

**DOMSTOLENS DOM**  
den 9 december 2003 \*

I mål C-129/00,

**Europeiska gemenskapernas kommission**, företrädd av E. Traversa, i egenskap av ombud, biträdd av P. Biavati, avvocato, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

**Republiken Italien**, företrädd av I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i sin lagstiftning bibehålla artikel 29.2 i lag nr 428 av den 29 december 1990 med rubriken ”Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)” (bestämmelser om

\* Rättegångsspråk: italienska.

fullgörande av de förpliktelser som åvilar Italien till följd av dess medlemskap i Europeiska gemenskaperna (gemenskapslagen för år 1990), (GURI nr 10 av den 12 januari 1991, ordinarie tillägg, s. 5), vari, som lagrummet tolkas och tillämpas av förvaltningsmyndigheter och domstolar, godtas ett bevissystem avseende övervältring på tredje man av skatt som påförts i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser, vilket i praktiken gör det omöjligt eller i vart fall orimligt svårt för den skattskyldige att utöva rätten till återbetalning av sådan skatt,

## DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.N. Cunha Rodrigues och A. Rosas samt domarna D.A.O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (referent), R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric och S. von Bahr,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,  
justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att parterna har avgivit muntliga yttranden vid förhandlingen den 2 april 2003,

och efter att den 3 juni 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

meddelar

## Dom

- 1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 4 april 2000, med stöd av artikel 226 EG väckt talan om fastställelse av att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i sin lagstiftning bibehålla artikel 29.2 i lag nr 428 av den 29 december 1990 med rubriken "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)" (bestämmelser om fullgörande av de förpliktelser som åvilar Italien till följd av dess medlemskap i Europeiska gemenskaperna (gemenskapslagen för år 1990)(GURI nr 10 av den 12 januari 1991, ordinarie tillägg, s. 5, nedan kallad lag nr 428/1990), vari, som lagrummet tolkas och tillämpas av förvaltningsmyndigheter och domstolar, godtas ett bevissystem avseende övervältring på tredje man av skatt som påförts i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser, vilket gör det i praktiken omöjligt eller i vart fall orimligt svårt för den skattskyldige att utöva rätten till återbetalning av sådan skatt.

## Nationell rätt

- 2 Genom lag nr 428/1990 infördes i skattelagstiftningen särskilda bestämmelser om återbetalning av avgifter som har fastställts stå i strid med gemenskapsrättsliga regler. Artikel 29.2 i denna lag har följande lydelse:

”Importtullar, tillverkningskatter, konsumtionsskatter, tilläggsavgift på socker och andra statliga pålagor som har uppburits med tillämpning av nationella bestämmelser som är oförenliga med gemenskapsrättens regler skall återbetalas om inte pålagan i fråga har övervältrats på andra personer.”

- 3 Frågan reglerades tidigare genom artikel 19 första stycket i lagdekret nr 688 av den 30 september 1982 (GURI nr 270 av den 30 september 1982, s. 7072), vilken omvandlades till lag genom lag nr 873 av den 27 november 1982 (GURI nr 328 av den 29 november 1982, s. 8599, nedan kallat lagdekret nr 688/1982). I denna artikel föreskrevs följande:

”En person som felaktigt har inbetalat importtullar, tillverkningskatter, konsumtionsskatter eller andra statliga pålagor äger ... rätt till återbetalning av de inbetalade beloppen, om personen genom handlingar styrker att motsvarande pålaga inte på något sätt har övervältrats på andra personer, såvida det inte är fråga om ett materiellt fel.”

## Bakgrund

- 4 Domstolen har meddelat två domar beträffande artikel 19 i lagdekret nr 688/1982. Den första (dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389) efter en begäran om förhandsavgörande och den andra (dom av den 24 mars 1988 i mål 104/86, kommissionen mot Italien, REG 1988, s. 1799) sedan kommissionen väckt talan mot Republiken Italien om fördragsbrott.

5 I den sistnämnda domen fastställde domstolen följande:

”6 ... i avsaknad av gemenskapsbestämmelser i fråga om återbetalning av skatt som påförts i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser ankommer det på medlemsstaterna att säkerställa att dessa skatter återbetalas i enlighet med bestämmelser i nationell rätt. I gemenskapsrätten ställs inga krav på återbetalning av skatt som inbetalats utan grund om detta medför att rättighetsinnehavarna gör en obehörig vinst. Det är således inte uteslutet att beakta att skatten kan ha övervältrats på andra ekonomiska aktörer eller på konsumenterna.

7 Det skall slutligen erinras om, såsom domstolen fastställt i domen i målet [San Giorgio], som meddelades beträffande just artikel 19 lagdekretet i fråga, att all bevisning som gör det i praktiken omöjligt eller i vart fall orimligt svårt för den skattskyldige att utöva rätten till återbetalning av skatt som uppburits i strid med gemenskapsrätten är oförenlig med densamma. Så är fallet med presumtioner och bevisregler som syftar till att lägga bördan på den skattskyldige att bevisa att de skatter som felaktigt inbetalats inte övervältrats på andra personer, eller med särskilda begränsningar beträffande formerna för de bevis som får läggas fram, såsom att utesluta alla bevismedel utom skriftligt bevis.

...

11 ... Den omtvistade bestämmelsen i den italienska lagstiftningen medför en skyldighet för aktörerna att bevisa ett negativt faktum, eftersom de för att motbevisa myndighetens påståenden måste bevisa att den skatt som inbetalats utan grund inte övervältrats på någon annan, och denna bevisning måste ske

med hjälp av skriftliga handlingar. En sådan bestämmelse strider mot gemenskapsrättsliga regler såsom de följer av domstolens rättspraxis.”

- 6 Artikel 29.2 i lag nr 428/1990 har i sig senare gett upphov till tolkningsfrågor som domstolen har besvarat i dom av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport, (REG 1999, s. I-579). Den nationella domstolen hade uppgett att italienska domstolar tillämpar denna bestämmelse på så sätt att för att motsätta sig återbetalning av felaktigt inbetalda tullar eller skatter kan myndigheten grunda sig på presumtionen att dessa tullar och skatter i regel har övervältrats på tredje man.
- 7 Domstolen gjorde följande bedömning:

”52 Om det är så, såsom den nationella domstolen anser, att det bör presumeras att de rättsstridigt krävda eller felaktigt uppburna pålagorna har övervältrats på tredje man och om det krävs att sökanden kullkastar denna presumtion för att han skall kunna få pålagan återbetald, bör bestämmelserna i fråga anses vara oförenliga med gemenskapsrätten.

53 Om det däremot, såsom den italienska regeringen har hävdad, ankommer på myndigheten att, med anlitande av alla bevismedel som i regel är tillåtna enligt den nationella rätten, bevisa att pålagan har övervältrats på andra personer, bör bestämmelserna i fråga däremot inte anses vara oförenliga med gemenskapsrätten.

54 [Frågorna] skall därför besvaras så, att gemenskapsrätten utgör hinder för att en medlemsstat underkastar återbetalning av tullar och andra pålagor som strider mot gemenskapsrätten en sådan förutsättning som består i att dessa pålagor inte har övervältrats på tredje man, varvid det ankommer på sökanden att bevisa att han uppfyller denna förutsättning.”

### Det administrativa förfarandet

- 8 Kommissionen anser, i likhet med den nationella domstolen i det mål som ligger bakom domen i det ovannämnda målet Dilexport, huvudsakligen att italienska myndigheters och domstolars tillämpning och tolkning av artikel 29.2 i lag nr 428/1990 leder till samma resultat som tidigare artikel 19 i lagdekret nr 688/1982.
- 9 Efter att ha gett Republiken Italien möjlighet att inkomma med yttranden utfärdade kommissionen ett motiverat yttrande den 17 september 1997 och uppmanade denna stat att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget inom två månader. Eftersom kommissionen inte var nöjd med det svar italienska myndigheter gav i skrivelse av den 25 november 1997 beslutade den att väcka förevarande talan.

### Parternas argument

- 10 Kommissionen har gjort gällande att domstolen i sin dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165), punkt 25, erinrat om att vad gäller indirekta skatter kan en presumtion enligt

vilken en skattskyldig har övervältrat den ingående skatten längre fram i försäljningsledet inte godtas då detta medför en skyldighet för den skattskyldige att visa att så inte är fallet om han önskar återbetalning av en sådan skatt.

- 11 Kommissionen har emellertid anfört att rättspraxis från Corte suprema di cassazione (Italien) leder till en sådan presumtion till nackdel för den skattskyldige som begär återbetalning av skatter som strider mot gemenskapsrätten och som avses i artikel 29.2 i lag nr 428/1990. Skälen i de avgöranden som denna domstol meddelat i frågan varierar men grundas huvudsakligen på en analys enligt vilken kommersiella bolag övervältrar indirekta skatter på sina kunder såvida inte exceptionella omständigheter föreligger. Det mest utvecklade resonemang som Corte suprema di cassazione använt för att komma fram till denna slutsats, särskilt i sin dom nr 2844 av den 28 mars 1996, grundas på följande överväganden:

- Importören var inte en privatperson, utan ett handels- eller industriföretag.
- Företaget förvaltades på ett normalt sätt och befann sig inte i en situation där företaget gick med förlust eller var insolvent, vilket skulle ha motiverat misstankar om försäljning till underpris.
- Den felaktiga beskattningen genomfördes av alla italienska tullkontor vilket medförde att skatten med fog kunde antas vara rättsenlig.
- Den felaktiga beskattningen tillämpades under en lång tid och utan klagomål.

- 12 Enligt kommissionen stödjer sig Corte suprema di cassazione också på antagandet att kommersiella bolag normalt övervältrar indirekta skatter på tredje man, för att komma fram till slutsatsen att begäran som myndigheten framställt vid domstol för att få tillgång till bokföringshandlingar från de berörda företagen eller för att få tillstånd att genomföra inspektion hos dessa företag inte enbart är av utredande art, vilket skulle medföra att de var rättsstridiga, utan utgör ett giltigt sätt att bevisa att sådan övervältring ägt rum.
- 13 Corte suprema di cassazione anser vidare med stöd av artikel 116 i den italienska civilprocesslagen att det faktum att bokföringshandlingar inte ges in efter en sådan begäran tillsammans med presumptionen att skatten normalt övervältras bevisar att så verkligen har skett. Kommissionen har angett att en identisk lösning tillämpas även när det företag som inte inkommer med handlingarna anför att dessa inte bevarats, eftersom den obligatoriska bevarandetid om tio år för handlingar som föreskrivs i den italienska civillagen har löpt ut. Med hänsyn till att flera år kan förflyta mellan en begäran vid domstol om att utfå bokföringshandlingar och domstolens avgörande i frågan vore det överdrivet att kräva att företagen skall bevara dessa handlingar längre än den lagstadgade bevarandetiden, särskilt med tanke på de höga kostnader och förvaringssvårigheter detta skulle medföra. Det utgör således ytterligare ett hinder för faktisk återbetalning av skatter som strider mot gemenskapsrätten.
- 14 Kommissionen har angett att många domstolar följer dessa principer liksom även vissa experter som utsetts i rättsliga förfaranden för att granska skattskyldigas bokföringshandlingar och fastställa huruvida dessa har övervältrat skatterna i fråga eller inte. Kommissionen har gett exempel i detta avseende.
- 15 Detta synsätt medför de facto en presumtion om att de skattskyldiga övervältrat den skatt som strider mot gemenskapsrätten och som återbetalning begärs av på tredje man. Det ankommer på de skattskyldiga att häva denna presumtion genom

att bevisa motsatsen till skillnad från vad domstolen har fastställt i punkt 52 i domen i det ovannämnda målet Dilexport.

- 16 Kommissionen har tillagt att det ifrågavarande resonemanget är ologiskt, eftersom det utgår från antagandet att företagen normalt övervältrar indirekta skatter för att uppställa en presumption med exakt samma innehåll som detta antagande. De omständigheter som ibland vägs in i detta resonemang beträffande ställningen som företag och att den som begär återbetalningen inte är insolvent samt att den omstridda beskattningen allmänt tillämpats under en längre period saknar relevans. En entreprenör som inte övervältrar skatter på tredje man kan helt enkelt göra en mindre vinst men går inte nödvändigtvis i konkurs. Det vore godtyckligt att av det faktum att ett företag inte är insolvent dra slutsatsen att övervältring har skett.
- 17 Kommissionen har anfört att den italienska myndigheten inte heller efterlever de principer som är tillämpliga på återbetalning av skatter som strider mot gemenskapsrätten. Finansministerns cirkulär nr 21/2/VII av den 11 mars 1994 och nr 480/VIII av den 12 april 1995 visar huvudsakligen att övervältring av skatten på tredje man anses föreligga så snart skatten inte bokförts som en tillgång i balansräkningen under erlagda preliminära skatter som inbetalats utan grund hos det företag som begär återbetalningen det år beloppet inbetalades till skattemyndigheten. Att sådan bokföring inte skett skulle visa att företaget betraktar dessa kostnader som normala utgifter och med nödvändighet har övervältrat dem. Kommissionen anser att detta synsätt leder till att företagen påförs en överdrivet betungande skyldighet, särskilt vad gäller åren före den tidpunkt då det fastställdes att skatterna stred mot gemenskapsrätten.
- 18 Kommissionen har gjort gällande att även om vissa skattskyldiga slutligen har framgång med sina yrkanden i domstol efter en, enligt kommissionen, utdragen och kostsam process, är denna omständighet inte tillräcklig för att dra slutsatsen att effektivitetsprincipen efterlevts. Enligt denna princip får de processuella villkor som i nationell rätt tillämpas på yrkanden som grundas på enskildas rättigheter enligt gemenskapsrätten inte i praktiken göra det omöjligt eller orimligt svårt att

utöva dessa rättigheter. Vissa skattskyldiga har vunnit framgång med sina processer och därigenom erhållit återbetalning av 120 miljarder ITL, exklusive räntor och rättegångskostnader, mellan åren 1992 och 2000 enligt den italienska regeringen. Dessa framgångsrika processer är emellertid obetydliga jämfört med de belopp som är föremål för domstolsprövning på området. Kommissionen har anfört att effektivitetsprincipen kan anses efterlevd endast om det vore i undantagsfall som begäran om återbetalning avslogs. Kommissionen har vidare hävdats att utövandet av rättigheter enligt fördraget inte kan hindras genom allmänna åtgärder som motiveras av en presumtion om rättsmissbruk.

- 19 Den italienska regeringen har kritiserat kommissionen för att spekulera och nonchalera faktiska uppgifter. Endast om det faktiskt fastställs att skattskyldiga som erlagt skatter som strider mot gemenskapsrätten inte kan eller endast svårtligen kan erhålla återbetalning härav kan det anses styrkt att effektivitetsprincipen inte har efterlevts. Utöver de i föregående punkt nämnda huvudbelopp som återbetalats har den italienska regeringen åberopat 17 domar från olika domstolar där skattskyldigas yrkanden bifallits, avgöranden som nu vunnit rättskraft.
- 20 Vad gäller frågan huruvida domstolen eventuellt skall besluta om processledande åtgärder för att beräkna hur stor procentandel av samtliga framställda yrkanden om återbetalning som bifallits, har den italienska regeringen anfört att vidtagande av en sådan åtgärd vore detsamma som att ge domstolen bevisbördan för den överträdelse som kommissionen har åberopat och som den skall kunna bevisa efter det administrativa förfarandet.
- 21 Den italienska regeringen har vidare ur ett principiellt perspektiv analyserat de villkor för att utöva rätten till återbetalning av belopp som inbetalats utan grund som kritiserats av kommissionen. Den italienska regeringen har härvid inledningsvis understrukit att kommissionen medgett att texten i artikel 29.2 i lag nr

428/1990 i sig är förenlig med gemenskapsrätten. Enligt denna regering föreskrivs i texten en skyldighet för myndigheten att visa att den skattskyldige har övervältrat skatten på tredje man för att undkomma skyldigheten att återbetala skattebeloppet.

- 22 Den italienska regeringen har för det andra påpekat att domstolen i punkt 25 i domen i det ovannämnda målet Comateb m.fl. fastställt att "[d]en faktiska övervältringen [av en indirekt skatt], av hela beloppet eller av en del av detta, beror i själva verket på ett flertal faktorer som utmärker varje enskild handelstransaktion och som särskiljer denna från andra fall som ingår i andra sammanhang. Frågan om huruvida övervältring av en indirekt skatt har skett eller inte i det enskilda fallet utgör följaktligen en sakfråga som den nationella domstolen, som är fri i sin bevisprövning, är behörig att avgöra." Den italienska regeringen har gjort gällande att generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i förslaget till avgörande inför domen i det ovannämnda målet Dilexport tillade att den nationella domstolen har rätt att använda samtliga bevismedel som är tillåtna enligt den nationella rätten för att styrka de faktiska omständigheterna. Denna regering har vidare anfört att Corte suprema di cassazione inte skall pröva målet i sak utan endast uppställer vissa allmänna principer för bevisningen i förhållande till de processuella omständigheterna, vilka kan variera stort mellan olika tvistemål. Den domstol som skall pröva målet i sak kan mycket väl använda en metod med automatisk härledning som bevisning. I de domstolsavgöranden som är till de skattskyldigas fördel och som åberopats i detta förfarande konstateras endast att myndigheten inte har bevisat att skatterna övervältrats.

- 23 Det är berättigat att myndigheten, som har bevisbördan härför, begär tillgång till sökandens bokföring, eftersom det är den enda möjligheten för myndigheten att fullgöra sin bevisbörd. Åtgärden är följaktligen på intet sätt av utredande karaktär. Om sökanden inte självmant lämnar in sin bokföring är det enligt den italienska regeringen normalt att myndigheten, för det fall sökanden går vidare till domstol med sina krav, begär tillgång till sökandens bokföring på samma sätt. Det är denna tolkning som skall ges de två ministeriella cirkulär som nämnts i punkt 17 i denna dom och som kritiserats av kommissionen. Den italienska regeringen har preciserat att domstolarna endast anser den omständigheten att

bokföringen inte lämnas in som ett argument till fördel för myndigheten om begäran om tillgång till bokföringen framställts innan den lagstadgade bevarandetiden löpte ut. Även om domstolen beslutar i fråga om denna begäran först när denna tid löpt ut medför i detta fall lojalitetsplikten i förfarandet en skyldighet för den skattskyldige att bevara sin bokföring och att inkomma med den efter det att domstolens beslut att bifalla begäran (dom nr 9797 av Corte suprema di cassazione av den 18 november 1994).

- 24 Den italienska regeringen har tillagt att även om det ibland krävs långa processer för att erhålla återbetalning kompenseras nackdelarna som sammanhänger härmed av att ränta utbetalas på beloppen.

### Domstolens bedömning

- 25 I avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser i fråga om återbetalning av nationella skatter som har påförts felaktigt ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning ange vilka domstolar som är behöriga att fastställa förfaranderegler för sådan talan som är avsedd att säkerställa skyddet av enskildas rättigheter enligt gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan enligt nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten i praktiken omöjligt eller orimligt svårt (effektivitetsprincipen) (se bland annat dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe, REG 1976, s. 1989, punkt 5, svensk specialutgåva, volym 3, s. 261, och av den 24 september 2002 i mål C-255/00, Grundig Italia, REG 2002, s. I-8003, punkt 33).
- 26 I domen i målet Dillexport, som meddelades inom ramen för en begäran om förhandsavgörande där det ankom på den nationella domstolen att avgöra tvisten, fastställdes, såsom erinrats om i punkt 7 i förevarande dom och mot bakgrund av de skilda tolkningar som getts artikel 29.2 i lag nr 428/1990, att om

det presumeras att de rättsstridigt krävda eller felaktigt uppburna pålagorna har övervältrats på tredje man och om det krävs att sökanden häver denna presumtion för att han skall kunna få pålagan återbetald, skall bestämmelserna i fråga anses strida mot gemenskapsrätten.

- 27 Inom ramen för denna talan om fördragsbrott ankommer det däremot på domstolen att själv avgöra huruvida italienska myndigheters tillämpning av artikel 29.2 i lag nr 428/1990, med hänsyn till de omständigheter som kommissionen har åberopat, medför en sådan presumtion eller på annat sätt leder till att göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten till återbetalning av dessa skatter. I sådant fall har Republiken Italien åsidosatt sina skyldigheter.
- 28 Den anmärkning som kommissionen har åberopat till stöd för sin talan har tre olika aspekter. För det första anser många italienska domstolar det styrkt att skatten övervältrats på tredje man enbart av det skälet att sökanden är ett kommersiellt företag, ibland med tillägg av skälen att företaget inte är konkursmässigt och att skatten uppburits under flera år på hela territoriet utan klagomål. Särskilt Corte suprema di cassazione har konstant haft detta synsätt. För det andra begär myndigheten systematiskt att sökanden skall inkomma med sina bokföringshandlingar. För det fall sökanden motsätter sig att lämna ut handlingarna bifaller domstolarna begäran med stöd av samma typ av skäl som nämnts ovan och tolkar det till sökandens nackdel att handlingarna inte lämnats ut även om den lagstadgade tiden för deras bevarande har löpt ut. Myndigheten anser för det tredje att det faktum att skattebeloppet i fråga inte bokförts som en tillgång i balansräkningen under erlagda preliminära skatter som inbetalats utan grund hos det företag som begär återbetalningen det år beloppet inbetalades till skattemyndigheten visar att nämnda skatter har övervältrats på tredje man.

- 29 En medlemsstats fördragsbrott kan i princip fastställas med stöd av artikel 226 EG oavsett vilket av denna stats organ som genom sitt handlande eller sin underlåtenhet givit upphov till fördragsbrottet, även om det rör sig om en myndighet som enligt grundlag är självständig (dom av den 5 maj 1970 i mål 77/69, kommissionen mot Belgien, REG 1970, s. 237, punkt 15).
- 30 Räckvidden av nationella lagar och andra författningar skall bedömas med beaktande av de nationella domstolarnas tolkning av desamma (se bland annat dom av den 8 juni 1994 i mål C-382/92, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 1994, s. I-2435, punkt 36; svensk specialutgåva, volym 15, s. 169).
- 31 Förevarande mål gäller artikel 29.2 i lag nr 428/1990. I denna artikel föreskrivs att avgifter och skatter som har uppburits med tillämpning av nationella bestämmelser som är oförenliga med gemenskapsrättens regler skall återbetalas om inte pålagan i fråga har övervältrats på andra personer. En sådan bestämmelse är i sig neutral i förhållande till gemenskapsrätten såväl vad gäller bevisbördan för att skatten har övervältrats på andra personer som vilken typ av bevisning som är tillåten i detta avseende. Bestämmelsens räckvidd skall fastställas med hänsyn till de nationella domstolarnas tolkning av den.
- 32 Enstaka domstolsavgöranden eller domstolsavgöranden som utgör en minoritet i ett sammanhang med rättspraxis som präglas av ett annat synsätt, liksom en tolkning som dementeras av den högsta nationella domstolen, kan härvid inte beaktas. Det förhåller sig annorlunda med en signifikant tolkning i rättspraxis som inte dementeras utan som kanske till och med bekräftats av nämnda högsta domstol.

- 33 När en nationell lagstiftning är föremål för skilda tolkningar i rättspraxis som kan tas i beaktande — där vissa tolkningar leder till en tillämpning av nämnda lagstiftning som är förenlig med gemenskapsrätten och andra tolkningar till en tillämpning som inte är förenlig härmed — skall det konstateras att denna lagstiftning åtminstone inte är tillräckligt tydlig för att säkerställa en tillämpning som är förenlig med gemenskapsrätten.
- 34 Den italienska regeringen har i förevarande fall inte bestridit att en mängd domar från Corte suprema di cassazione, på grundval av en automatisk härledning, har lett till slutsatsen att kommersiella företag som befinner sig i en normal situation övervältrar en indirekt skatt framåt i försäljningsledet, särskilt om denna uppbärs på hela territoriet under lång tid och utan klagomål. Den italienska regeringen har nämligen endast angett att en rad domstolar inte nöjer sig med ett sådant resonemang för att anse det styrkt att sådan övervältring har skett och har gett exempel på skattskyldiga som erhållit återbetalning av skatter som strider mot gemenskapsrätten, eftersom myndigheten i dessa fall inte lyckats styrka för domstolen att de skattskyldiga övervältrat nämnda skatter.
- 35 Resonemanget i de nämnda domarna från Corte suprema di cassazione vilar emellertid i sig på ett antagande som endast är en presumtion, det vill säga att ekonomiska aktörer i princip övervältrar indirekta skatter längre fram i försäljningsledet när de har möjlighet till detta. Andra omständigheter som i förekommande fall tas i beaktande, det vill säga att den skattskyldige bedriver kommersiell verksamhet och att hans ekonomiska situation inte försämrats samt att skatten i fråga uppburits på hela territoriet under lång tid och utan klagomål, gör det möjligt att dra slutsatsen att ett företag som utövat sin verksamhet under sådana omständigheter verkligen har övervältrat skatterna i fråga endast om man stödjer sig på antagandet att varje ekonomisk aktör agerar på ett sådant sätt bortsett från vissa undantagsfall där en eller flera av nämnda omständigheter inte föreligger. Såsom domstolen redan fastställt (se domen i det ovannämnda målet San Giorgio, punkterna 14 och 15, dom av den 25 februari 1988 i de förenade målen 331/85, 376/85 och 378/85, Bianco och Girard, REG 1988, s. I-1099,

punkt 17, svensk specialutgåva, volym 9, s. 387, och domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 7, och Comateb m.fl., punkt 25), och av de ekonomiska skäl som generaladvokaten erinrat om i punkterna 73–80 i sitt förslag till avgörande, stämmer emellertid ett sådant antagande inte under vissa omständigheter och utgör endast en presumtion som inte kan godtas vid prövningen av yrkanden om återbetalning av indirekta skatter som strider mot gemenskapsrätten.

- 36 Vad gäller kravet att det företag som begär återbetalning av skatter som strider mot gemenskapsrätten skall inkomma med bokföringshandlingar, vilket är ett villkor för all återbetalning, skall följande överväganden beaktas.
- 37 När ett sådant krav avser de år för vilka återbetalningen begärs och när det uppställs under den period då bokföringshandlingarna i fråga skall sparas, kan kravet inte i sig anses omkasta bevisbördan för att skatterna inte övervältrats på tredje man, på ett sätt som är till nackdel för de skattskyldiga. Dessa handlingar innehåller neutrala faktauppgifter med hjälp av vilka särskilt myndigheten kan försöka visa att skatten övervältrats på någon annan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World m.fl., REG 2003, s. I-11365, punkt 115). Mot bakgrund härav och med undantag för särskilda omständigheter som sökanden kan åberopa, kan myndigheter eller domstolar betrakta det faktum att bokföringshandlingar inte lämnats ut när myndigheten begärt det som en omständighet att beakta för att styrka att skatterna har övervältrats på tredje man. Den omständigheten är emellertid inte i sig tillräcklig för att presumera att nämnda skatter övervältrats på tredje man och därmed inte heller för att låta det ankomma på sökanden att häva presumtionen genom att bevisa motsatsen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Weber's Wine World m.fl., punkt 116).
- 38 I en situation där myndigheten begär att få ut dessa handlingar sedan den lagstadgade bevarandetiden har löpt ut och där den skattskyldige inte har tillhandahållit dem, medför i varje fall det faktum att man härav drar slutsatsen att den skattskyldige har övervältrat skatterna i fråga på tredje man, eller att man

