CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 25 oktober 2007 [1]

1. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat Italië, door uitdrukkelijk en algemeen te bepalen dat wordt afgezien van de controle van belastbare handelingen die gedurende een aantal belastingjaren zijn verricht, de verplichtingen die krachtens de Zesde btw-richtlijn [2] en artikel 10 EG op hem rusten, niet is nagekomen.

2. De betwiste nationale bepalingen voorzien in een btw-kwijtschelding die inhoudt dat, indien bepaalde aangiften worden gedaan en bepaalde bedragen onmiddellijk worden voldaan, niet wordt opgetreden tegen de verzuimde afrekening van de bedragen van verschillende belastingen gedurende de belastingjaren 1998 (en in sommige gevallen 1997) tot en met 2001, of ter zake geen onderzoek wordt ingesteld. [3]

3. De Commissie stelt dat, voor zover het de btw betreft, de kwijtschelding indruist tegen artikel 2 van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat transacties moeten worden belast, en tegen artikel 22 daarvan, dat verschillende verplichtingen betreffende de aangifte en de betaling van btw bevat.

4. Italië is van mening dat door de kwijtschelding niet op algemene en ongedifferentieerde wijze wordt afgezien van controle, dat er slechts door een beperkt gedeelte van de btw-plichtigen gebruik van is gemaakt en dat deze maatregel, gezien de hoogte van de alsnog geïnde belasting, uiterst productief is geweest, hetgeen betekent dat op doeltreffende wijze gebruik is gemaakt van beperkte hulpmiddelen. Derhalve valt de amnestie volgens Italië binnen de aan de lidstaten toegekende beoordelingsbevoegdheid.

Gemeenschapsrecht

5. Overeenkomstig artikel 10 EG zijn de lidstaten verplicht „alle algemene of bijzondere maatregelen [te treffen] welke geschikt zijn om de nakoming van de uit dit Verdrag of uit handelingen van de instellingen der Gemeenschap voortvloeiende verplichtingen te verzekeren", en de vervulling van haar taak te „vergemakkelijken". Tegelijkertijd dienen zij zich „te onthouden […] van alle maatregelen welke de verwezenlijking van

1 — Oorspronkelijke taal: Engels

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, herhaaldelijk gewijzigd). Op 1 januari 2007 is de Zesde richtlijn ingetrokken en vervangen door richtlijn van de Raad 2006/112/EC van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

3 — De amnestie in kwestie is tot volgende jaren uitgebreid, en de Commissie heeft ook tegen deze verlenging beroep ingesteld (zaak C-174/07). Dit is nog aanhangig bij het Hof.

de doelstellingen van dit Verdrag in gevaar kunnen brengen".

6. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen." [4]

7. Het oorspronkelijke artikel 22 van de Zesde richtlijn is vervangen door een van de zogenoemde „overgangsbepalingen" in hoofdstuk XVI; de toepasselijke tekst is die van artikel 28 octies. Dit artikel, met het kopje „verplichtingen in het binnenlands verkeer", is het langste van de gehele richtlijn. [5]

8. In verband met de onderhavige niet-nakoming verwijst de Commissie om te beginnen naar drie bepalingen van dit artikel, die zijn opgenomen in de leden 4, 5 en 8:

„4. a) Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke lidstaat vast te stellen termijn een aangifte indienen. […]

5. Iedere belastingplichtige moet het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen. […]

[…]

8. De lidstaten kunnen […] andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude […]." [6]

9. De Commissie vestigt de aandacht vervolgens op andere verplichtingen die de belastingplichtigen krachtens artikel 22 worden opgelegd. Zo moeten zij:

4 — Deze bepalingen zijn thans opgenomen in artikel 2, lid 1, sub a en d, van richtlijn 2006/112.

5 — Dit artikel is vervangen door met name de artikelen 213-271 van richtlijn 2006/112.

6 — De bepalingen zijn thans te vinden in de artikelen 252, lid 1, 206 en 273 van richtlijn 2006/112.

— opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van de activiteit als belastingplichtige (lid 1, sub a); [7]

— een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken (lid 2, sub a); [8]

— een lijst indienen van de intracommunautaire transacties (lid 6, sub b). [9]

10. Tot slot verwijst de Commissie naar andere bepalingen van artikel 22, die de lidstaten verplichten:

— belastingplichtigen aan de hand van een individueel nummer te identificeren (lid 1, sub c, d en e); [10]

— de nodige maatregelen te treffen om te verzekeren dat de personen die in de plaats van een belastingplichtige geacht worden tot voldoening van de belasting te zijn gehouden, de verplichtingen van de belastingplichtige inzake aangifte en betaling nakomen (leden 7, 10 en 11) [11].

Nationaal recht

11. De Commissie laakt de artikelen 8 en 9 van de Italiaanse begrotingswet 2003. [12] Volgens deze bepalingen hebben belastingplichtigen die geen volledige aangifte hebben ingediend, de mogelijkheid om door aanvullende aangiften te doen en een bepaald bedrag te betalen, zichzelf te bevrijden van verdere belastingschulden voor de betrokken periode, namelijk de belastingjaren 1998 (of in sommige gevallen 1997) tot en met 2001. De kwijtschelding geldt voor verschillende belastingen, maar het beroep van de Commissie betreft alleen de btw. De volgende samenvatting van de relevante bepalingen betreft dus alleen de situatie aangaande deze belasting.

Artikel 8

12. Volgens artikel 8 mogen aangiften die vóór 31 oktober 2002 hadden moeten

7 — Artikel 213, lid 1, van richtlijn 2006/112.

8 — Alhoewel de Commissie lid 3 noemt, is de relevante bepaling thans artikel 242 van richtlijn 2006/112.

9 — Artikelen 262 e.v. van richtlijn 2006/112.

10 — Artikelen 214-216 van richtlijn 2006/112.

11 — Artikelen 207, 209, 210, 256-258 en 267 van richtlijn 2006/112.

12 — Legge 289/2002, GURI van 31 december 2002, zoals gewijzigd.

worden ingediend, worden „gecompleteerd". De betrokken procedure kent twee varianten, die in de leden 3 en 4 worden geregeld.

13. Overeenkomstig artikel 8, lid 3, bestaat de completering uit een aanvullende aangifte voor elk van de betrokken belastingjaren en voldoening van de bijkomende bedragen die op grond van de voor ieder begrotingsjaar geldende bepalingen verschuldigd zijn. In bepaalde gevallen waarin de koper zelf de voorbelasting verschuldigd is, maar deze niet heeft aangegeven, heeft de procedure slechts betrekking op de niet-aftrekbare btw. De aanvullende aangifte is alleen maar geldig wanneer het daarin om bijkomende verschuldigde bedragen van ten minste 300 EUR per belastingjaar gaat. Wanneer de bedragen 3 000 EUR voor individuen en 6 000 EUR voor anderen overschrijden, kan de betaling in twee gelijke tranches worden verricht.

