FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT LEENDERT A. GEELHOED
föredraget den 3 juni 2003 [1]

I — Inledning

1. I detta förfarande om fördragsbrott enligt artikel 226 EG har kommissionen yrkat att domstolen skall fastställa att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i sin lagstiftning bibehålla artikel 29.2 i lag nr 428 av den 29 december 1990, vari, som lagrummet tolkas och tillämpas av förvaltningsmyndigheter och domstolar, godtas ett bevisningssystem avseende återbäring av skatt som indrivits i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser, vilket gör det praktiskt taget omöjligt, eller i vart fall orimligt svårt, för den skattskyldige att utöva rätten till återbetalning av sådan skatt, vilket följaktligen strider mot av domstolen fastslagna principer angående återkrav av felaktigt erlagda belopp.

2. Härigenom uppkommer den mer grundläggande frågan huruvida de konsekvenser som följer av nationell rättspraxis inte följer bestämmelserna i fördragen och den sekundära gemenskapsrätten, såsom de tolkats av domstolen.

3. Jag vill påpeka att denna frågeställning även har uppkommit i två andra vid domstolen anhängiggjorda mål, om än ur en något annorlunda infallsvinkel. Det rör sig om målen Kühne [2] och Heitz och Köbler [3]. I det förstnämnda målet har den hänskjutande domstolen ställt frågan huruvida ett nationellt förvaltningsorgan är skyldigt att återkalla ett beslut som har blivit fastställt i domstol och som vunnit laga kraft, efter det att det i en senare dom från domstolen framkommit att beslutet och domen grundar sig på en felaktig tolkning av gemenskapsrätten. Det andra målet avser frågan huruvida en medlemsstat är ansvarig för den skada som åsamkats en enskild till följd

1 — Originalspråk: nederländska.

2 — Mål C-453/00, Kühne.

3 — Generaladvokaten Léger har framfört sitt förslag till avgörande av den 8 april 2003 i mål C-224/01, REG 2003, s. I-10239, Heitz och Köbler.

av ett beslut som strider mot gemenskapsrätten och som fattats av en domstol i högsta instans. Förevarande mål rör frågan huruvida nationell rättspraxis kan leda till att en medlemsstat anses ha underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 226 EG i EG-fördraget.

II — Berörd italiensk lagstiftning

4. Lag nr 428/1990 av den 29 december 1990, som inför bestämmelser i syfte att uppfylla de skyldigheter som föranleds av att Republiken Italiens medlemskap i Europeiska gemenskaperna (gemenskapsrättslig lag för år 1990, GURI nr 10 av den 12 januari 1991) trädde i kraft den 27 januari 1991.

5. I artikel 29 i lag nr 428/1990 införs nya bestämmelser om "återbetalning av avgifter som har fastställts stå i strid med gemenskapsrättsliga regler". Punkterna 1 och 2 har följande lydelse:

"1. Den femåriga preskriptionstid som föreskrivs i artikel 91 i den konsoliderade tullagen, som antagits av den italienska republikens president genom dekret nr 43 av den 23 januari 1973, skall anses vara tillämplig på varje begäran och talan om återbetalning av belopp som har betalats i samband med tulltransaktioner. Denna preskriptionstid och den preskriptionstid som anges i artikel 84 i tullagen förkortas till tre år från och med den nittionde dagen efter lagens ikraftträdande.

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

..."

III — Bakgrunden till tvisten

6. Artikel 29.2 i lag nr 428/1990 ersatte artikel 10 i förordning nr 430 av den 10 juli 1982.[4] Nämnda artikel 10 har bland annat följande lydelse:

"En person som felaktigt inbetalat tullavgifter vid import, skatt på tillverkning, konsumtionsskatter eller statliga skatter, ...

4 — Lag om införande av bestämmelser i fråga om beskattning av tillverkning, beskattning av transport av oljeprodukter, indirekta skatter, mervärdesskatt samt straffåtgärder beträffande dessa områden, GURI nr 190 av den 13 juli 1982.

kan inte erhålla någon återbetalning, utom då ett faktiskt fel uppstått, då den ekonomiska bördan på något sätt har övervältrats på tredje man.

Den ekonomiska bördan anses övervältrad varje gång varorna som inbetalningen avser har överlåtits, även efter bearbetning, omarbetning, montering, sammanfogning eller anpassning, utom om dokumenterat bevis tyder på motsatsen.

..."

7. Denna bestämmelse har utgjort föremålet för två domar vid domstolen under 1980-talet. I dom av den 9 november 1983 i målet San Giorgio har domstolen fastställt att en medlemsstat för att återbetala nationella skatter som uppburits i strid med gemenskapsrätten inte får kräva bevis för att dessa skatter inte har övervältrats på andra personer om bevisningen för detta skall ske enligt villkor som i praktiken gör utövningen av denna rättighet omöjlig eller mycket svår.[5] Efter domen i det ovannämnda målet San Giorgio väckte kommissionen talan om fördragsbrott mot Republiken Italien. Denna gav upphov till dom av den 24 mars 1988.[6] Kommissionens anmärkningar var riktade mot kravet på att endast skriftliga bevis godtogs för att fastställa att de nationella skatter och avgifter som felaktigt erlagts inte hade övervältrats på andra personer. Domstolen har konstaterat att detta beviskrav är oförenligt med gemenskapsrätten.

8. Artikel 29 i lag nr 428/1990 har redan varit föremål för gemenskapsrättslig praxis. Tolkningsfrågor har ställts angående artikel 29.1 och 29.2, vilka har lett till domarna i målen Aprile[7], Dilexport[8] och Grundig Italiana[9]. Dessa mål upptar alla tre frågan om den förverkandefrist som avses i artikel 29.1.

9. Särskilt domen i målet Dilexport är av intresse i fråga om tillämpningen av artikel 29.2 i lag nr 428/1990, som berör förevarande fördragsbrottsförfarande. Efter att ha konstaterat att den italienska regeringen och den nationella domaren inte var överens i fråga om den tolkning som de italienska domstolarna gör av denna bestämmelse gjorde domstolen följande

5 — Dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595), punkt 13.

6 — Dom av den 24 mars 1988 i mål 104/86, kommissionen mot Republiken Italien (REG 1988, s. 1799).

7 — Dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile (REG 1998, s. I-7141).

8 — Dom av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. I-579).

9 — Dom av den 24 september 2002 i mål C-255/00, Grundig Italiana (REG 2002, s. I-8003).

bedömning angående fördelningen av bevisbördan:

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

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

Domstolen slog fast att gemenskapsrätten utgör hinder för att en medlemsstat underkastar återbetalning av tullar och andra pålagor som strider mot gemenskapsrätten en sådan förutsättning som består i att dessa pålagor inte har övervältrats på tredje man, varvid det ankommer på sökanden att bevisa att han uppfyller denna förutsättning."

IV — Förfarandet

10. Kommissionen skickade ett motiverat yttrande den 17 september 1996. Kommissionen väckte talan vid domstolen den 4 april 2000.

11. Sökanden yrkar att domstolen skall

a) fastställa att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i sin lagstiftning bibehålla artikel 29.2 i lag nr 428 av den 29 december 1990, vari, som lagrummet tolkas och tillämpas av förvaltningsmyndigheter och domstolar, godtas ett bevisningssystem avseende återbäring av skatt som indrivits i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser, vilket gör det praktiskt taget omöjligt eller i vart fall orimligt svårt för den skattskyldige att utöva rätten till återbetalning av sådan skatt och vilket följaktligen strider mot av Europeiska gemenskapernas domstol fastslagna principer angående återkrav av felaktigt erlagt belopp,

b) förplikta Republiken Italien att ersätta rättegångskostnaderna.

12. Republiken Italien har yrkat att domstolen skall ogilla talan och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

13. Förhandling ägde rum den 2 april 2003. På domstolens begäran har parterna undersökt i vilken mån kommissionen kan grunda ett förfarande om fördragsbrott på beslut som fattats av nationella domstolar. Under förhandlingen har den italienska regeringen framställt invändning om avvisning.

V — Grunder och huvudargument

A — *Kommissionens grunder*

14. Kommissionen har kritiserat sättet på vilket artikel 29.2 i lag nr 428/1990 har tolkats i nationell rättspraxis och tillämpats av skattemyndigheten. Denna rättspraxis står i strid med domstolens praxis angående de villkor på vilka en medlemsstat kan vägra den skattskyldige återbetalning av avgifter som uppburits i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser.

15. Kommissionen har bland annat hänvisat till av domstolen fastslagen rättspraxis, där sådana bevisningsvillkor som medför att erhållande av återbetalning blir omöjlig eller orimligt svår är oförenliga med gemenskapsrätten. [10] Detta gäller till exempel när skatten antas ha övervältrats på tredje man och det ankommer på den skattskyldige att bevisa att övervältring inte skett. Enligt gemenskapsrätten utgör hinder för att en medlemsstat underkastar återbetalning av tullar och andra pålagor som strider mot gemenskapsrätten en sådan förutsättning som består i att dessa pålagor inte har övervältrats på tredje man, varvid det ankommer på sökanden att bevisa att han uppfyller denna förutsättning. [11] Kommissionen har även hänvisat till domen i målet Comateb m.fl., i vilken domstolen fastställde att frågan huruvida övervältring av en indirekt skatt har skett eller inte i det enskilda fallet följaktligen utgör en sakfråga som den nationella domstolen, som är fri i sin bevisprövning, är behörig att avgöra [12]. Domstolen tillade att i det i fråga om indirekta skatter föreligger en presumtion om att övervältring har ägt rum och att det åligger den skattskyldige att visa att så inte är fallet.

16. Vad gäller tillämpningen av artikel 29.2 i lag nr 428/1990 är det i princip skattemyndigheten som har bevisbördan och som skall bevisa att den enskilde har övervältrat skatten på tredje man. I italiensk rättspraxis har det dock tillåtits att det bevis som enligt artikel 29.2 i lag nr 428/1990 skall framföras av skattemyndigheten för att bevisa att den enskilde har

10 — Domen i målet Dilexport (ovan fotnot 8).

11 — Domen i målet Dilexport (ovan fotnot 8).

12 — Dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165), punkt 25.

övervältrat skatten i fråga på tredje man skall stödja sig på "en enkel presumtion", [13] vilket väsentligt underlättar skattemyndighetens uppgift. Detta bevissystem, som grundas på en presumtion, har i praktiken lett till en omvänd bevisbörda.

17. Det sätt på vilket den italienska lagstiftningen i praktiken tolkas av italienska rättsinstanser (och särskilt av Corte suprema di cassazione) och tillämpas av den italienska skattemyndigheten leder till att den skattskyldige måste åberopa negativa motbevis för att han inte övervältrat den rättsstridiga skatten på sina kunder, vilket gör det mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att erhålla återbäring av skatten. Sedan lag nr 428/1990 trädde i kraft har den italienska skattemyndigheten systematiskt avslagit alla återbetalningsansökningar som grundar sig på rättsstridighet enligt gemenskapsrätten avseende tullförfaranden eller konsumtionsskatter [14] eller andra skatter och avgifter. Detta strider uppenbart mot domstolens praxis, som kommissionen har åberopat.

18. Kommissionen delar upp Corte suprema di cassaziones praxis angående tolkningen av artikel 29.2 i lag nr 428/1990 i två kategorier.

19. I den första kategorin domar grundas presumtionen på domstolens övertygelse, varvid presumtionen utgör ett postulat (uttalande som accepteras utan bevis). Kommissionen tolkar Corte suprema di cassaziones tillvägagångssätt på så sätt att det inte längre kan anses vara fråga om en enkel presumtion, utan om en lagstadgad presumtion som grundas på en allmänt vedertagen händelse (nämligen att skatterna övervältras på kunderna), vilket leder till att bevisbördan systematiskt åvilar den skattskyldige.

20. I mål nr 2844 av den 29 mars 1996 grundade Corte suprema di cassazione presumtionen om att importören övervält-

13 — Kommissionen har i sin ansökan anfört hur presumtionsteorin i italiensk bevisrätt skall behandlas. Enkel presumtion (presunzione semplice) enligt artikel 2729 i codice civile föreligger då domstolen på basis av ett direkt bevis, factum probans, genom ett induktivt resonemang kommer fram till factum probandum. Italiensk rättspraxis har ansett att factum probans innebär en absolut säkerhet som inte kan grundas på presumtioner. En lagstadgad presumtion (presunzione legale) enligt artikel 2728 i codice civile kräver inte något logiskt resonemang från domstolens sida, utan binder direkt en juridisk konsekvens till ett visst faktum. Systemet med motsatsbevis (prova contraria) skiljer sig avsevärt från förevarande hypotetiska fråga. Vad gäller lagstadgad presumtion kan ibland motbevis inte godtas alls, och när så är fallet ligger bevisbördan hos motparten. Bevisbördan blir då omvänd. En enkel presumtion lämnar på grund av sin beskaffenhet mindre plats åt motbevisning. Man bör skilja på presumtion och allmänt vedertagen händelse (fatto notorio). Den allmänt vedertagna händelsen är ett helt ostridigt faktum som inte behöver bevisas.

14 — I replik medger kommissionen dock att detta uttalande varit för kategoriskt formulerat. Se nedan, punkt 30.

rat skatternas övervältring på konsumenterna genom att baka in dem i varornas försäljningspris på följande:

"a) Importören var inte en privatperson, utan ett handels- eller industriföretag.

b) Företaget förvaltades på ett normalt sätt och var solvent. Om det skulle ha drabbats av svårigheter, skulle det kunna ha motiverat presumtioner om en försäljning till underpris.

c) Den felaktiga beskattningen genomfördes av alla italienska tullkontor vilket medförde att skatten med fog kunde antas vara rättsenlig.

d) Denna situation förelåg under en lång tid och utan klagomål."

21. I mål nr 9797 av den 18 november 1998 bedömde Corte suprema di cassazione skatteövervältringen som en normal ekonomisk händelse, det vill säga som en allmänt vedertagen omständighet som ej kräver någon bevisning.

22. I den andra kategorin domar är presumtionen kopplad till en utredningsnorm. I dessa domar åläggs skattemyndigheten att förebringa ett visst antal nödvändiga bevis. På så sätt är skattemyndigheten befriad från ytterligare bevisbörda, och det ankommer på den enskilde att förebringa vissa räkenskapshandlingar. Om den enskilde inte kan göra detta dras slutsatsen att de aktuella skatterna har övervältrats. Detta "negativa motbevis" stadgas i artikel 116 i civilprocesslagen.

23. Det är ofta omöjligt eller mycket svårt för näringsidkare att förebringa nödvändiga dokument på grund av utgången av den lagstadgade förvaringsfristen om minst tio år (artikel 2220 i civilprocesslagen). I och med längden på återbetalningsförfarandena skulle en förvaring av handlingarna i mer än tio år utgöra en för tung börda, bland annat med hänseende till de höga kostnaderna för förvaringen. Detta kan uppfattas som ett ytterligare hinder för återbetalning.

24. Kommissionen har åberopat ett antal domar från lägre instanser som talar för ovannämnda omständigheter. Kommissionen hänvisar särskilt till ett beslut av Tribunale civile de Genova av den 12 april 1995, där nämnda instans anser att, trots att det i princip är skattemyndigheten som har bevisbördan för övervältringen, det är möjligt att använda en enkel presumtion grundad på kända omständigheter i fråga om övervältringen, även om dessa omstän-

digheter endast är sannolika. Enligt Tribunale civile di Genova kan det bero på andra faktorer att övervältringen utgör en "företeelse som pekar i viss riktning". I detta hänseende nämner Tribunale civile di Genova de fyra omständigheter som uppräknats ovan [15] och som Corte suprema di cassazione uppställde som kriterier. Dessa faktorer stöder presumtionen om att skatten övervältrats genom försäljningspriserna och alltså burits av den slutliga konsumenten. Det är här fråga om en enkel presumtion som bevisar den okända omständigheten att skattebördan övervältrats. Möjlighet att bevisa motsatsen kvarstår dock, även om bevisbördan då ligger hos importören och inte längre hos skattemyndigheten.

25. Enligt kommissionen tillämpas denna "trend" i praxis fortfarande (år 2000) och inget tyder på att den kommer att ändras.

26. Kommissionen har tillagt att resonemanget leder till ologiska konsekvenser. Utgångspunkten blir att företag i allmänhet övervältrar indirekta skatter på konsumenterna. Detta antagande grundar sig på den skattskyldiges karaktär av handelsföretag, på att företaget inte är insolvent och på att skatten uppburits av skattemyndigheten under en viss tid på ett generellt och regelbundet sätt. Ingen av dessa omständigheter kan dock utgöra grund för den ifrågasatta presumtionen. Ett företag som inte övervältrar sina skatter på tredje man får nöja sig med mindre vinster men behöver inte för den sakens skull befinna sig i svårigheter. Att av den omständigheten att insolvens inte föreligger dra slutsatsen att skatteövervältring förekommit är godtyckligt såväl ur logisk som juridisk synpunkt. Enligt kommissionen gör den moderna uppbyggnaden av marknaden i vart fall det svårt att fastställa ett kausalsamband mellan prishöjningar och skatteövervältring.

27. Kommissionen har även anfört att det inte bara är de italienska rättsinstanserna som uppställer hinder för de skattskyldiga som önskar en återbäring av felaktigt inbetalda skatter, utan även de italienska myndigheterna. Till stöd för detta påstående åberopar kommissionen två cirkulär, av den 11 mars 1994 och av den 12 april 1995, som tillämpas av finansministeriet. Där framgår att skatte- och tullmyndigheterna av den skattskyldige skall utkräva en kopia av hans bokföring så att återbetalningen av skatten uttryckligen är beroende av att skattemyndigheternas administrativa villkor uppfylls. Dessa två cirkulär visar i huvudsak att övervältringen av skatten på tredje man anses föreligga så fort skatten inte framgår av balansräkningen (i egenskap av felaktigt inbetalt belopp) för året under vilket skatten betalats till skattemyndigheten. Avsaknad av notering av denna post visar att företaget anser att dessa kostnader är normala utgifter, vilket nödvändigtvis betyder att de övervältrats.

15 — Se ovan, punkt 20.

28. Tillämpningen och tolkningen av artikel 29.2 i lag nr 428/1990 i italiensk praxis och av italienska myndigheter har följaktligen lett till samma resultat som gamla artikel 19 i regeringsbeslut nr 688 av år 1982, [16] genom att hela bevisbördan för att det inte har skett någon övervältring läggs på de näringsidkare som ansöker om återbetalning.

29. Kommissionen har understrukit att den av kommissionen nu beskrivna tolkningen följts i samtliga mål där Corte suprema di cassazione fastställt italienska domstolars beslut. När domstolarna intagit en korrekt ståndpunkt i fråga om bevisbördan har Corte suprema di cassazione upphävt domstolarnas beslut.

30. I repliken har dock kommissionen medgivit att dess ursprungliga ståndpunkt att det var fråga om en systematisk vägran att återbetala de felaktigt inbetalda skattemedlen var för kategorisk. I vissa fall har beloppet verkligen återbetalats till den enskilde. Den statistik [17] som den italienska regeringen förebringat innehåller utan tvekan endast begränsade belopp i jämförelse med det antal mål som domstolarna handlagt. Dessutom har återbetalningarna endast gjorts till stora företag som har ekonomiska möjligheter att väcka talan. Det är i vart fall endast i ett litet antal fall som återbetalning av de felaktigt inbetalda skatterna har skett. Enligt kommissionen framgår det av den italienska regeringens handlingar att den italienska skattemyndigheten aldrig återbetalat några skatter i andra fall än efter det att talan väckts. För övrigt har den italienska regeringen, i uppräkningen av frikännande beslut i sitt svaromål, inte klargjort om det var fråga om lagakraftvunna beslut eller om revisionstalan väckts.

31. En exakt kvantitativ utvärdering av statistiken skulle enligt kommissionen inte på något sätt påverka dess bedömning.

32. Till slut upptar kommissionen, i fullständighetens intresse, ytterligare två punkter. Enligt domstolens praxis skall i första hand utövningen av de rättigheter som garanteras i EG-fördraget inte begränsas av generella förbudsåtgärder som motiveras av bekämpandet av rättsmissbruk. I andra hand åberopar kommissionen två av rådet fattade beslut, [18] som grundar sig på det

16 — Denna bestämmelse har varit föremål för en tidigare fördragsbrottstalan mot Republiken Italien. Dom av den 24 mars 1988 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien (fotnot 6 ovan).

17 — Den italienska regeringen har anfört att ett belopp på mer än 120 miljarder ITL har återbetalats under perioden åren 1992–2000. Se nedan punkt 34.

18 — Rådets beslut 96/432/EG av den 8 juli 1996, som tillåter Konungariket Nederländerna att göra ett undantag från artikel 11 i direktiv 77/388/EEG i fråga om lagharmonisering mellan medlemsstaterna angående skatt på omsättningen (sjätte direktivet om mervärdesskatt) (EGT L 179, s. 51), och rådets beslut 98/23/EG av den 19 december 1997, som tillåter Förenade kungariket att göra undantag från artikel 28.e, stycke 1 i sjätte direktivet 77/388 (EGT L 8, s. 24).

sjätte mervärdesskattedirektivet, där det framgår att den gemenskapsrättsliga lagstiftaren anser att bevisbördan för felaktigt agerande från den skattskyldiges sida åligger skattemyndigheten och att skattemyndigheten inte kan nöja sig med att åberopa enkla presumtioner.

B — *Italienska regeringens svaromål*

33. Den italienska regeringen har konstaterat att överklagan grundar sig på en anmärkning om att utövningen av rätten till återbetalning enligt artikel 29.2 i lag nr 428/1990 i praktiken är omöjlig, eller ytterst svår, att tillämpa.

34. I huvudsak har den italienska regeringen bestridit kommissionens argument att den italienska skattemyndigheten systematiskt avslår ansökningarna om återbetalning. Detta påstående är felaktigt, och till stöd för denna ståndpunkt har den italienska regeringen förebringat siffror som visar förekomsten av återbetalningar. Dessa siffror översändes till kommissionen redan under det administrativa förfarandet. Enligt siffrorna har den italienska skattemyndigheten på basis av artikel 29.2 i lag nr 428/1990 återbetalat mer än 120 miljarder ITL mellan åren 1992 och 2000, med undantag av räntor och rättegångskostnader.

35. Vidare har den italienska regeringen gjort gällande att kommissionens argument angående rättspraxis och myndighetspraxis rörande bevisning i fråga om återbetalning enligt artikel 29.2 av lag nr 428/1990 inte är övertygande.

36. Den italienska regeringen har i första hand konstaterat att kommissionen inte ifrågasätter att ordalydelsen i artikel 29.2 i sig är förenlig med gemenskapsrätten. I denna bestämmelse föreskrivs inte någon lagstadgad presumtion. Det ankommer tvärtom på skattemyndigheten att bevisa skatteövervältringen.

37. Den italienska regeringen önskar inte, i vart fall inte för stunden, kommentera Corte suprema di cassaziones praxis, som kommissionen har nämnt. Den italienska regeringen har understrukit att det inte ankommer på Corte suprema di cassazione, utan på den instans som gjort sakprövningen, att slutligen besluta om fördelningen av bevisbördan, vilket också stämmer med gemenskapsrättslig praxis. [19] Bevis genom presumtion omfattas av de bevismedel som den instans som gjort sakprövningen kan pröva och ta i beaktande.

38. Det enda sättet för skattemyndigheten att bevisa att övervältring skett består i att låta granska det berörda företagets räken-

19 — Med hänvisning till domen i målet Comateb m.fl. (se fotnot 12 ovan), punkt 25: "... Frågan huruvida övervältring av en indirekt skatt har skett eller inte i det enskilda fallet utgör följaktligen en sakfråga som den nationella domstolen, som är fri i sin bevisföring är behörig att avgöra ..."

skapshandlingar. Enligt den italienska regeringen är kommissionens argument att den instans som gjort sakprövningen kan anse att det förhållande att räkenskapshandlingarna inte lämnats ogiltigt. Att räkenskapshandlingarna inte lämnats motiveras av den skattskyldige med att den lagstadgade och obligatoriska förvaringsfristen gått ut, vilket gynnar skattemyndigheten med stöd av artikel 116 i civilprocesslagen är enligt den italienska regeringe inte viktigt. [20]

39. De två domar som meddelats av Tribunale di Genova och som kommissionen hänvisat till i sin ansökan återspeglar långtifrån alla sakprövningsinstansers meningar. Många beslut fattas med motsatt utgång, vilket ålägger skattemyndigheten att återbetala de felaktigt inbetalda beloppen. I dessa mål är det inte fråga om någon presumtion om skatteövervältring, vare sig lagstadgad eller grundad på en allmänt vedertagen händelse. Det har i dessa mål konstaterats att skattemyndigheten faktiskt inte lyckats bevisa att den skatteskyldige gjort en skatteövervältring. Den italienska regeringen har åberopat sjutton beslut till stöd för sitt påstående. Bland dessa återfinns ett mål från Corte d'appello di Genova, som ogillat skattemyndighetens talan för att den inte bevisat att skatteövervältring skett, och detta utan att åberopa någon presumtion eller omvänd bevisbörda till följd av dessa.

40. Ur den italienska regeringens synpunkt går rättspraxis tvärtemot det som kommissionen har anfört i sin ansökan. Detta bekräftas av omfattningen av de faktiska återbetalningar som skattemyndigheten gjort och som nämnts ovan.

41. Artikel 29.2 i lag nr 428/90 är alltså enligt den italienska regeringen förenlig med gemenskapsrätten och ålägger skattemyndigheten att bevisa att den skattskyldige som ansöker om återbetalning har övervältrat den berörda skatten på tredje man. Det skall bland annat framgå av balansräkningens aktiva poster (fordringsägare) att skatten i fråga har övervältrats. Om den enskilde således inte på grundval av sin bokföring kan bevisa att skatteövervältring inte skett, återstår för skattemyndigheten endast att väcka talan för att åberopa detta bevis.

42. Detta är även syftet med de två ministercirkulären av den 11 mars 1994 och den 12 april 1995. Tvärtemot vad kommissionen har anfört är den ståndpunkt som skattemyndigheten bör anta i detta hänseende inte oförenlig med gemenskapsrätten. Lagen uppställer ett villkor för rätt till återbetalning och skattemyndigheten måste bevisa att villkoret uppfyllts innan skatten kan återbetalas.

20 — Den italienska regeringen hänvisar bland annat till de av Corte suprema di cassazione meddelade domarna av den 18 november 1994 och den 22 april 1998. Om en skattskyldig efter ansökan om återbetalning av skatter som felaktigt betalats förstör handlingar och åberopar att den legala förvaringsfristen på tio år gått ut är inte detta förfarande förenligt med artikel 88 i civilprocesslagen, vilket domstolen kan uppfatta som bevis enligt artikel 116.2 i civilprocesslagen.

43. Slutligen har den italienska regeringen ställt sig frågande till att kommissionen har hänvisat till besluten 96/432/EG och 98/23/EG. Det är nämligen fast rättspraxis att skatteövervältringen kan bevisas "med anlitande av alla bevismedel som i regel är tillåtna enligt den nationella rätten" och alltså i princip även grunden om enkel presumtion. [21]

VI — Bedömning

44. Kommissionen har i detta mål gjort gällande att det till följd av tillämpningen i det italienska rättssystemet av de generellt tillämpliga bevisreglerna är svårt, eller till och med omöjligt, för den skattskyldige som påförts skatter som strider mot de gemenskapsrättsliga bestämmelserna att återkräva de felaktigt inbetalda beloppen. Kommissionen har påstått att sättet på vilket reglerna tolkas och tillämpas av en stor del av domstolarna är oförenligt med de principer som EG-domstolen har utvecklat i sin rättspraxis, och att Republiken Italien är ansvarig för den uppkomna situationen. Som påpekats i inledningen föranleder detta den inledande frågan huruvida nationell rättspraxis som inte är förenlig med gemenskapsrätten kan leda till ett fastställande av att en medlemsstat inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt fördraget. Denna fråga skall nedan gås igenom på ett mer generellt plan varefter jag kommer att undersöka den ifrågasatta italienska rättspraxisen. Först skall dock talans upptagande till prövning kort bedömas.

A — *Upptagande till sakprövning*

45. Den italienska regeringen har under förhandlingen motsatt sig att den överträdelse som kommissionen påstått har begåtts skall upptas till prövning. Enligt den italienska regeringen skall (felaktiga) rättsliga beslut i vissa fall inte kunna ligga till grund för en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG. Den italienska regeringen anser att en sådan talan endast är möjlig om det är fråga om enhetlig och fast rättspraxis som är konstant och som följs av nationella domstolar vars beslut inte kan överklagas eller upphävas och som andra domare måste rätta sig efter. I Italien kallas detta diritto vivente. Eftersom kommissionen inte har lyckats visa att det i det italienska rättssystemet förekommer någon sådan fast och enhetlig rättspraxis (diritto vivente), som hänför sig till föremålet för tvisten, anser den italienska regeringen att det finns anledning att fastställa att den väckta talan om fördragsbrott skall avvisas.

46. Genom att inta denna ståndpunkt har den italienska regeringen gjort gällande att kommissionen inte tillräckligt begränsat föremålet för tvisten eller att den har ändrat invändningarna som den riktat mot Republiken Italien jämfört med det motiverade yttrandet. I detta hänseende bör i första

21 — I detta hänseende hänvisar Republiken Italien till domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Dilexport, punkt 53, och till generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i samma mål, punkterna 47–49.

hand påpekas att domstolen under förberedelsen för förhandlingen redan tagit ställning till frågan om förutsättningarna för att en nationell rättspraxis skall kunna ligga till grund för fastställandet av en medlemsstats fördragsbrott. Kommissionen har alltså inte gjort några ändringar i sina anmärkningar. Bortsett från detta anser jag dock att denna fråga mer hänför sig till det berättigade i talan än till begränsningen av tvisten. Föremålet för kommissionens klagomål har noga beskrivits både i det motiverade yttrandet och i ansökan, och den italienska regeringen har därmed haft möjlighet att förbereda sitt försvar.

47. Följaktligen bör den italienska regeringens yrkande om avvisning av den av kommissionen väckta talan om fördragsbrott lämnas utan bifall.

B — *Grunder*

1. Nationell rättspraxis som innebär ett åsidosättande av förpliktelser som följer av fördraget

a) Principen

48. Möjligheten för kommissionen att väcka talan om fördragsbrott mot en medlemsstat till följd av nationella rättsliga beslut som strider mot gemenskapsrätten har i många år behandlats i doktrinen, vilken i princip också ställer sig positiv till detta.[22] Som kommissionen påpekat under förhandlingen har Europaparlamentet redan 1967 uppmärksammat denna problematik. Ända till nyligen har domstolen dock inte haft möjlighet att uttryckligen ta ställning i denna fråga, men som redan påpekats ovan är nu tre mål anhängiggjorda vid domstolen, som på olika sätt uppmärksammar frågan om konsekvenserna av nationell rättspraxis som strider emot gemenskapsrätten.

49. Generaladvokaten Léger har i ett av sina senaste förslag till avgörande i ett av dessa mål, Köbler[23], redan i detalj studerat denna fråga. Fast detta mål tar upp en likartad, men ändå annorlunda, fråga om en medlemsstats ansvar för ett beslut av en högre nationell rättslig instans som går emot gemenskapsrätten, är även denna bedömning av intresse för det nu pågående förfarandet om fördragsbrott. Eftersom jag instämmer med denna bedömning vad gäller frågan om en medlemsstats ansvar för en sådan rättspraxis, vilken bedömning helt och hållet följer gemenskapsrättens fasta grundprinciper såsom de fastställts

22 — Se exempelvis von der Groeben, Thiesing, Ehlermann (Hrsg), Kommentar zum EU/EG-Vertrag, femte upplagan, Nomos-Verlag 1997, s. 4/518; Kapteyn et VerLoren van Themaat, Introduction to the Law of the European Communities, tredje upplagan (utgiven och reviderad av L.W. Gormley), London, Haag, Boston, s. 459; H.A.H. Audretsch, Supervision in European Community Law, North-Holland, andra upplagan, 1986, s. 100–105.

23 — Förslag till avgörande i det ovan i fotnot 3 nämnda målet Köbler.

av domstolen, kommer jag nedan endast att ta upp några punkter i den mån de är av särskilt intresse för förevarande mål.

50. Som utgångspunkt bör medlemsstaterna anses som enheter, vad avser efterlevnaden av gemenskapsrättsliga förpliktelser. Det ankommer på den enskilda medlemsstaten att se till att de målsättningar som uppställs i fördragets bestämmelser eller i sekundärrätten uppnås i nationell rättsordning. Medlemsstaternas förpliktelser åvilar medlemsstaterna i deras egenskap av stater och "en medlemsstat skall enligt artikel [226] vara ansvarig, vilket statligt organ som än avses och vars agerande eller underlåtenhet att agera legat till grund för fördragsbrottet, även om det är fråga om en självständig institution". [24]

51. Domstolen har i domen i målet Brasserie du Pêcheur och Factortame [25] klart fastställt att ansvaret för förpliktelserna ankommer på varje medlemsstat i egenskap av enhet. Den huvudsakliga frågan som ställdes i detta mål var huruvida ett åsidosättande av fördraget som skett till följd av en nationell lagstiftares agerande kunde medföra medlemsstatens ansvar för uppkomna skador. I svar på denna fråga har domstolen uttryckt sig i så generella termer att de underförstått även kan anses omfatta en rättsordnings åsidosättande av gemenskapsrätten. Efter det att domstolen fastställt att principen om en medlemsstats ansvar för skada som har vållats enskilda genom överträdelser av gemenskapsrätten som kan tillskrivas medlemsstaterna utgör en väsentlig del av fördragets system, ansåg den att principen gäller varje fall då en medlemsstat överträder gemenskapsrätten, "och detta oavsett vilket organ i medlemsstaten det är vars handling eller underlåtenhet är orsak till fördragsbrottet". [26]

52. För att ytterligare bekräfta denna ståndpunkt har domstolen på generaladvokaten Tesauros initiativ fastställt att en stat i den internationella rättsordningen anses som enhet vad gäller åsidosättande av förpliktelser, "vare sig den överträdelse som är orsak till skadan kan tillskrivas den lagstiftande, den dömande eller den verkställande makten. Det måste i än högre grad förhålla sig på detta sätt i gemenskapens rättsordning, eftersom det åligger alla statens organ, inklusive den lagstiftande makten, att vid fullgörandet av sina uppgifter följa de normer som föreskrivs i gemenskapsrätten och i vilka enskildas förhållanden direkt kan regleras" [27]. Om domstolen här uttryckligen har nämnt den lagstiftande makten, så beror det på de omständigheter som föranlett detta mål. Det står i vart fall klart att denna princip likväl angår den lagstiftande makten.

24 — Dom av den 5 maj 1970 i mål 77/69, kommissionen mot Belgien (REG 1970, s. 237), punkt 15. Fördragsbrottet följde av den belgiska regeringens oförmåga att stoppa en skattediskriminering på grund av det nationella parlamentets upplösning, trots att ett lagförslag i denna riktning funnits. Se även dom av den 17 maj 1972 i mål 93/71, Leonesio, (REG 1972, s. 287; svensk specialutgåva, volym 2, s. 1), punkterna 22 och 23.

25 — Dom av den 5 mars 1996 i målen C-46/93 och C-48/93 Brasserie du Pêcheur och Factortame (REG 1996, s. I-1029).

26 — Punkterna 31 och 32 i domen (se fotnot 25 ovan).

27 — Punkt 34 i domen (se fotnot 25 ovan).

53. Principen att en medlemsstat ur gemenskapsrättslig synvinkel skall anses som en enhet ligger även till grund för domstolens fasta rättspraxis, enligt vilken en stat inte kan åberopa bestämmelser i praxis eller förhållanden i sin interna rättsordning för att rättfärdiga ett fördragsbrott. [28] Denna aspekt har även tagits upp i målet Brasserie du Pêcheur och Factortame, där domstolen har fastställt, med stöd i det grundläggande kravet på enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten, att "skyldigheten att ersätta skada som har vållats enskilda genom överträdelser av gemenskapsrätten inte vara beroende av nationella regler om kompetensfördelning mellan den lagstiftande, den verkställande och den dömande makten". [29]

54. Jag hänvisar för övrigt till den rättspraxis som domstolen utvecklat avseende de av medlemsstaterna utsedda organ som skall följa direktiven och som den enskilde i annat fall kan väcka talan mot. För dylika situationer har domstolen fastställt att den enskilde kan åberopa direktivet i fråga gentemot medlemsstaten eller "gentemot organisationer eller enheter som lyder under eller kontrolleras av staten eller som har omättliga maktbefogenheter jämfört med de som följer av tillämpliga bestämmelser på kontakter mellan enskilda, som till exempel lokala menigheter eller organisationer, som vilken deras juridiska utformning som än avses, med stöd i rättsakt från ett statligt organ har fått ansvar att utföra en samhällsnyttig tjänst under det statliga organets kontroll". [30]

55. Trots att dessa principer fastställts under olika omständigheter vilar de alla på samma grund. Denna grund är att varje medlemsstat ansvarar i egenskap av enhet för efterlevnaden av de gemenskapsrättsliga förpliktelserna och varje medlemsstat är ansvarig för varje fördragsbrott, oavsett vilket organ inom den interna statsorganisationen, inklusive rättssystemet, som gjort sig skyldigt till åsidosättande. Det ankommer på medlemsstaten i egenskap av självständig enhet att bevaka efterlevnaden i det nationella rättssystemet av de målsättningar som berörda gemenskapsrättsliga bestämmelser ställt upp. Detta kan även utläsas av den gemenskapsrättsliga lojalitetsprincipen i artikel 10 EG.

56. Jag vill även tillägga att den dömande maktens självständighet inte utgör något hinder för att fastställa ett fördragsbrott till följd av nationell rättspraxis, som strider mot gemenskapsrätten. Med denna självständighet menas i huvudsak att rättsliga instanser måste avgöra konkreta tvister utan påverkan från utomstående, särskilt från andra statliga organ. Den dömande makten fungerar för övrigt som en del av

28 — Se bland annat dom av den 18 mars 1999 i mål C-166/97, kommissionen mot Frankrike (REG 1999, s. I-1719), punkt 13, av den 13 april 2000 i mål C-274/98, kommissionen mot Spanien (REG 2000, s. I-2823), punkt 19, och av den 26 juni 2001 i mål C-212/99, kommissionen mot Italien (REG 2001, s. I-4923), punkt 34. Se även dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), punkt 24.

29 — Punkt 33 i domen (se fotnot 25 ovan).

30 — Dom av den 12 juli 1990 i mål C-188/89, Foster m.fl. (REG 1990, s. I-3313, svensk specialutgåva, volym 10, s. 479), punkt 18, och av den 4 december 1997 i de förenade målen C-253/96–C-258/96, Kampelmann m.fl. (REG 1997, s. I-6907), punkt 46.

statsapparaten inom de begränsningar som nationell konstitution eller nationellt regelverk uppställt. Om det nationella regelverket tillåter en rättslig tolkning som strider mot gemenskapsrättsliga förpliktelser kan, och skall, en ändring av reglerna i fråga ske. Med andra ord skall alltså den nationella rättsordningen såsom enhet i ett gemenskapsrättsligt perspektiv bevaka efterlevnaden av gemenskapsrätten. Alla statliga organ skall aktivt bidra till detta inom gränserna för sin behörighet och, om nödvändigt, genom att rätta till andra statliga organs agerande. Ett sådant ingripande från en nationell lagstiftare påverkar inte den dömande maktens självständighet.

