FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED
fremsat den 3. juni 2003 [1]

I — Indledning

1. I dette traktatbrudssøgsmål efter artikel 226 EF har Kommissionen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EF-traktaten, idet den i national ret har opretholdt bestemmelsen i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 af 29. december 1990, der, således som den fortolkes og anvendes administrativt og i retspraksis, indebærer en bevisordning med hensyn til overvæltning af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretlige bestemmelser, som i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige at hævde tilbagesøgningsretten. Efter Kommissionens opfattelse er denne praksis uforenelig med de principper, Domstolen har opstillet med hensyn til tilbagesøgning af beløb, der er betalt fejlagtigt.

2. Herved rejses samtidig det mere principielle spørgsmål om de følger, som kan være forbundet med en national retspraksis, der ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i den primære og sekundære fællesskabsret, således som disse fortolkes af Domstolen.

3. Jeg skal gerne gøre opmærksom på, at dette problem behandles i to andre sager, som på nuværende tidspunkt verserer for Domstolen, om end ud fra en anden synsvinkel. Der er tale om Kühne & Heitz-sagen [2] og Köbler-sagen [3]. I den førstnævnte sag har den forelæggende ret stillet det spørgsmål, om et nationalt forvaltningsorgan er forpligtet til at omgøre en afgørelse, som er truffet lovligt og formelt blevet endelig, hvis det fremgår af en senere dom afsagt af Domstolen, at afgørelsen og dommen var baseret på en forkert fortolkning af fællesskabsretten. Den anden sag vedrører det spørgsmål, om en medlemsstat er ansvarlig for det tab, der er forvoldt borgere som følge af, at en af de øverste nationale retsinstanser har afsagt en dom, der er i strid med fællesskabsretten.

1 — Originalsprog: nederlandsk.

2 — Sag C-453/00.

3 — Sag C-224/01. Generaladvokat Léger fremsatte sit forslag til afgørelse i denne sag den 8.4.2003 (dom af 30.9.2003, Sml. I, s. 10239).

Denne sag vedrører det spørgsmål, om en national retspraksis, der er i strid med fællesskabsretten, kan føre til den konstatering, at en medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten som omhandlet i artikel 226 EF.

II — De relevante italienske bestemmelser

4. Lov nr. 428/1990 af 29. december 1990 vedrørende bestemmelser om opfyldelsen af pligter hidrørende fra Italiens tilhørsforhold til De Europæiske Fællesskaber (lov om gennemførelse af fællesskabsbestemmelser 1990, GURI nr. 10 af 12.1.1991) trådte i kraft den 27. januar 1991.

5. Artikel 29 i lov nr. 428/1990 indeholder regler ved vedrørende »tilbagebetaling af de i forhold til fællesskabsreglerne underkendte afgifter«. Lovens stk. 1 og 2 har følgende ordlyd:

»1. Den femårige forældelsesfrist ifølge artikel 91 i toldlovbekendtgørelsen, godkendt ved dekret fra republikkens præsident nr. 43 af 23. januar 1973, skal forstås således, at den finder anvendelse på alle ansøgninger om og søgsmål vedrørende tilbagebetaling af beløb betalt i forbindelse med toldbehandling. Med virkning fra den 90. dag efter ikrafttrædelsen af denne lov forkortes den ovennævnte frist og den ved lovbekendtgørelsens artikel 84 fastsatte forældelsesfrist til tre år.

2. Indførselstold, produktionsafgifter, forbrugsskatter, tillægsafgiften på sukker og statsafgifter, der er opkrævet under anvendelse af nationale bestemmelser i strid med fællesskabslovgivningen, tilbagebetales, medmindre afgiftsbyrden er blevet overvæltet på andre retssubjekter.«

III — Tvistens baggrund

6. Bestemmelsen i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 er trådt i stedet for artikel 10 i lovdekret nr. 430 af 10. juli 1982 [4]; denne havde følgende ordlyd:

»Bortset fra tilfælde, hvor der foreligger faktiske fejl, tilbagebetales fejlagtigt erlagt

4 — Lov om produktionsafgifter, afgifter for olieprodukter, direkte skatter og merværdiafgift samt straffebestemmelser i forbindelse hermed, GURI nr. 190 af 13.7.1982.

indførselstold og fejlagtigt erlagte produktionsafgifter, forbrugsskatter eller statsafgifter ikke, når byrden er overvæltet på andre, [...].

Medmindre andet skriftligt godtgøres, anses byrden for overvæltet, når de varer, for hvilke betaling er sket, er blevet overdraget, hvilket også gælder, efter at varerne er forarbejdet, bearbejdet, monteret, samlet eller på anden måde undergivet behandling.

[...]«

7. Denne bestemmelse var i 1980'erne genstand for to domme fra Domstolen. I San Giorgio-dommen af 9. november 1983 fastslog Domstolen, at en medlemsstat ikke kan betinge tilbagebetaling af interne afgifter opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser af, at afgifterne ikke er blevet overvæltet på andre, såfremt tilbagebetalingen er undergivet bevisregler, der i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at gennemføre retten til tilbagebetaling [5]. Efter San Giorgio-dommen anlagde Kommissionen et traktatbrudssøgsmål mod Den Italienske Republik, som førte til dommen af 24. marts 1988 [6]. Kommissionens klagepunkter vedrørte kravet om, at kun et skriftligt bevis kunne anvendes til at godtgøre, at de nationale afgifter, der var betalt med urette, ikke var blevet overvæltet på tredjemand. Domstolen fastslog, at den pågældende bevisregel var i strid med fællesskabsretten.

8. Artikel 29 i lov nr. 428/1990 har ligeledes været genstand for fællesskabsretspraksis. I forbindelse med artikel 29, stk. 1 og 2, blev der indgivet præjudicielle spørgsmål, som førte til Aprile-dommen [7], Dilexport-dommen [8] og Grundig Italiana-dommen [9]. Alle tre domme vedrører den forældelsesfrist, der er fastsat i artikel 29, stk. 1.

9. Navnlig Dilexport-dommen er relevant for gennemførelsen af artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990, som det foreliggende traktatbrudssøgsmål vedrører. Efter at Domstolen havde fastslået, at der var uenighed mellem den italienske regering og den nationale ret om, hvorledes man skal forstå den fortolkning, der i italiensk retspraksis gives af denne bestemmelse,

5 — Dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml., s. 3595, præmis 13.

6 — Sag 104/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1799.

7 — Dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Sml. I, s. 7141.

8 — Dom af 9.2.1999, sag C-343/96, Sml. I, s. 579.

9 — Dom af 24.9.2002, sag C-255/00, Sml. I, s. 8003.

udtalte den med hensyn til fordelingen af bevisbyrden:

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

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

Domstolen konkluderede, at fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat undergiver tilbagebetalingen af told og andre afgifter i strid med fællesskabsretten en betingelse, såsom at tolden eller afgifterne ikke er blevet overvæltet på tredjemand, hvis opfyldelse det påhviler ansøgeren at bevise.

IV — Retsforhandlinger

10. Kommissionen fremsatte den 17. september 1996 en begrundet udtalelse. Den 4. april 2000 anlagde den sag ved Domstolen.

11. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

a) Det fastslås, at Den Italienske Republik ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EF-traktaten, idet den i national ret har opretholdt bestemmelsen i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428 af 29. december 1990, der, således som den fortolkes og anvendes administrativt og i retspraksis, indebærer en bevisordning med hensyn til overvæltning af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretlige bestemmelser, som i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige at hævde tilbagesøgningsretten og derfor er uforenelig med de principper, Domstolen har opstillet med hensyn til tilbagesøgning af beløb, der er betalt med urette.

b) Den Italienske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

12. Den Italienske Republik har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

13. Den 2. april 2003 blev der afholdt retsmøde. På Domstolens anmodning behandlede parterne det spørgsmål, om Kommissionen kan basere et traktatbrudssøgsmål på domme afsagt af nationale retsinstanser. Under dette retsmøde rejste den italienske regering en formalitetsindsigelse.

V — Anbringender og væsentlige argumenter

A — *Kommissionens klagepunkter*

14. Kommissionen har kritiseret den måde, hvorpå artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 i den italienske retsorden er blevet fortolket af de nationale retsinstanser og anvendt af afgiftsmyndighederne. Denne retspraksis er ikke i overensstemmelse med Domstolens praksis med hensyn til de betingelser, hvorunder en medlemsstat kan nægte at tilbagebetale de afgiftspligtige afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten.

15. Kommissionen har navnlig henvist til Domstolens praksis, hvorefter bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af den pågældende afgift, er i strid med fællesskabsretten [10]. Dette er især tilfældet med hensyn til formodningen om, at afgiften er blevet overvæltet på tredjemand, og med hensyn til, at den afgiftspligtige pålægges byrden med at bevise, at der ikke har fundet en overvæltning sted. Fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat undergiver tilbagebetalingen af told og andre afgifter i strid med fællesskabsretten en betingelse, såsom at tolden eller afgifterne ikke er blevet overvæltet på tredjemand, hvis opfyldelse det påhviler ansøgeren at bevise [11]. Den har endvidere henvist til dommen i sagen Comateb m.fl., hvori Domstolen fastslog, at spørgsmålet om, hvorvidt der i det enkelte tilfælde er sket en overvæltning, beror på de faktiske omstændigheder, som det henhører under den pågældende nationale ret at klarlægge, hvorved denne må have et frit skøn med hensyn til bevisbedømmelsen. Domstolen har imidlertid tilføjet, at det ikke kan antages, at der i forbindelse med indirekte afgifter består en formodning for, at der er sket en overvæltning, således at det påhviler den afgiftspligtige at godtgøre, at dette ikke har været tilfældet [12].

16. Med hensyn til anvendelsen af artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 ligger bevisbyrden principielt hos myndighederne, som skal påvise, at ansøgeren har overvæltet den pågældende afgift på tredjemand. Italiensk retspraksis giver imidlertid mulighed for, at det bevis, som myndighederne i henhold til artikel 29, stk. 2, i lov

10 — Dilexport-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 48.

11 — Dilexport-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 54.

12 — Dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 25.

nr. 428/1990 skal føre for, at ansøgeren har overvæltet den pågældende afgift på tredjemand, støttes på en »simpel formodning« [13], hvilket i betydelig grad letter myndighedernes opgave. Denne bevisordning på grundlag af en formodning har de facto medført, at bevisbyrden er blevet vendt.