14. Er kan geen gebruik van artikel 8, lid 4, worden gemaakt ingeval de belastingplichtige voor geen van de betrokken belastingjaren aangifte heeft gedaan. Personen die er wel gebruik van kunnen maken, kunnen via bepaalde bevoegde instanties aangiften indienen en betalingen verrichten. De verschuldigde bedragen kunnen in maandelijkse termijnen worden voldaan, zij het tegen betaling van rente. De procedure is vertrouwelijk in zoverre dat de concrete bedragen die verschuldigd zijn, niet aan individuele belastingplichtigen zijn gekoppeld.

15. Indien de procedure van artikel 8, lid 3 of lid 4, is gevolgd, bepaalt artikel 8, lid 6, dat, tot een plafond van het dubbele van de btw die volgens de aanvullende aangifte verschuldigd is, a) noch de belastingplichtige, noch een andere persoon die hoofdelijk aansprakelijk is, aan controle wordt onderworpen, b) eventuele fiscale straffen die hadden kunnen worden opgelegd, komen te vervallen, en c) bepaalde procedures met betrekking tot belastingfraude niet meer kunnen worden ingesteld (alhoewel strafrechtelijke procedures die reeds zijn ingeleid, niet worden beëindigd). Overeenkomstig artikel 8, lid 6 bis, kan echter belastingonderzoek worden uitgevoerd wanneer de verschuldigde bedragen het in artikel 8, lid 6, gespecificeerde bedrag overschrijden.

16. Volgens artikel 8, lid 9, zijn personen die van de vertrouwelijke procedure van artikel 8, lid 4, gebruik hebben gemaakt, vrijgesteld van iedere vorm van controle, met uitzondering van de controle van de coherentie van hun aanvullende verklaringen.

17. Overeenkomstig artikel 8, lid 10, is het gehele artikel niet van toepassing in gevallen waarin, op het tijdstip van inwerkingtreding van de wet, a) reeds een naheffingsaanslag was verzonden of b) reeds een strafrechtelijke procedure wegens belastingfraude met betrekking tot een bepaald belastingjaar was ingesteld. In sommige gevallen is het echter mogelijk om aan een vroegere naheffing te voldoen en voor andere perioden gebruik te maken van de procedure van artikel 8.

18. Volgens artikel 8, lid 12, kan de indiening van een aanvullende aangifte geen aangifte van een misdrijf vormen.

Artikel 9

19. Artikel 9 heeft betrekking op de „automatische regularisatie" voor afgelopen jaren.[13] Belastingplichtigen die om een dergelijke regularisatie verzoeken, dienen vóór 31 oktober 2002 aangifte te doen voor *alle* belastingjaren waarin dit verplicht was.

20. Volgens artikel 9, lid 2, sub b, bestaat de automatische regularisatie uit de betaling, voor ieder belastingjaar, van een bedrag overeenkomend met 2 % van de btw over de leveringen van de belastingplichtige en 2 % van de als voorbelasting betaalde btw die in het betrokken jaar was afgetrokken. Dit percentage daalt naar 1,5 % wanneer de definitieve belasting of de voorbelasting meer dan 200 000 EUR bedraagt, en naar 1 % bij bedragen boven 300 000 EUR. Wanneer op grond van de bepaling een bedrag van meer dan 11 600 000 EUR moet worden betaald, wordt het gedeelte dat dit bedrag te boven gaat, met 80 % verminderd. Artikel 9, lid 6, legt evenwel een minimumbedrag voor de jaarlijkse betalingen vast van 500 EUR bij een omzet van minder dan 50 000 EUR, 600 EUR bij een omzet tussen de 50 000 en de 180 000 EUR en 700 EUR bij een omzet van meer dan 180 000 EUR.

21. Voor individuele jaren waarvoor in het geheel geen aangifte is gedaan, dient overeenkomstig artikel 9, lid 8, per belastingjaar een forfaitair bedrag van 1 500 EUR voor natuurlijke personen en van 3 000 EUR voor ondernemingen en verenigingen te worden voldaan.

22. Volgens artikel 9, lid 9, kunnen bij de automatische regularisatie geen verdere bedragen worden afgetrokken of teruggegeven indien de belastingplichtige nog geen aanvraag ter zake had ingediend. Het sluit evenwel niet uit dat bepaalde controles worden verricht, met name betreffende de coherentie tussen de ingediende verklaringen en de betaalde bedragen en eerdere aanvragen voor teruggaaf van btw.

23. Artikel 9, lid 10, komt overeen met artikel 8, lid 6. Wanneer de procedure van artikel 9 is gevolgd, wordt a) noch de belastingplichtige, noch een andere persoon die hoofdelijk aansprakelijk is, aan onderzoek onderworpen, b) komen eventuele fiscale straffen die hadden kunnen worden opgelegd, te vervallen, en c) kunnen bepaalde procedures met betrekking tot belastingfraude niet meer worden ingesteld (alhoewel strafrechtelijke procedures die reeds zijn ingeleid, niet worden beëindigd). Anders dan in artikel 8, lid 6, zijn deze vrijstellingen echter niet beperkt tot een bepaald maximum van het alsnog betaalde of aangegeven bijkomende btw-bedrag.

24. Overeenkomstig artikel 9, lid 12, kan de betaling in twee gelijke tranches worden verricht indien het verschuldigde bedrag

13 — Deze regeling wordt aangeduid als „condono tombale" („grafkwijtschelding"), vermoedelijk omdat de belastingschulden „dood en begraven" zijn.

hoger ligt dan 3 000 EUR voor individuele personen en 6 000 EUR voor anderen.

25. Artikel 9, lid 13, komt overeen met artikel 8, lid 9. Bij degenen die voor de vertrouwelijke procedure hebben geopteerd, wordt uitsluitend de coherentie van hun aanvullende verklaringen gecontroleerd.

26. Artikel 9, lid 14, komt overeen met artikel 8, lid 10. Het bepaalt dat het gehele artikel niet van toepassing is in gevallen waarin bij de inwerkingtreding van de wet a) reeds een naheffingsaanslag was verzonden of b) reeds een strafrechtelijke procedure wegens belastingfraude met betrekking tot een bepaald belastingjaar is ingesteld. Het voegt echter nog een verdere uitsluiting toe voor gevallen waarin c) de belastingplichtige voor geen van de betrokken belastingjaren aangifte heeft gedaan.

27. Artikel 9, lid 15, beperkt de uitsluitingen van artikel 9, lid 14, sub a en b, tot de belastingjaren waarop zij betrekking hebben. Het bepaalt dat geen automatische regularisatie mogelijk is indien de gegevens niet overeenstemmen met die van de ingediende aangifte. Ten slotte bepaalt het, dat reeds voldane bedragen als vooruitbetaling op de verschuldigde belasting worden beschouwd en niet worden teruggegeven.