57. För övrigt kommer det slags rättning som jag ovan nämnt endast i undantagsfall att ske inom ramen för en rättspraxis som strider mot gemenskapsrätten. De nationella domstolarna spelar en avgörande roll vid efterlevnaden av gemenskapsrätten i den nationella rättsordningen genom att kontrollera och ändra av lagstiftaren och nationella myndigheter fattade beslut. [31] Det är fråga om en funktion för samarbete med domstolen vad avser förfarandet för begäran om förhandsavgörande som alla domstolar inom ramen för nationella rättsordningar har haft alltsedan EG-fördragen trädde i kraft. Genom detta samarbete har de nationella rättsliga instanserna bidragit till utvecklingen och efterlevnaden av gemenskapsrätten.

58. Inom systemet för domstolskontroll ger EG-fördraget de högre nationella rättsliga instanserna en särskild roll. Med tanke på deras ansvar för att bibehålla enhetligheten i lagtolkningen, även den gemenskapsrättsliga, inom den nationella rättsordningen, ålägger artikel 234 EG dem att till domstolen inge frågor angående tolkningen av gemenskapsrättsliga bestämmelser eller angående giltigheten och tolkningen av rättsakter som antagits av gemenskapsrättsliga institutioner. Möjligheten att göra ett undantag i ett fall av "acte clair" är underkastat strikta villkor. [32] Denna skyldighet för högre nationella rättsliga instanser har som målsättning att undvika snedvridningar i det sätt som gemenskapsrätten tolkas på i medlemsstaterna. Detta ger nämligen domstolen möjlighet att för hela gemenskapen avge en enhetlig och bindande tolkning av förevarande gemenskapsrättsliga bestämmelser. På detta sätt garanteras att omständigheterna under vilka de enskilda bedriver sina verksamheter, i de fall villkoren bestäms av gemenskapsrätten, förblir så lika som möjligt.

31 — Generaladvokaten Léger ägnar detta ämne mycket utrymme i sitt förslag till avgörande av den 8 april 2003, inför domen i det ovannämnda målet Köbler, punkterna 53–76.

32 — Se dom av den 6 oktober 1982 i mål 283/81, CILFIT (REG 1982, s. 3415), punkterna 14–20.

59. Med tanke just på den centrala ställning som domarna i de högre nationella instanserna har i fråga om den korrekta tillämpningen av gemenskapsrätten i de nationella rättsordningarna, är det nödvändigt att de erkänner och uppfyller medlemsstaternas skyldigheter enligt gemenskapsrätten. De lägre nationella instanserna är inte desto mindre ansvariga för den fullständiga efterlevnaden och den korrekta tillämpningen av gemenskapsrätten, även om ändringar är möjliga i deras beslut enligt den nationella rättsordningen. Genom de grundläggande principerna om direkt effekt av bestämmelserna i EG-fördraget och sekundärrättsliga bestämmelser, om gemenskapsrättens företräde framför nationell rätt som strider mot gemenskapsrätten, om varje medlemsstats ansvar (under vissa förutsättningar) för åsidosättande av gemenskapsrättsliga skyldigheter samt skyldigheten att tolka nationell rätt med beaktande av gemenskapsrättsligt relevanta bestämmelser, skall de nationella rättsliga instanserna tillse att den enskilde kan utöva de rättigheter som han åtnjuter genom den gemenskapsrättsliga rättsordningen. På detta vis utgör de både en garanti och en motvikt i en medlemsstat i det fall andra statliga organ inte skulle uppfylla de skyldigheter som åligger dem enligt fördraget.

60. En felaktig tolkning och tillämpning av gemenskapsrätten inom nationella rättsinstanser betyder att den enskilde går miste om de rättigheter som han har enligt gemenskapens rättsordning och att bestämmelser och praxis som strider mot gemenskapsrätten kan bestå. Detta kan i sin tur överföras på fysiska och juridiska personers situationer på den inre marknaden och därmed snedvrida de ekonomiska förhållandena. I syfte att tillämpa gemenskapsrätten på ett enhetligt sätt, kan en medlemsstat inte åtnjuta någon immunitet mot en talan om fördragsbrott på grund av att ett åsidosättande av gemenskapsrätten förekommer i de nationella rättsinstansernas tolkning och tillämpning av gemenskapsrätten.

61. Det framgår av det som ovan sagts att nationell rättspraxis som strider mot gemenskapsrättsliga bestämmelser eller principer kan leda till att en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG väcks. Detta innebär emellertid inte att varje enskild rättslig felaktighet är tillräcklig för att väcka talan. Följaktligen bör det klargöras under vilka omständigheter som en sådan talan kan väckas.

b) Villkoren

62. Olika kännetecken kan användas för att identifiera de kriterier som kan möjliggöra att nationell rättspraxis som strider

mot gemenskapsrätten kan utgöra grund för fördragsbrott.

63. Som första kännetecken kan man undersöka de rättsliga beslutens status. Uppbyggnaden av artikel 234 EG ger redan ett tecken i denna riktning. I bestämmelsen föreskrivs en skyldighet för de högre nationella domstolarna att hänskjuta angivna fall, och en möjlighet för de lägre instanserna att hänskjuta frågor till domstolen. Denna uppbyggnad grundar sig på tanken att individuella beslut som fattas av lägre nationella instanser och som strider mot gemenskapsrätten fortfarande kan ändras inom den nationella rättsliga hierarkin. Även om denna ändring inte görs kan dock ett enda felaktigt beslut av en lägre instans inte påverka den gemenskapsrättsliga bestämmelsens ändamålsenliga verkan i medlemsstaten eller medföra snedvridningar av konkurrensen på den inre marknaden eller i mellanstatliga handelsutbyten. Dock är sådana konsekvenser uppenbarligen sannolika där praxis från den högsta nationella instansen strider mot gemenskapsrätten och den av domare i lägre instanser anses vara vägledande i den nationella rättsordningen. Sådana effekter kan också uppkomma om de nationella domstolarna har olika uppfattning. Det kan inte heller uteslutas att om domare i lägre instanser i strukturellt hänseende tolkar och tillämpar vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser på ett felaktigt sätt kan detta avskräcka den enskilde som vill väcka talan eller överklaga ett beslut. Trots att denna typ av praxis har något lägre status i den nationella rättsordningen, kan en sådan situation anses vara tillräcklig för att fastställa att fördragsbrott begåtts.

64. Det förefaller mig lika viktigt att utreda huruvida de nationella rättsinstansernas misstolkning av de gemenskapsrättsliga skyldigheterna utgör ett strukturellt problem. Är det fråga om ett enstaka fall eller kan man påstå att det föreligger en tendens inom nationell rättspraxis som på den ifrågavarande punkten strider mot de gemenskapsrättsliga skyldigheterna? Det bör även utredas huruvida det är fråga om en ny företeelse eller om det är fråga om äldre rättspraxis. I det första fallet kan den nationella rättsordningen få tillfälle att rätta till felaktigheten innan en fråga om fördragsbrott uppstår. Om felaktigheten fastställs efter överklagande eller revision, varvid det även kan ha betydelse om det berörda rättsproblemet redan har hänskjutits till domstolen eller inte, kan man anse att det är fråga om ett strukturellt problem.

65. Det tredje kännetecknet, och enligt min mening det viktigaste för möjligheten att fastställa om fördragsbrott begåtts i fråga om nationella rättsliga beslut som strider mot gemenskapsrättsliga skyldigheter, omfattas redan av första punkten. Det är fråga om dessa nationella besluts verkan på uppfyllandet av den gemenskapsrättsliga bestämmelsens syfte. Om det av nationella beslut följer att de ekonomiska aktörerna i medlemsstaten i fråga måste utöva sin

verksamhet under andra förhållanden än konkurrenter och enskilda och juridiska personer, som befinner sig i samma position någon annanstans inom gemenskapen, är det tydligt att besluten strider mot gemenskapsrättens enhetlighet och därmed försvagar den ändamålsenliga verkan och åsidosätter den enskildes rättigheter. När det är fastställt att rättspraxis har en sådan skadlig verkan skall det fastställas att det är fråga om ett fördragsbrott.

66. Ett argument mot ett fastställande av fördragsbrott som beror på felaktig nationell rättspraxis är att en medlemsstat enligt artikel 228.1 EG endast disponerar över begränsade möjligheter att få fördragsbrottet i fråga att upphöra. Enligt detta resonemang kan åtgärder för verkställigheten av domstolens beslut i ämnet begränsas av principen om den dömande maktens självständighet. Som jag ovan påpekat [33] är det inte helt oförenligt med den dömande maktens självständighet att den nationella lagstiftaren antar tillrättavisande åtgärder genom att det nationella regelverket ändras eller preciseras, vilket regelverk antingen inte tolkas och tillämpas i enlighet med de gemenskapsrättsliga skyldigheterna eller inte bortses ifrån trots att så borde ske. Om så inte sker kan fastställandet av ett fördragsbrott tillsammans med en rättsstridig rättspraxis även utgöra grund för ansvarstalan mot medlemsstaten i fråga. Det är i huvudsak det som är föremålet för det tidigare nämnda Köblermålet.

33 — Se punkt 56.

67. Såsom ovan framgår anser jag att fastställandet av att en medlemsstat har åsidosatt sina skyldigheter enligt fördraget, när ett fördragsbrott på grund av nationella rättsliga instansers åsidosättande av de gemenskapsrättsliga skyldigheterna, alltid är beroende av olika faktorer, däribland den felaktiga nationella rättspraxisens strukturella beskaffenhet, beslutens verkan och status inom den nationella rättsordningen samt rättspraxisens inverkan på genomförandet av de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas målsättningar. Det är mot denna bakgrund som jag skall bedöma den talan som väckts av kommissionen mot Republiken Italien rörande de bevisningsregler som tillämpas av de nationella domstolarna vad gäller övervältring av skatter som uppburits i strid med gemenskapsrätten.

2. Grundprinciper i fråga om återkrav av skatter som uppburits i strid med gemenskapsrätten.

a) Återbetalning, övervältring och oberättigad vinst

68. Rätten för den enskilde att återkräva inbetalda belopp som myndigheterna felaktigt har uppburit utgör en grundläggande rättsprincip. Skatter kan endast uppbäras om de är rättsligt grundade. Om så inte är

fallet är skatten följaktligen felaktig och skall återbetalas.

69. Denna princip gäller även inom gemenskapens rättsordning. Enligt domstolens fasta rättspraxis utgör rätten att erhålla återbetalning av skatt som erlagts i en medlemsstat i strid med gemenskapsrätten en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som den enskilde erhållit genom gemenskapsrättsliga bestämmelser, som förbjuder sådana skatter. Medlemsstaten är alltså i princip skyldig att återbetala skatter som uppburits i strid med gemenskapsrätten. [34]

70. Oberoende av den uppenbara regeln att felaktigt inbetalda eller uppburna belopp skall återbetalas så snabbt som möjligt, följer denna konsekvens även av den ekonomiska nödvändigheten att åtgärda en störning i de konkurrensförhållanden som orsakats av uppbärande av en felaktig beskattning.

71. Enligt domstolens praxis finns endast ett undantag från detta krav på återbetalning av de felaktigt inbetalda skatterna. En medlemsstat kan endast motsätta sig återbetalning till en ekonomisk aktör av en skatt som uppburits i strid med gemenskapsrätten då det är fastställt att hela skattebördan har burits av en annan person än aktören och att återbetalning till denne skulle medföra oberättigad vinst för honom. Om endast en del av skatten har övervältrats ankommer det på de nationella myndigheterna att till aktören återbetala den icke övervältrade delen. [35]

72. Eftersom det är fråga om en inskränkning av en subjektiv rättighet i gemenskapsrätten finns anledning att göra en snäv tolkning av detta undantag. En snäv tolkning föranleds likväl av att en enkel skatteövervältring på kunderna inte nödvändigtvis neutraliserar skattens ekonomiska börda för den skattskyldige. Det är bland annat oerhört svårt att fastställa i vilken mån skatten helt eller delvis har övervältrats på kunderna. Detta kan illustreras med några observationer från mikroekonomisk analys.

73. I första hand måste det kontrolleras om en beskattning som höjer tillverkningspriset verkligen är inräknad i en varas pris. Prisökningen på en vara beror inte automatiskt på den uppburna skatten. Med tanke på marknadsförhållandenas och prisernas variation känner man inte i förväg till en skatts inverkan på ett visst pris. En

34 — Se domarna i de ovannämnda målen San Giorgio, punkt 12 (fotnot 5 ovan), Comateb, m.fl., punkt 20 (fotnot 12 ovan), Dilexport, punkt 23 (fotnot 8 ovan), liksom senare meddelade domar av den 8 mars 2001 i målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft och Hoechst (REG 2001, s. I-1727), punkt 84, och av den 11 juli 2002 i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 30 (fotnot 28 ovan).

35 — Bland annat domen i det ovannämnda målet Comateb m.fl., punkterna 27 och 28 (fotnot 12 ovan).

varas pris är inte oföränderligt. Generellt anpassar producenterna regelbundet sina priser till förhållandena på marknaden. Förutom tillverkningspris grundar en näringsidkare sin pristaktik bland annat på faktorer som den väntade utvecklingen på marknaden och en viss varas positionering på marknaden. En beskattning som ökar tillverkningspriset utgör endast en faktor bland andra för att bestämma ett pris.

74. På en rörlig marknad är det alltså svårt att fastställa ett direkt samband mellan en skatt som ökar tillverkningspriset och försäljningspriset. Detta leder dock inte, även om det är möjligt, till att de extra kostnader som följer av beskattningen helt upphävs för den skattskyldige. Med andra ord är det förhållandet att skatten bakas in i priset inte samma sak som övervältringen av en ekonomisk nackdel som drabbar näringsidkaren till följd av en felaktigt inbetald skatt.

75. Graden av övervältring beror särskilt på priselasticiteten till följd av efterfrågan. Det är endast i det (extrema) fallet då denna elasticitet är obefintlig, såsom ibland är fallet vad gäller oundgängliga varor, som en beskattning helt kan övervältras på kunden genom en prisökning. I sådant fall påverkar inte försäljningspriset efterfrågan. I alla andra situationer kan övervältring endast ske till viss del, vilket betyder att en delvis övervältring snarare utgör regel än undantag.

76. För en majoritet av varor är efterfrågan mer eller mindre elastisk i förhållande till priset. Näringsidkaren kan då delvis övervältra beskattningen, men man kan för den sakens skull inte dra slutsatsen att den ekonomiska bördan har övervältrats. Under sådana förhållanden fortsätter näringsidkaren i fråga att ofrånkomligt skadas på grund av en felaktigt inbetald skatt. Denna skada följer i första hand av en minskning av försäljningskvantiteten, och således intäkterna, till följd av prisökningarna och i andra hand av den del av beskattningen som näringsidkaren själv fått bära. [36]

77. En annan form av skada följer av minskningen av den kommersiella marginal som näringsidkaren disponerar över, eftersom denna marginal delvis "förbrukats" till följd av skatteövervältringen. På detta sätt minskar näringsidkarens möjligheter att anpassa sin marknadsstrategi. Om en prisökning hade varit kommersiellt tilltalande

36 — Se i denna betydelse generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 20 mars 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World (REG 2003, s. I-11365), punkt 48.

och möjlig under de på marknaden rådande förutsättningarna hade näringsidkaren även kunnat öka sitt försäljningspris om beskattning inte hade ägt rum.

78. Dessa överväganden leder till att det är nästan omöjligt att beräkna i vilken mån övervältringen av den ekonomiska bördan följer av skatten. För detta krävs en ingående marknadsbedömning som beaktar ett stort antal variabler, som strukturen på marknaden i fråga (större eller mindre efterfrågan) och substitutionsmöjligheter för den beskattade varan. Marknadsförhållandenas föränderliga karaktär och prisförändringar beroende på tillgång och efterfrågan bör även beaktas. Det är därför mycket svårt att fastställa vilken inverkan skatten får på försäljningspriset. För att fastställa denna inverkan måste man veta hur priserna och försäljningen skulle ha utvecklats utan beskattning.

79. Motsatt situation visar också att kausalitetssambandet mellan återbetalning och vinst vid övervältring är mycket skört. Det kan inte uteslutas att aktören i fråga även övervältrar återbetalade skatters "fördel" på den slutliga konsumenten genom att använda de återbetalade beloppen för att genomföra en prisminskning i syfte att behålla eller förstärka sin position på marknaden.

80. Under dessa omständigheter är det uppenbart att en laglig bestämmelse som artikel 29.2 i lag nr 428/1990 inte motsvarar den ekonomiska verkligheten när skatteövervältring anges som enda kriterium för antagandet att oberättigad vinst följer vid återbetalning.

81. Det som ovan sagts påverkar även bevisföringen. Denna måste kunna fastställa en stor mängd ekonomiska indikatorer, av vilka man slutligen kan förstå att återbetalningen av skatten i fråga verkligen medför vinst. Det säger sig självt att man inte kan förvänta sig en sådan bedömning från producenten. Jag konstaterar att det i vart fall är otillräckligt att begränsa sig till enkel räkenskapsgenomgång för att bevisa förekomsten av övervältring och den därav följande påstådda vinsten. Denna sista slutsats stöds även av domstolens praxis.

82. Av vad ovan sagts framgår klart att övervältringen av den ekonomiska skada som orsakats av en skatt inte är automatisk, och att även om skatteövervältring skett leder en återbetalning åtminstone inte alltid till vinst. Ur detta hänseende hänvisar jag även gärna till generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i målet Comateb m.fl., där han förklarar att "även om det medges att den ekonomiska aktören i vissa enstaka fall gör en förtjänst till följd av att en skatt som har uppburits utan grund återbetalas, när skatten helt eller delvis har övervältrats på ett senare omsättningsled,

måste frågan ställas om det i ett sådant fall med fog går att använda begreppet oberättigad vinst. Redan rättsteoretiska överväganden gör att frågan bör besvaras nekande. Jag anser nämligen att det inte med fog går att hävda att den fördel som den enskilde drar av att en skatt som rättsstridigt har uppburits av myndigheten utgör en oberättigad vinst. Framför allt anser jag inte att staten, som själv onekligen har gjort en oberättigad vinst genom att kanske under en följd av år uppbära en rättsstridig skatt, senare skall kunna åberopa just den principen för att förvägra återbetalning av de belopp som har uppburits utan grund". [37]

b) Principer om återkrav av felaktigt inbetalda skatter

83. Att det verkligen är fråga om vinst, och storleken på denna, som följer av återbetalningen av de felaktigt inbetalda skatterna kan alltså, mot bakgrund av nämnda ekonomiska principer, endast fastställas efter en ingående ekonomisk bedömning av marknaden i fråga. Detta leder mig in på principerna om återkrav av felaktigt inbetalda skatter som domstolen fastställt i rättspraxis och som den bekräftat flera gånger efter domen i målet San Giorgio.

84. Med tanke på vad som ovan anförts måste nationella bestämmelser i vilka återbetalningen av felaktigt uppburna skatter föreskrivs uppfylla höga krav. Det är uppenbart att villkoret att det skall vara fastställt att beloppet i fråga inte har övervältrats inte är tillräckligt. Bestämmelserna skall hellre syfta till att hindra att återbetalningen faktiskt leder till oberättigad vinst för aktören, [38] med andra ord att denne åtnjuter en fördel som han inte skulle ha erhållit om han agerat på ett förnuftigt sätt.

85. Att den sistnämnda aspekten är av särskild betydelse framgår även av domstolens fasta rättspraxis på detta område. Enligt denna rättspraxis ankommer det på nationella rättsinstanser att "mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma om kostnaden för skatten helt eller delvis har övervältrats av näringsidkaren på andra personer och om i förekommande fall en återbetalning till näringsidkaren skulle utgöra en oberättigad vinst". [39] Endast när det har fastställts att bördan

37 — Förslag till avgörande i det ovan i fotnot 12 nämnda målet Comateb m.fl., punkt 21. I samma betydelse även förslag till avgörande av generaladvokaten Mancini i det ovan i fotnot 5 nämnda målet San Giorgio, punkt 7.

38 — Se även generaladvokaten Jacobs ovan i fotnot 36 nämnda förslag till avgörande, punkt 49.

39 — Se bland annat domen i det ovan i fotnot 12 nämnda målet Comateb m.fl., (punkterna 21 och 23).

helt eller delvis har burits av en annan person än aktören och att en återbetalning skulle medföra oberättigad vinst för denne skall återbetalning inte ske. [40] Domstolens bedömning görs alltså i två etapper — först frågan om övervältringen och sedan frågan om oberättigad vinst.

86. Bestämmelserna som reglerar oberättigad vinst skall, om inga specifika gemenskapsrättsliga bestämmelser finns på området, antas av medlemsstaterna. Av detta följer onekligen att förutsättningarna för den skattskyldige att återkräva det felaktigt inbetalda beloppet skiljer sig åt i olika medlemsstater, men enligt domstolens fasta rättspraxis måste alltid de nationella bestämmelserna i fråga uppfylla två baskrav. För det första får bestämmelser angående nationella, liknande ansökningar inte vara fördelaktigare än de som gäller bestämmelserna i fråga (likvärdighetsprincipen). För det andra får bestämmelserna inte göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som fastställts av gemenskapens rättsordning (effektivitetsprincipen). [41]

87. Denna rättspraxis har som målsättning att, i avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser på området, för den enskilde säkerställa ett effektivt rättsligt skydd mot nationella myndigheter vad gäller utövningen av de rättigheter som fastställts av gemenskapens rättsordning och generellt säkerställa gemenskapsrättens ändamålsenliga verkan. Medlemsstaterna skall alltså undanröja de processuella hindren för denna målsättning.

88. För att återfå de felaktigt inbetalda beloppen borde det i princip vara tillräckligt att den som berörs visar att han verkligen har haft en ekonomisk börda och att beskattningen var felaktig. Eftersom det som undantag är tillåtet att inte återbetala då man kan anta att den som berörs gör en oberättigad vinst, vilket skulle vara fallet om den ekonomiska bördan helt eller delvis övervältrades på tredje man, skall det därefter bestämmas hur och av vem det skall bevisas att återbetalningen verkligen skulle orsaka en vinst.

89. Av vad som ovan sagts angående sättet på vilket aktörerna kan bestämma huruvida en skatt skall bakas in i försäljningspriserna, och att en eventuell vinst vid återbetalning är beroende av detta beslut, följer att det är fråga om en tung bevisbörda. Den

40 — Se dom av den 21 september 2000 i målen C-441/98 och C-442/98, Michaïlidis (REG 2000, s. I-7145), punkt 33.

41 — Domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Dilexport, punkt 25.

stora svårigheten att i praktiken förebringa detta bevis förklarar varför en nationell myndighet nöjer sig med en bevisning om vinst som vilar på en presumtion om övervältring. Det är sedan den skattskyldiges uppgift att förebringa ett negativt motbevis på att skatteövervältring inte ägt rum. Ett sådant system uppfyller dock inte de principer som fastställts och bekräftats av domstolen i ett antal domar.

90. Man bör utgå från principen att den person som till den nationella skattemyndigheten felaktigt har inbetalat skatt har rätt till återbetalning av detta belopp. [42] Om den nationella myndigheten önskar åberopa undantaget avseende förhindrandet av oberättigad vinst, skall det klart och tydligt bevisas att återbetalningen också skulle ha den verkan. Med andra ord ligger bevisbördan om oberättigad vinst helt hos den nationella myndigheten [43].

91. I detta fall har den nationella myndigheten åsidosatt gemenskapsrätten genom att uppbära en skatt som är oförenlig med relevanta bestämmelser i EG-fördraget (artikel 23 EG eller artikel 90 EG). Om en skattskyldig, som på grund av denna felaktighet har rätt till återbetalning av den inbetalningen, först måste bevisa att han inte från annat håll erhållit kompensation, erhåller den part som givit upphov till problemet en oacceptabel fördel.

92. Domstolen har enligt min mening uttryckt detta i domen i målet San Giorgio genom att slå fast följande: "I en marknadsekonomi baserad på fri konkurrens omfattar frågan huruvida och i vilken utsträckning en fiskal pålaga som ålagts en importör faktiskt har kunnat övervältras på senare omsättningsled, ett osäkerhetsmoment som inte systematiskt får läggas den person till last som i strid med gemenskapsrätten har förpliktats att betala en avgift." [44]

93. Det framgår klart av domstolens ovannämnda rättspraxis att det måste bevisas att en återbetalning verkligen skulle medföra en vinst. Det är alltså inte tillfredsställande att fastställa att övervältring skett för att därav dra slutsatsen att den ekonomiska bördan har neutraliserats, och att en återbetalning således skulle medföra en vinst. I detta hänseende har domstolen även beaktat att förutom de direkta effekterna av skatten kan ekonomisk skada uppkomma

42 — Se bland annat domarna i de ovannämnda målen San Giorgio (fotnot 5 ovan), punkt 12, och Comateb m.fl. (fotnot 12 ovan), punkt 20.

43 — Domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Dilexport, punkt 53.

44 — Domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet San Giorgio, punkt 15.

ur andra synvinklar, som det ankommer på den nationella domstolen att beakta i sin bedömning.

94. Domstolen har på detta vis i domarna i målen Comateb m.fl. och Michaïlidis uppmärksammat att även då det är fastställt att den skatt som felaktigt inbetalats helt eller delvis har övervältrats på tredje man, medför inte en återbetalning av det övervältrade beloppet till aktören nödvändigtvis en oberättigad vinst för denne. Den nationella myndigheten till vilken ansökan om återbetalning inkommit kan beakta den skada som en aktör kan ha drabbats av på grund av att den felaktiga beskattningen orsakat en minskning av import[45] eller export[46] till eller från andra medlemsstater.

95. I domen i målet Bianco och Girard har domstolen understrukit svårigheten i att fastställa de ekonomiska förhållanden av vilka det går att avgöra om vinst ägt rum eller inte. Domstolen har där förklarat "att man inte rent generellt kan slå fast att skatten i samtliga fall faktiskt övervältras, även om de indirekta skatterna enligt den nationella lagstiftningen är avsedda att övervältras på den slutliga konsumenten och så vanligen sker, helt eller delvis, i handeln. Den faktiska övervältringen, antingen den sker helt eller delvis, är i själva verket beroende av flera faktorer som sammanhänger med en kommersiell transaktion och skiljer denna från andra fall med andra omständigheter." Domstolen tillade att "det, beroende på typen av marknad, är mer eller mindre troligt att det har skett en övervältring. De många faktorer som avgör det kommersiella handlingssättet varierar emellertid från det ena fallet till det andra och gör det praktiskt taget omöjligt att bestämma respektive faktors faktiska betydelse för övervältringen." [47]

96. I fråga om bevisgrunderna har domstolen upprepade gånger fastställt att alla bevisregler som medför att återbetalning av den skatt som uppburits i strid med gemenskapsrätten blir i praktiken omöjlig eller orimligt svår är oförenliga med gemenskapsrätten. Detta är bland annat fallet med presumtioner eller bevisregler som innebär att bevisbördan för att de felaktigt inbetalda skatterna inte har övervältrats på andra rättsobjekt läggs på den avgiftspliktige. Detsamma gäller för de särskilda begränsningar i fråga om formen för de bevis som skall förebringas, exempelvis att andra bevismedel än skriftliga utesluts.[48] Domstolen har även vid flera tillfällen fastställt att det vid förekomst av

45 — Domen i det ovan i fotnot 12 nämnda målet Comateb m.fl., punkt 30.

46 — Domen i det ovan i fotnot 40 nämnda målet Michaïlidis, punkt 35.

47 — Dom av den 25 februari 1988 i målen 331/85, 376/85 och 378/85, Bianco och Girard (REG 1988, s. 1099), punkterna 17 och 20.

48 — Domarna i de ovannämnda målen San Giorgio (fotnot 5 ovan), punkt 14, och Dilexport (fotnot 8 ovan), punkt 48. Den lag som föregick den som är föremål för förevarande tvist utgör ett exempel på en sådan nationell reglering som lägger bevisbördan på den skattskyldige för det negativa motsatsbeviset. I domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien (fotnot 6 ovan) har domstolen fastställt att denna bestämmelse stred mot fördraget.

indirekta skatter inte existerar någon presumtion, enligt vilken övervältring har skett och att det ankommer på den skattskyldige att bevisa motsatsen. [49]

97. Förbudet att grunda sig på en lagstadgad presumtion om övervältring betyder också att det finns anledning att från fall till fall bedöma om en återbetalning skulle medföra oberättigad vinst för aktören. [50] Det ankommer dessutom på den nationella myndigheten att bevisa i vilken mån det uppkommer en vinst, i vilket fall återbetalning av en del av skatten eventuellt skulle kunna räcka.

98. Dessa principer om bevisning från myndigheternas sida betyder för övrigt inte att ingen typ av samarbete från den skattskyldiges sida kan krävas. Det är bland annat möjligt att kräva att den skattskyldige förebringar nödvändiga uppgifter för bedömningen av hans situation. Det är dock myndigheternas uppgift att däri finna övertygande bevis för att övervältring skett på så sätt att återbetalning verkligen skulle medföra en oberättigad vinst. [51] Under inga omständigheter kan den skattskyldiges samarbete leda till att bevisbördan överförs på honom.