17. Den måde, hvorpå den italienske lov konkret fortolkes af de italienske domstole (navnlig af Corte suprema di cassazione) og anvendes af de italienske afgiftsmyndigheder, medfører, at den afgiftspligtige pålægges den negative bevisbyrde for, at han ikke har overvæltet den ulovligt opkrævede afgift på sine kunder, hvorved det bliver yderst vanskeligt, for ikke at sige umuligt, at få afgiften tilbagebetalt. Lige siden lov nr. 428/1990 trådte i kraft, er det konsekvent lykkedes de italienske myndigheder at modsætte sig ethvert krav om tilbagebetaling, der støttes på, at afgifter eller andre afgiftsmæssige byrder, der er opkrævet i forbindelse med toldekspeditioner eller i form af forbrugsafgifter, er opkrævet i strid med fællesskabsretten [14]. Dette er klart i strid med Domstolens praksis, som Kommissionen har anført.

18. Kommissionen opdeler Corte suprema di cassaziones praksis vedrørende fortolkningen og anvendelsen af artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 i to grupper.

19. I den første gruppe af domme er formodningen baseret på domstolenes overbevisning, hvorved formodningen får karakter af et postulat (antagelse, som lægges til grund uden bevis). Efter Kommissionens opfattelse er der i forbindelse med denne fremgangsmåde, som Corte suprema di cassazione har anvendt, ikke virkelig tale om en simpel formodning, men snarere om en legal formodning, som er baseret på en velkendt omstændighed — nemlig, at afgifterne er blevet overvæltet på kunderne — hvorved bevisbyrden systematisk pålægges den afgiftspligtige.

20. I dom nr. 2844 af 29. marts 1996 har Corte suprema di cassazione støttet formodningen om, at importøren har overvæltet

13 — Kommissionen har i stævningen redegjort for, hvorledes læren om »formodning« behandles inden for den italienske bevisordning. Der er tale om en »simpel formodning« — »presunzione semplice« som omhandlet i artikel 2729 i codice civile — når domstolen på grundlag af et direkte bevis, factum probans, gennem en induktiv begrundelse når frem til factum probandum. I italiensk retspraksis lægges det til grund, at factum probans indebærer en absolut sikkerhed og ikke kan baseres på formodninger. En »legal formodning« — »presunzione legale« som omhandlet i artikel 2728 i codice civile — forudsætter ingen rationel begrundelse fra domstolens side, men knytter en retlig følge til en bestemt omstændighed. Dette adskiller sig fra systemet med »modbevis« — »prova contraria«. Med hensyn til en legal formodning kan der undertiden overhovedet ikke føres modbevis, og såfremt dette er muligt, skal modparten føre beviset. Der er i så fald tale om omvendt bevisbyrde. En simpel formodning giver som følge af sin karakter mindre plads til modbevis. Der bør sondres mellem formodning og velkendt omstændighed (»fatto notorio«). Den velkendte omstændighed er et fuldstændigt accepteret forhold, der ikke behøver at blive bevist.

14 — I replikken har Kommissionen imidlertid erkendt, at denne opfattelse er formuleret for kategorisk, jf. punkt 30 nedenfor.

afgiften på forbrugerne via varernes købspris, på følgende faktorer:

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

b) Virksomheden drives normalt og er solvent; hvis virksomheden kommer i vanskeligheder, kan dette lede til en formodning for salg under kostpris.

c) De pågældende fejlagtigt erlagte afgifter er blevet opkrævet af alle italienske toldmyndigheder, hvilket har bidraget til at skabe en stemning af tiltro til afgiftens lovlighed.

d) Denne situation har foreligget gennem en længere periode og uden at blive anfægtet.«

21. I dom nr. 9797 af 18. november 1998 vurderede Corte suprema di cassazione overvæltningen af afgifterne som et normalt økonomisk forhold, dvs. som en velkendt omstændighed, der ikke behøver at blive bevist.

22. I den anden gruppe af domme er formodningen forbundet med et undersøgelseskrav. I disse domme pålægges myndighederne at fremlægge en række nødvendige beviser. Dermed er myndighederne fritaget for yderligere bevisbyrder, og borgeren er forpligtet til at fremlægge visse regnskabsdokumenter. Hvis denne ikke er i stand hertil, udledes det heraf, at de pågældende afgifter er blevet overvæltet. Dette »negative modbevis« fremgår af artikel 116 i codice civile.

23. Det er i mange tilfælde ikke muligt eller under alle omstændigheder meget vanskeligt for erhvervsdrivende at fremlægge de pågældende dokumenter, da den obligatoriske opbevaringsperiode på ti år (artikel 2220 i codice civile) er udløbet. I betragtning af den langvarige tilbagebetalingsprocedure vil en opbevaring af dokumenterne i mere end ti år udgøre en uforholdsmæssig byrde, bl.a. på grund af de høje opbevaringsomkostninger. Dette udgør en yderligere hindring for tilbagebetalingen.

24. Kommissionen har støttet det anførte på en række domme afsagt af lavere retsinstanser. Den har navnlig henvist til en dom afsagt af Tribunale civile di Genova den 12. april 1995, hvori denne fastslog, at selv om det principielt er afgiftsmyndighederne, der har bevisbyrden med hensyn til overvæltningen, er det også muligt at anvende en simpel formodning på grundlag

af velkendte omstændigheder i forbindelse med denne overvæltning, selv om dette sker med en betydelig grad af sandsynlighed. Ifølge denne retsinstans kan det forhold, at overvæltningen udgør et »fænomen, der peger i en vis retning«, også bero på andre faktorer. I denne henseende har Tribunale anført de fire førnævnte [15] faktorer, som Corte suprema di cassazione opstillede som kriterier. Disse faktorer støtter formodningen om, at afgiften var medtaget i salgsprisen og derfor blev båret af den endelige forbruger. Der er herved tale om en simpel formodning, som har til formål at påvise den ukendte omstændighed, at afgiftsbyrden er blevet overvæltet. Dette berører dog ikke muligheden for et modbevis, selv om bevisbyrden ligger hos importøren og ikke hos afgiftsmyndighederne.

25. Denne »tendens« i retspraksis er efter Kommissionens opfattelse fortsat aktuel (i år 2000), og der er intet, der tyder på, at retspraksis vil blive ændret.

26. Kommissionen har tilføjet, at den anvendte argumentation fører til ulogiske resultater. Udgangspunktet er, at virksomhederne som regel overvælter de indirekte afgifter. Denne forudsætning er baseret på, at den afgiftspligtige er en erhvervsvirksomhed, at denne ikke er insolvent, og at afgiften i en bestemt periode er blevet opkrævet generelt og regelmæssigt af myndighederne. Ingen af disse omstændigheder kan imidlertid tjene som grundlag for den pågældende formodning. En virksomhed, der ikke overvælter afgifterne på tredjemand, opnår en mindre fortjeneste, men behøver ikke nødvendigvis at komme i vanskeligheder. Både i logisk og retlig henseende er det vilkårligt at udlede af den manglende insolvens, at der er sket en overvæltning. Det moderne markedsbegreb gør det ifølge Kommissionen endvidere vanskeligt at fastslå en årsagssammenhæng mellem prisforhøjelser og overvæltning af afgifter.

27. Kommissionen har endvidere anført, at det ikke kun er de italienske retsinstanser, men også de italienske myndigheder, der skaber hindringer for den afgiftspligtige, som ønsker tilbagebetaling af afgifter, der er betalt med urette. I den henseende har den henvist til to cirkulærer af 11. marts 1994 og 12. april 1995, som anvendes af finansministeriet. Det fremgår heraf, at afgifts- og toldmyndighederne skal kræve en kopi af den afgiftspligtiges regnskaber, hvorved tilbagebetalingen af afgiften tydeligvis knyttes sammen med forvaltningen til fordel for statskassen. Disse to cirkulærer indebærer i det væsentlige, at der er ført bevis for overvæltningen af afgiften på tredjemand, når denne afgift ikke er opført i balancen (som fejlagtigt betalt beløb) i det år, hvor den er betalt til afgiftsmyndighederne. Den manglende opførelse af denne post beviser, at virksomheden har anset disse omkostninger for normale udgifter, hvorfor de nødvendigvis er blevet overvæltet.

15 — Jf. punkt 20 i dette forslag til afgørelse.

28. De italienske retsinstansers og myndigheders anvendelse og fortolkning af artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 fører derfor til samme resultat som den tidligere artikel 19 i lovdekret nr. 688/1982 [16], da bevisbyrden for, at der ikke er sket en overvæltning, fuldstændig ligger hos den erhvervsdrivende, der ansøger om tilbagebetaling.

29. Kommissionen har anført, at i alle domme, hvori Corte suprema di cassazione har bekræftet de italienske domstoles afgørelser, er den fortolkning, som Kommissionen har beskrevet, blevet fulgt. Når domstolene har indtaget et korrekt standpunkt med hensyn til bevisbyrden, har Corte suprema di cassazione ophævet deres afgørelser.

30. I replikken har Kommissionen imidlertid erkendt, at dens oprindelige standpunkt, hvorefter der var tale om en systematisk nægtelse af at tilbagebetale afgifter, der var betalt med urette, var for kategorisk. I visse tilfælde var beløbet faktisk blevet tilbagebetalt til den pågældende. De statistikker [17], som den italienske regering har fremlagt, indeholder sandsynligvis kun begrænsede beløb i forhold til det antal sager, der er blevet anlagt ved domstolene.Desuden er der kun sket tilbagebetalinger til store virksomheder, som har midlerne til at anlægge en retssag. Det er under alle omstændigheder kun i et ringe antal tilfælde, at der er sket tilbagebetaling af fejlagtigt erlagte. Ifølge Kommissionen fremgår det også af den italienske regerings skriftlige indlæg, at afgiftsmyndighederne aldrig har tilbagebetalt de pågældende afgifter, uden at der har været anlagt sag. I forbindelse med opregningen af de »frifindende« domme i svarskriftet har den italienske regering endvidere ikke oplyst, om der er tale om retskraftige domme, eller om der er iværksat appel.

31. En præcis kvantitativ vurdering af statistikkerne ændrer ifølge Kommissionen heller ikke på nogen måde betydningen af dens argumentation.

32. Afslutningsvis — og som supplement — har Kommissionen fremført to yderligere argumenter. For det første kan ifølge Domstolens praksis udøvelsen af de friheder, der er garanteret ved EF-traktaten, ikke begrænses af generelle forbudsbestemmelser, som er baseret på ønsket om at forhindre misbrug af rettigheder. For det andet har Kommissionen henvist til to beslutninger fra Rådet [18] på grundlag af

16 — Denne bestemmelse var genstand for et tidligere traktatbrudssøgsmål mod Italien: dommen i sagen Kommissionen mod Italien, nævnt i fodnote 6.

17 — Den italienske regering har anført, at der i perioden fra 1992 og indtil de første måneder af 2000 er blevet tilbagebetalt et beløb på over 120 mia. ITL, jf. punkt 34 nedenfor.

18 — Rådets beslutning af 8.7.1996 om bemyndigelse af Nederlandene til at anvende en foranstaltning, som fraviger artikel 11 i direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (sjette momsdirektiv) (92/432/EF), EFT L 179, s. 51, og af 19.12.1997 om bemyndigelse af Det Forenede Kongerige til at forlænge anvendelsen af en foranstaltning, der fraviger artikel 28e, stk. 1, i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (98/23/EF), EFT L 8, s. 24.

sjette momsdirektiv, hvoraf fremgår, at fællesskabslovgiver antager, at bevisbyrden for en ukorrekt adfærd fra den afgiftspligtiges side ligger hos myndighederne, og at det ikke er tilstrækkeligt, at disse henviser til simple formodninger.

B — *Den italienske regerings forsvar*

33. Den italienske regering har anført, at sagen er baseret på den påstand, at det i praksis er umuligt eller særdeles vanskeligt at hævde retten til tilbagesøgning efter artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990.

34. Den italienske regering har først og fremmest bestridt Kommissionens argument om, at de italienske myndigheder systematisk afviser ansøgninger om tilbagebetaling. Denne påstand er ikke korrekt, og til støtte for denne opfattelse har den italienske regering fremlagt tal, som viser omfanget af tilbagebetalinger, og som blev fremsendt til Kommissionen allerede under den administrative procedure. Ifølge disse tal har de italienske myndigheder på grundlag af artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 tilbagebetalt over 120 mia. ITL mellem 1992 og 2000, ekskl. renter og omkostninger.

35. Subsidiært har den italienske regering anført, at de argumenter, som Kommissionen har udledt af rets- eller administrativ praksis med hensyn til beviset for overvæltning som omhandlet i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990, ikke er holdbare.

36. Den har indledningsvis fastslået, at Kommissionen ikke bestrider, at ordlyden i artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 som sådan er forenelig med fællesskabsretten. I denne bestemmelse foreskrives ingen legal formodning. Det er derimod myndighederne, som skal bevise, at der har fundet en overvæltning sted.

37. Den italienske regering ønsker ikke, i det mindste ikke foreløbigt, at kommentere Corte suprema di cassaziones praksis, som Kommissionen har henvist til. Den har imidlertid anført, at det ikke er Corte suprema di cassazione, som i sidste instans skal træffe afgørelse om fordelingen af bevisbyrden, men derimod den ret, der træffer afgørelse vedrørende sagens realitet. Dette er også i overensstemmelse med Fællesskabets retspraksis [19]. Bevis på grundlag af en formodning hører blandt de bevismidler, som den pågældende retsinstans kan undersøge og tage hensyn til i dommen.

38. Den eneste mulighed, som myndighederne har for at føre bevis for, at der er sket

19 — Den henviser til dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt i fodnote 12, præmis 25: »Spørgsmålet om, hvorvidt der i det enkelte tilfælde er sket en overvæltning af en indirekte afgift, beror derfor på de faktiske omstændigheder, som det henhører under den pågældende nationale ret at klarlægge, hvorved denne må have et frit skøn med hensyn til bevisbedømmelsen.«

en overvæltning, består i en undersøgelse af den pågældende virksomheds regnskaber. Kommissionens argument om, at den ret, der træffer afgørelse vedrørende sagens realitet, af den manglende fremlæggelse af regnskabsdokumenter — som af den afgiftspligtige begrundes med, at den lovbestemte opbevaringsperiode er udløbet — kan udlede beviselementer til fordel for myndighederne på grundlag af artikel 116 i codice civile, er efter den italienske regerings opfattelse fejlagtigt [20].

39. De to domme, der blev afsagt af Tribunale civile di Genova, og som Kommissionen har henvist til i stævningen, afspejler ikke en lang række lavere retsinstansers holdninger. Der er adskillige domme, som når frem til det modsatte resultat og pålægger myndighederne at tilbage det fejlagtigt betalte beløb. I disse sager er der ikke tale om en formodning om overvæltning eller om en legal formodning eller en formodning på grundlag af velkendte omstændigheder. Konkret er det fastslået i disse domme, at det ikke er lykkedes myndighederne at bevise, at afgifterne er blevet overvæltet af den afgiftspligtige. Den italienske regering har anført 17 domme til støtte for sin opfattelse, herunder en dom afsagt af Corte d'appello di Genova, som afviste myndighedernes sag, da disse ikke havde bevist, at afgifterne var blevet overvæltet, uden at der i den forbindelse var tale om formodninger eller om omvendt bevisbyrde som følge heraf.

20 — Den italienske regering henviser bl.a. til domme afsagt af Corte suprema di cassazione den 18.11.1994 og 22.4.1998. Hvis en afgiftspligtig efter at have anlagt søgsmål vedrørende tilbagebetaling af afgifter, der er betalt med urette, tilintetgør dokumenter under henvisning til, at den lovbestemte opbevaringsperiode på ti år er udløbet, er dette ikke foreneligt med artikel 88 i codice civile, hvorfor retten kan udlede beviselementer i henhold til artikel 116, stk. 2, i codice civile.

40. Efter den italienske regerings opfattelse går retspraksis nøjagtigt i den modsatte retning af det, som Kommissionen har anført i stævningen. Dette bekræftes af omfanget af de ovenfor nævnte faktiske tilbagebetalinger, som myndighederne har foretaget.

41. Artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 er derfor efter den italienske regerings opfattelse forenelig med fællesskabsretten og pålægger myndighederne at bevise, at den afgiftspligtige, som ansøger om tilbagebetaling, har overvæltet den pågældende afgift på tredjemand. Med henblik herpå har de intet andet middel end ansøgerens regnskaber til rådighed. Det skal navnlig fremgå af regnskabets aktivside (kreditorer), at den pågældende afgift er blevet overvæltet. Hvis den afgiftspligtige således ikke kan bevise på grundlag af sine regnskaber, at der ikke er sket en overvæltning, kan myndighederne kun anlægge sag for at føre dette bevis.

42. Dette er også indholdet af de to ministerielle cirkulærer af 11. marts 1994 og 12. april 1995. I modsætning til det, Kommissionen har anført, er den handlemåde, som myndighederne skal følge i denne henseende, ikke i strid med fællesskabsretten. Loven knytter en betingelse til tilbagesøgningsretten, og myndighederne skal bevise, at denne betingelse er opfyldt, inden afgiften kan tilbagebetales.

43. Endelig har den italienske regering undret sig over, at Kommissionen har henvist til beslutning 96/432/EF og 98/23/EF. Det står nemlig fast, at overvæltningen kan påvises »ved ethvert i national ret anerkendt bevismiddel«, dvs. principielt også ved hjælp af en simpel formodning [21].

VI — Stillingtagen

44. I denne sag har Kommissionen gjort gældende, at det på grund af anvendelsen af generelle bevisregler i den italienske retsorden er vanskeligt eller endog umuligt for afgiftspligtige, som har betalt afgifter, der er i strid med fællesskabsretten, at få tilbagebetalt de beløb, der er betalt med urette. Kommissionen har fremført, at den måde, hvorpå disse bevisregler fortolkes og anvendes af en stor del af domstolene, ikke er forenelig med de principper, som Domstolen har udviklet i sin praksis i denne henseende, og at Den Italienske Republik er ansvarlig herfor. Som anført i indledningen, rejser dette det indledende spørgsmål, om de betingelser, hvorunder en national retspraksis, som ikke medfører et resultat, der er foreneligt med fællesskabsretten, kan føre til den konstatering, at en medlemsstat ikke har opfyldt sine traktatforpligtelser. Jeg skal indledningsvis behandle dette spørgsmål generelt og derefter den anfægtede italienske retspraksis. Forinden skal jeg imidlertid kort vurdere, om sagen kan antages til realitetsbehandling.

A — *Formaliteten*

45. Den italienske regering bestred under retsmødet, at det af Kommissionen anlagte traktatbrudssøgsmål kan antages til realitetsbehandling. Ifølge den italienske regering kan (fejlagtige) retsafgørelser i enkelte tilfælde ikke danne grundlag for et traktatbrudssøgsmål efter artikel 226 EF. Efter dens opfattelse er dette kun muligt, hvis der er tale om en fast, ensartet og konsolideret praksis fra nationale domstole, hvis domme ikke kan appelleres eller ophæves, og som andre domstole skal rette sig efter. Dette benævnes i Italien »diritto vivente«. Da Kommissionen imidlertid ikke har kunnet bevise, at der i den italienske retsorden forekommer en sådan fast og ensartet retspraksis (»diritto vivente«) med hensyn til genstanden for denne sag, må det traktatbrudssøgsmål, som Kommissionen har anlagt, efter den italienske regerings opfattelse afvises.

46. Med dette standpunkt gør den italienske regering tilsyneladende gældende, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad har afgrænset sagens genstand, eller at den har ændret sine klagepunkter over for den italienske regering i forhold til den begrundede udtalelse. I den henseende skal jeg

21 — I denne henseende henviser den italienske regering til Dilexport-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 53, og til generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i denne sag, punkt 47-49.

indledningsvis gøre opmærksom på, at Domstolen allerede under forberedelsen af retsmødet tog stilling til spørgsmålet om de betingelser, hvorunder en national retspraksis kan føre til den konstatering, at en medlemsstat har tilsidesat sine traktatforpligtelser, hvorfor der ikke er tale om, at Kommissionen har ændret klagepunkterne. Helt bortset herfra er jeg af den opfattelse, at dette spørgsmål snarere vedrører realiteten end afgrænsningen af sagens genstand. Genstanden for Kommissionens klagepunkt er nøje beskrevet såvel i den begrundede udtalelse som i stævningen, og den italienske regering har derfor haft tilstrækkeligt mulighed for at forberede sit forsvar.

47. Den italienske regerings påstand om, at det af Kommissionens anlagte traktatbrudssøgsmål må afvises, kan derfor ikke tages til følge.

B — *Realiteten*

1. De nationale retsinstansers tilsidesættelse af traktatforpligtelser

a) Princippet

48. Spørgsmålet om, hvorvidt det er muligt for Kommissionen at anlægge et traktatbrudssøgsmål mod en medlemsstat som følge af nationale retsafgørelser, der er i strid med fællesskabsretten, er i mange år blevet behandlet i retslitteraturen og også principielt blevet besvaret bekræftende [22]. Som anført af Kommissionen under retsmødet, gjorde Europa-Parlamentet allerede i 1967 ligeledes opmærksom på denne problematik. Indtil for kort tid siden har Domstolen imidlertid ikke haft muligt for udtrykkeligt at tage stilling til dette spørgsmål, men som nævnt ovenfor verserer der for Domstolen for øjeblikket tre sager, herunder den foreliggende, hvori spørgsmålet om følgerne af en national retspraksis, der er i strid med fællesskabsretten, behandles på forskellig vis.

49. I sit nylige forslag til afgørelse i en af disse sager, Köbler [23], har generaladvokat Léger behandlet dette emne særdeles udførligt. Selv om nævnte sag vedrører det beslægtede, men dog forskellige spørgsmål om en medlemsstats ansvar for en fællesskabsretsstridig dom afsagt af en højere national retsinstans, er hans gennemgang heraf også af betydning for nærværende traktatbrudssøgsmål. Da jeg er enig i denne gennemgang med hensyn til spørgsmålet om en medlemsstats ansvar for en sådan retspraksis, der fuldstændig er baseret på

22 — Jf. f.eks. von der Groeben, Thiesing, Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. oplag, Nomos-Verlag 1997, s. 4/518; Kapteyn and VerLoren van Themaat, Introduction to the Law of the European Communities, 3. oplag (edited and revised by L.W. Gormley), London, The Hague, Boston, s. 459; H.A.H. Audretsch, Supervision in European Community Law, North-Holland, 2. oplag, 1986, s. 100-105.

23 — Forslag til afgørelse af 8.4.2003, nævnt i fodnote 3.

faste fællesskabsretlige principper, som Domstolen har udviklet, skal jeg i det følgende alene behandle visse aspekter, for så vidt som de er særligt relevante for det foreliggende traktatbrudssøgsmål.

50. Indledningsvis skal jeg bemærke, at medlemsstaterne med hensyn til opfyldelsen af fællesskabsforpligtelser skal betragtes som en enhed. Den enkelte medlemsstat skal sørge for, at det mål, der tilstræbes med de pågældende bestemmelser i traktaten eller den afledte ret, opnås i den nationale retsorden. Medlemsstaternes forpligtelser gælder for staterne som sådanne, og medlemsstaterne ifalder ansvar efter artikel 226, »uanset hvilket statsorgan der ved sin handling eller undladelse har været årsag til traktatbruddet, endog selv om der er tale om en forfatningsmæssigt uafhængig institution« [24].

51. Det forhold, at forpligtelserne gælder for staten som enhed, blev endvidere understreget klart af Domstolen i Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen [25]. I denne sag var det centrale spørgsmål, om den nationale lovgivers tilsidesættelse af traktaten medfører, at medlemsstaten bliver ansvarlig for det forvoldte tab. I sit svar på dette spørgsmål udtrykte Domstolen sig i så generelle vendinger, at disse implicit også omfatter den dømmende magts tilsidesættelse af fællesskabsretten. Efter at Domstolen havde fastslået, at der af selve traktatens system følger et princip om, at staten er erstatningsansvarlig for tab, som er forvoldt borgerne på grund af tilsidesættelser af fællesskabsretten, der må tilregnes staten, konkluderede den, at dette gælder i alle tilfælde, hvor en medlemsstat har overtrådt fællesskabsretten, »uanset hvilket organ i medlemsstaten der ved sin handling eller undladelse har været årsag til overtrædelsen« [26].

52. For at underbygge dette yderligere fastslog Domstolen under henvisning til generaladvokat Tesauro, at staten, som ifalder ansvar som følge af overtrædelse af en folkeretlig forpligtelse, også efter folkeretten betragtes som en helhed, »hvad enten den overtrædelse, som er årsag til tabet, må tilregnes den lovgivende, den dømmende eller den udøvende magt. Dette må så meget desto mere gælde i Fællesskabets retsorden, eftersom alle statslige instanser, herunder den lovgivende magt, ved udførelsen af deres opgaver er forpligtet til at overholde de normer, der er fastsat i fællesskabsretten, og som umiddelbart kan fastlægge borgernes retsstilling« [27]. Det forhold, at Domstolen her udtrykkeligt har nævnt den lovgivende magt, skyldes de omstændigheder, der lå til grund for denne sag. Det gør det ligeledes klart, at princippet også gælder for den dømmende magt.

24 — Dom af 5.5.1970, sag 77/69, Kommissionen mod Belgien, Sml. 1970, s. 47, org.ref.: Rec. s. 237, præmis 15. Traktatbruddet var forårsaget af, at den belgiske regering ikke kunne påberåbe sig, at den ikke havde været i stand til at forhindre en afgiftsmæssig forskelsbehandling på grund af opløsningen af det nationale parlament, selv om den havde fremsat et lovforslag med henblik herpå, jf. tillige dom af 17.5.1972, sag 93/71, Leonesio, Sml. 1972, s. 77, org.ref.: Rec. s. 287, præmis 22 og 23.

25 — Dom af 5.3.1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Sml. I, s. 1029.

26 — Nævnt i fodnote 25, præmis 31 og 32.

27 — Nævnt i fodnote 25, præmis 34.

53. Princippet om, at medlemsstaten fra en fællesskabsretlig synsvinkel betragtes som en enhed, ligger også til grund for Domstolens faste praksis, hvorefter en medlemsstat ikke kan påberåbe sig bestemmelser, fremgangsmåder eller forhold i sin nationale retsorden til støtte for, at fællesskabsretten tilsidesættes [28]. Dette aspekt er også nævnt i Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, hvori Domstolen på grundlag af det grundlæggende krav om ensartet anvendelse af fællesskabsretten fastslog, at »forpligtelsen til at erstatte tab, der er forvoldt borgerne ved overtrædelser af fællesskabsretten, ikke [kan] være afhængig af interne regler om fordelingen af kompetencen mellem de forfatningsretlige organer« [29].

54. Jeg henviser endvidere til Domstolens praksis med hensyn til de organer i medlemsstaterne, som skal gennemføre direktiver, og som borgerne i modsat fald kan anlægge sag mod. Med hensyn til disse situationer har Domstolen fastslået, at borgerne kan påberåbe sig det pågældende direktiv over for staten eller »over for organer eller enheder, som er undergivet statens myndighed eller kontrol, eller som har uforholdsmæssigt vidtgående beføjelser i forhold til dem, der følger af bestemmelser, som gælder i forholdet til private, som f.eks. lokalforvaltninger eller organer, der, uanset deres retlige form, har til opgave i henhold til en retsakt fra den offentlige myndighed under dennes kontrol at udføre en opgave af offentlig interesse« [30].

55. Selv om disse principper er blevet udviklet i forskellige sammenhænge, tager de alle udgangspunkt i én og samme grundtanke, nemlig at medlemsstaten som enhed har ansvaret for at opfylde de fællesskabsretlige forpligtelser og er ansvarlig for enhver manglende opfyldelse heraf, uanset hvilket organ inden for statsorganisationen — herunder den dømmende magt — der ikke har opfyldt sine forpligtelser. Medlemsstaten skal som selvstændig enhed sørge for, at det mål, der tilstræbes med de pågældende fællesskabsbestemmelser, gennemføres i den nationale retsorden. Dette kan også udledes af den forpligtelse til samarbejde, der er omhandlet i artikel 10 EF.

56. Jeg skal herved bemærke, at den dømmende magts uafhængighed ikke er til hinder for at konstatere, at der foreligger traktatbrud som følge af en national retspraksis, der er i strid med fællesskabsretten. Denne uafhængighed indebærer nemlig nærmere bestemt, at retsinstanser skal afgøre konkrete tvister uden påvirkning udefra, navnlig ikke fra andre stats-

28 — Jf. bl.a. dom af 18.3.1999, sag C-166/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1719, præmis 13, af 13.4.2000, sag C-274/98, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 2823, præmis 19, og af 26.6.2001, sag C-212/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 4923, præmis 34. Jf. tillige dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 24.

29 — Nævnt i fodnote 25, præmis 33.

30 — Dom af 12.7.1990, sag C-188/89, Foster, Sml. I, s. 3313, præmis 18, og af 4.12.1997, forenede sager C-253/96 — 258/96, Kampelmann m.fl., Sml. I, s. 6907, præmis 46.

organer. Den dømmende magt fungerer i øvrigt som en del af statsapparatet inden for de grænser, der er fastsat i den nationale forfatning og den nationale lovgivning. Hvis den nationale lovgivning tillader en retspraksis, som strider mod fællesskabsretlige forpligtelser, kan og skal der foretages en regulering ved en ændring af den pågældende lovgivning. Ud fra Fællesskabets synsvinkel skal den nationale retsorden med andre ord som helhed sørge for gennemførelsen af fællesskabsretten, og alle statsorganer skal aktivt bidrage hertil inden for grænserne af deres egen kompetence, om nødvendigt ved at iværksætte regulerende foranstaltninger over for andre statsorganer. En sådan indgriben fra en national lovgivers side berører ikke den dømmende magts uafhængighed.

57. I øvrigt vil den ovennævnte regulering i forbindelse med retspraksis, som strider mod fællesskabsretten, kun forekomme i særlige tilfælde. Netop de nationale dommere spiller en central rolle ved gennemførelsen af fællesskabsretten i den nationale retsorden ved at kontrollere og ændre handlinger fra lovgivers og de nationale myndigheders side[31]. Dette er en funktion, som dommere ved alle instanser i den nationale retsorden har varetaget siden EF-traktatens ikrafttræden i samarbejde med Domstolen inden for rammerne af præjudicielle anmodninger. På grundlag af dette samarbejde har de nationale retsinstanser ydet et uundværligt bidrag til at udvikle og gennemføre fællesskabsretten.

58. Inden for systemet for domstolskontrol har de højere nationale retsinstanser i henhold til EF-traktaten en særlig rolle. På grundlag af deres ansvar for at overvåge, at lovgivningen, herunder fællesskabsretten, fortolkes ensartet inden for den nationale retsorden, pålægger artikel 234 EF dem at forelægge Domstolen spørgsmål om fortolkningen af fællesskabsretlige bestemmelser eller om gyldigheden af retsakter udstedt af fællesskabsorganerne. Muligheden for at fravige dette i tilfælde, hvor der er tale om en »acte clair«, er underkastet strenge betingelser[32]. Denne forpligtelse for de højere nationale retsinstanser har til formål at forhindre forskelle i den måde, hvorpå fællesskabsretten anvendes i medlemsstaterne, ved at Domstolen sættes i stand til at fremkomme med en ensartet og bindende fortolkning af de pågældende fællesskabsbestemmelser for hele Fællesskabet. Herved sikres det, at de betingelser, hvorpå borgerne udøver deres aktiviteter, er så ens som muligt, i hvert fald for så vidt som de fastsættes af fællesskabsretten.

31 — Generaladvokat Léger behandler udførligt dette emne i sit forslag til afgørelse i Köbler-sagen, nævnt i fodnote 3, punkt 53-76.

32 — Jf. dom af 6.10.1982, sag 283/81, CILFIT, Sml. s. 3415, præmis 14-20.

59. Netop i forbindelse med denne centrale funktion, som de højere nationale retsinstanser har med hensyn til den korrekte af fællesskabsretten i de nationale retsordener, er det særdeles vigtigt, at de erkender og opfylder medlemsstaternes forpligtelser på grundlag af fællesskabsretten. Dette ændrer intet ved, at også de lavere nationale retsinstanser er ansvarlige for, at fællesskabsretten gennemføres fuldstændigt og anvendes korrekt, selv om deres afgørelser kan ændres i henhold til det nationale retssystem. På grundlag af principperne om den direkte virkning af de relevante bestemmelser i EF-traktaten og den afledte ret, fællesskabsrettens forrang for national ret, der er i strid hermed, medlemsstatens ansvar — under visse omstændigheder — for tilsidesættelsen af fællesskabsretlige forpligtelser samt forpligtelsen til at fortolke national ret på grundlag af de relevante bestemmelser i fællesskabsretten sørger de nationale retsinstanser for, at borgerne kan gøre de rettigheder gældende, som de har i henhold til fællesskabsretten. På denne måde udgør de samtidig en garanti og en modvægt i en medlemsstat, såfremt andre statsorganer ikke opfylder deres forpligtelser i henhold til traktaten.

b) Betingelserne

60. En fejlagtig fortolkning og anvendelse af fællesskabsretten fra de nationale retsinstansers side medfører, at borgerne ikke længere kan udnytte de rettigheder, de har i henhold til fællesskabsretten, og at bestemmelser og praksis, som er i strid med fællesskabsretten, kan opretholdes. Dette kan på sin side påvirke fysiske og juridiske personers stilling på det indre marked og dermed fordreje samhandelen. Set ud fra en ensartet anvendelse af fællesskabsretten kan en medlemsstat derfor heller ikke beskyttes mod et traktatbrudssøgsmål, hvis tilsidesættelsen af fællesskabsretlige forpligtelser skyldes nationale domstoles fejlagtige fortolkning og anvendelse af fællesskabsretten.

61. Det fremgår af det anførte, at en national retspraksis, som ikke er forenelig med bestemmelser eller principper i fællesskabsretten, kan føre til, at der anlægges et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF. Denne konstatering indebærer imidlertid ikke, at enhver retlig fejl er tilstrækkelig hertil. Jeg skal derfor herefter præcisere, under hvilke omstændigheder et sådant søgsmål kan anlægges.

62. Ved gennemgangen af kriterierne for, at det eventuelt kan konstateres, at en national retspraksis, der er i strid med fællesskabsretten, kan føre til den antagelse,

at den pågældende medlemsstat har tilsidesat traktaten, er der forskellige holdepunkter.

63. For det første kan de pågældende retsafgørelsers status betragtes. Formålet med artikel 234 EF indeholder allerede et indicium i den henseende. Mens denne bestemmelse fastsætter en henvisningspligt for de højere nationale retsinstanser i de deri nævnte tilfælde, råder de lavere retsinstanser over en henvisningsbeføjelse. Denne struktur er baseret på, at individuelle afgørelser, som træffes af lavere nationale retsinstanser, og hvori fællesskabsretten anvendes ukorrekt, kan ændres inden for det nationale retshierarki. Selv om dette ikke skulle ske, behøver en enkelt ukorrekt afgørelse truffet af en lavere instans ikke at underminere den pågældende fællesskabsretlige bestemmelses praktiske effektivitet i medlemsstaten eller have uønskede følger for konkurrencesituationen på det indre marked eller for samhandelen mellem medlemsstaterne. I modsætning hertil er det helt klart, at sådanne følger er sandsynlige i tilfælde af afgørelser truffet af højere nationale retsinstanser, som er i strid med fællesskabsretten, og som inden for den nationale retsorden af de lavere retsinstanser skal anses for at være vejledende. Også i tilfælde af uenighed mellem de nationale domstole kan der indtræde sådanne virkninger. Det kan heller ikke udelukkes, at såfremt lavere retsinstanser i strukturel henseende fortolker og anvender visse dele af fællesskabsretten ukorrekt, kan dette muligvis afholde borgerne fra at anlægge sag eller appellere en afgørelse. Selv om en sådan retspraksis har en lidt lavere status i den nationale retsorden, kan en sådan situation føre til den konstatering, at traktaten er blevet tilsidesat.

64. Det forekommer mig endvidere at være af betydning, om de nationale domstoles tilsidesættelse af de fællesskabsretlige forpligtelser udgør et strukturelt fænomen. Er der tale om et tilfældigt eller isoleret tilfælde, eller kan det ligefrem antages, at der er tale om en tendens i den nationale retspraksis, som på det pågældende punkt strider mod de fællesskabsretlige forpligtelser? I den forbindelse spiller det også en rolle, om der er tale om en ny udvikling eller om ældre retspraksis. I det første tilfælde kan man forestille sig, at den nationale retsorden får lejlighed til foretage ændringer, inden der kan tales om et traktatbrud. Hvis en sådan udvikling bekræftes ved appel og/eller kassation, idet det også kan spille en rolle, om det pågældende retlige problem via en forelæggelseskendelse er blevet forelagt Domstolen, kan det antages, at der er tale om et strukturelt fænomen.

65. Det tredje og, efter min opfattelse, vigtigste holdepunkt for muligheden for at konstatere, om der er begået et traktatbrud i forbindelse med nationale retsafgørelser, som tilsidesætter fællesskabsretlige forpligtelser, er allerede indeholdt i det første punkt. Der er tale om disse nationale afgørelsers virkning på gennemførelsen af målet med de pågældende fællesskabsbestemmelser. Hvis nationale retsafgørelser medfører, at de erhvervsdrivende i den

pågældende medlemsstat må udøve deres aktiviteter på andre betingelser end konkurrenterne eller (juridiske) personer under tilsvarende omstændigheder andre steder i Fællesskabet, er det klart, at dette berører fællesskabsrettens enhed, underminerer denne rets praktiske effektivitet og tilsidesætter borgernes rettigheder. Hvis det konstateres, at der er indtrådt sådanne skadelige virkninger som følge af den pågældende retspraksis, må det fastslås, at der foreligger et traktatbrud.

66. Et argument mod konstateringen af et traktatbrud i forbindelse med en fejlagtig national retspraksis er, at en medlemsstat i henhold til artikel 228, stk. 1, EF kun har begrænsede muligheder for at bringe det pågældende traktatbrud til ophør. På grundlag af denne argumentation kan vedtagelsen af foranstaltninger til gennemførelse af den pågældende afgørelse fra Domstolen begrænses af princippet om den dømmende magts uafhængighed. Som jeg allerede har anført [33], er det ikke uforeneligt med den dømmende magts uafhængighed, at den nationale lovgiver iværksætter regulerende foranstaltninger for at tilpasse eller præcisere nationale bestemmelser, som enten ikke fortolkes eller anvendes i overensstemmelse med de fællesskabsretlige forpligtelser, eller som man med urette ikke undlader at bringe i anvendelse. Hvis dette ikke sker, kan konstateringen af et traktatbrud sammen med en ulovlig retspraksis ligeledes danne grundlag for et erstatningssøgsmål mod den pågældende medlemsstat. Dette er i det væsentlige det problem, som den nævnte Köbler-sag vedrører.

33 — Punkt 56 i dette forslag til afgørelse.

67. Som det fremgår af det anførte, er jeg af den opfattelse, at konstateringen af, at en medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til traktaten, hvis traktatbruddet skyldes de nationale retsinstansers tilsidesættelse af de fællesskabsretlige forpligtelser, altid vil være betinget af forskellige faktorer, herunder den strukturelle karakter af den ukorrekte nationale retspraksis, de pågældende afgørelsers virkning og status i den nationale retsorden og virkningen af denne retspraksis på gennemførelsen af målene med de pågældende fællesskabsbestemmelser. Det er på denne baggrund, at jeg vil vurdere den sag, som Kommissionen har anlagt mod Den Italienske Republik i forbindelse de bevisregler, som de nationale retsinstanser har anvendt med hensyn til overvæltningen af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten.

2. Principper for tilbagebetalingen af afgifter, der er betalt i strid med fællesskabsretten

a) Tilbagebetaling, overvæltning og ugrundet berigelse

68. Det er et almindeligt retsprincip, at en borger, som staten med urette har pålagt at betale et beløb, er berettiget til at tilbagesøge det pågældende beløb. Der må kun opkræves afgifter, hvis de har et egnet

retsgrundlag. Foreligger der ikke et sådant, er afgiften klart ulovlig og skal tilbagebetales.

69. Dette princip er ligeledes anerkendt i Fællesskabets retsorden. Det følger af Domstolens faste praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser, som forbyder sådanne afgifter. Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten [34].

70. Uanset den klare regel om, at beløb, der er betalt med urette eller opkrævet ulovligt, skal tilbagebetales så hurtigt som muligt, følger denne konsekvens også af den økonomiske nødvendighed af at afhjælpe den forstyrrelse af konkurrencevilkårene, som opkrævningen af en ulovlig afgift forårsager.

71. Ifølge Domstolens praksis gælder der en enkelt undtagelse fra reglen om, at beløb, der er betalt med urette, skal tilbagebetales:

En medlemsstat kan kun modsætte sig en ansøgning om, at en afgift, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, tilbagebetales, når det er godtgjort, at en anden person end den erhvervsdrivende fuldt ud har måttet betale afgiften, og at en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende ville medføre en ugrundet berigelse for ham. Hvis kun en del af afgiftsbyrden er overvæltet på senere led, skal de nationale myndigheder tilbagebetale det ikke-overvæltede beløb til den erhvervsdrivende [35].

72. Da der her er tale om en begrænsning af en subjektiv rettighed, der er afledt af fællesskabsretten, skal denne undtagelse fortolkes restriktivt. En restriktiv fortolkning er navnlig påkrævet, da den afgiftspligtige ikke nødvendigvis har neutraliseret den økonomiske byrde ved blot at overvælte en afgift på kunderne. Det er navnlig vanskeligt at fastslå, om der har fundet en fuldstændig eller delvis overvæltning sted på kunderne. Dette kan illustreres ved hjælp af en række mikroøkonomiske iagttagelser.

73. Indledningsvis skal jeg undersøge, om en afgift, der forhøjer kostprisen, virkelig er indregnet i prisen på et produkt. Forhøjelsen af prisen på et produkt betyder nemlig ikke automatisk, at prisforhøjelsen hænger

34 — Jf. San Giorgio-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 12, dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt i fodnote 12, præmis 23, Dilexport-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 23, samt de nyere domme af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 84, og Marks & Spencer-dommen, nævnt i fodnote 28, præmis 30.

35 — Jf. bl.a. dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt i fodnote 12, præmis 27 og 28.

direkte sammen med den opkrævede afgift, da det på grund af dynamikken i markedsforholdene og priserne ikke på forhånd er klart, hvilken virkning en afgift har på størrelsen af en pris. Priser på produkter er ikke statiske. Generelt tilpasser producenterne regelmæssigt deres priser til forholdene på markedet. Foruden kostprisen baserer en erhvervsdrivende sin prispolitik bl.a. på faktorer som den forventede udvikling på markedet og et bestemt produkts positionering på markedet. En afgift, som forhøjer kostprisen, udgør kun ét af de elementer, der spiller en rolle ved fastsættelsen af prisen.

74. På et dynamisk marked vil det således ofte være vanskeligt at fastslå en direkte sammenhæng mellem en afgift, der forhøjer kostprisen, og prisen. Selv om dette er muligt, betyder dette dog ikke, at den afgiftspligtige dermed opnår fuldstændig kompensation for de ekstra omkostninger, som følger af afgiften. Med andre ord er det forhold, at afgiften indregnes i prisen, ikke det samme som overvæltningen af det økonomiske tab, som den erhvervsdrivende lider som følge af den ulovligt opkrævede afgift.

75. Graden af overvæltning afhænger frem for alt af priselasticiteten med hensyn til efterspørgslen. Kun i det — ekstreme — tilfælde, at denne priselasticitet er nul, som det undertiden er tilfældet i forbindelse med grundlæggende livsfornødenheder, vil en afgift fuldt ud kunne overvæltes på køberen gennem en prisforhøjelse. I dette tilfælde har en forhøjelse af salgsprisen nemlig ingen følger for salget. I alle andre situationer vil der højst være tale om en delvis overvæltning. Dette betyder, at en delvis overvæltning snarere er reglen end undtagelsen.

76. For langt hovedparten af produkterne er efterspørgslen mere eller mindre priselastisk. Den erhvervsdrivende kan i så fald ganske vist til dels indregne afgiften i prisen, men heraf kan det ikke sluttes, at der er tale om en overvæltning af den økonomiske byrde. Den pågældende erhvervsdrivende lider i denne situation fortsat et uafvendeligt tab som følge af den fejlagtigt opkrævede afgift. Dette tab forårsages for det første af et fald i omsætningen og dermed i fortjenesten som følge af prisforhøjelsen og for det andet af den del af afgiften, som den erhvervsdrivende selv må bære [36].

77. En anden form for tab følger af en formindskelse af den kommercielle margen, som den erhvervsdrivende råder over, da denne margen til dels er blevet »forbrugt« som følge af, at afgiften er blevet indregnet i prisen. Herved begrænses den erhvervsdrivendes muligheder for at tilpasse sin markedsstrategi. Hvis prisforhøjelsen havde været kommercielt attraktiv og mulig under de givne markedsvilkår, havde den

36 — Jf. herved også generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 20.3.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World, Sml. I, s. 11365, punkt 48.

erhvervsdrivende nemlig også kunnet forhøje sin salgspris, uden at afgiften var blevet opkrævet.

78. Disse overvejelser leder mig frem til den konklusion, at det næsten vil være umuligt at beregne, i hvilken grad overvæltningen af den økonomiske byrde følger af afgiften. Hertil kræves en indgående analyse af markedet, idet en lang række variabler skal tages i betragtning, såsom strukturen på det pågældende marked (mange eller få udbydere) og substitutionsmuligheder for det produkt, der er berørt af afgiften. Det må også tages i betragtning, at markedsvilkårene har en dynamisk karakter, og at priserne varierer alt efter ændringerne i udbud og efterspørgsel. Dette gør det meget vanskeligt at fastslå, hvilken indflydelse en afgift har på salgsprisens størrelse. For at fastslå denne virkning er det nødvendigt at vide, hvorledes priserne og salget havde udviklet sig, hvis der ikke var blevet opkrævet nogen afgift.

79. Den omvendte situation viser også, at årsagssammenhængen mellem tilbagebetaling og berigelse er relativ i forbindelse med overvæltningen, idet det nemlig ikke kan udelukkes, at den pågældende erhvervsdrivende ligeledes kan overvælte »fordelen« i forbindelse tilbagebetalte afgifter på den endelige forbruger ved at anvende de tilbagebetalte beløb til at gennemføre en prisnedsættelse med henblik på at fastholde eller styrke sin stilling på markedet.

80. Under disse omstændigheder er det klart, at en bestemmelse som artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 ikke svarer til den økonomiske virkelighed, når den udelukkende anvender overvæltningen af afgiften som kriterium for antagelsen af, at der foreligger en ugrundet berigelse i forbindelse med tilbagebetalingen.

81. Det anførte har også følger for bevisførelsen. Der vil som led heri skulle konstateres en række økonomiske indikatorer, hvoraf det i sidste instans kan udledes, at tilbagebetalingen af den pågældende afgift faktisk medfører en berigelse. Det er klart, at en sådan bevisførelse ikke kan forventes af producenten selv. Under alle omstændigheder konstaterer jeg, at det er fuldstændig utilstrækkeligt alene at undersøge regnskaber for at bevise overvæltningen og den berigelse, der formentlig følger heraf. Dette er også det resultat, som må udledes af Domstolens praksis.

82. Det fremgår klart af det anførte, at overvæltningen af det økonomiske tab, der er forårsaget af en afgift, ikke sker automatisk, og at der i tilfælde af en overvæltning af afgiften heller ikke altid vil være tale om en berigelse. Jeg skal herved henvise til generaladvokat Tesauros forslag til afgørelse i sagen Comateb m.fl., hvori han anførte: »Mere generelt bemærkes, at selv om den enkelte erhvervsdrivende af og til vil kunne opnå en fordel ved tilbagebetalingen af en afgift, der er erlagt med urette, og som helt eller delvis er overvæltet på

senere led, er det et spørgsmål, om det i så fald er rimeligt at anvende begrebet ugrundet berigelse. Allerede ud fra generelle retlige overvejelser på det teoretiske plan må svaret være nej. Efter min opfattelse kan man ikke anse den fordel, som en borger opnår ved tilbagebetalingen af en afgift, der er opkrævet og oppebåret af myndighederne med urette, for en ugrundet berigelse. Navnlig finder jeg ikke, at staten, som i virkeligheden er den, som på et fejlagtigt grundlag har opnået en ugrundet berigelse ved igennem flere år at have opkrævet en ulovlig afgift, kan påberåbe sig et sådant princip som begrundelse for ikke at tilbagebetale de beløb, som er opkrævet med urette« [37].

b) Principper for tilbagebetalingen af afgifter, der er betalt med urette

84. På baggrund af det anførte skal nationale bestemmelser, som knytter betingelser til tilbagebetalingen af med urette betalte afgifter, opfylde strenge krav. Det er klart, at betingelsen om, at det skal være konstateret, at det pågældende beløb ikke er blevet overvæltet, ikke er tilstrækkelig. De pågældende bestemmelser skal snarere sigte mod at forhindre, at tilbagebetalingen faktisk medfører en ugrundet berigelse af den erhvervsdrivende [38], dvs. at denne herved opnår en fordel, som han ikke har krav på som rationelt handlende erhvervsdrivende.

83. Spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang der er tale om en berigelse som følge af tilbagebetalingen af den med urette betalte afgift, vil derfor i lyset af de beskrevne økonomiske principper først kunne besvares efter en indgående økonomisk undersøgelse af det pågældende marked. Dette leder mig frem til de principper for tilbagebetaling af med urette betalte afgifter, som Domstolen har udviklet i sin praksis og bekræftet flere gange siden San Giorgio-dommen.

85. At dette sidste aspekt er af central betydning, fremgår også af Domstolens faste praksis på dette område. Ifølge denne retspraksis påhviler det den nationale domstol »på baggrund af omstændighederne i hvert enkelt tilfælde at vurdere, om den erhvervsdrivende helt eller delvis har overført afgiftsbyrden på andre, og om tilbagebetaling til den erhvervsdrivende i givet fald vil udgøre en ugrundet berigelse« [39].

37 — Punkt 21 i forslag til afgørelse i sagen Comateb m.fl., nævnt i fodnote 12. I denne retning også generaladvokat Mancini i forslag til afgørelse i San Giorgio-sagen, nævnt i fodnote 5, punkt 7.

38 — Jf. tillige generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse, nævnt i fodnote 36, punkt 45.

39 — Jf. bl.a. dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt i fodnote 12, præmis 21 og 23.

Kun hvis det står fast, at afgiften helt eller delvis er blevet betalt af en anden, og at en tilbagebetaling til den erhvervsdrivende vil medføre en ugrundet berigelse, behøver der ikke at ske tilbagebetaling [40]. Domstolen tager derfor udgangspunkt i en undersøgelse med to etaper: Først spørgsmålet om overvæltning og dernæst spørgsmålet om ugrundet berigelse.

86. De bestemmelser, som den ugrundede berigelse skal godtgøres på grundlag af, skal, såfremt der ikke findes særlige fællesskabsbestemmelser på området, fastsættes af medlemsstaterne. Dette medfører ganske vist, at de betingelser, hvorpå borgerne i de forskellige medlemsstater kan tilbagesøge med urette betalte beløb, afviger fra hinanden, men ifølge Domstolens faste praksis skal de pågældende nationale bestemmelser altid opfylde to grundlæggende krav. For det første må de pågældende bestemmelser ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet). For det andet må disse bestemmelser ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) [41].

87. Formålet med denne retspraksis er, såfremt der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser på området, at sikre en effektiv retsbeskyttelse for borgerne over for de nationale myndigheder ved udøvelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for dem, og mere generelt at sikre fællesskabsrettens praktiske effektivitet. Medlemsstaterne skal derfor fjerne de hindringer af processuel art, der kan underminere denne målsætning.

88. For at få tilbagebetalt beløb, der er opkrævet med urette, må det i princippet være tilstrækkeligt, at den pågældende godtgør, at vedkommende faktisk har haft en økonomisk byrde, og at afgiften var ulovlig. Da det imidlertid er muligt som undtagelse at undlade at foretage tilbagebetaling, såfremt dette vil medføre en ugrundet berigelse, hvilket er tilfældet, hvis den økonomiske byrde helt eller delvis er blevet overvæltet på tredjemand, opstår spørgsmålet, hvorledes og af hvem det skal godtgøres, at tilbagebetalingen faktisk vil medføre en berigelse.

89. Af mine foregående bemærkninger vedrørende den måde, hvorpå de erhvervsdrivende kan beslutte, om en afgift skal indregnes i salgsprisen eller ej, og med

40 — Jf. dom af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michaïlidis, Sml. I, s. 7145, præmis 33.

41 — Dilexport-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 25.

hensyn til, at en eventuel berigelse ved tilbagebetalingen er betinget heraf, fremgår, at der i denne henseende er tale om en vanskelig bevisbyrde. Den store vanskelighed, der i praksis er forbundet med at bevise dette, forklarer, hvorfor en national myndighed begrænser sig til at føre bevis for berigelse på grundlag af en formodning om overvæltning, og at det derfor vil være overladt til den afgiftspligtige at føre et negativt modbevis for, at han ikke har overvæltet afgiften. En sådan adfærd er imidlertid ikke i overensstemmelse med de principper, som Domstolen har udviklet og bekræftet i en lang række domme.

90. Som udgangspunkt gælder, at den, der har betalt en med urette opkrævet afgift til den nationale afgiftsmyndighed, har ret til at få dette beløb tilbagebetalt [42]. Hvis en national myndighed ønsker at påberåbe sig den undtagelse, der tager sigte på at forhindre en berigelse, påhviler det entydigt denne at godtgøre, at tilbagebetalingen vil få denne virkning. Med andre ord ligger bevisbyrden for en ugrundet berigelse fuldt ud hos den nationale myndighed [43].

91. I denne sag har den nationale myndighed tilsidesat sine fællesskabsretlige forpligtelser ved at opkræve en afgift, som var uforenelig med de relevante bestemmelser i EF-traktaten (artikel 23 EF eller artikel 90 EF). Hvis en afgiftspligtig, der som følge af denne ulovlighed har ret til tilbagebetaling af det beløb, som han med urette har betalt, imidlertid først skal godtgøre, at han ikke har opnået kompensation på anden vis, opnår den part, som har givet anledning til problemet, en uacceptabel fordel.

92. Domstolen har efter min opfattelse udtrykt dette i San Giorgio-dommen ved at fastslå følgende: »I en markedsøkonomi baseret på fri konkurrence indebærer spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang en afgiftsbyrde pålagt importøren faktisk har kunnet overvæltes på senere omsætningsled, et usikkerhedsmoment, som den, der har måttet betale en EF-stridig afgift, ikke konsekvent bør belastes med« [44].

93. Det fremgår klart af Domstolens ovennævnte praksis, at det skal bevises, at en tilbagebetaling faktisk vil medføre en berigelse. Det kan derfor ikke være tilstrækkeligt at føre bevis for en overvæltning og på grundlag heraf konkludere, at den økonomiske byrde er blevet neutraliseret, og at en tilbagebetaling således vil medføre en berigelse. I denne henseende har Domstolen også fastslået, at foruden de direkte virkninger af afgiften kan en erhvervsdrivende ligeledes i andre henseender lide et øko-

42 — Jf. bl.a. San Giorgio-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 12, og dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt i fodnote 12, præmis 20.

43 — Dilexport-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 53.

44 — Nævnt i fodnote 5, præmis 15.

nomisk tab, som den nationale domstol skal tage i betragtning ved sin bedømmelse.

94. I dommen i sagen Comateb m.fl. og Michaïlidis-dommen fastslog Domstolen således, at selv om det står fast, at byrden i forbindelse med en med urette betalt afgift helt eller delvis er blevet overvæltet på tredjemand, medfører tilbagebetalingen af det således overvæltede beløb til den erhvervsdrivende ikke nødvendigvis, at denne opnår en ugrundet berigelse. Den nationale domstol, for hvem tilbagebetalingskrav indbringes, kan tage det tab i betragtning, som en erhvervsdrivende kan have lidt som følge af, at den ulovlige afgift har medført en begrænsning af importmængden fra [45] og eksportmængden [46] til andre medlemsstater.

95. I Bianco og Girard-dommen har Domstolen desuden med rette henvist til den komplekse karakter af den økonomiske realitet, der gør det muligt at konstatere, om der har fundet en berigelse sted. I denne dom fastslog Domstolen, at »selv om nationale lovregler om indirekte afgifter normalt tilsigter, at afgifterne overvæltes på den endelige forbruger, og selv om indirekte afgifter inden for erhvervslivet i almindelighed overvæltes delvis eller fuldt ud, kan man ikke generelt lægge til grund, at sådanne afgifter i alle tilfælde rent faktisk overvæltes. Hvorvidt der rent faktisk, delvis eller fuldt ud, sker en overvæltning, afhænger således af en række forskellige omstændigheder ved hver enkelt transaktion, som giver denne en særlig karakter i forhold til andre transaktioner, der sker i andre sammenhænge«. Domstolen tilføjede, at »det, alt efter markedets karakter, vil være mere eller mindre sandsynligt, at der er sket en overvæltning. De mange faktorer, der er bestemmende for den politik, de handlende fører, er imidlertid forskellige i forskellige tilfælde, hvorfor det er næsten umuligt at afgøre, hvor stor en faktisk indvirkning disse faktorer hver for sig har på, i hvilket omfang der er sket en overvæltning« [47].

96. Med hensyn til bevismidlerne har Domstolen gentagne gange fastslået, at det er stridende mod fællesskabsretten, at der indføres bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten. Dette vil især være tilfældet i forbindelse med formodninger eller bevisregler, der pålægger den afgiftspligtige byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre retssubjekter. Det samme gælder for særlige begrænsninger med hensyn til formen for det krævede bevis [48]. Domstolen har ligeledes flere gange

45 — Dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt i fodnote 12, præmis 30.

46 — Michaïlidis-dommen, nævnt i fodnote 40, præmis 35.

47 — Dom af 25.2.1988, forenede sager 331/85, 376/85 og 378/85, Bianco og Girard, Sml. s. 1099, præmis 17 og 20.

48 — San Giorgio-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 14, og Dilexport-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 48. Den lov, der gik forud for den lov, som er genstand for den foreliggende sag, er et eksempel på sådanne nationale bestemmelser, der pålægger den afgiftspligtige at føre bevis for det modsatte. I dommen i sagen Kommissionen mod Italien, nævnt i fodnote 6, fastslog Domstolen, at denne bestemmelse var i strid med traktaten.

fastslået, at det ikke kan antages, der i forbindelse med indirekte afgifter består en formodning for, at der er sket en overvæltning, og at det ikke påhviler den afgiftspligtige at godtgøre, at dette ikke har været tilfældet [49].

97. Af det forhold, at der ikke kan tages udgangspunkt i en legal formodning om overvæltning, følger endvidere, at det på baggrund af omstændighederne i hvert enkelt tilfælde skal vurderes, om en tilbagebetaling vil medføre en ugrundet berigelse for den erhvervsdrivende [50]. Desuden tilkommer det de nationale myndigheder at bevise, hvorvidt der vil ske en berigelse, hvorved i dette tilfælde en delvis tilbagebetaling eventuelt vil være tilstrækkelig.

98. Disse udgangspunkter for bevisførelsen fra myndighedernes side indebærer dog ikke, at der ikke kan kræves nogen form for samarbejde fra den afgiftspligtiges side. Det kan bl.a. kræves, at den afgiftspligtige fremlægger den dokumentation, der er nødvendig for at vurdere hans situation. Det påhviler imidlertid myndighederne at godtgøre på overbevisende måde, at der har været tale om en overvæltning, og at en tilbagebetaling derfor faktisk vil medføre en ugrundet berigelse [51]. Den afgiftspligtiges samarbejde må under ingen omstændigheder medføre, at bevisbyrden vendes.

99. Det anførte medfører, at medlemsstaterne med hensyn til tilbagebetalingen af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, har en resultatforpligtelse til at udforme deres retssystem således, at de, hvis de ønsker at påberåbe sig undtagelsen om ugrundet berigelse for at afslå en ansøgning om tilbagebetaling af sådanne afgifter, skal opfylde følgende betingelser:

— Myndighederne skal alene bære bevisbyrden.

— Myndighederne skal bevise, at en tilbagebetaling faktisk medfører en berigelse.

— Beviset må ikke baseres på en formodning om overvæltning.

— Det kan ikke kræves, at den afgiftspligtige skal føre modbevis for, at afgiften ikke er blevet overvæltet.

49 — Bianco og Girard-dommen, nævnt i fodnote 47, præmis 17, og dommen i sagen Comateb m.fl., nævnt i fodnote 12, præmis 25.

50 — Jf. Michaïlidis-dommen, nævnt i fodnote 40, præmis 32.

51 — Jf. herved tillige generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse, nævnt i fodnote 36, punkt 59 og 60.

— Det kan imidlertid kræves, at den afgiftspligtige samarbejder i forbindelse med det bevis, som myndighederne skal fremføre.

100. Jeg skal tilføje følgende:

— Det er ikke tilstrækkeligt kun at undersøge regnskabsdokumenter for at bevise, at der er tale om en berigelse.

— Berigelsen skal godtgøres på grundlag af en indgående økonomisk analyse af det pågældende marked.

101. Dermed kommer jeg til den egentlige genstand for dette traktatbrudssøgsmål, nemlig spørgsmålet, om artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990, således som den fortolkes af de nationale retsinstanser og anvendes af de italienske afgiftsmyndigheder, opfylder de ovennævnte betingelser, og om den nationale retspraksis opviser sådanne karakteristika, at det på grundlag heraf kan konstateres, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten.