drar samma slutsats med förbehåll för att den skattskyldige skall bevisa motsatsen, en presumtion till nackdel för den senare som leder till att det blir orimligt svårt att utöva rätten till återbetalning av skatter som strider mot gemenskapsrätten.

39 Domstolen konstaterar följande vad gäller den omständigheten att myndigheten anser det styrkt att en skatt övervältrats på tredje man när skattebeloppet inte bokförts som en tillgång i balansräkningen under erlagda preliminära skatter som inbetalats utan grund hos det företag som begär återbetalningen det år beloppet inbetalades till skattemyndigheten.

40 Detta resonemang leder till en oberättigad presumtion till nackdel för sökanden. Med hänsyn till de omständigheter under vilka en begäran om återbetalning av skatt sker, förutsätter en bokföring av skattebeloppet som en tillgång i balansräkningen redan det år beloppet inbetalas att sökanden omedelbart anser sig kunna bestrida betalningen med goda utsikter till framgång, trots att han enligt ordalydelsen i artikel 29.1 i lag nr 428/1990 har flera år på sig för att inkomma med sin begäran. Den skattskyldige kan dessutom, även om han bestrider skattebetalningen, mycket väl anse att hans utsikter till framgång inte är tillräckligt säkra för att han skall ta risken att bokföra ett motsvarande belopp som en tillgång i balansräkningen. Mot bakgrund av svårigheterna att vinna framgång med en begäran om återbetalning på de villkor som beskrivits i förevarande mål kan en sådan bokföring till och med visa sig strida mot god bokföringssed. Ståndpunkten att övervältring av skatten på tredje man anses styrkt med motiveringen att beloppet inte bokförts som en tillgång i balansräkningen grundas dessutom på antagandet att indirekta skatter vanligtvis övervältras längre fram i försäljningsledet. Denna presumtion har fastställts strida mot gemenskapsrätten vid prövningen av den första aspekt som kritiserats av kommissionen.

41 Med hänsyn till vad som ovan anförts konstaterar domstolen att Republiken Italien har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att inte ändra artikel 29.2 i lag nr 428/1990, vilken tolkas och tillämpas av myndigheterna och

en betydande del av domstolarna, inklusive Corte suprema di cassazione, på ett sådant sätt att utövandet av rätten till återbetalning av skatt som påförts i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser görs orimligt svårt för den skattskyldige.

## Rättegångskostnader

- 42 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Italien skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Italien har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

På dessa grunder beslutar

## DOMSTOLEN

följande dom:

- 1) Republiken Italien har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att inte ändra artikel 29.2 i lag nr 428 av den 29 december 1990 med rubriken "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza

dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)" (bestämmelser om fullgörande av de förpliktelser som åvilar Italien till följd av dess medlemskap i Europeiska gemenskaperna (gemenskapslagen för år 1990)), vilken tolkas och tillämpas av myndigheterna och en betydande del av domstolarna, inklusive Corte suprema di cassazione (Italien), på ett sådant sätt att utövandet av rätten till återbetalning av skatt som påförts i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser görs orimligt svårt för den skattskyldige.

2) Republiken Italien skall ersätta rättegångskostnaderna.

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

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 9 december 2003.

R. Grass

Justitiesekreterare

V. Skouris

Ordförande