Precontentieuze procedure

28. Aangezien de Commissie van mening was dat de artikelen 8 en 9 van de Italiaanse begrotingswet 2003 in strijd zijn met de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn, heeft zij Italië op 19 december 2003 een schriftelijke aanmaning in de zin van artikel 226 EG doen toekomen. Italië antwoordde op 30 maart 2004 dat er zijns inziens geen sprake was van een onverenigbaarheid. Aangezien de Commissie dit antwoord onbevredigend achtte, zond zij op 13 oktober 2004 een met redenen omkleed advies waarin Italië werd opgeroepen binnen twee maanden zijn verplichtingen na te komen. Bij schrijven van 31 december 2005 deelde Italië mee nog steeds van mening te zijn dat er geen sprake was van onverenigbaarheid. Daarop heeft de Commissie op 8 maart 2006 het onderhavige beroep ingesteld.

Conclusies van partijen

29. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door in de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289 van 27 december 2002 (begrotingswet 2003) uitdrukkelijk en algemeen te bepalen dat wordt afgezien van de controle van belastbare handelingen die gedurende een aantal belastingjaren zijn verricht, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn juncto artikel 10 EG. Tevens verzoekt zij Italië in de kosten te verwijzen.

30. Italië concludeert tot verwerping van het beroep, met verwijzing van de Commissie in de kosten.

Beoordeling

Ontvankelijkheid

31. Italië stelt dat de Commissie in het met redenen omkleed advies een nieuwe grief heeft aangevoerd, te weten schending van het beginsel van de btw-neutraliteit en verstoring van de mededinging als gevolg van de betwiste bepalingen. De Commissie betoogt dat zij naar aanleiding van de argumenten van Italië alleen maar heeft verwezen naar de rechtspraak van het Hof ter zake, die relevant is voor de beoordeling van een schending van de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn.

32. Aangezien de Commissie het Hof niet verzoekt vast te stellen dat de Italiaanse bepalingen specifiek het neutraliteitsbeginsel schenden of de mededinging verstoren, lijkt haar standpunt redelijk. Mijns inziens is het beroep dan ook zonder meer ontvankelijk.

Ten gronde

33. De partijen twisten in casu over een aantal met elkaar verband houdende vraagstukken, die ik als volgt zou willen indelen: i) aard en strekking van de door de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn aan de lidstaten opgelegde verplichtingen, met bijzondere aandacht voor het toezicht op en de handhaving van de naleving van de bepalingen door de belastingplichtigen; ii) de praktische gevolgen van de betwiste kwijtscheldingsbepalingen in het licht van die verplichtingen; iii) de betekenis van de verschillende beperkingen op de kwijtscheldingsbepalingen in dat opzicht, en iv) de relatieve doeltreffendheid van de kwijtscheldingsbepalingen, in het bijzonder wat het gebruik van de beschikbare middelen in verhouding tot de geïnde bedragen betreft, de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten bij het beheer van de btw en de mate waarin de kwijtscheldingsbepalingen binnen die bevoegdheid vallen.

34. Alhoewel het mogelijk — en interessant — zou zijn een aantal andere algemenere vraagstukken betreffende de rechtmatigheid en/of wenselijkheid van btw-kwijtscheldingen te bespreken, waarvan er sommige in de loop van de procedure zijn aangestipt, ben ik van mening dat het niet zinvol zou zijn dat het Hof hierop dieper ingaat in het kader van de beoordeling van de vraag of de specifieke bepalingen die de Commissie bekritiseert, al dan niet in strijd zijn met de Zesde richtlijn. Ik zal mij in mijn beoordeling derhalve in wezen beperken tot de aspecten die voor de door de Commissie verzochte vaststelling relevant zijn, en de bredere vraagstukken slechts zijdelings vermelden.

Uit de Zesde richtlijn voortvloeiende verplichtingen

35. Ik deel het standpunt van de Commissie waar het gaat om de verplichtingen die uit de Zesde richtlijn voor zowel belastingplichtigen als de lidstaten voortvloeien. Ook Italië is het blijkbaar op de hoofdpunten eens met haar weergave van die verplichtingen, alhoewel het bij zijn standpunt blijft dat de nadere uitwerking van de toepassing en inning onder de bevoegdheid van de lidstaten valt. Het standpunt van de Commissie kan als volgt worden samengevat.

36. Uit de considerans van de Zesde richtlijn volgt dat de eigen middelen van de Gemeenschappen „onder meer de ontvangsten uit de belasting over de toegevoegde waarde omvatten, verkregen door toepassing van een gemeenschappelijk percentage op een grondslag welke op uniforme wijze volgens communautaire voorschriften wordt vastgesteld" [14], dit „onder waarborging van de neutraliteit van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten, opdat uiteindelijk een gemeenschappelijke markt tot stand wordt gebracht waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt". [15] Voorts wordt hierin aangegeven dat „de verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn, zoveel mogelijk moeten worden geharmoniseerd ten einde de nodige waarborgen te verkrijgen met betrekking tot de gelijkheid van de belastingheffing in alle lidstaten". [16]

37. Bovendien moet volgens het Hof het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit worden geëerbiedigd bij de uitlegging van de Zesde richtlijn. [17] Dit beginsel verzet zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de btw-heffing. [18]

38. De specifieke verplichtingen van artikel 22 van de Zesde richtlijn hebben tot doel te waarborgen dat de nationale autoriteiten over alle noodzakelijke informatie beschikken om de heffing en de inning van de btw en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren. [19] Deze verplichtingen zijn het logische gevolg van de vereiste van artikel 2, dat (zonder specifieke vrijstelling) alle transacties die onder de werkingssfeer ervan vallen, moeten worden belast. Dit is een algemene regel waarvan geen enkele lidstaat eenzijdig kan afwijken. [20] Ofschoon een lidstaat krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn [21] de Raad kan verzoeken om van de bepalingen van de richtlijn te mogen afwijken „teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen", mogen de vereenvoudigingsmaatregelen „geen noemenswaardige invloed hebben op de totale belastingopbrengst van de lidstaat" (in casu staat echter vast dat Italië de Raad niet om toestemming heeft verzocht).

14 — Tweede overweging; achtste overweging van de considerans van richtlijn 2006/112.

15 — Vierde overweging; niet opgenomen in de considerans van richtlijn 2006/112.

16 — Veertiende overweging; vijfenveertigste overweging van de considerans van richtlijn 2006/112.

17 — Zie bijvoorbeeld arrest van 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 36).

18 — Arrest van 16 september 2004, Cimber Air (C-382/02, Jurispr. blz. I-8379, punt 24).

19 — Zie bijvoorbeeld arresten van 5 december 1996, Reisdorf (C-85/95, Jurispr. blz. I-6257, punt 24), en 17 september 1997, Langhorst (C-141/96, Jurispr. I-5073, punten 17 en 28).

20 — Zie bijvoorbeeld arrest van 21 februari 1989, Commissie/Italië (203/87, Jurispr. blz. 371, punt 10).

21 — Artikel 395 van richtlijn 2006/112.

39. Iedere lidstaat is dus verplicht alle wettelijke en administratieve maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd, op dezelfde wijze als in de andere lidstaten. Hoewel deze verplichting in de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk is vastgelegd, vloeit zij toch noodzakelijkerwijs voort uit de richtlijn in haar geheel, uit artikel 10 EG en de rechtspraak van het Hof. [22] En ofschoon de harmonisatie niet uitputtend is en bepaalde administratieve aspecten noodzakelijkerwijs aan de lidstaten zijn overgelaten, impliceren de verplichtingen van artikel 22 van de Zesde richtlijn niettemin een gedetailleerde harmonisatie op wetgevingsniveau.

40. Overeenkomstig die harmonisatie zijn de lidstaten verantwoordelijk voor de controle van de belastingaangiften, boekhouding en andere relevante documenten alsook voor de berekening en inning van de verschuldigde belasting. Zij beschikken over een zekere armslag bij de beoordeling van de vraag hoe zij de hun ter beschikking staande middelen het meest effectief en billijk bij de toepassing van deze belasting inzetten, althans in het concrete geval, maar deze beoordelingsbevoegdheid wordt ingeperkt doordat gewaarborgd moet zijn dat

— de eigen middelen van de Gemeenschap doeltreffend worden geïnd, en

— de behandeling van belastingplichtigen binnen een lidstaat of tussen lidstaten niet in belangrijke mate verschilt.

41. Italië ontkent niet dat de lidstaten verplicht zijn om, voor zover dat met de beschikbare middelen mogelijk is, de naleving van de btw-regels door de belastingplichtigen te bewaken en te controleren. Het ontkent echter wel dat de betwiste bepalingen de grenzen van de legitieme beoordelingsbevoegdheid waarover de lidstaten bij de uitoefening van deze taken beschikken, te buiten gaan.

42. Derhalve moet om te beginnen worden onderzocht welke praktische gevolgen deze bepalingen hebben.

Gevolgen van de betwiste bepalingen

43. De Commissie stelt dat de betwiste bepalingen de normale rechtsverhoudingen op btw-vlak vervangen door nieuwe die de btw-plichtigheid definitief afschaffen en vervangen door een andersoortige verplichting tot betaling van bedragen die vrijwel geen verband houden met de bedragen die volgens de normale btw-regels hadden moeten worden berekend en afgedragen. Zij is van mening dat met de kwijtschelding „algemeen, ongedifferentieerd en bij voorbaat" wordt afgezien van het recht op controle en verificatie, terwijl volgens de richtlijn kwijtscheldingsregelingen voor belastingplichtigen van

22 — Zowel Italië als de Commissie verwijst naar het arrest van 28 september 2006, Commissie/Oostenrijk (C-128/05, Jurispr. blz. I-9265), waarin het Hof oordeelde dat Oostenrijk zijn verplichtingen niet was nagekomen door bepaalde internationale vervoersondernemers geheel vrij te stellen van btw-verplichtingen. Zie ook arrest van 14 september 2006, Stradasfalti (C-228/05, Jurispr. blz. I-8391, met name punt 66); in die zaak benadrukte het Hof dat Italië belastingplichtigen niet eenzijdig een afwijking van het recht op btw-aftrek kan opleggen.

geval tot geval behoren te worden getroffen. Bovendien is er haars inziens sprake van een ernstige schending van het beginsel van btw-neutraliteit en van de gelijke behandeling van belastingplichtigen.

44. Het lijdt geen twijfel dat de bepalingen zeer complex zijn. In de loop van de procedure is gebleken dat de partijen wat de praktische gevolgen ervan betreft van mening verschillen. In het licht van hun antwoorden op verzoeken van het Hof om nadere informatie, denk ik echter dat die gevolgen als volgt kunnen worden samengevat.

45. Indien een belastingplichtige voor geen enkel van de betrokken belastingjaren een btw-aangifte heeft ingediend, heeft hij geen aanspraak op kwijtschelding volgens de artikelen 8, lid 4, of 9. Kwijtschelding volgens artikel 8 of artikel 9 is echter wel mogelijk indien de belastingplichtige a) een (volledige of onvolledige) aangifte heeft ingediend voor één of meer van de betrokken belastingjaren, maar niet voor de andere, of b) voor alle betrokken belastingjaren aangifte heeft gedaan, maar sommige van deze aangiften of ook alle onvolledig of onjuist waren.

46. Indien een belastingplichtige voor een bepaald belastingjaar een aanvullende aangifte indient volgens de procedure van artikel 8, waarin een hoger bedrag aan belastbare toegevoegde waarde is vermeld (verschil tussen de belasting op ontvangen belaste handelingen en die op verrichte belastbare handelingen) dan oorspronkelijk was aangegeven, dient hij a) een bedrag te voldoen dat overeenkomt met de btw die over het bijkomende bedrag verschuldigd is (met een minimum van 300 EUR), en b) wordt hij vrijgesteld van naheffing van de voor dat jaar verschuldigde belasting, tot een limiet van het dubbele van het bedrag van de alsnog betaalde bijkomende btw.

47. De procedure van artikel 9 leidt tot verschillende resultaten al naargelang of oorspronkelijk al dan niet een aangifte was ingediend en welk bedrag aan voorbelasting is afgetrokken. In elk geval dient echter voor ieder van de betrokken jaren een betaling te worden verricht (los van de vraag of voor het betrokken jaar al dan niet een aangifte was ingediend en of deze al dan niet juist was) en is geen verdere aftrek mogelijk. Voor jaren waarvoor een aangifte was ingediend, beloopt het te betalen bedrag 1 à 2 % van de *oorspronkelijk* afgetrokken voorbelasting plus 1 à 2 % van de *oorspronkelijk* voor dat jaar aangegeven belasting [23], met een minimum van 500, 600 of 700 EUR, afhankelijk van de hoogte van de omzet. Voor elk jaar waarvoor oorspronkelijk geen aangiften waren ingediend, dient een forfaitair bedrag van 1 500 EUR voor individuele personen en 3 000 EUR voor ondernemingen te worden betaald, ongeacht de werkelijke hoogte van het bedrag waarvan niet naar behoren dan wel geheel geen aangifte is gedaan.

48. Dit komt erop neer dat een belastingplichtige die gebruik maakt van de procedure

23 — Dit percentage is zelfs lager voor bedragen boven 11 600 000 EUR, die met 80 % worden verminderd — dat wil zeggen tot 0,2 % van de oorspronkelijk aangegeven voorbelasting en/of verschuldigde btw.

van artikel 8, een bedrag betaalt dat overeenkomt met de volledige btw over de eerst niet, maar later alsnog aangegeven toegevoegde waarde, maar alleen voor de jaren waarvoor hij geen volledige en juiste aangifte heeft ingediend. Hij geniet dan echter bescherming tegen naheffing van verschuldigde bedragen tot het dubbele van dat bedrag. Het lijkt dan ook in de praktijk niet erg waarschijnlijk dat hij meer dan de helft van zijn daarvóór niet aangegeven toegevoegde waarde zal aangeven. Dit betekent dat de belastingdienst maximaal de helft van de eigenlijk verschuldigde btw int en tegelijkertijd afziet van iedere mogelijkheid om alsnog de andere helft te innen.

49. Een belastingplichtige die gebruik maakt van de procedure van artikel 9 moet voor ieder jaar van de betrokken periode een bedrag voldoen, ongeacht of de oorspronkelijke aangifte voor dat jaar juist was. Indien een (juiste of onjuiste) aangifte was ingediend, hoeft slechts een klein gedeelte (maximaal 2 %) van de *oorspronkelijk* aangegeven voorbelasting en verschuldigde btw te worden betaald. Indien geen aangifte was ingediend, moet een forfaitair bedrag van 1 500 EUR of 3 000 EUR worden voldaan, ongeacht het bedrag van de btw waarvan geen aangifte is gedaan. In beide gevallen geniet de belastingplichtige vervolgens vrijstelling van naheffing.

50. Wanneer een belastingplichtige tussen de twee procedures kan kiezen (en van één ervan gebruik wenst te maken), zal hij redelijkerwijs die kiezen die hem het minst kost. Blijft de te laag of niet aangegeven btw binnen de perken (en is er dus wellicht eerder sprake van een echte vergissing), lijkt de procedure van artikel 8, die vrijstelling van verdere controle biedt tegen betaling van de helft van de verschuldigde btw, aantrekkelijker. Is het bedrag van de niet aangegeven btw hoger (hetgeen eerder te wijten zou kunnen zijn aan opzettelijke fraude), biedt de procedure van artikel 9 vrijstelling tegen betaling van een bedrag dat overeenkomt met een klein (in extreme gevallen zelfs vrijwel nihil [24]) gedeelte van de verschuldigde maar niet afgerekende belasting.

51. De Commissie benadrukt dat artikel 9 elke belastingplichtige de mogelijkheid biedt om ieder risico van controle of naheffing voor een aantal belastingjaren uit de weg te ruimen tegen betaling van een bedrag dat vrijwel geen verband houdt met het bedrag van de bij een tarief van 20 % normaliter verschuldigde btw. De kwijtscheldingsregeling van artikel 8 beschermt de belastingplichtige eveneens tegen verder controle of naheffing, zij het tegen betaling van een hoger bedrag. Doordat de belastingdienst zo algemeen afstand doet van zijn controlebevoegdheid, wordt de neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel in de ogen van de Commissie ernstig in het gedrang gebracht. Belastingplichtigen die vergelijkbare handelingen verrichten, worden zeer uiteenlopend behandeld waardoor de gezonde mededinging wordt ondermijnd.

24 — De Commissie noemt het geval van een belastingplichtige die voor een bepaald belastingjaar waarin hij 600 000 EUR aan belasting verschuldigd was, geen aangifte heeft ingediend. Volgens de procedure van artikel 9 beloopt het maximale bedrag dat moet worden betaald om voor volledige vrijstelling in aanmerking te komen 3 000 EUR. Dit betekent dat de belastingdienst een bedrag van 597 000 EUR derft. Ik zou hieraan toevoegen dat de gederfde inkomsten zelfs nog hoger zouden kunnen liggen, aangezien de bepaling expliciet van toepassing is op betalingen boven 11 600 000 EUR.

52. Ook op dit punt moet ik de Commissie gelijk geven dat een wettelijke regeling die eerlijke en consciëntieuze handelaren het volle btw-bedrag laat betalen, maar frauduleuze of nalatige handelaren aan ieder verder onderzoek laat ontkomen tegen betaling van ten hoogste de helft en mogelijkerwijs veel minder dan de eigenlijk verschuldigde btw, niet in overeenstemming is met de verplichtingen die met name de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn aan de lidstaten opleggen. In het bijzonder gaan de regelingen van artikel 9 van de Italiaanse begrotingswet 2003 volledig voorbij aan de gedetailleerde bepalingen van artikel 22 van de Zesde richtlijn waarnaar de Commissie [25] verwijst, omdat zij geen aangifte van daadwerkelijk verrichte transacties verlangen en de te betalen bedragen op geen enkele wijze verband houden met de belasting die over die transacties had moeten worden voldaan. De Commissie benadrukt ook geheel terecht dat de kwijtschelding ongedifferentieerd is, omdat geen onderscheid wordt gemaakt tussen incidentele en regelmatige te lage aangiften, tussen kleine en grote bedragen of tussen nalatigheid en fraude.

53. Italië verweert zich hoofdzakelijk met het argument dat de kwijtschelding slechts beperkt openstaat en een effectieve maatregel vormt, die binnen de beoordelingsbevoegdheid valt waarover de lidstaten beschikken met betrekking tot de inning van bedragen die anders voor de belastingdienst verloren zouden zijn. Derhalve moeten deze aspecten worden beoordeeld voordat een definitieve conclusie kan worden getrokken.

Beperkt karakter van de kwijtscheldingsbepalingen

54. Volgens de Commissie komt de betwiste kwijtschelding erop neer dat de Italiaanse autoriteiten op algemene en ongedifferentieerde wijze afstand doen van hun recht op controle en naheffing. De Italiaanse regering stelt echter dat de betrokken bepalingen aan beperkingen onderhevig zijn, die zo wezenlijk zijn dat de kwijtschelding niet als algemeen of ongedifferentieerd kan worden gekwalificeerd.

55. Ten eerste geldt de kwijtschelding niet voor belastingplichtigen die voor de betrokken belastingjaren helemaal geen btw-aangifte hebben ingediend. [26] Volgens de Commissie zijn deze gevallen echter per definitie slechts marginaal.

56. Het is inderdaad alleen maar te hopen dat dergelijke gevallen niet vaak voorkomen, en Italië heeft ook geen aanstoot genomen aan de omschrijving „marginaal". In de praktijk is het zeker denkbaar dat ondernemingen van zekere omvang, zelfs al willen zij de belastingdienst om de tuin leiden, aangiften indienen die plausibel genoeg zijn om niet de aandacht op zich te vestigen. Daarentegen kan het geheel achterwege laten van de aangifte zich vaker voordoen bij kleinere ondernemers, die zo hopen uiteindelijk onopgemerkt te blijven of die in ontduiking

25 — Zie punten 8-10 van deze conclusie.

26 — Artikelen 8, lid 4, en 9, lid 14, sub c.

een soort morele de-minimisregel zien.[27] Bovendien is het waarschijnlijk dat tal van illegale activiteiten geheel niet worden aangegeven voor de btw, ook al zijn zij in beginsel aan deze belasting onderworpen.[28]

57. Ik ben er derhalve niet van overtuigd dat de uitsluiting globaal gezien marginaal is. Wat de zichtbare economie betreft ongetwijfeld wel, eenvoudig omdat iedereen die openlijk belastbare activiteiten verricht, althans zoveel belasting zal aangeven als noodzakelijk is om aan lastige controles te ontkomen; diegenen worden niet van de kwijtschelding uitgesloten. Dit gaat echter niet op voor de onzichtbare, of ondergrondse, economie, die volgens schattingen in Italië goed is voor meer dan 26 % van het BNP.[29]

58. Anderzijds zal een (in theorie) belastingplichtige die volledig aan de aandacht van de belastingdienst wil ontsnappen, minder geneigd zijn de bescherming van een kwijtschelding te zoeken, dan iemand die bij de belastingdienst al bekend is maar iets heeft verborgen. Ook zal hij minder snel door de belastingdienst worden gecontroleerd, in het bijzonder als deze slechts over beperkte middelen beschikt, zoals de Italiaanse regering argumenteert.

59. Globaal gezien acht ik het derhalve niet waarschijnlijk dat de uitsluiting van belastingplichtigen die helemaal geen aangifte voor de betrokken jaren hebben ingediend, significante betekenis heeft voor het aantal personen dat profiteert of probeert te profiteren van de kwijtschelding.

60. De Italiaanse regering stelt in de tweede plaats dat geen recht op kwijtschelding bestaat wanneer reeds onregelmatigheden aan het licht zijn gebracht.[30] De Commissie brengt hier tegenin dat de uitsluiting niet volledig is, aangezien in sommige gevallen gebruik kan worden gemaakt van een andere regularisatieprocedure uit hoofde van de artikelen 15 en 16 van wet nr. 289/2002 om naheffingsprocedures te beëindigen en de mogelijkheid van kwijtschelding te laten herleven. De Italiaanse regering stelt evenwel dat deze voorziening alleen van toepassing is op personen die in die procedures nog beroep kunnen instellen.

61. Uit de tekst van de artikelen 15 en 16 die Italië bij zijn dupliek heeft overgelegd, blijkt dat naheffingsprocedures die nog niet de fase van een definitieve beschikking of uitspraak hebben bereikt, door de betaling van een bedrag van minimaal 150 EUR en maximaal 50 % van de gevorderde belasting kunnen worden beëindigd. Uit de artikelen 8, lid 10, en 9, lid 14, volgt voorts dat zodra een dergelijke betaling binnen de vastgestelde termijn is verricht, de belastingplichtige weer een verzoek om kwijtschelding uit hoofde van artikel 8 of artikel 9 kan indienen.

27 — In tegenstelling tot sommige andere lidstaten kent Italië geen drempel voor de btw-registratie, hetgeen betekent dat ook de kleinste ondernemingen btw moeten afdragen.

28 — Zie bijvoorbeeld het arrest van 6 juli 1006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 50) en de daar aangehaalde rechtspraak.

29 — Zie bijvoorbeeld het rapport van de Europese waarnemingspost voor de werkgelegenheid, herfst 2004, met name blz. 77 en 106-110.

30 — Artikelen 8, lid 10, en 9, lid 14.

62. De door de Italiaanse regering aangevoerde uitsluiting heeft dus een beperkte reikwijdte. Het is niet meer dan normaal dat een belastingamnestie die erop gericht is vrijwillige betalingen te verkrijgen in plaats van de belastingbedragen die normaliter verschuldigd zouden zijn, waarvan de inning met andere middelen als moeilijk wordt beschouwd, niet ook nog kan inhouden dat ten gunste van de belastingplichtige procedures worden heropend, die reeds ten gunste van de belastingdienst zijn afgerond. Belastingplichtigen waartegen een procedure nog aanhangig is, kunnen echter in het genot van de kwijtschelding komen door betaling van een gedeelte van het in die procedure gevorderde bedrag, naast het bedrag dat voor kwijtschelding moet worden voldaan. De kwijtschelding is voor de betrokkenen nog steeds aantrekkelijk indien deze inhoudt dat zij vrijstelling verkrijgen tegen een lager totaalbedrag dan zij waarschijnlijk hadden moeten betalen wanneer de procedure in hun nadeel was afgesloten. Het gevolg is echter wel dat de belastingdienst minder ontvangt dan hij anders had kunnen innen, en tegelijkertijd afziet van de mogelijkheid van verdere controle.

63. Het derde argument dat de Italiaanse regering aanvoert [31], is dat het bedrag dat in het kader van de kwijtschelding wordt betaald, kan worden geverifieerd aan de hand van de reeds ingediende aangiften, en dat indien reeds aanvragen om teruggaaf zijn ingediend, de kwijtscheldingsprocedure zich niet verzet tegen onderzoek naar de juistheid van deze verzoeken.

64. Zoals de Commissie geheel terecht benadrukt, is het eerste type controle puur formeel en volledig afhankelijk van de juistheid van de ingediende aangiften — die van haar kant ten gevolge van de kwijtscheldingsprocedure niet meer wordt geverifieerd.

65. Het tweede type controle heeft betrekking op verzoeken om teruggaaf van btw, dat wil zeggen situaties waarin de voorbelasting hoger is dan de verschuldigde belasting en het verschil tussen beide dus in het voordeel van de belastingplichtige en niet van de belastingdienst is. De Italiaanse regering stelt dat in dergelijke gevallen, ongeacht de kwijtschelding, de controles ook de leverancier kunnen bestrijken die de factuur met de voorbelasting heeft afgegeven, en die in ieder geval de belasting is verschuldigd als degene die de factuur heeft opgemaakt. [32]

66. Mijns inziens kan ook deze uitsluiting van de vrijstelling van controles marginaal zijn. Een handelaar die ten onrechte om teruggaaf van btw verzoekt, doet dit al dan niet met medewerking van zijn leveranciers, die de facturen hebben afgegeven waarin een bedrag aan voorbelasting is vermeld dat in feite niet aan de autoriteiten is betaald. Indien er van die medewerking sprake is, is het de vraag of hij, tenzij hij moet vrezen te worden ontdekt, überhaupt om kwijtschelding zal verzoeken, aangezien hij over documenten beschikt die hem prima facie recht geven op teruggaaf, en de kwijtscheldingsprocedure zou impliceren dat hij zijn bij de fraude betrokken partner(s) zou moeten blootgeven. In gevallen van fraude met „missende handelaren” (wanneer één of

31 — Gebaseerd op artikel 9, lid 9, en met name op de uitlegging daarvan in een arrest van het Constitutioneel Hof van 27 juli 2005.

32 — Artikel 54 bis van presidentieel decreet nr. 633/72; zie artikel 21, lid 1, sub d, (in artikel 28 octies) van de Zesde richtlijn en artikel 203 van richtlijn 2006/112.

meer van de handelaren verdwijnen zonder de btw aan de autoriteiten te betalen) is het onderzoek naar de leveranciers per definitie zinloos. En indien geen sprake is van medeplichtigheid, is het nog minder waarschijnlijk dat bij onderzoek onregelmatigheden eerder in de transactieketen worden vastgesteld.

67. Over het geheel gezien zijn de door de Italiaanse regering aangevoerde beperkingen op de kwijtschelding weliswaar niet geheel illusoir, maar spelen zij toch geen wezenlijke rol.

Doeltreffendheid van de inning en beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten

68. Vaststaat dat de lidstaten bij de huidige stand van de harmonisatie van het btw-stelsel verantwoordelijk zijn voor het toezicht op de naleving van de belastingplicht, de verificatie van de aangiften, facturen en alle andere relevante documenten, en de berekening en inning van de verschuldigde belasting. Voorts staat vast dat zij in dit opzicht over een zekere beoordelingsbevoegdheid beschikken voor zover het gaat om de meest doeltreffende manier om de hen ter beschikking staande middelen in te zetten.

69. Italië stelt dat de betwiste bepalingen ertoe leiden dat sommige belastingplichtigen thans spontaan aangifte doen van tot dusver niet aangegeven bedragen, waardoor mankracht en middelen vrijkomen die kunnen worden ingezet om hardnekkige fraudeurs aan te pakken, en in totaal de inkomsten hoger zijn dan anders het geval zou zijn. Dit valt binnen de grenzen van de beoordelingsbevoegdheid waarover de lidstaten ook volgens de Commissie beschikken bij de beslissing, hoe zij hun middelen inzetten om de naleving van de bepalingen te controleren en te handhaven.

70. De Italiaanse regering verklaart dat in totaal 162 000 belastingplichtigen gebruik hebben gemaakt van de kwijtscheldingsregeling van artikel 8 en 750 000 van die van artikel 9. Dit laatste cijfer komt neer op 13,37 % van de 5 309 654 belastingplichtigen die in 2001 in Italië geregistreerd waren. [33] In 2003 beliep het alsnog geïnde bedrag (1 938 miljoen EUR) ongeveer 1,9 % van de btw-opbrengst in dat jaar (101 890 miljoen EUR). De btw die in de periode 1999-2002 na conventioneel onderzoek alsnog was geïnd, was veel lager geweest, tussen 140 miljoen EUR en 357 miljoen EUR, met een totaal van slechts 1 049 miljoen EUR over de periode van vier jaar. [34] Uit deze cijfers blijkt volgens Italië hoe ongegrond het beroep is.

71. De Commissie brengt hier tegenin dat deze cijfers veeleer aantonen dat veel te veel belastingplichtigen gebruik hebben gemaakt van de kwijtschelding voor een veel te beperkt

33 — Deze berekening klopt niet. 750 000 is gelijk aan 14,125 % van 5 309 654. De 162 000 personen die van artikel 8 gebruik hebben gemaakt, komen overeen met 3,05 % van het totale aantal belastingplichtigen.

34 — Bij vergelijking van deze cijfers met de door de Italiaanse regering verstrekte gegevens over de btw die in diezelfde periode van vier jaar is geïnd, stel ik vast dat de btw die naar aanleiding van controles alsnog is geïnd, 0,18 % à 0,38 % van de totale btw voor een bepaald jaar uitmaakt, ofwel 0,3 % van de totale btw-inkomsten voor de gehele periode.

resultaat. De voordelen (hogere en doeltreffender geïnde inkomsten) die de kwijtschelding volgens Italië met zich brengt, zijn illusoir (het alsnog geïnde gedeelte is vrijwel nihil en het enige effect is dat de belastingdienst de mogelijkheid van controle verliest) en in elk geval eigenlijk niet relevant gezien het bindende karakter van het bepaalde in de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn.

72. Italië betoogt in dupliek dat de betwiste bepalingen spontane aangifte aanmoedigen, waardoor de beschikbare middelen kunnen worden ingezet voor de controle van belastingplichtigen die geen gebruik van die bepalingen maken. Voor de laatste categorie belastingplichtigen is de mogelijke controleperiode bij artikel 10 van de begrotingswet 2003 met twee jaar uitgebreid. De alsnog geïnde bedragen liggen voorts vele malen hoger dan anders het geval zou zijn geweest. De voordelen zijn dus reëel en kunnen niet als irrelevant worden beschouwd. Bovendien benadrukt Italië het volgende: a) de kwijtschelding heeft betrekking op gevallen waarin achterwegelating van de aangifte niet was ontdekt en eventueel nooit zou zijn ontdekt; b) de belastingplichtige is volgens artikel 9 verplicht voor ieder van de belastingjaren in de betrokken periode een bedrag te betalen, ook al is hij slechts in één jaar in gebreke gebleven; c) de belasting, ook al ligt deze lager dan het theoretisch verschuldigde bedrag, wordt onmiddellijk geïnd en niet pas na een lange onderzoeks- en inningsprocedure.

73. De Commissie lijkt niet principieel tegen btw-kwijtschelding, zij is echter fel gekant tegen de vorm waarin deze door de betwiste bepalingen is gegoten.

74. Het zou daarom wellicht een goede zaak zijn het verschijnsel als zodanig kort onder de loep te nemen. Normaliter houdt een belastingkwijtschelding in dat de betrokkene gevrijwaard wordt van strafrechtelijke sancties, boetes en betaling van (een gedeelte van of de gehele) de rente. De Commissie aanvaardt uitdrukkelijk dat dergelijke faciliteiten wat de btw betreft onder de bevoegdheid van de lidstaten vallen en losstaan van het gemeenschapsrecht. Maar normaal is ook, dat bij kwijtschelding betaling van het volledige verschuldigde bedrag vereist is en geen afstand wordt gedaan van de mogelijkheid van controle. Over het algemeen is het doel, vrijwillige betaling aan te moedigen door immuniteit van strafoplegging te garanderen (de strafbedreiging moet weliswaar de naleving van meet af aan aanmoedigen, maar kan een vertraagde naleving ook ontmoedigen, indien de prijs van het berouw te hoog is) zonder echter zo ver te gaan dat het voordeliger is te frauderen en vervolgens berouw te tonen, dan bij voorbaat een juiste en eerlijke aangifte te doen, en belastingontduikers voor de toekomst weer in het gareel te brengen.

75. In de rechtsleer [35] wordt verdedigd dat belastingkwijtscheldingen, om doeltreffend te zijn, onder meer een eenmalig karakter moeten hebben (aangezien herhaling de belastingbetalers ertoe zou kunnen aanzetten hun tactiek vooruitlopend op toekomstige kwijtscheldingen aan te passen), betaling van minimaal het verschuldigde bedrag en over het algemeen een bepaald bedrag aan rente moeten omvatten (aangezien ontduiking anders als lonend wordt beschouwd), en op zijn minst gepaard moeten gaan met een geloofwaardige aankondiging dat het toezicht zal worden verscherpt (aangezien anders de

35 — Bijvoorbeeld werkdocument 89/42 van het IMF, „An economic analysis of tax amnesties", Peter Stella 1989; „Deferral en the utility of amnesty", Craig M. Boise, *George Mason University Law Review* 2007, blz. 667, met name blz. 693 e.v.

afweging tussen aangifte en ontdekking in het nadeel van aangifte uitvalt).

76. De betwiste belastingkwijtschelding vertoont geen enkele van deze kenmerken. Zij is meerdere malen verlengd voor opvolgende jaren [36], waardoor de verwachting kan zijn gewekt dat verdere kwijtscheldingen in het verschiet liggen en dus de waarschijnlijkheid dat de wet wordt nageleefd, is verminderd. Bovendien staat vast dat Italië in het verleden reeds op grote schaal gebruik heeft gemaakt van belastingkwijtscheldingen. [37] Sommige schrijvers zijn zelfs van mening dat de verwachting van komende kwijtscheldingen een van de oorzaken van de geringe naleving van de belastingplicht in Italië is. [38] Ook al zijn, zoals Italië ter terechtzitting heeft benadrukt, de btw-inkomsten in de daaropvolgende jaren feitelijk gestegen, zijn toch geen bewijzen voorgelegd waaruit blijkt dat dit specifiek te danken was aan de kwijtschelding (en niet aan een van de vele andere mogelijke oorzaken) noch dat deze stijging van duurzame aard is.

77. Italië stelt dat de geïnde bedragen bijna 2 % van de jaarlijkse btw-opbrengst uitmaken. Indien het btw-gat (het verschil tussen het theoretisch te innen bedrag en de daadwerkelijke opbrengst) in Italië op 35 à 40 % moet worden geschat [39], dan betekent dit dat de daadwerkelijke opbrengst slechts 3 à 4 % van het theoretisch verschuldigde, maar nooit aangegeven bedrag bedraagt. [40]

78. Het is een feit dat geen enkele belastingdienst ooit kan hopen alle belastingfraude te ontdekken, en het staat niet aan het Hof, zelfs al zou het over de noodzakelijke deskundigheid beschikken, om Italië aanbevelingen te doen over de wijze waarop het zijn middelen het best kan inzetten. Desalniettemin ben ik van mening dat een methode die ongeveer 3 à 4 % van de niet-geïnde belasting blijkt op te leveren (en dus ten minste 95 % van het niet-geïnde bedrag niet bereikt, waarvan een gedeelte zeker nooit zal kunnen worden geïnd) objectief niet een doeltreffend gebruik van de beschikbare middelen kan worden genoemd.

Algemene beoordeling

79. Men kan niet serieus stellen dat de in de artikelen 8 en 9 van de Italiaanse

36 — Zie voetnoot 3.

37 — Volgens een document van het Congres van de Verenigde Staten uit 1998 heeft Italië meer dan twaalf belastingkwijtscheldingen uitgevoerd, de afgelopen tijd ongeveer eens in de twee jaar. In een door de Commissie in haar verzoekschrift aangehaald artikel („Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali", De Mita, *Diritto e pratica tributaria*, 2004, Deel I, blz. 1449) wordt gesteld dat de kwijtschelding van 2003 de 58e sinds 1900 was.

38 — „Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty", M. Marè en C. Salleo, 59e IIPF congres, Praag, augustus 2003. Zie ook „Gradual Recovery in Euroland", Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, *Kiel Diskussionspapiere* 405: „in de eerste helft van 2003 heeft Italië bij een grootscheepse kwijtschelding extra inkomsten ontvangen die overeenkomen met ongeveer 0,8 % van het BNP. Op korte termijn kon Italië door deze eenmalige maatregel voorkomen dat het de drempel van het Groei- en Stabiliteitspact zou overschrijden. Op de middellange termijn neemt de waarschijnlijkheid dat de drempel van 3 % wordt overschreden echter toe. De ervaring leert dat frequente belastingkwijtscheldingen — in Italië ging het om de derde kwijtschelding in 20 jaar — afbreuk doen aan de belastingeerlijkheid. Dit betekent wederom dat de belastingopbrengst op de middellange en de lange termijn lager is dan zij zonder de kwijtschelding zou zijn geweest."

39 — IMF werkdocument 07/31, „VAT fraud en evasion: what do we know en what can be done", Michael Keen en Stephen Smith, februari 2007, blz. 19.

40 — 2 % van de 60 à 65 % geïnde btw komt (ongeveer) overeen met 3 à 4 % van de 35 à 40 % van de btw die niet geïnd is.

begrotingswet 2003 geregelde methoden van belastinginning op enigerlei wijze stroken met de regels inzake btw-heffing die door de Zesde richtlijn aan de lidstaten worden opgelegd. Deze richtlijn bevat geen enkele bepaling die een lidstaat toestaat de btw slechts tegen de helft van het standaardtarief te heffen (waarop artikel 8 feitelijk neerkomt).[41] En de lidstaten wordt al helemaal niet toegestaan een bedrag te heffen dat overeenkomt met 2 % van de aangegeven voorbelasting plus 2 % van de aangegeven btw, in plaats van een geheel onbekend btw-bedrag dat ten onrechte niet is aangegeven. Ten slotte is het duidelijk dat, alhoewel de btw een „zelfberekende" belasting is, de lidstaten verplicht zijn de naleving van de belastingplicht te controleren en af te dwingen, en niet het recht hebben om zich ten aanzien van hele sectoren van de belastbare economische activiteit van hun verantwoordelijkheid te ontdoen.

80. De betwiste kwijtscheldingsregelingen zijn in theorie van toepassing op alle niet-aangegeven belastingplichtige handel in Italië, die, zoals door economen over het algemeen wordt aangenomen, een aanzienlijk gedeelte van het BNP van het land uitmaakt — wellicht tussen de 25 en de 40 %. Volgens de cijfers van de Italiaanse regering heeft in de praktijk meer dan 17 % van de belastingplichtigen gebruik gemaakt van de kwijtschelding.[42] De gevolgen van die regelingen zijn dus verre van onbelangrijk en betekenen een ernstige inbreuk op de juiste heffing van de btw overeenkomstig de harmonisatieregels van de Zesde richtlijn.

81. Ook het argument van een doeltreffend gebruik van de beschikbare middelen houdt in dit verband geen steek. Integendeel, zowel volgens het gezonde verstand als blijkens economische analyses werken kwijtscheldingen een slechtere naleving van de btw-voorschriften in de hand, (op zijn minst) op de middellange en lange termijn, omdat zij ontduiking lonender maken dan naleving en de betrokkenen, gezien de opgedane ervaringen in het verleden, redelijke hoop op een soortgelijke behandeling in de toekomst geven.

82. Het beroep van de Commissie moet daarom worden toegewezen.

Kosten

83. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien ik van mening ben dat Italië in het ongelijk moet worden gesteld, dient het overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen.

41 — Ik wijs erop dat de helft van het in Italië geldende normale tarief van 20 % 10 % is, hetgeen lager is dan het minimale normale tarief van 15 % dat volgens artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn is toegestaan.

42 — De Commissie heeft ter terechtzitting benadrukt dat het aantal personen dat gebruik heeft gemaakt van de kwijtschelding, aanzienlijk hoger ligt dan het totale aantal belastingplichtigen in een middelgrote lidstaat als België.

Conclusie

84. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging:

— vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door in de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289 van 27 december 2002 (begrotingswet 2003) uitdrukkelijk en algemeen te bepalen dat wordt afgezien van de controle van belastbare handelingen die gedurende een aantal belastingjaren zijn verricht, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 juncto artikel 10 EG;

— de Italiaanse Republiek te verwijzen in de kosten.