3. Den italienske retspraksis

102. Artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 er formuleret således, at den ikke kan anses for at være i strid med fællesskabsretten. Ordlyden er helt neutral og indeholder ingen elementer, som Domstolen tidligere har betragtet som en tilsidesættelse af de fællesskabsretlige forpligtelser, f.eks. muligheden for at tage udgangspunkt i en formodning om overvæltning, den afgiftspligtiges forpligtelse til at føre modbevis for, at der ikke er sket en overvæltning, eller en begrænsning med hensyn til formen af det bevis, der skal føres.

103. Som Kommissionen har anført og efter min opfattelse godtgjort på overbevisende måde, er denne bestemmelse netop på grund af sin ubestemthed formuleret så generelt, at det er muligt at bibeholde eller udvikle retspraksis, som ikke er i overensstemmelse med de principper, som Domstolen har udviklet i sin praksis siden San Giorgio-dommen.

104. Kommissionen har navnlig henvist til en række domme afsagt af Corte suprema di cassazione, hvoraf det fremgår, at den højeste italienske retsinstans accepterer, at overvæltning kan antages på grundlag af formodninger. Den har f.eks. henvist til en

dom, som er baseret på den velkendte omstændighed, at virksomheder systematisk overvælter de pågældende afgifter på kunderne [52]. Den har endvidere anført en dom, hvorefter det ikke kan antages, at beløbet ikke er blevet overvæltet, hvis man tager hensyn til de fire ovennævnte faktorer, nemlig a) at den afgiftspligtige er en virksomhed, b) at virksomheden ikke er insolvent, hvilket begrunder antagelsen om salg under kostpris, c) at de pågældende afgifter er blevet opkrævet af alle italienske toldmyndigheder, og d) at denne situation har foreligget gennem en længere periode og uden at blive anfægtet [53]. Disse faktorer er i det væsentlige overtaget i en dom afsagt af Tribunale civile di Genova [54].

105. Endvidere har Kommissionen henvist til andre sager, hvori det kræves, at borgeren skal fremlægge regnskabsdokumenter for at kunne fastslå, om afgiften er blevet overvæltet eller ej. Er borgeren ikke i stand til at gøre dette, f.eks. fordi den lovbestemte opbevaringsperiode på ti år er udløbet, kan det udledes heraf, at der har fundet en overvæltning sted [55]. Borgeren har i så fald nemlig ikke ført det (negative) modbevis, at der ikke er sket en overvæltning. Kommissionen har herved henvist til en dom afsagt af Corte d'appello di Torino, hvori en sådan form for bevis ikke er blevet accepteret. Denne dom blev imidlertid ophævet af Corte suprema di cassazione på grund af de bevisvanskeligheder, som myndighederne i så fald ville blive stillet over for.

106. Parallelt med denne tendens i italiensk retspraksis har den politik, som de italienske afgiftsmyndigheder har fastsat i en række administrative cirkulærer, givet problemer for afgiftspligtige ved tilbagesøgningen af beløb, der er betalt med urette. For at have ret til tilbagebetaling skal det nemlig fremgå af den pågældende virksomheds regnskaber, at afgiften ikke er blevet behandlet som omkostninger, men opført på regnskabets aktivside. Er dette ikke sket, antages det, at der har fundet en overvæltning sted.

107. Over for Kommissionens klagepunkter har den italienske regering anført, at der også findes forskellige afgørelser fra italienske domstole, som går i en anden retning. I disse sager er der ikke taget udgangspunkt i en formodning om overvæltning; derimod har de pågældende dommere fastslået i det konkrete tilfælde, at myndighederne ikke har ført bevis for overvæltningen, og ansøgningen om tilbagebetaling er blevet imødekommet. I denne henseende har den italienske regering fremlagt statistikker, hvoraf det fremgår, at de afgiftspligtige siden 1992 har fået tilbagebetalt over 120 mia. ITL.

108. Den italienske regering har desuden henvist til, at Corte suprema di cassaziones

52 — Dom af 12.3.1993, nr. 3006, afsagt af Corte suprema di cassazione, Første Afdeling.

53 — Dom af 28.3.1996, nr. 2844, afsagt af Corte suprema di cassazione, Første Afdeling.

54 — Dom af 12.4.1995.

55 — Dom af 18.11.1994, nr. 9797, og af 12.4.1984, nr. 2369, afsagt af Corte suprema di cassazione.

rolle med hensyn til bevisordningen er begrænset til at fastsætte generelle principper, mens det inden for rammerne af fastlæggelsen af sagens faktiske omstændigheder tilkommer de lavere retsinstanser konkret at vurdere de påberåbte bevismidler.

109. Med hensyn til myndighedernes politik har den italienske regering anført, at kravet om, at der skal fremlægges regnskabsdokumenter, er berettiget, da dette er den eneste tænkelige måde, hvorpå myndighederne kan bevise, at der har fundet en overvæltning sted.

110. Selv om italiensk retspraksis for en stor dels vedkommende absolut er i overensstemmelse med fællesskabsprincipperne vedrørende tilbagebetaling af afgifter, der er betalt med urette, ændrer dette imidlertid intet ved den omstændighed, at en betydelig del af denne retspraksis ikke er i overensstemmelse med disse principper. De flere gange anførte eksempler fra italiensk retspraksis viser under alle omstændigheder klart, at der inden for italiensk retspraksis er uenighed om, hvorledes artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 skal fortolkes [56].

111. De tilfælde, hvor der var tale om tilbagebetaling af afgifter, der var betalt med urette, vedrørte ifølge Kommissionen også frem for alt store virksomheder, som har midlerne til at kunne afholde omkostningerne ved de ofte langvarige tilbagebetalingsprocedurer. Det følger heraf, at det især er ansøgninger om tilbagebetaling fra små og mellemstore virksomheder, som i ringere udstrækning er blevet imødekommet.

112. Alt dette fører mig til den konklusion, at den italienske retsorden ikke fuldt ud garanterer, at det resultat, der er beskrevet i punkt 99 og 100 i dette forslag til afgørelse, kan opnås. Kommissionen har påvist, at der i mange tilfælde lægges en bevisførelse på grundlag af formodninger til grund, og at den fremgangsmåde, som de forskellige retsinstanser anvender, i mange tilfælde medfører, at den afgiftspligtige pålægges byrden med at bevise, at den pågældende afgift ikke er blevet overvæltet. Selv om der findes tilfælde, hvor der absolut i overensstemmelse med fællesskabsretten sker tilbagebetaling af det beløb, der er betalt med urette, er det imidlertid klart, at dette resultat ikke er sikret i alle tilfælde. Endvidere understreger jeg, at der er tale om en mangeårig praksis [57]. Desuden er denne praksis baseret på den formodning, at overvæltningen indebærer en ugrundet berigelse, selv om denne følge nu netop skal bevises særskilt.

56 — I Dilexport-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 50, fastslog Domstolen ligeledes, at denne uenighed forelå, om end der i den forbindelse var tale om forskellige opfattelser hos den italienske regering og den forelæggende ret.

57 — Jf. herved mit forslag til afgørelse i dom af 26.6.2001, sag C-212/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 4923, hvori jeg tilkendegav, at den italienske regering havde en resultatforpligtelse til at bringe den forskelsbehandling af lektorer i fremmedsprog fra andre medlemsstater til ophør, hvilken havde bestået i mange år, jf. punkt 46 i forslaget til afgørelse.

113. Under disse omstændigheder er jeg af den opfattelse, at det gøres unødvendigt vanskeligt for den afgiftspligtige at udøve sine rettigheder i henhold til fællesskabsretten, og at italiensk retspraksis med hensyn til tilbagebetaling af fællesskabsretsstridige afgifter tilsidesætter effektivitetsprincippet, som det er nærmere beskrevet i Domstolens praksis.

114. I forlængelse af det, jeg har anført i punkt 62-67 i dette forslag til afgørelse, konstaterer jeg endvidere, at den beskrevne retspraksis i Italien er af strukturel art. Dette fremgår frem for alt af, at bevisførelsen på grundlag af formodninger og antagelsen om overvæltning i tilfælde af, at den afgiftspligtige ikke kan fremlægge den krævede dokumentation, accepteres af den højeste italienske retsinstans. Selv om lavere retsinstanser træffer afgørelser helt i overensstemmelse med de fællesskabsretlige forpligtelser, kan de pågældende afgørelser ophæves. Den strukturelle karakter fremgår også af myndighedernes politik på området.

115. Desuden medfører denne praksis, at de pågældende traktatbestemmelsers praktiske effektivitet og de principper, som Domstolen har udviklet på området, undermineres. Navnlig når der er tale om økonomiske krav fra erhvervsdrivende, har enhver tilsidesættelse af de rettigheder, der følger af fællesskabsretten, en direkte virkning på deres konkurrencemæssige stilling på det indre marked. De pågældende skal være sikre på, at de på samme måde som deres konkurrenter i andre medlemsstater — inden for de af Domstolen fastlagte grænser — kan påregne tilbagebetaling af afgifter, som en medlemsstat har pålagt dem i strid med fællesskabsretten. Kravet om, at fællesskabsretten fortolkes og anvendes ensartet, er nemlig baseret på, at de erhvervsdrivende så vidt muligt skal omfattes af de samme markedsvilkår, for så vidt som disse fastsættes af offentlige myndigheder.

116. Selv om artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 som nævnt umiddelbart kan synes forenelig med fællesskabsretten, medfører denne bestemmelse imidlertid, da der ikke er fastsat yderligere bestemmelser med hensyn til bevisførelsen, at det resultat, som fællesskabsretten sigter mod, ikke nås ved anvendelsen i praksis. Jeg er derfor af den opfattelse, at den retspraksis, der foreligger i Den Italienske Republik med hensyn til anvendelsen af artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990, er af så strukturel art og har så skadelige følger for fællesskabsrettens praktiske effektivitet, at det må fastslås, at Den Italienske Republik som følge af opretholdelsen af denne bestemmelse har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten.

VII — Forslag til afgørelse

117. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

»1) Det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten, idet den i national ret har opretholdt artikel 29, stk. 2, i lov nr. 428/1990 af 29. december 1990 (bestemmelsen om opfyldelsen af pligter hidrørende fra Italiens tilhørsforhold til De Europæiske Fællesskaber), der, således som den fortolkes og anvendes administrativt og i retspraksis, indebærer en bevisordning med hensyn til overvæltning af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretlige bestemmelser, som i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige at hævde retten til tilbagesøgning heraf og derfor er uforenelig med de principper, Domstolen har opstillet med hensyn til tilbagesøgning af beløb, der er betalt med urette.

2) Den Italienske Republik betaler sagens omkostninger.«