). Onder deze voorwaarden kan, behoudens buitengewone omstandigheden waarop de aanvrager zich zou kunnen beroepen, het niet-overleggen van boekhoudkundige bescheiden na een verzoek daartoe van de administratie, door haar of door de rechter als een factor beschouwd worden, die in aanmerking moet worden genomen voor het bewijs dat de belastingen op derden zijn afgewenteld. Niettemin kan op grond van deze factor alleen nog niet worden aangenomen dat deze belastingen op derden zijn afgewenteld, en kan zeker niet de aanvrager worden verplicht het vermoeden te weerleggen door tegenbewijs te leveren (zie, in die zin, hierboven aangehaalde arrest Weber's Wine World e.a., punt 116).
- 38 Wanneer de administratie de overlegging van deze documenten vraagt na het verstrijken van de wettelijke bewaringstermijn, en de betrokkene in gebreke blijft deze over te leggen, zou, indien hieraan de conclusie wordt verbonden dat deze de

betrokken belastingen op derden heeft afgewenteld, of deze conclusie wordt getrokken onder voorbehoud van het door de belastingplichtige te leveren tegenbewijs, hoe dan ook uiteindelijk een vermoeden ten nadele van deze laatste worden ingevoerd, dat ertoe leidt dat de uitoefening van het recht op terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige belastingen uiterst moeilijk wordt gemaakt.

- 39 Met betrekking tot het standpunt van de administratie dat de afwenteling van een belasting op een derde bewezen is als het bedrag van deze belasting niet reeds in het jaar waarin het als voorschot voor niet-verschuldigde belasting aan de schatkist is betaald, als schuldvordering op de activa van de balans is geboekt van de onderneming die om terugbetaling ervan verzoekt, zij het volgende opgemerkt.
- 40 Deze redenering leidt ertoe dat een niet-gerechtvaardigd vermoeden ten nadele van de aanvrager wordt gevestigd. Immers, rekening houdend met de omstandigheden waaronder om terugbetaling van belasting wordt gevraagd, veronderstelt het boeken van het bedrag van deze belasting op de activa van de balans in het jaar van betaling, dat de belastingplichtige van oordeel is dat hij de belasting met grote kans op succes onmiddellijk kan betwisten, terwijl hij, volgens artikel 29, lid 1, van wet nr. 428/1990 zelf, deze aanvraag gedurende een termijn van meerdere jaren kan indienen. Bovendien kan de belastingplichtige zeer wel, zelfs indien hij de betaling van de belasting betwist, zijn kans van slagen onvoldoende zeker achten om het risico te nemen het corresponderende bedrag op de activa te boeken. Wat dit betreft zou, gelet op de moeilijkheid om onder de in deze zaak uiteengezette omstandigheden een gunstige beslissing te verkrijgen op een verzoek tot terugbetaling, een dergelijke boeking zelfs in strijd met de beginselen van regelmatige boekhouding kunnen blijken te zijn. Indien bovendien de afwenteling van de belasting op derden wordt geacht vast te staan omdat het bedrag ervan nog niet op de activa van de balans is geboekt, berust dit reeds op het vermoeden dat indirecte belastingen normaliter afgewenteld worden op de afnemers, welk vermoeden met het gemeenschapsrecht in strijd werd verklaard in het kader van het onderzoek van het eerste door de Commissie bekritiseerde aspect.
- 41 Gelet op het voorgaande, dient te worden vastgesteld dat de Italiaanse Republiek, door artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 niet te wijzigen, dat door de

administratie en een belangrijk deel van de rechterlijke instanties, waaronder de Corte suprema di cassazione, aldus wordt toegepast en uitgelegd dat de uitoefening van het recht op terugbetaling van de in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen voor de belastingplichtige uiterst moeilijk wordt gemaakt, de krachtens het EG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

- ⁴² Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de Italiaanse Republiek in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie, in de kosten te worden verwezen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verstaat:

- 1) Door artikel 29, lid 2, van wet nr. 428 van 29 december 1990, getiteld „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza

dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)" [bepalingen voor de uitvoering van de verplichtingen die voor Italië uit zijn lidmaatschap van de Europese Gemeenschappen voortvloeien (communautaire wet voor 1990)], dat door de administratie en een belangrijk deel van de rechterlijke instanties, waaronder de Corte suprema di cassazione, aldus wordt uitgelegd en toegepast dat de uitoefening van het recht op terugbetaling van de in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen voor de belastingplichtige uiterst moeilijk wordt gemaakt, niet te wijzigen, is de Italiaanse Republiek de krachtens het EG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) De Italiaanse republiek wordt verwezen in de kosten.

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

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 9 december 2003.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris