CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL L. A. GEELHOED

van 3 juni 2003 [1]

I — Inleiding

1. In deze inbreukprocedure op grond van artikel 226 EG verzoekt de Commissie het Hof vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door de handhaving in haar nationale rechtsorde van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428 van 29 december 1990, dat, zoals in de praktijk toegepast en door de rechter uitgelegd, voor de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen een bewijsregeling toestaat die het de belastingplichtige onmogelijk, althans uiterst moeilijk maakt zijn recht op teruggaaf van die belastingen uit te oefenen en daardoor haar verdragsverplichtingen niet is nagekomen. Deze praktijk is naar haar oordeel in strijd met de door het Hof op het gebied van de terugvordering van onverschuldigd betaalde bedragen ontwikkelde rechtsbeginselen.

2. Hiermee is tevens de meer principiële vraag aan de orde gesteld naar de gevolgen die moeten worden verbonden aan nationale rechtspraak die zich niet conformeert aan de bepalingen van primair en secundair gemeenschapsrecht, zoals deze worden uitgelegd door het Hof van Justitie.

3. Ik moge erop wijzen dat dit vraagstuk in twee andere zaken, die thans bij het Hof aanhangig zijn, zij het vanuit andere invalshoek, aan de orde is gesteld. Het betreft hier de zaken Kühne & Heitz [2] en Köbler. [3] In eerstgenoemde zaak heeft de verwijzende rechter de vraag voorgelegd of een nationaal bestuursorgaan de verplichting heeft terug te komen op een besluit dat in rechte is bevestigd en formele rechtskracht heeft verkregen, nadat uit een later arrest van het Hof is gebleken dat dat besluit en de uitspraak op een verkeerde uitlegging van het gemeenschapsrecht berustten. De tweede zaak betreft de vraag of een lidstaat aansprakelijk is voor schade die een justitiabele heeft geleden ten gevolge van een met het gemeenschapsrecht strijdige uitspraak van een hoogste nationale rechter-

1 — Oorspronkelijke taal: Nederlands.

2 — C-453/00.

3 — Advocaat-generaal Léger heeft op 8 april 2003 zijn conclusie in deze zaak gepresenteerd (arrest van 30 september 2003, C-224/01, Jurispr. blz. I-10239).

lijke instantie. Het onderhavige geval betreft de vraag of een met het communautaire recht strijdige nationale rechtspraktijk, kan leiden tot de vaststelling dat een lidstaat zijn uit het EG-Verdrag voortvloeiende verplichtingen heeft geschonden in de zin van artikel 226 EG.

II — De betrokken Italiaanse wetgeving

4. Wet nr. 428/1990 van 29 december 1990 houdende bepalingen voor de tenuitvoerlegging van verplichtingen die voor Italië uit zijn lidmaatschap van de Europese Gemeenschappen voortvloeien (communautaire wet voor 1990, GURI nr. 10 van 12 januari 1991) is op 27 januari 1991 in werking getreden.

5. Artikel 29 van wet nr. 428/1990 geeft voorschriften betreffende de „terugbetaling van heffingen die onverenigbaar met het gemeenschapsrecht zijn gebleken". De leden 1 en 2 luiden als volgt:

„1. De vervaltermijn van vijf jaar bedoeld in artikel 91 van de gecoördineerde tekst van de wettelijke bepalingen op douanegebied, goedgekeurd bij decreet nr. 43 van de president van de Republiek van 23 januari 1973, moet aldus worden verstaan, dat hij van toepassing is op alle verzoeken en vorderingen tot terugbetaling van hetgeen ter zake van douaneverrichtingen is betaald. Te rekenen vanaf de negentigste dag na de inwerkingtreding van deze wet, worden die termijn en de in artikel 84 van de gecoördineerde tekst bedoelde verjaringstermijn teruggebracht tot drie jaar.

2. Invoerrechten, productiebelasting, verbruiksbelasting, heffing op suiker en directe belastingen die krachtens met het gemeenschapsrecht onverenigbare nationale bepalingen zijn geïnd, worden terugbetaald, tenzij de betrokken last op derden is afgewenteld.

[...]"

III — De voorgeschiedenis van het geschil

6. De regeling van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 verving artikel 10 van besluitwet nr. 430 van 10 juli 1982 [4]:

„Degene die [...] onverschuldigd invoerrechten, productiebelastingen, verbruiks-

4 — Wet houdende bepalingen inzake de productiebelasting, de belasting op het verkeer van aardolieproducten, de directe belastingen, de belasting over de toegevoegde waarde en de desbetreffende sancties, GURI nr. 190 van 13 juli 1982.

belastingen of staatsrechten heeft betaald, heeft, behoudens feitelijke dwaling, geen recht op terugbetaling van de betaalde bedragen indien de last op enigerlei wijze is afgewenteld op derden.

Behoudens schriftelijk tegenbewijs wordt de last geacht te zijn afgewenteld telkens wanneer de goederen waarop de betaling betrekking heeft, zijn verkocht, ook na bewerking, verwerking, afwerking, assemblage of aanpassing.

[...]".

7. Deze bepaling was in de jaren tachtig onderwerp van twee arresten van het Hof. In het arrest San Giorgio werd uitgemaakt dat een lidstaat de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste nationale heffingen niet afhankelijk mag stellen van het bewijs dat die heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, indien dat bewijs moet worden geleverd volgens regels die de uitoefening van dat recht praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk maken. [5] Na het arrest San Giorgio leidde de Commissie een inbreukprocedure in tegen de Italiaanse Republiek. Deze mondde uit in het arrest van 24 maart 1988. [6] De grieven van de Commissie concentreerden zich op het vereiste dat uitsluitend schriftelijk bewijs werd toegestaan om aan te tonen dat de onverschuldigd betaalde nationale rechten en heffingen niet op derden waren afgewenteld. Het Hof verklaarde de betrokken bewijsregel strijdig met het gemeenschapsrecht.

8. Ook artikel 29 van wet nr. 428/1990 is reeds onderwerp geweest van communautaire rechtspraak. Over artikel 29, leden 1 en 2, zijn prejudiciële vragen gesteld die hebben geleid tot de arresten, Aprile [7], Dilexport [8] en Grundig Italiana. [9] De drie arresten hebben alle betrekking op de vervaltermijn vermeld in artikel 29, lid 1.

9. Met name het arrest Dilexport is van betekenis voor de tenuitvoerlegging van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990, dat in de onderhavige inbreukprocedure centraal staat. Na te hebben geconstateerd dat de Italiaanse regering en de nationale rechter het niet eens zijn over de door de Italiaanse rechterlijke instanties aan die bepaling te geven uitlegging, overwoog

5 — Arrest van 9 november 1983 (199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 13).

6 — Commissie/Italië (104/86, Jurispr. blz. 1799).

7 — Arrest van 17 november 1998 (C-228/96, Jurispr. blz. I-7141).

8 — Arrest van 9 februari 1999 (C-343/96, Jurispr. blz. I-579).

9 — Arrest van 24 september 2002 (C-255/00, Jurispr. blz. I-8003).

het Hof ten aanzien van de verdeling van de bewijslast:

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

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

Het Hof concludeert dat het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat, dat een lidstaat aan de terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige douanerechten en heffingen een voorwaarde verbindt, zoals dat die rechten of heffingen niet op derden zijn afgewenteld, waarbij het bewijs dat aan die voorwaarde is voldaan, door de verzoeker moet worden geleverd.

IV — Procedure

10. De Commissie heeft op 17 september 1996 een met redenen omkleed advies uitgebracht. Op 4 april 2000 heeft zij beroep ingesteld bij het Hof.

11. Verzoekster verzoekt het Hof:

a) vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door de handhaving in haar nationale rechtsorde van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428 van 29 december 1990, dat, zoals in de praktijk toegepast en door de rechter uitgelegd, voor de overdracht van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen een bewijsregeling rechtvaardigt die het de belastingplichtige onmogelijk, althans uiterst moeilijk maakt, zijn recht op teruggaaf van die belastingen uit te oefenen, en die derhalve in strijd is met de door het Hof op het gebied van de terugvordering van onverschuldigd betaalde bedragen ontwikkelde rechtsbeginselen, niet heeft voldaan aan de krachtens het EG-verdrag op haar rustende verplichtingen;

b) de Italiaanse Republiek in de kosten te verwijzen.

12. De Italiaanse Republiek verzoekt het Hof het beroep te verwerpen en de Commissie in de kosten te veroordelen.

13. Een hoorzitting vond plaats op 2 april 2003. Op verzoek van het Hof zijn partijen ingegaan op de vraag in hoeverre de Commissie een inbreukprocedure kan baseren op uitspraken van nationale rechterlijke instanties. Tijdens deze hoorzitting heeft de Italiaanse regering de exceptie van niet-ontvankelijkheid ingeroepen.

V — Middelen en voornaamste argumenten

A — *De grieven van de Commissie*

14. De Commissie heeft bezwaren tegen de manier waarop artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 in de Italiaanse rechtsorde wordt uitgelegd in de nationale rechtspraak en wordt toegepast door de belastingadministratie. Deze rechtspraktijk zou niet in overeenstemming zijn met de rechtspraak van het Hof van Justitie ten aanzien de voorwaarden waaronder een lidstaat mag weigeren heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn opgelegd, aan de contribuabele terug te betalen.

15. De Commissie wijst in het bijzonder 's Hofs rechtspraak waarin werd vastgesteld dat bewijsregels die het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken teruggaaf van de betrokken heffing te verkrijgen onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. [10] Meer in het bijzonder gaat het daarbij om het uitgaan van het vermoeden dat de heffing op derden is afgewenteld en dat de contribuabele dient aan te tonen dat afwenteling niet heeft plaatsgevonden. Het gemeenschapsrecht staat eraan in de weg dat een lidstaat aan de terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige douanerechten en heffingen een voorwaarde verbindt, zoals dat die rechten of heffingen niet op derden zijn afgewenteld, waarbij het bewijs dat aan die voorwaarde is voldaan, door de verzoeker moet worden geleverd. [11] Ook wijst zij op het arrest Comateb e.a. waarin het Hof aangaf dat de vraag of een indirecte belasting in een bepaald geval al dan niet is afgewenteld, een feitelijke vraag is die behoort tot de kennisneming van de nationale rechter, die de aangebrachte bewijzen vrij mag beoordelen. Daaraan voegde het Hof toe dat het evenwel niet zo is, dat er bij indirecte belastingen een vermoeden bestaat dat zij zijn afgewenteld en dat de contribuabele het negatieve bewijs van het tegendeel moet leveren. [12]

16. De bewijslast betreffende de toepassing van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 rust in beginsel op de administratie, die moet aantonen dat de belasting in kwestie door de particulier is afgewenteld op derden. De Italiaanse rechtspraak zou echter toestaan dat het bewijs dat de administratie op grond van artikel 29, lid 2, van wet

10 — Dilexport, aangehaald in voetnoot 8, punt 48.

11 — Dilexport, aangehaald in voetnoot 8, punt 52.

12 — Arrest van 14 januari 1997 (C-192/95-C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 25).

nr. 428/1990 moet leveren om aan te tonen dat de belasting in kwestie door de particulier is afgewenteld op derden, is gebaseerd op een „eenvoudig vermoeden" [13], waardoor de taak van de administratie aanzienlijk wordt verlicht. Dit systeem van het leveren van bewijs op basis van een vermoeden heeft de facto geleid tot een omkering van de bewijslast.

17. De wijze waarop de Italiaanse wet in concreto wordt uitgelegd door de Italiaanse rechterlijke autoriteiten (meer bepaald de Corte suprema di cassazione) en wordt toegepast door de Italiaanse belastingdienst, komt erop neer dat de belastingplichtige het negatieve tegenbewijs moet leveren, dat hij de onwettige belasting niet op zijn klanten heeft afgewenteld, waardoor teruggaaf van de belasting uiterst moeilijk, zo niet onmogelijk wordt gemaakt. Sinds de inwerkingtreding van wet nr. 428/1990 zou de Italiaanse overheid er stelselmatig in geslaagd zijn zich te verzetten tegen iedere aanvraag om terugbetaling, in strijd met het gemeenschapsrecht, van ter zake van douaneverrichtingen of verbruiksbelastingen geheven rechten of andere lasten. [14] Dit is duidelijk in tegenspraak met de door de Commissie aangehaalde rechtspraak van het Hof.

18. De Commissie verdeelt de rechtspraak van de Corte suprema di cassazione betreffende de uitlegging en toepassing van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 in twee groepen.

19. In de eerste groep arresten wordt het vermoeden gebaseerd op de overtuiging van de rechter, waardoor het vermoeden het karakter krijgt van een postulaat (stelling die men zonder bewijs aanneemt). De Commissie legt deze door de Corte suprema di cassazione gebruikte techniek zodanig uit dat er niet werkelijk sprake is van een eenvoudig vermoeden maar meer van een wettelijk vermoeden gebaseerd op een algemeen bekend feit — namelijk, dat de belastingen worden afgewenteld op de cliënten — waardoor de bewijslast systematisch op de belastingplichtige drukt.

20. In het arrest nr. 2844 van 29 maart 1996 baseert de Corte suprema di cassazione het vermoeden dat de heffingen door

13 — De Commissie legt in haar verzoekschrift uit hoe het leerstuk van het „vermoeden" in het Italiaanse bewijsrecht wordt gehanteerd. Van een „eenvoudig vermoeden" — de „présomption simple" in de zin van artikel 2729 van het codice civile — is sprake wanneer de rechter op grond van een direct bewijs, het factum probans, via een inductieve redenering komt tot het factum probandum. De Italiaanse rechtspraak gaat ervan uit dat het factum probans moet uitgaan van een absolute zekerheid en niet op vermoedens mag zijn gebaseerd. Een „wettelijk vermoeden" — de „présomption légale" in de zin van artikel 2728 van het codice civile — veronderstelt geen rationele redenering van de rechter maar verbindt een juridische consequentie aan een gegeven feit. Daarvan moet worden onderscheiden het regime van het „tegenbewijs" — het „preuve contraire". In het geval van een wettelijk vermoeden kan het tegenbewijs soms in het geheel niet worden geleverd, en waar dat mogelijk is, moet de wederpartij dat bewijs te leveren. Er bestaat dan een omkering van de bewijslast. Bij een eenvoudig vermoeden past het tegenbewijs naar zijn aard minder goed. Het vermoeden moet worden onderscheiden van het vaststaand feit („fait notoire"). Het vaststaand feit is een volledig aanvaard gegeven dat niet bewezen hoeft te worden.

14 — In repliek geeft de Commissie evenwel toe dat deze stelling te absoluut is gesteld. Zie hierna punt 30.

de importeur op de consumenten zijn afgewenteld in de verkoopprijs van de goederen, op de volgende factoren:

„a) de importeur is niet een privé-persoon, maar een commerciële of industriële onderneming;

b) de onderneming wordt op normale wijze beheerd en is solvabel; indien de onderneming in moeilijkheden zou verkeren, zou dat het vermoeden kunnen rechtvaardigen dat onder kostprijs zou kunnen worden verkocht;

c) de betrokken heffingen zijn door alle Italiaanse douanekantoren opgelegd, hetgeen heeft bijgedragen tot het scheppen van een klimaat van vertrouwen met betrekking tot de rechtmatigheid van de heffing;

d) deze situatie heeft gedurende langere tijd, zonder betwisting, bestaan".

21. In het arrest nr. 9797 van 18 november 1998 kwalificeert de Corte suprema di cassazione de afwenteling van de belastingen als een normaal economisch feit, dat wil zeggen, als een vaststaand of algemeen bekend feit dat geen bewijs behoeft.

22. In de tweede groep uitspraken wordt het vermoeden verbonden aan een instructienorm. Deze uitspraken leggen de administratie de plicht op om een aantal noodzakelijke bewijsstukken te overleggen. Daardoor is zij gevrijwaard van de verdere bewijslast en heeft de justitiabele de plicht om bepaalde boekhoudkundige bescheiden te overleggen. Is de contribuabele daartoe niet in staat, dan wordt daaruit afgeleid dat de betrokken belastingen zijn afgewenteld. Dit „negatief tegenbewijs" is voorzien in artikel 116 van het wetboek van burgerlijke rechtsvordering.

23. Het is voor handelaren in vele gevallen niet mogelijk of uiterst lastig de betrokken bescheiden te overleggen vanwege het verlopen van de minimale wettelijke bewaarperiode van tien jaar (artikel 2220 van het Italiaanse wetboek van burgerlijke rechtsvordering). Gegeven de lange duur van procedures tot terugbetaling, zou het bewaren van de bescheiden langer dan tien jaar voor hen een excessieve last betekenen, onder meer in verband met de hoge bewaarkosten. Dit zou een extra belemmering zijn voor de terugbetaling.

24. De Commissie staaft het voorgaande aan de hand van een aantal uitspraken van lagere rechters. In het bijzonder wijst zij op een uitspraak van de Tribunale civile di Genova van 12 april 1995, waarin werd overwogen dat ondanks het feit dat de bewijslast ter zake van de afwenteling in beginsel op de belastingdienst rust, het ook mogelijk is om uit te gaan van het eenvoudige vermoeden op basis van bekende feiten betreffende de afwenteling, ook al geschiedt dit in termen van een redelijke

mate van waarschijnlijkheid. Dat afwenteling een „tendentieel verschijnsel" is kan volgens deze rechter ook blijken uit bijkomende factoren. Op dit punt vermeldt de Tribunale de vier, zojuist genoemde [15], factoren die door de Corte suprema di cassazione als criterium worden gehanteerd. Hiervan uitgaande zou het vermoeden gerechtvaardigd zijn dat de heffing is opgenomen in de verkoopprijs en derhalve door de eindverbruiker wordt gedragen. Het gaat hier om een eenvoudig vermoeden dat dient ten bewijze van het onbekende feit van de afwenteling van de last van de heffing. Dit laat ook de mogelijkheid van tegenbewijs onverlet, zij het dat de bewijslast rust bij de importeur en niet bij de belastingdienst.

25. Deze „trend" in de rechtspraak is volgens de Commissie nog steeds actueel (anno 2000) en er bestaan geen aanwijzingen om aan te nemen dat de rechtspraak zal worden herzien.

26. Zij voegt eraan toe dat de gevolgde redenering leidt tot onlogische uitkomsten. Het vertrekpunt zou zijn dat ondernemingen in de regel de indirecte belastingen afwentelen. Deze premisse is gebaseerd op het feit dat de contribuabele een commerciële onderneming is, op de afwezigheid van insolvabiliteit en op het feit dat belasting gedurende een bepaalde tijd op algemene en reguliere wijze is geheven door de administratie. Geen van deze feiten kan evenwel dienen als basis voor het bewuste vermoeden. Een onderneming die de belastingen niet afwentelt op derden, neemt genoegen met een mindere winst maar hoeft niet noodzakelijkerwijs in moeilijkheden te verkeren. Uit de afwezigheid van insolvabiliteit een afwenteling afleiden, is willekeurig uit zowel logisch als juridisch oogpunt. Het moderne marktbegrip maakt het volgens de Commissie bovendien moeilijk een causaal verband te leggen tussen de verhoging van de prijzen en de afwenteling van de belasting.

27. Vervolgens betoogt de Commissie dat niet alleen de Italiaanse rechters, maar ook de Italiaanse administratie obstakels opwerpt voor de contribuabele die ten onrechte betaalde belastingen terugvordert. Zij haalt daarbij twee circulaires aan die het ministerie van Financiën hanteert, van 11 maart 1994 en 12 april 1995. Hieruit blijkt dat de belasting- en douanediensten een kopie van de boekhouding van de justitiabele moeten eisen waardoor de terugbetaling van de heffing kennelijk wordt gekoppeld aan de ten behoeve van de fiscus gevoerde administratie. Beide circulaires indiceren in wezen dat de afwenteling van de belasting op derden vaststaat indien deze belastingen niet op de balans staan ingeschreven (en aangeduid als onverschuldigde betaling) in het jaar waarop ze zijn betaald aan de belastingadministratie. Het niet opnemen van deze post zou aantonen dat de onderneming de kosten als normale uitgaven beschouwt waardoor ze noodzakelijkerwijs zouden zijn afgewenteld.

15 — Zie punt 20.

28. De toepassing en uitlegging van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 door de Italiaanse rechtspraak en administratie zou derhalve tot hetzelfde resultaat leiden als het oude artikel 19 van besluitwet nr. 688 uit 1982 [16], door de bewijslast dat er niet is afgewenteld volledig te leggen bij de handelaar die om terugbetaling verzoekt.

29. De Commissie wijst erop dat in alle arresten waarin de vonnissen van de Italiaanse gerechten zijn bevestigd door de Corte suprema di cassazione de door de Commissie uiteengezette uitleggingsrichting is gevolgd. Daar waar de gerechten een correcte positie hebben ingenomen betreffende de bewijslast, heeft de Corte suprema di cassazione de vonnissen vernietigd.

30. In repliek geeft de Commissie echter toe dat haar initiële stelling dat er sprake is van een stelselmatige weigering ten onrechte betaalde heffingen te restitueren in zijn absoluutheid onjuist was. In bepaalde gevallen is inderdaad het bedrag teruggegeven aan de particulier. De door de Italiaanse regering overgelegde statistieken [17], behelzen waarschijnlijk slechts beperkte bedragen in vergelijking tot het aantal zaken dat voor de gerechten aanhangig is gemaakt. Bovendien zouden slechts terugbetalingen zijn gedaan aan grote ondernemingen die de middelen bezitten om een rechtszaak te beginnen. Hoe dan ook, slechts in een gering aantal gevallen zou zijn overgegaan tot terugbetaling van de onrechtmatig geïnde heffingen. Volgens de Commissie blijkt uit de geschriften van de Italiaanse regering zelf dat de belastingadministratie de betrokken belastingen nooit heeft terugbetaald buiten het contentieuze kader om. De Italiaanse regering heeft bovendien bij haar opsomming van uitspraken „à décharge" in het verweerschrift verzuimd aan te geven of het een eindvonnis betrof of dat er cassatie is ingesteld.

31. Een precieze kwantitatieve evaluatie van de statistieken zou overigens, aldus de Commissie, ook geen afbreuk doen aan de strekking van haar betoog.

32. Ten slotte — en ook ten overvloede — wijst de Commissie nog op twee punten. Ten eerste kan volgens de rechtspraak van het Hof de uitoefening van de door het EG-Verdrag gegarandeerde vrijheden niet worden belemmerd door algemene verbodsmaatregelen die zijn ingegeven door de wens misbruik van recht te bestrijden. Ten tweede verwijst de Commissie naar een tweetal besluiten van de Raad [18] gebaseerd op de Zesde BTW-richtlijn, waaruit blijkt

16 — Deze bepaling was voorwerp van een eerdere inbreukprocedure tegen Italië: arrest Commissie/Italië, aangehaald in voetnoot 6.

17 — De Italiaanse regering voert aan dat in de periode van 1992 tot en met de eerste maanden van 2000 een bedrag van meer dan 120 miljard Italiaanse lire is gerestitueerd. Zie hierna, punt 34.

18 — Beschikkingen van de Raad van 8 juli 1996 waarbij Nederland wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 11 van richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (de Zesde BTW-richtlijn) (96/432/EG, PB L 179) en van 19 december 1997 waarbij de regering van het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd tot voorziening van de toepassing van een maatregel die afwijkt van artikel 28 sexies, lid 1, van Zesde richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (98/23/EG, PB L 8).

dat de gemeenschapswetgever ervan uitgaat dat de bewijslast ter zake van incorrect handelen van de contribuabele bij de belastingadministratie rust en dat deze niet kan volstaan met een beroep op het eenvoudig vermoeden.

B — *Het verweer van de Italiaanse regering*

33. De Italiaanse regering stelt vast dat het voorwerp van het geding bestaat uit het verwijt dat de uitoefening van het recht op terugbetaling overeenkomstig artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk is.

34. Primair heeft zij bezwaar tegen het betoog van de Commissie dat de Italiaanse administratie zich systematisch verzet tegen verzoeken om terugbetaling. Deze stelling is niet juist, en de Italiaanse regering staaft deze opvatting door cijfers te overleggen betreffende de omvang van de terugbetalingen, welke al tijdens de precontentieuze procedure aan de Commissie zouden zijn overgelegd. Volgens deze cijfers heeft de Italiaanse administratie op grond van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/90, exclusief rente en kosten, gedurende de periode 1992-2000 meer dan 120 miljard lire terugbetaald.

35. Subsidiair voert zij aan dat de argumenten die de Commissie ontleent aan de rechterlijke en administratieve praktijk op het gebied van het bewijs van de afwenteling in de zin van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 niet steekhoudend zijn.

36. Om te beginnen constateert zij dat de Commissie niet betwist dat de tekst van artikel 29, lid 2, als zodanig verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. In deze bepaling wordt geen wettelijk vermoeden vastgelegd. Het is integendeel de administratie op wie de bewijsplicht rust de afwenteling aan te tonen.

37. De Italiaanse regering wenst, althans voorlopig, de door de Commissie aangehaalde rechtspraak van de Corte suprema di cassazione, niet te becommentariëren. Zij wijst er echter op dat het niet de Corte suprema di cassazione maar de rechter ten gronde is die uiteindelijk moet beslissen over de bewijslastverdeling. Dit zou ook in overeenstemming zijn met de communautaire rechtspraak. [19] Tot de bewijsmiddelen die de rechter ten gronde mag onderzoeken en bij zijn oordeel mag betrekken, behoort het bewijs op basis van een vermoeden.

38. De enige mogelijkheid voor de administratie om het bewijs voor de afwenteling te vinden bestaat uit het (laten) onderzoeken van de boekhouding van de betrokken onderneming. Het betoog van de Commis-

19 — Met verwijzing naar het arrest Comateb e.a., aangehaald in voetnoot 12, punt 25: „[...] Bijgevolg is de vraag, of een indirecte belasting in een bepaald geval al dan niet is afgewenteld, een feitelijke vraag die behoort tot de kennisneming van de nationale rechter, die de aangebrachte bewijzen vrij mag beoordelen [...]".

sie dat de rechter ten gronde uit het niet overleggen van boekhoudkundige geschriften, hetgeen door de contribuabele wordt gerechtvaardigd door het verstrijken van de wettelijk verplichte bewaringstermijn, argumenten kan ontlenen die in het voordeel zijn van de administratie uit hoofde van artikel 116 van de code de procédure civil, is volgens de Italiaanse regering niet juist. [20]

39. De twee vonnissen van het Tribunale di Genova, die de Commissie citeert in haar verzoekschrift, geven niet de zienswijze van talrijke bodemrechters weer. Er bestaan vele uitspraken die op het tegenovergestelde resultaat uitkomen en de administratie de verplichting opleggen de ten onrechte betaalde bedragen terug te betalen. In deze zaken is er geen sprake van een vermoeden van afwenteling, noch van een wettelijk vermoeden, noch van een vermoeden op grond van een algemeen bekend ervaringsfeit. In concreto wordt in deze uitspraken geconstateerd dat de administratie er niet in is geslaagd te bewijzen dat de fiscale last door de particulier is afgewenteld. De Italiaanse regering haalt 17 uitspraken aan ter onderbouwing van haar stelling. Daaronder bevindt zich een uitspraak van de Corte d'appello di Genova, die het beroep van de administratie afwijst, omdat zij niet zou hebben bewezen dat de fiscale last was afgewenteld, zonder enige verwijzing naar vermoedens, noch naar de omkering van de bewijslast die eruit voortvloeit.

20 — De Italiaanse regering wijst daartoe onder meer op de uitspraken van Corte suprema di cassazione van 18 november 1994 en van 22 april 1998. Indien een contribuabele na het instellen van een verzoek om terugbetaling van onverschuldigd betaalde heffingen, documenten vernietigt met een beroep op het verlopen van de wettelijke bewaartermijn van tien jaar, is deze gedraging niet verenigbaar met artikel 88 van het wetboek van burgerlijke rechtsvordering, waaruit de rechter bewijselementen kan afleiden uit hoofde van artikel 116, tweede lid, van dit wetboek.

40. De rechtspraak volgt naar de opvatting van de Italiaanse regering een richting die beslist tegengesteld is aan hetgeen door de Commissie in haar verzoekschrift wordt gesuggereerd. Dit wordt bevestigd door de omvang van de reeds vermelde feitelijke terugbetalingen door de administratie.

41. Artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/90 is derhalve naar het oordeel van de Italiaanse regering verenigbaar met het gemeenschapsrecht en legt de administratie de plicht op te bewijzen dat de contribuabele die verzoekt om terugbetaling de bewuste heffing heeft afgewenteld op derden. Daarvoor heeft zij geen ander middel dan de boekhouding van de justitiabele. Met name uit de actieve posten van de balans (crediteuren) moet blijken dat de betrokken heffing is afgewenteld. Zodra particulieren niet aan de hand van de boekhouding kunnen aantonen dat ze niet hebben afgewenteld, kan de administratie slechts de gerechtelijke weg volgen om dat bewijs te leveren.

42. Dit is tevens de betekenis van de twee ministeriële circulaires van 11 maart 1994 en 12 april 1995. Anders dan de Commissie betoogt, is de hierin door de administratie te volgen handelwijze niet in strijd met het gemeenschapsrecht. De wet verbindt aan het recht op terugbetaling een voorwaarde en de administratie dient aan te tonen dat aan die voorwaarde is voldaan voordat de heffing wordt teruggegeven.

43. Tot slot toont de Italiaanse regering zich verbaasd over het feit dat de Commissie verwijst naar de beschikkingen 96/432/EG en 98/23/EG. Het staat immers vast dat de afwenteling kan worden aangetoond „door middel van alle algemeen door het nationale recht toegelaten bewijsmiddelen" en dus in beginsel ook door middel van een eenvoudig vermoeden. [21]

VI — Beoordeling

44. In deze zaak voert de Commissie aan dat als gevolg van de toepassing binnen de Italiaanse rechtsorde van de algemeen geldende bewijsregels, het contribuabelen die met de communautaire verplichtingen strijdige heffingen hebben afgedragen, moeilijk, zo niet onmogelijk wordt gemaakt de ten onrechte betaalde bedragen terug te vorderen. De Commissie betoogt dat de wijze waarop, althans een aanzienlijk deel van de rechterlijke macht, deze bewijsregels uitlegt en toepast niet verenigbaar is met de beginselen die het Hof terzake in zijn rechtspraak heeft ontwikkeld en dat deze situatie kan worden toegerekend aan de Italiaanse Republiek. Zoals ik in mijn inleiding aangaf, roept dit de prealabele vraag op naar de condities waaronder nationale rechtspraak, die niet tot een resultaat leidt dat conform het gemeenschapsrecht is, aanleiding kan geven tot de vaststelling dat een lidstaat zijn verdragsbepalingen niet is nagekomen. Ik zal eerst in meer algemene zin op deze vraag ingaan en mij vervolgens richten op de gewraakte rechtspraktijk in Italië. Daaraan voorafgaand dient kort te worden ingegaan op de ontvankelijkheid van het beroep.

A — *Ontvankelijkheid*

45. Tijdens de hoorzitting heeft de Italiaanse regering de ontvankelijkheid van de door de Commissie ingestelde inbreukprocedure betwist. Naar haar oordeel kunnen (foutieve) rechterlijke uitspraken in individuele gevallen niet als basis dienen voor een inbreukprocedure op grond van artikel 226 EG. Een dergelijke actie is naar haar oordeel uitsluitend mogelijk indien het gaat om een vaste, uniforme en geconsolideerde jurisprudentie van nationale rechters wier uitspraken niet vatbaar zijn voor hoger beroep of cassatie en waaraan andere rechters zich moeten conformeren. Dit wordt in Italië aangeduid als „diritto vivente". Nu de Commissie niet heeft kunnen aantonen dat er in de Italiaanse rechtsorde sprake is van een dergelijke vaste en uniforme jurisprudentie („diritto vivente") ten aanzien van het voorwerp van geschil, dient de door haar ingeleide inbreukprocedure naar het oordeel van de Italiaanse regering niet-ontvankelijk te worden verklaard.

46. Met dit standpunt lijkt de Italiaanse regering te willen beweren dat het voorwerp van het geschil onvoldoende door de Commissie is afgebakend, ofwel dat de Commissie haar tegen de Italiaanse republiek gerichte grieven ten opzichte van het met redenen omkleed advies zou hebben gewijzigd. Op dit punt wijs ik er allereerst op dat de vraag naar de condities waaronder nationale rechtspraak aanleiding kan

21 — Op dit punt verwijst de Italiaanse regering naar het arrest Dilexport, aangehaald in voetnoot 8, punt 53, en naar de conclusie van AG Ruiz-Jarabo Colomer in deze zelfde zaak, punten 47 tot 49.

geven tot de vaststelling dat een lidstaat inbreuk heeft gemaakt op zijn verdragsverplichtingen door het Hof is gesteld in het kader van de voorbereiding van de mondelinge behandeling, zodat er derhalve geen sprake is van een wijziging van grieven door de Commissie. Doch afgezien daarvan ben ik van mening dat deze vraag eerder betrekking heeft op de gegrondheid van het beroep en niet op de afbakening van het geschil. Het voorwerp van de klacht van de Commissie is nauwkeurig omschreven in zowel het met redenen omkleed advies, als het verzoekschrift van de Commissie waardoor de Italiaanse regering voldoende in de gelegenheid was haar verdediging voor te bereiden.

47. Het beroep van de Italiaanse regering op de niet-ontvankelijkheid van de door de Commissie ingestelde inbreukprocedure dient dan ook te worden verworpen.

B — *Ten gronde*

1. Schending van verdragsverplichtingen door nationale rechtspraak

a) Het principe

48. De vraag of het mogelijk is dat de Commissie een inbreukprocedure tegen een lidstaat inleidt naar aanleiding van met het gemeenschapsrecht strijdige nationale rechterlijke uitspraken, is al vele jaren in de doctrine opgeworpen en daar ook, in beginsel, in bevestigende zin beantwoord.[22] Ook het Europees Parlement heeft, zoals door de Commissie tijdens de hoorzitting opgemerkt, reeds in 1967 aandacht voor deze problematiek gevraagd. Tot voor kort heeft het Hof van Justitie evenwel geen gelegenheid gehad zich uitdrukkelijk over deze kwestie uit te laten, maar zoals boven reeds aangegeven, zijn er thans drie zaken bij het Hof aanhangig, waaronder de onderhavige, waarin de vraag naar de gevolgen van met het gemeenschapsrecht strijdige nationale rechtspraak op verschillende wijzen aan de orde komt.

49. In zijn recente conclusie in een van deze zaken, Köbler[23], is advocaat-generaal Léger al uitgebreid op dit onderwerp ingegaan. Hoewel deze zaak de verwante, doch andersliggende kwestie van de aansprakelijkheid van een lidstaat voor een met het gemeenschapsrecht strijdige uitspraak van een hoogste nationale rechter betreft, is zijn analyse ook relevant voor de onderhavige inbreukprocedure. Aangezien ik zijn analyse met betrekking tot de verantwoordelijkheid van een lidstaat voor dergelijke rechtspraak, die geheel is ingebed in vaststaande, door het Hof ontwikkelde basis-

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

23 — Conclusie van 8 april 2003, aangehaald in voetnoot 3.

beginselen van gemeenschapsrecht, onderschrijf, zal ik hieronder volstaan met het aanstippen van enkele elementen voorzover deze in het bijzonder relevant zijn voor de onderhavige inbreukprocedure.

50. Voorop dient te staan dat ten aanzien van de naleving van de communautaire verplichtingen de lidstaten als eenheid moeten worden beschouwd. De lidstaat als zodanig dient er zorg voor te dragen dat het door de relevante bepalingen van het Verdrag of van afgeleid recht nagestreefde resultaat in de nationale rechtsorde wordt bereikt. De op de lidstaten rustende verplichtingen gelden voor de staten als zodanig en het is de lidstaat die „in de zin van artikel [226] aansprakelijk wordt, onafhankelijk van de vraag welk staatsorgaan door zijn handelen of nalaten het verzuim veroorzaakte, zelfs al betreft het een constitutioneel onafhankelijke instelling". [24]

51. Dat de verplichtingen op de staat als eenheid rusten is voorts duidelijk benadrukt door het Hof in zijn arrest Brasserie du Pêcheur en Factortame. [25] In deze zaak stond de vraag centraal of een schending van het Verdrag door de nationale wetgever de aansprakelijkheid van de lidstaat voor daardoor veroorzaakte schade met zich meebracht. In zijn beantwoording van deze vraag heeft het Hof zich in zulke algemene bewoordingen uitgelaten, dat deze ook impliciet betrekking hebben op de schending van het gemeenschapsrecht door de rechterlijke macht. Nadat het Hof had vastgesteld dat het beginsel dat de staat aansprakelijk is voor schade die particulieren lijden als gevolg van schendingen van het gemeenschapsrecht, die hem kunnen worden toegerekend, inherent is aan het systeem van het Verdrag, overwoog het immers dat dit geldt voor alle gevallen van schending van het gemeenschapsrecht door een lidstaat, „ongeacht het orgaan van de lidstaat waarvan de handeling of het verzuim de schending uitmaakt". [26]

52. Ter nadere onderbouwing hiervan wees het Hof er in navolging van advocaat-generaal Tesauro op, dat ook in het internationaal recht de staat als entiteit aansprakelijk is voor de schending van verplichtingen „ongeacht of de schending die tot de schade heeft geleid, aan de wetgevende, de rechterlijke of de uitvoerende macht is toe te rekenen. In de communautaire rechtsorde geldt dit des te meer, omdat alle organen van de staat, de wetgevende daaronder begrepen, bij de vervulling van hun opdrachten de regels dienen te eerbiedigen die door het gemeenschapsrecht zijn opgelegd en die rechtstreeks gevolgen kunnen hebben voor de situatie van particulieren". [27] Het feit dat het Hof hier uitdrukkelijk de wetgevende macht noemde is terug te voeren op aan deze zaak ten grondslag liggende casuspositie. Het evenwel duidelijk dat het principe evenzeer betrekking heeft op de rechterlijke macht.

24 — Arrest van 5 mei 1970, Commissie/België (77/69, Jurispr. blz. 237, punt 15). Het verzuim betrof het feit dat de Belgische regering zich er niet op kon beroepen dat zij er, ondanks de indiening van een daartoe strekkend wetsvoorstel, niet in was geslaagd een fiscale discriminatie te beëindigen in verband met de ontbinding van het nationale parlement. Zie ook arrest van 17 mei 1972, Leonesio (93/71, Jurispr. blz. 287, punten 22 en 23).

25 — Arrest van 5 maart 1996 (C-46/93 en C-48/93, Jurispr. blz. I-1029).

26 — Aangehaald in voetnoot 25, punten 31 en 32.

27 — Aangehaald in voetnoot 25, punt 34.

53. Het beginsel dat de lidstaat vanuit communautair perspectief als eenheid wordt beschouwd ligt ook ten grondslag aan de vaste rechtspraak van het Hof dat een lidstaat zich ter rechtvaardiging van een schending van het gemeenschapsrecht niet mag beroepen op nationale bepalingen, praktijken of situaties. [28] Dit aspect werd ook in het arrest Brasserie du Pêcheur en Factortame aangehaald waar het Hof, uitgaande van het fundamenteel belang van de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht, overwoog dat „de verplichting om de door de schendingen van het gemeenschapsrecht aan particulieren veroorzaakte schade te vergoeden, niet afhankelijk [kan] zijn van nationale regels inzake de verdeling van de bevoegdheden tussen de constitutionele machten". [29]

54. Verder wijs ik op de rechtspraak van het Hof die betrekking heeft op de organen van de lidstaten die richtlijnen dienen na te leven en die bij het verzuim dat te doen daarop door particulieren kunnen worden aangesproken. Voor die situaties heeft het Hof vastgesteld dat particulieren een beroep kunnen doen op de desbetreffende richtlijn tegen de staat of „organisaties of lichamen die onder gezag of toezicht van de staat staan of die over bijzondere bevoegdheden beschikken die verder gaan dan die welke voortvloeien uit regels die in de betrekkingen tussen particulieren gelden, zoals territoriale overheden of organisaties die, ongeacht hun rechtsvorm, krachtens een overheidsmaatregel zijn belast met de uitvoering, onder toezicht van de overheid, van een dienst van openbaar belang". [30]

55. Hoewel deze principes telkens in verschillende contexten zijn ontwikkeld, gaan zij alle uit van dezelfde basisgedachte, namelijk dat de lidstaat als entiteit aansprakelijk is voor de nakoming van de communautaire verplichtingen en dat hij verantwoordelijk is voor ieder verzuim, ongeacht het orgaan dat binnen de interne staatsorganisatie in gebreke is gebleven, de rechterlijke macht daaronder begrepen. De lidstaat dient als eigenstandige entiteit zorg te dragen voor de verwezenlijking binnen de nationale rechtsorde van het door de betrokken communautaire regelingen nagestreefde resultaat. Dit is ook een uitvloeisel van het in artikel 10 EG verankerde beginsel van gemeenschapstrouw.

56. Hieraan voeg ik toe dat de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht niet in de weg staat aan de vaststelling van een verdragsinbreuk als gevolg van met het gemeenschapsrecht strijdige nationale rechtspraak. Die onafhankelijkheid betekent immers in wezen dat rechterlijke instanties concrete geschillen moeten beslechten zonder beïnvloeding van buitenaf, in het bijzonder van de andere staatsorganen. Echter, voor het overige functioneert de rechterlijke macht als onderdeel

28 — Zie onder meer de arresten van 18 maart 1999, Commissie/Frankrijk (C-166/97, Jurispr. blz. I-1719, punt 13); van 13 april 2000, Commissie/Spanje (C-274/98, Jurispr. blz. I-2823, punt 19), en van 26 juni 2001, Commissie/Italië (C-212/99, Jurispr. blz. I-4923, punt 34). Zie ook arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 24).

29 — Aangehaald in voetnoot 25, punt 33.

30 — Arresten van 12 juli 1990, Foster (C-188/89, Jurispr. I-3313, punt 18), en van 4 december 1997, Kampelmann e.a. (C-253/96—C-258/96, Jurispr. blz. I-6907, punt 46).

van het staatsapparaat binnen de grenzen die in de nationale grondwet en in de nationale regelgeving zijn gesteld. Indien de nationale regelgeving een rechterlijke uitlegging toestaat die op gespannen voet staat met de communautaire verplichtingen, kan en dient bijsturing plaats te vinden door middel van wijziging van de betrokken regelgeving. Vanuit communautair perspectief gezien, dient de nationale rechtsorde met andere woorden als geheel zorg te dragen voor de effectuering van het gemeenschapsrecht en hebben alle staatsorganen de verplichting om binnen de grenzen van de eigen bevoegdheden actief daartoe bij te dragen, zo nodig door corrigerend op te treden ten aanzien van andere staatsorganen. Een dergelijk optreden van een nationale wetgever tast de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht niet aan.

57. Overigens zal de hiervoor geschetste bijsturing in verband met rechtspraak die strijdig is met het gemeenschapsrecht zich slechts in uitzonderlijke gevallen voordoen. Het zijn juist de nationale rechters die een centrale rol spelen ter zake van de doorwerking van het gemeenschapsrecht in de nationale rechtsorde door de toetsing en de correctie van handelingen van de nationale wetgever en administratie. [31] Dit is een functie die rechters van alle geledingen binnen de nationale rechterlijke organisaties sedert de inwerkingtreding van de oprichtingsverdragen van de Europese Gemeenschappen in samenwerking met het Hof van Justitie in het kader van de prejudiciële procedure hebben vervuld. Door middel van deze samenwerking hebben nationale rechterlijke instanties een onmisbare bijdrage geleverd aan de ontwikkeling en de effectuering van het gemeenschapsrecht.

58. Binnen het stelsel van rechterlijk toezicht voorziet het EG-Verdrag in een bijzondere rol voor de hoogste nationale rechterlijke instanties. Uitgaande van hun verantwoordelijkheid voor het bewaken van de eenheid van uitlegging van het recht, inclusief het gemeenschapsrecht, binnen de nationale rechtsorde, legt artikel 234 EG hun de verplichting op vragen betreffende de uitlegging van communautaire bepalingen of betreffende de geldigheid van de handelingen van de communautaire instellingen aan het Hof van Justitie voor te leggen. De mogelijkheid om hiervan af te wijken in gevallen waarin er sprake is van een „acte clair" is aan strenge voorwaarden onderworpen. [32] Deze verplichting van de hoogste nationale rechterlijke instanties heeft tot doel om divergenties in de wijze waarop gemeenschapsrecht binnen de lidstaten wordt toegepast te voorkomen door het Hof van Justitie in staat te stellen een uniforme en bindende uitlegging van de betrokken communautaire bepalingen voor de Gemeenschap als geheel te geven. Op deze wijze wordt bewerkstelligd dat de voorwaarden waaronder de justitiabelen hun activiteiten ontplooien, althans voorzover deze voorwaarden door het gemeenschapsrecht worden gedetermineerd, zo veel mogelijk gelijk zijn.

31 — Aan dit onderwerp wijdt advocaat-generaal Léger een uitvoerige beschouwing in zijn meermalen aangehaalde conclusie Köbler van 8 april 2003, aangehaald in voetnoot 3, zie punten 53-76.

32 — Zie arrest van 6 oktober 1982, CILFIT (283/81, Jurispr. blz. 3415, punten 14-20).

59. Juist in verband met deze spilfunctie van de hoogste nationale rechters bij de juiste toepassing van het gemeenschapsrecht binnen de nationale rechtsordes, is het van eminent belang dat zij de verplichtingen die uit het gemeenschapsrecht voor de lidstaten voortvloeien, onderkennen en handhaven. Dit laat onverlet dat ook de lagere nationale rechters de verantwoordelijkheid dragen voor de volledige tenuitvoerlegging en correcte toepassing van het gemeenschapsrecht, ook al zijn hun uitspraken binnen het nationaal rechtssysteem voor correctie vatbaar. Via de grondbeginselen van de rechtstreekse werking van daarvoor in aanmerking komende bepalingen van het EG-Verdrag en secundaire regelgeving, de voorrang van gemeenschapsrecht boven strijdig nationaal recht, de aansprakelijkheid van de lidstaat — onder bepaalde voorwaarden — voor de schending van communautaire verplichtingen en de verplichting tot interpretatie van nationaal recht in het licht van de relevante bepalingen van communautair recht, dragen de nationale rechterlijke instanties er zorg voor dat particulieren aanspraak kunnen maken op de rechten die zij aan het communautair recht ontlenen. Op deze wijze vormen zij tegelijk een waarborg en een tegenkracht binnen een lidstaat in geval andere staatsorganen de uit het Verdrag voortvloeiende verplichtingen niet nakomen.

60. Onjuiste uitlegging en toepassing van het gemeenschapsrecht door nationale gerechten heeft tot gevolg dat particulieren het genot van hun uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende rechten wordt ontzegd en dat met dat gemeenschapsrecht onverenigbare regelingen en praktijken in stand kunnen blijven. Dit kan op zich weer een effect hebben op de positie van natuurlijke personen en rechtspersonen op de interne markt en aldus leiden tot distorsies in het economisch verkeer. Vanuit dit perspectief van de eenvormige toepassing van gemeenschapsrecht bezien, kan er dan ook geen sprake zijn van immuniteit van een lidstaat voor een verdragsinbreukprocedure indien de schending van de communautaire verplichtingen is toe te schrijven aan foutieve uitlegging en toepassing van gemeenschapsrecht door nationale gerechten.

61. Uit het voorgaande vloeit voort dat nationale rechtspraak die niet verenigbaar is met bepalingen of beginselen van gemeenschapsrecht aanleiding kan geven tot de inleiding van een inbreukprocedure op grond van artikel 226 EG. Met deze vaststelling is evenwel nog niet gezegd dat iedere rechterlijke dwaling hiervoor toereikend zal zijn. Er dient derhalve nader te worden gepreciseerd in welke omstandigheden een dergelijke actie wel en niet aangewezen kan zijn.

b) De voorwaarden

62. Bij het zoeken naar criteria voor de eventuele vaststelling dat een niet-gemeenschapsrechtconforme nationale rechtspraak grond kan zijn voor de vaststelling van een

verdragsinbreuk door de betrokken lidstaat kunnen verschillende aanknopingspunten worden gehanteerd.

63. Als eerste aanknopingspunt kan worden gekeken naar de status van de betrokken rechterlijke uitspraken. De opzet van artikel 234 EG biedt hiervoor reeds een aanwijzing. Waar deze bepaling voorziet in een verwijzingsverplichting van de hoogste nationale rechters in de daar omschreven gevallen, beschikken lagere rechters over een verwijzingsbevoegdheid. Deze structuur gaat ervan uit dat individuele uitspraken van lagere nationale rechters waarin onjuiste toepassing aan gemeenschapsrecht wordt gegeven nog binnen de nationale rechterlijke hiërarchie kunnen worden gecorrigeerd. Doch ook indien dit niet geschiedt, behoeft een enkele verkeerde uitspraak van een lagere rechter niet te leiden tot de ondermijning van het nuttig effect van de betrokken gemeenschapsrechtelijke bepaling binnen de lidstaat of tot onwenselijke gevolgen voor de concurrentieverhoudingen binnen de interne markt of voor het tussenstaatse handelsverkeer. Aan de andere kant van het spectrum is de waarschijnlijkheid van dergelijke gevolgen wel duidelijk aanwezig in geval van contraire nationale rechtspraak van de hoogste nationale rechter, die immers binnen de nationale rechtsorde als richtinggevend zal worden beschouwd door de lagere rechters. Ook in geval van verdeeldheid binnen de nationale rechterlijke macht kunnen dergelijke effecten zich voordoen. Voorts moet niet worden uitgesloten dat, indien lagere rechters op structurele wijze bepaalde onderdelen van gemeenschapsrecht onjuist uitleggen en toepassen, zulks een ontmoedigend effect kan hebben op justitiabelen om hetzij te procederen, hetzij in beroep te gaan. Ondanks de wat lagere status van dergelijke rechtspraak in de nationale rechtsorde zou in een dergelijke situatie aanleiding kunnen worden gezien een verdragsinbreuk vast te stellen.

64. Verder lijkt mij van belang of de miskenning van de communautaire verplichtingen door de nationale gerechten een structureel verschijnsel is. Gaat het om een incidenteel of geïsoleerd geval of kan juist worden gezegd dat er sprake is van een trend in de nationale rechtspraak die op het betrokken punt haaks staat op de communautaire verplichtingen? Hierbij zal ook een rol spelen of het gaat om een nieuwe ontwikkeling of om een rechtspraak die gedurende langere tijd in stand is gehouden. In het eerste geval is voorstelbaar dat het nationaal rechtsstelsel gelegenheid krijgt zich te herstellen, voordat van een inbreuk kan worden gesproken. Indien een dergelijke ontwikkeling in hoger beroep en/of cassatie wordt bevestigd, waarbij tevens een rol kan spelen of het betrokken rechtsprobleem al dan niet via een prejudiciële verwijzing aan het Hof van Justitie is voorgelegd, kan worden aangenomen dat er sprake is van een structureel verschijnsel.

65. Het derde en, in mijn ogen, belangrijkste aanknopingspunt voor de mogelijkheid van een vaststelling van een inbreuk in verband met nationale rechterlijke uitspraken die de communautaire verplichtingen miskennen, ligt reeds besloten in het eerste punt. Dat betreft het effect van die nationale uitspraken op het verwezenlijken van het doel van de betrokken communautaire regeling. Indien nationale uitspraken tot gevolg hebben dat deelnemers aan het economisch verkeer in de desbetreffende

lidstaat onder andere voorwaarden moeten opereren dan concurrenten of (rechts)personen in vergelijkbare omstandigheden elders in de Gemeenschap, dan vormt dit duidelijk een aantasting van de eenheid van het gemeenschapsrecht, een ondermijning van de nuttige werking van dat recht en een miskenning van de rechten van justitiabelen. Wanneer wordt vastgesteld dat dergelijke schadelijke effecten zich voordoen als gevolg van de betrokken rechtspraak, is de vaststelling van een verdragsinbreuk aangewezen.

66. Een bezwaar dat tegen de vaststelling van een inbreuk in verband met incorrecte nationale rechtspraak zou kunnen worden opgeworpen is dat de voor een lidstaat bestaande mogelijkheden om de betrokken inbreuk ingevolge artikel 228, lid 1, EG te beëindigen, beperkt zijn. Op grond van deze redenering zou het treffen van maatregelen ter uitvoering van het betrokken arrest van het Hof een principiële grens vinden in de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht. Zoals ik boven heb aangegeven [33], is het niet onverenigbaar met de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht dat de nationale wetgever bijsturend optreedt door de nationale regelgeving die hetzij niet in overeenstemming met de communautaire verplichtingen wordt uitgelegd en toegepast, hetzij ten onrechte niet buiten toepassing wordt gelaten, aan te passen of te preciseren. Indien dit niet geschiedt kan in de vaststelling van een inbreuk in verband met onrechtmatige rechtspraak ook de basis worden gevonden voor een aansprakelijkheidsactie tegen de betrokken lidstaat. In wezen is dit de casus die aan de meermaals genoemde zaak Köbler aan de orde is.

33 — Zie punt 56.

67. Uit het voorgaande moge blijken dat ik van oordeel ben, dat de vaststelling dat een lidstaat zijn verdragsverplichtingen heeft geschonden indien het verzuim voortvloeit uit de miskenning van de communautaire verplichtingen door nationale rechterlijke instanties, steeds zal afhangen van verschillende factoren waaronder het structurele karakter van de incorrecte nationale rechtspraak, het effect en de status van de betrokken uitspraken binnen de nationale rechtsorde en het effect van deze rechtspraak op het verwezenlijken van de doelstelling van de betrokken communautaire bepalingen. Het is tegen deze achtergrond dat ik de door de Commissie tegen de Italiaanse Republiek ingestelde actie in verband met de door nationale gerechten toegepaste bewijsregels ter zake van de afwenteling van de last van in strijd met gemeenschapsrecht betaalde heffingen zal beoordelen.

2. Basisbeginselen inzake de terugvordering van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde heffingen

a) Restitutie, afwenteling en ongerechtvaardigde verrijking

68. Het is een algemeen rechtsbeginsel dat een particulier aan wie de overheid ten onrechte een geldelijke last heeft opgelegd, het recht heeft de afgedragen bedragen terug te vorderen. Belastingen kunnen uit-

sluitend worden opgelegd indien deze zijn gebaseerd op een deugdelijke rechtsbasis. Indien deze ontbreekt, is de heffing a fortiori onrechtmatig en dient restitutie plaats te vinden.

69. Dit beginsel is ook aanvaard in de communautaire rechtsorde. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft opgelegd, het uitvloeisel en het complement van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen die dergelijke heffingen verbieden. De lidstaat is in beginsel dus verplicht, in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen terug te betalen. [34]

70. Nog afgezien van de evidente regel dat hetgeen onverschuldigd is betaald respectievelijk onrechtmatig is geheven zo spoedig mogelijk moet worden gerestitueerd, vloeit dit gevolg ook voort uit de economische noodzaak de verstoring van de concurrentieverhoudingen, die het opleggen van een onrechtmatige heffing veroorzaakt, te herstellen.

71. Op de regel dat onverschuldigd betaalde bedragen dienen te worden terugbetaald, geldt blijkens de rechtspraak van het Hof één uitzondering: een lidstaat kan een verzoek om terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht opgelegde heffing slechts afwijzen, wanneer vaststaat dat de heffing geheel ten laste van een ander is gekomen en teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking van deze zou opleveren. Indien slechts een gedeelte van de last van de heffing is afgewenteld behoort de nationale overheid het niet-afgewentelde bedrag aan de handelaar terug te betalen. [35]

72. Aangezien het hier gaat om een inperking van een aan het communautair recht ontleend subjectief recht, moet deze uitzondering strikt worden uitgelegd. Een strikte uitlegging is met name aangewezen in verband met het feit dat met het simpel afwentelen van een heffing op klanten de contribuabele de economische last van de heffing niet noodzakelijkerwijs heeft geneutraliseerd. Met name is bijzonder moeilijk vast te stellen in hoeverre een gehele of gedeeltelijke afwenteling van de heffing op de afnemers heeft plaatsgevonden. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een aantal observaties vanuit de micro-economische analyse.

73. Allereerst zal moeten worden nagegaan of een kostprijsverhogende heffing inderdaad wordt doorberekend in de prijs van een product. Dat de prijs van een product wordt verhoogd betekent namelijk nog niet

34 — Zie arresten San Giorgio, aangehaald in voetnoot 5, punt 12; Comateb, aangehaald in voetnoot 12, punt 20, en Dilexport, aangehaald in voetnoot 8, punt 23, alsmede de recentere arresten van 8 maart 2001, Metallgesellschaft en Hoechst (C-410/98, Jurispr., blz. I-1727, punt 84), en van 11 juli 2002, Marks & Spencer, aangehaald in voetnoot 28, punt 30.

35 — Onder meer arrest Comateb, aangehaald in voetnoot 12, punten 27 en 28.

automatisch dat die prijsverhoging rechtstreeks samenhangt met de opgelegde heffing. Gelet op de dynamiek van marktverhoudingen en prijzen staat immers niet bij voorbaat vast welke invloed een heffing heeft op de hoogte van een prijs. Prijzen van producten zijn niet statisch. In het algemeen passen producenten, afhankelijk van de omstandigheden van de markt, regelmatig hun prijzen aan. Behalve de kostprijs zal een ondernemer zijn prijsbeleid onder meer baseren op factoren als de verwachtingen omtrent de ontwikkeling van de markt en de positionering van een bepaald product op de markt. Een kostprijsverhogende heffing is slechts één van de elementen die een rol spelen bij het bepalen van de prijs.

74. In een dynamische marktomgeving zal een rechtstreeks verband tussen een kostprijsverhogende heffing en de prijs dus vaak moeilijk aantoonbaar zijn. Maar in een geval waarin dit wel mogelijk is, betekent zulks nog niet dat hiermee de extra kosten van de heffing voor de contribuabele volledig worden gecompenseerd. Met andere woorden, doorberekening van de heffing is iets anders dan afwenteling van de economische schade die de ondernemer ten gevolge van de onrechtmatig opgelegde heffing lijdt.

75. De mate van afwenteling is vooral afhankelijk van de prijselasticiteit van de vraag. Slechts in het — extreme — geval dat de prijselasticiteit van de vraag nul bedraagt, zoals bij primaire levensbehoeften soms het geval is, zal een heffing door middel van een prijsverhoging volledig op de afnemer kunnen worden afgewenteld. In dat geval heeft een verhoging van de verkoopprijs immers geen gevolgen voor de afzet. In alle overige situaties zal er ten hoogste sprake zijn van gedeeltelijke afwenteling. Dit betekent dat gedeeltelijke afwenteling eerder regel dan uitzondering zal zijn.

76. Bij verreweg de meeste producten is de vraag in meer of mindere mate prijselastisch. De ondernemer kan de heffing dan wel gedeeltelijk doorberekenen, maar daarmee kan nog niet worden geconcludeerd dat er sprake is van afwenteling van de economische last. De betrokken ondernemer lijdt in deze situatie nog steeds onafwendbaar schade door de ten onrechte opgelegde heffing. Die schade wordt in de eerste plaats veroorzaakt door een afname van het volume van de omzet en daarmee van de winst als gevolg van de prijsverhoging en in de tweede plaats door het deel van de heffing dat hij voor zijn rekening heeft moeten nemen. [36]

77. Een andere vorm van schade vloeit voort uit een inkrimping van de commerciële speelruimte waarover de ondernemer beschikt, aangezien deze ruimte voor een deel is „verbruikt" door het doorberekenen van de heffing. Hierdoor wordt de ondernemer beperkt in zijn mogelijkheden tot aanpassing van zijn marktstrategie. Immers, indien een prijsverhoging in de gegeven marktomstandigheden commercieel aantrekkelijk en mogelijk was geweest, had de ondernemer zijn verkoopprijs ook

36 — Vgl. in deze zin ook de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 20 maart 2003 in de zaak Weber's Wine World (arrest van 2 oktober 2003, C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punt 48 van de conclusie).

kunnen verhogen zonder dat de heffing was opgelegd.

78. Deze overwegingen brengen mij tot de conclusie dat het nagenoeg onmogelijk zal zijn om de mate van afwenteling van de economische last als gevolg van de heffing aan te tonen. Daarvoor is een grondige analyse van de markt nodig waarbij rekening wordt gehouden met een groot aantal variabelen, zoals de structuur van de betrokken markt (veel of weinig aanbieders) en de aanwezigheid van substitutiemogelijkheden voor het product dat door de heffing is getroffen. Ook moet rekening worden gehouden met het feit dat marktverhoudingen dynamisch van aard zijn en dat prijzen fluctueren in functie van veranderingen in vraag en aanbod. Dit maakt het bijzonder moeilijk vast te stellen welke invloed een heffing heeft op de hoogte van de verkoopprijs. Teneinde dat effect vast te stellen zou uiteindelijk moeten komen vast te staan hoe de prijzen en de afzet zich hadden ontwikkeld, indien er geen heffing was opgelegd.

79. Dat de causaliteit tussen teruggaaf en verrijking in geval van afwenteling betrekkelijk is, moge ook uit de spiegelbeeldige situatie blijken, namelijk dat niet kan worden uitgesloten dat de betrokken marktdeelnemer het „voordeel" van terugbetaalde heffingen evenzeer kan doorgeven aan de eindverbruiker, doordat hij met het oog op het behoud of de versterking van zijn marktpositie de teruggaaf gebruikt om een prijsverlaging door te voeren.

80. In deze omstandigheden is duidelijk dat wanneer een wetsbepaling als artikel 29, lid 2, van wet 428/1990 uitsluitend de afwenteling van de heffing als criterium hanteert voor het aannemen van ongerechtvaardigde verrijking bij restitutie, deze geen recht doet aan de economische werkelijkheid.

81. Het vorenstaande heeft ook gevolgen voor de bewijsvoering. Deze zal gericht moeten zijn op het vaststellen van een veelheid van economische indicatoren, waaruit uiteindelijk kan worden afgeleid dat teruggave van de betrokken heffingen daadwerkelijk tot een verrijking zou leiden. Het spreekt vanzelf dat een dergelijke analyse niet van de producent mag worden verwacht. In ieder geval stel ik vast, dat het volstaan met louter boekhoudkundig onderzoek volstrekt ontoereikend is om de afwenteling en de vermeende daaruit voortvloeiende verrijking aan te tonen. Dit laatste gegeven is ook het resultaat waartoe de rechtspraak van het Hof dwingt.

82. Het bovenstaande maakt duidelijk dat de afwenteling van de door een heffing veroorzaakte economische schade geen automatisme is en dat ook bij doorberekening van de heffing teruggaaf niet steeds zal resulteren in verrijking. Op dit punt verwijs ik ook gaarne naar de conclusie van advocaat-generaal Tesauro in de zaak Comateb, waar hij zegt dat „zelfs al zou voor een ondernemer soms een voordeel kunnen resteren na de teruggaaf van een onverschuldigd betaalde heffing die hij geheel of gedeeltelijk heeft afgewenteld, blijft het de vraag, of men in redelijkheid wel kan spreken van ongerechtvaardigde

verrijking. Vanuit een louter algemeen rechtstheoretisch oogpunt luidt mijn antwoord: neen. Het is mijns inziens niet juist, het voordeel dat een particulier na de terugbetaling van een ten onrechte door de overheid verlangde en geïnde heffing geniet, als ongerechtvaardigde verrijking aan te merken. Ik acht het vooral onjuist, dat de staat, die zelf in feite ongerechtvaardigd is verrijkt door jarenlang een onrechtmatige heffing toe te passen, zich vervolgens uitgerekend op dit beginsel beroept ter afwijzing van de terugbetaling van onverschuldigd geïnde bedragen". [37]

b) Beginselen betreffende de terugvordering van onverschuldigd betaalde heffingen

83. De vraag of en in hoeverre er sprake is geweest van verrijking als gevolg van teruggaaf van de onverschuldigd betaalde heffingen zal derhalve in het licht van de geschetste economische principes eerst na een grondige economische analyse van de betrokken markt kunnen worden vastgesteld. Dit brengt mij op de beginselen betreffende de terugvordering van onverschuldigd betaalde heffingen die het Hof in een sedert het arrest San Giorgio herhaaldelijk bevestigde rechtspraak heeft ontwikkeld.

84. Nationale regels die de teruggaaf van ten onrechte opgelegde heffingen aan voorwaarden verbinden moeten in het licht van de voorgaande constateringen aan hoge eisen voldoen. Het zal duidelijk zijn dat niet volstaan kan worden met de enkele voorwaarde dat is komen vast te staan dat het betrokken bedrag niet is afgewenteld. De betrokken regels zullen er eerder op gericht moeten zijn te voorkomen dat teruggaaf daadwerkelijk leidt tot een ongerechtvaardigde verrijking van de marktdeelnemer [38], dat wil zeggen dat hij een voordeel geniet waarop hij als rationeel opererende marktdeelnemer geen aanspraak zou mogen hebben.

85. Dat dit laatste aspect centraal staat blijkt ook uit de vaste rechtspraak van het Hof over dit onderwerp. Volgens deze rechtspraak dient de nationale rechter „aan de hand van de omstandigheden van elk concreet geval te beoordelen of de last van de heffing door de handelaar geheel of gedeeltelijk op anderen is overgedragen en of een eventuele teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren". [39] Slechts indien vaststaat dat de heffing geheel of gedeeltelijk ten laste

37 — Conclusie bij arrest Comateb, aangehaald in voetnoot 12, punt 21 van de conclusie. In gelijke zin ook advocaat-generaal Mancini in zijn conclusie bij arrest San Giorgio, aangehaald in voetnoot 5, punt 7 van de conclusie.

38 — Zie andermaal advocaat-generaal Jacobs in zijn in voetnoot 36 aangehaalde conclusie, punt 49.

39 — Onder meer arrest Comateb, aangehaald in voetnoot 12, punten 21 en 23.

van een ander is gekomen en teruggaaf aan de handelaar een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren, kan teruggaaf achterwege blijven. [40] Het Hof gaat derhalve uit van een beoordeling in twee stappen: eerst de vraag naar de afwenteling en vervolgens de vraag naar de ongerechtvaardigde verrijking.

86. De regels aan de hand waarvan de ongerechtvaardigde verrijking moet worden aangetoond dienen bij het ontbreken van specifieke communautaire regels op dit vlak, door de lidstaten te worden vastgesteld. Weliswaar heeft dit tot gevolg dat de voorwaarden waaronder justitiabelen in de verschillende lidstaten ten onrechte bedragen kunnen terugvorderen uiteenlopen, de betrokken nationale rechtsregels dienen volgens vaste rechtspraak van het Hof wel steeds te voldoen aan twee basisvereisten. Enerzijds mogen de betrokken regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkheidsbeginsel). Anderzijds mogen deze regels de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel). [41]

87. Deze rechtspraak heeft tot doel de justitiabelen, bij het ontbreken van communautaire bepalingen terzake, een effectieve rechtsbescherming te bieden tegenover de nationale administratie bij de verwezenlijking van de rechten die zij aan het gemeenschapsrecht ontlenen en meer in het algemeen om de nuttige werking van het gemeenschapsrecht te verzekeren. Lidstaten dienen derhalve belemmeringen van procedurele aard, die deze doelstelling zouden kunnen ondermijnen, te verwijderen.

88. In beginsel zou voor de terugbetaling van ten onrechte afgedragen bedragen moeten volstaan dat de rechthebbende aantoont dat hij een geldelijke last daadwerkelijk heeft afgedragen en dat de heffing onrechtmatig is geweest. Echter, omdat hierop als uitzondering wordt toegelaten dat teruggave achterwege kan blijven indien deze tot een ongerechtvaardigde verrijking zou kunnen leiden, hetgeen het geval zou zijn indien de economische last geheel of gedeeltelijk is afgewenteld op derden, is het vervolgens de vraag hoe en door wie moet worden aangetoond dat teruggaaf inderdaad verrijking tot gevolg zou hebben.

89. Gezien de opmerkingen die ik boven heb gemaakt met betrekking tot de wijze waarop marktdeelnemers kunnen besluiten een heffing al dan niet te verdisconteren in

40 — Zie arrest van 21 september 2000, Michailidis, (C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145, punt 33).

41 — Arrest Dilexport, aangehaald in voetnoot 8, punt 25.

hun verkoopprijs en dat de vraag naar een eventuele verrijking bij teruggaaf daarvan afhankelijk is, zal duidelijk zijn dat het hier om een zware bewijslast gaat. Omdat het in de praktijk bijzonder moeilijk zal zijn dit bewijs te leveren, is verklaarbaar dat een nationale administratie zijn toevlucht neemt tot het werken met een bewijs van verrijking op basis van het vermoeden van afwenteling en dat het vervolgens aan de contribuabele wordt overgelaten het negatieve tegenbewijs te leveren dat hij de heffing niet heeft doorberekend. Echter, een dergelijke opstelling is niet in overeenstemming met de beginselen die het Hof in een gestage serie arresten heeft ontwikkeld en bevestigd.

90. Als uitgangspunt geldt dat degene die een onverschuldigd betaalde heffing aan de nationale belastingadministratie heeft afgedragen, recht heeft op terugbetaling van dat bedrag. [42] Indien een nationale administratie de uitzondering inzake het voorkomen van verrijking wil inroepen, dan ligt het duidelijk op haar pad om aan te tonen dat teruggaaf dit gevolg zou hebben. Met andere woorden, de bewijslast ter zake van de ongerechtvaardigde verrijking ligt geheel bij de nationale administratie. [43]

91. In het gegeven geval heeft de nationale administratie in strijd gehandeld met de communautaire verplichtingen door een heffing op te leggen die onverenigbaar was met de relevante bepalingen van het EG-Verdrag (hetzij artikel 23 EG, hetzij artikel 90 EG). Indien een contribuabele, die als gevolg van deze onrechtmatigheid recht heeft op teruggaaf van hetgeen hij onverschuldigd heeft betaald, doch in de situatie wordt gemanœuvreerd dat hij eerst moet aantonen dat hij niet elders compensatie heeft gevonden, resulteert dit in een onaanvaardbare bevoordeling van de partij waaraan het probleem is toe te schrijven.

92. In het arrest San Giorgio heeft het Hof, naar mijn waardering, aan deze gedachte uiting gegeven waar het overweegt: „In een op vrije mededinging gebaseerde marktecono mie blijft bij de vraag of en in hoeverre een aan de importeur opgelegde fiscale last daadwerkelijk op de opvolgende schakels in de economische kringloop is afgewenteld, steeds enige onzekerheid bestaan die niet systematisch mag worden aangerekend aan degene die een met het gemeenschapsrecht strijdige heffing heeft moeten betalen". [44]

93. Uit de rechtspraak van het Hof, die ik boven reeds heb aangehaald, blijkt duidelijk dat moet worden bewezen dat teruggaaf daadwerkelijk tot verrijking zou leiden. Er kan dus niet worden volstaan met het aantonen van afwenteling en daaraan de conclusie verbinden dat de economische last is geneutraliseerd, zodat een teruggaaf tot verrijking zou leiden. Op dit punt heeft het Hof ook erkend dat een handelaar buiten de directe effecten van de heffing, ook in ander opzicht economische schade

42 — Onder meer arresten San Giorgio, aangehaald in voetnoot 5, punt 12, en Comateb, aangehaald in voetnoot 12, punt 20.

43 — Arrest Dilexport, aangehaald in voetnoot 8, punt 53.

44 — Aangehaald in voetnoot 5, punt 15.

zal lijden waarmee de nationale rechter bij de beoordeling rekening dient te houden.

94. Zo heeft het in de arresten Comateb en Michaïlidis aangegeven, dat ook wanneer vaststaat dat de last van de ten onrechte betaalde heffing geheel of gedeeltelijk op derden is afgewenteld, terugbetaling van het aldus afgewentelde bedrag aan de handelaar niet noodzakelijkerwijs meebrengt dat hij ongerechtvaardigd wordt verrijkt. De nationale rechter die een vordering tot terugbetaling ter beoordeling heeft, kan de schade in aanmerking nemen die een marktdeelnemer kan hebben geleden, doordat de onrechtmatige heffing heeft geleid tot een daling van de importen uit[45] of de exporten naar[46] andere lidstaten.

95. In het arrest Bianco en Girard heeft het Hof voorts terecht gewezen op de complexiteit van de economische realiteit die bij het vaststellen of er al dan niet verrijking heeft plaatsgevonden. In dit arrest overwoog het Hof „dat ook al zijn indirecte belastingen ontworpen om te worden afgewenteld op de eindgebruiker, en ook al worden die indirecte belastingen in de handel gewoonlijk geheel of gedeeltelijk afgewenteld, niet in het algemeen kan worden gesteld dat de belasting in alle gevallen wordt afgewenteld. De daadwerkelijke gehele of gedeeltelijke afwenteling is afhankelijk van verschillende factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen en deze onderscheiden van andere gevallen in een andere context". Hieraan voegde het Hof toe dat „het naar gelang het karakter van de markt meer of minder waarschijnlijk is dat afwenteling heeft plaatsgevonden. De talrijke factoren die bepalend zijn voor de handelsstrategie, wisselen echter van geval tot geval, zodat het nagenoeg onmogelijk is om het aandeel van hun werkelijke invloed op de afwenteling te bepalen."[47]

96. Wat betreft de bewijsmiddelen heeft het Hof telkens herhaald, dat bewijsregels die het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken teruggaaf van de in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen te verkrijgen onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. Dit geldt met name voor vermoedens of voor bewijsregels die de bewijslast, dat de onverschuldigd betaalde heffingen niet op anderen zijn afgewenteld, bij de contribuabele leggen. Hetzelfde geldt voor bijzondere beperkingen met betrekking tot de vorm van het te leveren bewijs, zoals de uitsluiting van alle niet schriftelijke bewijsmiddelen.[48] Ook heeft het Hof meermaals aangegeven dat

45 — Arrest Comateb, aangehaald in voetnoot 12, punt 30.

46 — Arrest Michaïlidis, aangehaald in voetnoot 40, punt 35.

47 — Arrest van 25 februari 1988 (331/85, 376/85 en 378/85, Jurispr. blz. 1099, punten 17 en 20).

48 — Arresten San Giorgio, aangehaald in voetnoot 5, punt 14, en Dilexport, aangehaald in voetnoot 8, punt 48. Een voorbeeld van een dergelijke nationale regeling die het negatieve tegenbewijs bij de contribuabele legde was de voorganger van de wet die in het onderhavige geschil centraal staat. Deze regeling werd in het arrest Commissie/Italië (104/86, aangehaald in voetnoot 6), door het Hof in strijd met het Verdrag bevonden.

er bij indirecte belastingen geen vermoeden bestaat dat zij zijn afgewenteld en dat de contribuabele het negatieve bewijs van het tegendeel moet leveren. [49]

97. Uit het feit dat het niet is toegestaan uit te gaan van een wettelijk vermoeden van afwenteling vloeit voorts voort dat aan de hand van elk individueel geval moet worden beoordeeld of een teruggaaf tot ongerechtvaardigde verrijking van de handelaar zou leiden. [50] Bovendien is het aan de nationale administratie om aan te tonen in welke mate verrijking plaats zou vinden, in welk geval eventueel met een gedeeltelijke teruggaaf zou kunnen worden volstaan.

98. Deze uitgangspunten met betrekking tot de bewijsvoering door de administratie impliceren overigens niet dat de medewerking van de contribuabele op generlei wijze zou kunnen worden vereist. Met name zou van hem verlangd kunnen worden dat hij de voor de beoordeling van zijn situatie benodigde stukken overlegt. Evenwel blijft het aan de administratie om daaruit overtuigend te bewijzen dat er sprake is geweest van afwenteling en wel zodanig dat teruggaaf inderdaad zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking. [51] In geen geval mag de medewerking van de contribuabele uitmonden in een verplaatsing van de bewijslast.

99. Het voorgaande leidt ertoe dat de lidstaten een resultaatsverplichting hebben om ter zake van de terugvordering van in strijd met gemeenschapsrecht opgelegde heffingen hun rechtsstelsel zo in te richten dat, zo zij ter afwering van een verzoek om teruggaaf van in strijd met gemeenschapsrecht opgelegde heffingen een beroep willen doen op de uitzondering inzake ongerechtvaardigde verrijking, is voldaan aan de volgende voorwaarden:

— de bewijslast rust geheel op de administratie;

— de administratie dient aan te tonen dat teruggaaf daadwerkelijk verrijking tot gevolg zou hebben;

— het bewijs mag niet worden gebaseerd op een vermoeden van afwenteling;

— van de contribuabele mag niet worden verlangd dat hij het tegenbewijs levert dat de heffing niet is afgewenteld;

49 — Arresten Bianco en Girard, aangehaald in voetnoot 47, punt 17, en Comateb, aangehaald in voetnoot 12, punt 25.

50 — Vgl. arrest Michaïlidis, aangehaald in voetnoot 40, punt 32.

51 — Vgl. in deze zin ook advocaat-generaal Jacobs in zijn in voetnoot 36 geciteerde conclusie, punten 59 en 60.

— van de contribuabele mag wel worden verlangd dat hij zijn medewerking verleent ten behoeve van het door de administratie te leveren bewijs.

100. Hieraan voeg ik toe dat:

— niet kan worden volstaan met louter boekhoudkundig onderzoek ten bewijze van de verrijking;

— de verrijking moet worden aangetoond op basis van een grondige economische analyse van de betrokken markt.

101. Dit brengt mij op het eigenlijke voorwerp van de onderhavige inbreukprocedure: de vraag of artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990, zoals deze wordt uitgelegd door de nationale rechterlijke instanties en wordt toegepast door de Italiaanse belastingadministratie, voldoet aan de zojuist genoemde voorwaarden en of de nationale rechtspraktijk zodanige kenmerken vertoont dat deze grond kan vormen voor de vaststelling dat er sprake is van een schending van de uit het EG-Verdrag op de Italiaanse Republiek voortvloeiende verplichtingen.

3. De Italiaanse rechtspraktijk

102. Artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 is op zodanige wijze geformuleerd dat het niet in strijd met het gemeenschapsrecht kan worden beschouwd. De formulering is volstrekt neutraal en het bevat geen elementen die het Hof eerder in strijd met de communautaire verplichtingen heeft geoordeeld, zoals de mogelijkheid om uit te gaan van een vermoeden van afwenteling, de verplichting van de contribuabele om het negatieve tegenbewijs van niet-afwenteling te leveren of een beperking ten aanzien van de vorm van het te leveren bewijs.

103. Echter is, zoals door de Commissie is aangevoerd en, naar mijn oordeel, overtuigend is aangetoond, deze bepaling juist door zijn vaagheid zo ruim geformuleerd dat zij ruimte heeft gelaten voor de instandlating respectievelijk de ontwikkeling van een rechtspraktijk die niet in overeenstemming is met de beginselen die het Hof in zijn rechtspraak sedert het arrest San Giorgio heeft ontwikkeld.

104. Meer in het bijzonder heeft de Commissie een reeks arresten van de Corte suprema di cassazione aangehaald, waaruit blijkt dat deze hoogste Italiaanse rechterlijke instantie het toelaatbaar acht dat afwenteling op basis van vermoedens kan worden aangenomen. Zo wijst zij op een arrest waarin wordt uitgegaan van het

algemeen bekend feit dat ondernemingen de betrokken heffingen systematisch afwentelen op hun klanten. [52] Verder heeft zij een arrest genoemd waarbij wordt aangegeven dat niet kan worden aangenomen dat het bedrag niet is afgewenteld uitgaande van de vier eerder genoemde factoren, namelijk (a) dat de belastingplichtige een onderneming is, (b) dat deze niet in staat van insolvabiliteit verkeert, hetgeen de veronderstelling dat onder kostprijs wordt verkocht zou rechtvaardigen, (c) dat alle Italiaanse douanekantoren de betrokken heffingen oplegden en (d) dat deze situatie gedurende langere tijd zonder betwisting heeft bestaan. [53] Deze factoren zijn in essentie overgenomen in een uitspraak van de Tribunale civile di Genova. [54]

105. Verder heeft de Commissie gewezen op andere zaken waarin van de justitiabele wordt verlangd dat hij boekhoudkundig bescheiden overlegt met het oog op de vaststelling of de heffing al dan niet is afgewenteld. Is de justitiabele hiertoe niet in staat, bijvoorbeeld omdat de wettelijk voorgeschreven bewaartermijn van tien jaar is verstreken, dan kan hieruit worden afgeleid dat afwenteling heeft plaatsgevonden. [55] De justitiabele heeft dan immers niet het negatieve tegenbewijs geleverd dat niet is afgewenteld. De Commissie heeft in dit verband een uitspraak van de Corte d'appello di Torino aangehaald waarin werd geweigerd deze bewijsconstructie te aanvaarden. Deze uitspraak werd evenwel door de Corte suprema di cassazione vernietigd in verband met de bewijsmoeilijkheden waarmee de administratie als gevolg daarvan zou zijn geconfronteerd.

106. Naast deze trend in de Italiaanse rechtspraak, levert ook het door de Italiaanse belastingadministratie in enkele administratieve circulaires neergelegde beleid problemen op voor contribuabelen bij het terugvorderen van ten onrechte betaalde bedragen. Teneinde in aanmerking te komen voor teruggaaf zou uit de boekhouding van de betrokken onderneming moeten blijken dat de heffing niet als kostenpost, maar onder de activa is verwerkt. Als dit niet is geschied, wordt aangenomen dat afwenteling heeft plaatsgevonden.

107. In reactie op de grieven van de Commissie heeft de Italiaanse regering gesteld dat er ook diverse uitspraken van Italiaanse tribunalen en gerechtshoven zijn die de andere richting volgen. In deze zaken is niet uitgegaan van het vermoeden van afwenteling, maar hebben de betrokken rechters in het concrete geval geconstateerd dat de administratie het bewijs van afwenteling niet heeft geleverd en is de vordering tot terugbetaling toegewezen. In dit verband heeft de Italiaanse regering statistieken overgelegd, waaruit blijkt dat sedert 1992 meer dan 120 miljard Italiaanse lire aan contribuabelen is terugbetaald.

52 — Arrest 3006 van 12 maart 1993 van de eerste kamer van de Corte suprema di cassazione.

53 — Arrest 2844 van 28 maart 1996 van de eerste kamer van de Corte suprema di cassazione.

54 — Arrest van 12 april 1995.

55 — Arresten 9797 van 18 november 1994, en 2369 van 12 april 1984 van de Corte suprema di cassazione.

108. Ook heeft de Italiaanse regering erop gewezen dat de rol van de Corte suprema di

cassazione op het punt van het bewijsrecht is beperkt tot de ontwikkeling van algemene beginselen, maar dat het aan de bodemrechters is om in de context van de vaststelling van de feiten de aangevoerde bewijsmiddelen in concreto te beoordelen.

109. Wat betreft het door de administratie gevolgde beleid, merkt de Italiaanse regering op dat de eis om boekhoudkundige bescheiden over te leggen gerechtvaardigd is omdat dit voor haar het enig denkbaar bewijsmiddel van afwenteling vormt.

110. Ook al conformeert een relevant deel van de Italiaanse rechtspraktijk zich wel aan de communautaire beginselen betreffende de terugvordering van onverschuldigd betaalde belastingen, dit laat onverlet dat een aanzienlijk ander deel van die rechtspraktijk niet in overeenstemming met deze beginselen handelt. De over en weer aangevoerde voorbeelden uit de Italiaanse rechtspraak tonen in elk geval duidelijk aan dat er binnen de Italiaanse rechtspraktijk verdeeldheid bestaat ten aanzien van de aan artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 te geven uitlegging. [56]

111. De gevallen waarin sprake is geweest van een terugbetaling van ten onrechte afgedragen belastingen hadden volgens de Commissie ook vooral betrekking op grote ondernemingen die over de middelen beschikken om de vaak langdurige procedures tot terugvordering te kunnen bekostigen. Dit zou impliceren dat het vooral de kleine en middelgrote ondernemingen zijn die minder succesvol zijn geweest bij hun verzoeken tot teruggaaf.

112. Dit alles brengt mij tot de conclusie dat de verwezenlijking van het in de punten 99 en 100 van deze conclusie omschreven resultaat niet afdoende binnen de Italiaanse rechtsorde is verzekerd. De Commissie heeft aangetoond dat nog in vele gevallen wordt uitgegaan van bewijs door middel van vermoedens en dat de door verschillende rechterlijke instanties gevolgde aanpak in vele gevallen ertoe leidt dat op de contribuabele de last wordt gelegd om het bewijs te leveren dat hij de betrokken heffing niet heeft afgewenteld. Ook al zijn er gevallen waarin wel in overeenstemming met het gemeenschapsrecht tot teruggaaf van het onverschuldigd betaalde is overgegaan, duidelijk is dat deze uitkomst niet in alle gevallen is verzekerd. Daarnaast wijs ik erop dat het hier een praktijk van jaren betreft. [57] Bovendien is deze praktijk gebaseerd op de presumptie dat afwenteling ongerechtvaardigde verrijking impliceert, terwijl dit gevolg nu juist afzonderlijk dient te worden aangetoond.

56 — In het arrest Dilexport, aangehaald in voetnoot 8, constateert het Hof evenzeer dat er sprake is van deze verdeeldheid, zij het dat het daar ging om een verschil van opvatting tussen de Italiaanse regering en de verwijzende rechter (zie punt 50 van het arrest).

57 — Vgl. in dit opzicht mijn conclusie bij het arrest van 26 juni 2001, Commissie/Italië (C-212/99, Jurispr. blz. I-4923), waarin ik erop wees dat de Italiaanse regering een resultaatsverplichting heeft tot de beëindiging van een situatie van discriminatie van lectoren van vreemde talen uit andere lidstaten die zich reeds gedurende vele jaren had voorgedaan (punt 46 van de conclusie).

113. In deze omstandigheden ben ik van mening dat het contribuabelen onnodig moeilijk wordt gemaakt hun uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende rechten te verwezenlijken en acht ik de in Italië bestaande rechtspraktijk ter zake van de terugvordering van met het gemeenschapsrecht strijdige heffingen in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel, zoals nader omschreven in de rechtspraak van het Hof.

114. In aansluiting op hetgeen ik in de punten 62 tot en met 67 van deze conclusie heb uiteengezet, constateer ik voorts dat de hier beschreven rechtspraktijk in Italië structureel van aard is. Dit blijkt vooral uit het feit dat de bewijsvoering op basis van vermoedens en het afleiden van afwenteling ingeval de contribuabele de verlangde bescheiden niet kan overleggen, door de hoogste Italiaanse rechterlijke instantie wordt onderschreven. Zelfs is het zo, dat indien lagere rechters wel conform de communautaire verplichtingen oordelen, de desbetreffende uitspraken in cassatie kunnen worden vernietigd. Het structureel karakter blijkt ook uit het door de administratie gevolgde beleid terzake.

115. Bovendien heeft deze praktijk tot gevolg dat de nuttige werking van de betrokken verdragsbepalingen en de beginselen die het Hof terzake heeft ontwikkeld worden ondergraven. Vooral wanneer het gaat om geldelijke aanspraken van deelnemers aan het economisch verkeer, heeft iedere miskenning van hun op het gemeenschapsrecht gebaseerde rechten een direct effect op hun concurrentiepositie op de interne markt. Betrokkenen moeten ervan verzekerd zijn dat zij op gelijke wijze als hun concurrenten in andere lidstaten, binnen de door het Hof aangegeven grenzen, kunnen rekenen op de teruggave van heffingen die een lidstaat hun in strijd met het gemeenschapsrecht heeft opgelegd. Aan de noodzaak van uniformiteit van de uitlegging en toepassing van het gemeenschapsrecht ligt immers ten grondslag dat deelnemers aan het economisch verkeer zo veel mogelijk worden geconfronteerd met gelijke marktcondities voorzover deze van overheidswege worden bepaald.

116. Hoewel artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990, zoals boven aangegeven, prima facie verenigbaar is met het gemeenschapsrecht staat deze bepaling door het ontbreken van nadere normering ten aanzien van de bewijsvoering toe dat bij de toepassing in de praktijk het door het gemeenschapsrecht beoogde resultaat niet wordt bereikt. Op basis hiervan ben ik van mening dat de in de Italiaanse Republiek bestaande rechtspraktijk met betrekking tot de toepassing van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428/1990 van zodanig structurele aard is en zodanig schadelijke gevolgen heeft voor de nuttige werking van het gemeenschapsrecht dat kan worden vastgesteld dat de Italiaanse Republiek door de handhaving van deze bepaling haar uit het EG-Verdrag voortvloeiende verplichtingen niet is nagekomen.

VII — Conclusie

117. Mitsdien geef ik het Hof in overweging:

a) vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door de handhaving in haar nationale rechtsorde van artikel 29, lid 2, van wet nr. 428 van 29 december 1990, dat, zoals in de praktijk toegepast en door de rechter uitgelegd, voor de overdracht van in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belastingen een bewijsregeling rechtvaardigt die het de belastingplichtige onmogelijk, althans uiterst moeilijk maakt, zijn recht op teruggaaf van die belastingen uit te oefenen, en die derhalve in strijd is met de door het Hof op het gebied van de terugvordering van onverschuldigd betaalde bedragen ontwikkelde rechtsbeginselen, niet heeft voldaan aan de krachtens het EG-verdrag op haar rustende verplichtingen;

b) de Italiaanse Republiek in de kosten te verwijzen.