99. Det framgår av uppgifterna ovan att medlemsstaterna har en skyldighet att uppnå resultat i fråga om återkrav av skatt som uppburits i strid med gemenskapsrätten genom att inrätta sina juridiska system på så sätt att dessa om de önskar åberopa undantaget om oberättigad vinst för att avslå en ansökan om återbetalning av sådan skatt, skall uppfylla följande krav:

— Myndigheten skall ensam bära bevisbördan.

— Myndigheten skall bevisa att en återbetalning faktiskt leder till en vinst.

— Beviset skall inte grundas på en presumtion om övervältring.

— Det kan inte krävas att den skattskyldige förebringar motbevis för att skatten inte har övervältrats.

49 — Domarna i de ovannämnda målen Bianco och Girard (fotnot 47 ovan), punkt 17, och Comateb m.fl. (fotnot 12 ovan), punkt 25.

50 — Se domen i det ovannämnda målet Michaïlidis (fotnot 40 ovan), punkt 32.

51 — Jämför i denna betydelse även generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande (fotnot 36 ovan), punkterna 59 och 60.

— Det kan dock krävas av den skattskyldige att han samarbetar i fråga om de bevis som myndigheten skall förebringa.

3. Italiensk rättspraxis

100. Till detta vill jag tillägga följande:

— En enkel genomgång av bokföringen för att bevisa förekomsten av en vinst är inte tillräcklig.

— Vinsten skall ha styrkts på grundval av en ingående ekonomisk bedömning av marknaden i fråga.

101. Detta leder till själva föremålet för denna talan om fördragsbrott, nämligen frågan huruvida artikel 29.2 i lag nr 428/1990, såsom den tolkas av de nationella rättsinstanserna och tillämpas av skattemyndigheten i republiken Italien, uppfyller de ovan nämnda villkoren, och om nationell rättspraxis uppvisar tecken som gör det möjligt att fastställa att Republiken Italien inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt EG-fördraget.

102. Artikel 29.2 i lag nr 428/1990 är formulerad så att den inte kan påstås strida mot gemenskapsrätten. Formuleringen är helt neutral och innehåller ingenting som domstolen har ansett strida mot de gemenskapsrättsliga skyldigheterna, såsom till exempel möjligheten att grunda sig på en presumtion om övervältring, skyldigheten för den skattskyldige att förebringa motbevis för att övervältring inte skett eller en begränsning angående bevismedlets beskaffenhet.

103. Som kommissionen påstått och bevisat på ett enligt min mening övertygande sätt, är denna bestämmelse, just på grund av sin obestämdhet, så allmänt formulerad att upprätthållandet eller utvecklingen av rättspraxis som strider mot de principer som domstolen fastställt i sin rättspraxis sedan domen i målet San Giorgio tillåts.

104. Kommissionen har särskilt åberopat ett antal domar som meddelats av Corte suprema di cassazione, av vilka det framgår att den högsta italienska rättsinstansen godtar att övervältring konstateras genom presumtion. Kommissionen har hänvisat till en dom som grundar sig på den vedertagna

omständigheten att företagen systematiskt övervältrar skatterna på kunderna. [52] Kommissionen har vidare åberopat en dom där det anges att det på basis av de fyra faktorer som ovan nämnts, det vill säga a) att den skattskyldige är näringsidkare, b) att företaget inte är insolvent, vilket skulle motivera antagandet om en försäljning med förlust, c) att alla italienska tullkontor uppbar skatterna i fråga och d) att detta skett under lång tid och utan protester, [53] inte kan anses att övervältring inte skett. Dessa faktorer har i huvudsak upprepats i en dom som meddelats av Tibunale civile di Genova. [54]

105. Vidare har kommissionen refererat till andra mål där man krävt att den enskilde skall förebringa räkenskapshandlingar för att avgöra om beskattningen övervältrats eller inte. Om den enskilde inte är i stånd att göra detta, till exempel för att den lagstadgade fristen för förvaring på tio år gått ut, kan man dra slutsatsen att övervältring skett. [55] I sådant fall har den enskilde nämligen inte förebringat det motbevis som krävs för att upphäva misstanken om övervältring. Kommissionen har i detta hänseende åberopat en av Corte d'appello di Torino meddelad dom, där ett sådant bevis inte godtagits. Denna dom upphävdes dock av Corte suprema di cassazione på grund av de bevissvårigheter som myndigheten i sådant fall skulle ställas inför.

106. Parallellt med denna tendens inom italiensk rättspraxis har den praxis som etablerats av den italienska skattemyndigheten i några administrativa cirkulär orsakat problem för de skattskyldiga som återkräver felaktigt inbetalda belopp. För att ha rätt till återbetalning skall det aktuella företagets bokföring visa att skatten inte upptagits i någon utgiftspost, utan i den aktiva sidan i balansräkningen. I annat fall anses övervältring ha skett.

107. Som svar på kommissionens anmärkningar har den italienska regeringen bekräftat att det även finns diverse avgöranden av italienska domstolar som följer en annan inriktning. I dessa avgöranden har presumtionen om övervältring inte godtagits, utan berörda domare har i det konkreta fallet konstaterat att myndigheterna inte lyckats bevisa någon övervältring och ansökan om återbetalning har bifallits. Den italienska regeringen har i detta hänseende åberopat statistik, av vilken framgår att mer än 120 miljarder ITL har återbetalats till de skattskyldiga sedan år 1992.

108. Den italienska regeringen har även understrukit att Corte suprema di cassaziones roll vad gäller bevisning begränsar sig

52 — Dom av den 12 mars 1993 i mål 3006, meddelad av Corte suprema di cassazione, första avdelningen.

53 — Dom av den 28 mars 1996 i mål 2844, meddelad av Corte suprema di cassazione, första avdelningen.

54 — Dom av den 12 april 1995.

55 — Dom av den 18 november 1994 i mål 9797 och dom av den 12 april 1984 i mål 2369, meddelade av Corte suprema di cassazione.

till fastställandet av generella principer och att det åligger de lägre domstolarna att konkret bedöma åberopad bevisning för att fastställa de faktiska omständigheterna.

109. Vad gäller myndigheternas praxis anser den italienska regeringen att kravet att räkenskapshandlingar skall förebringas är berättigat, då detta är det enda tänkbara sättet för myndigheten att bevisa att övervältring skett.

110. Även om italiensk rättspraxis till stor del rättar sig efter gemenskapsrättsliga principer i fråga om återkrav av felaktigt uppburna skatter, är det en ansenlig del av rättspraxis som inte överensstämmer med nämnda principer. Exempel i båda riktningar från italiensk rättspraxis visar i vart fall klart den oenighet som råder vad gäller tolkningen av artikel 29.2 i lag nr 428/1990. [56]

111. För övrigt berör återbetalningsfallen avseende felaktig skatt enligt kommissionen i huvudsak stora företag som har råd att finansiera de ofta långa återkravsprocesserna. Av detta följer att det särskilt är ansökningar om återbetalning från små och medelstora företag som oftare fått avslag.

112. Av detta följer att den italienska rättsordningen inte till fullo garanterar att de målsättningar uppfylls som framgår av punkterna 99 och 100 i detta förslag till avgörande. Kommissionen har visat att bevis i form av presumtioner fortfarande ofta godtas och att det framgår av olika juridiska instansers tillvägagångssätt att bevisbördan för att den berörda skatten inte har övervältrats i många fall läggs på den skattskyldige. Även om den felaktigt avlagda skatten i vissa fall återbetalats i enlighet med gemenskapsrätten är det uppenbart att denna lösning inte garanteras i samtliga fall. Jag vill dessutom understryka att det är fråga om praxis som tillämpats under flera års tid. [57] Denna praxis grundar sig på en presumtion om att övervältringen automatiskt medför en oberättigad vinst, trots att denna konsekvens särskilt måste fastställas.

56 — I domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Dilexport har domstolen konstaterat denna oenighet, även om det var fråga om olika opinionsyttringar mellan den italienska regeringen och återförvisningsdomaren (se punkt 50 i nämnda dom).

57 — Se i detta hänseende mitt förslag till avgörande i dom av den 26 juni 2001 i mål C-212/99, kommissionen mot Italien (REG 2001, s. I-4923), i vilket jag förklarat att den italienska regeringen hade ett resultatsansvar för att avskaffa diskrimineringen av utländska studenter som pågick sedan flera år tillbaka (punkt 46 i detta förslag till avgörande).

113. Under dessa omständigheter anser jag att den skattskyldiges utövande av sina rättigheter enligt gemenskapsrätten görs onödigt svår och att italiensk rättspraxis vad gäller återkrav av skatter som strider mot gemenskapsrätten går emot effektivitetsprincipen såsom den definieras i domstolens rättspraxis.

114. Till följd av det som anförts i punkterna 62–67 i detta förslag till avgörande anser jag dessutom att denna italienska rättspraxis är av strukturell natur. Detta framgår särskilt av att bevisning genom en presumtion om och ett antagande av att övervältring skett då den skattskyldige inte kunnat förebringa efterfrågade handlingar har upprätthållits av den högsta italienska rättsinstansen. Även om domstolar i lägre instanser fattar sina beslut i enlighet med gemenskapsrättsliga skyldigheter kan dessa beslut upphävas i högre instans. Denna strukturella karaktär framgår även av myndigheternas praxis på området.

115. Dessutom underminerar denna praxis berörda fördragsbestämmelsers ändamålsenliga verkan och de principer som domstolen uppställt på området. I fråga om ekonomiska anspråk från aktörer som deltar i handelsutbytet medför varje åsidosättande av de rättigheter som följer av gemenskapens rättsordning att deras konkurrensställning på den inre marknaden påverkas. Intressenterna måste vara säkra på att de kan lita på att återbetalning av skatter som uppburits av en medlemsstat i strid med gemenskapsrätten sker på samma sätt som för konkurrenterna i andra medlemsstater inom de begränsningar som fastställts av domstolen. Kravet på enhetlighet i tolkningen och tillämpningen av gemenskapsrätten följer av det faktum att de aktörer som deltar i handeln så långt som möjligt måste omfattas av identiska marknadsvillkor, i den mån dessa fastställs av offentliga organ.

116. Trots att artikel 29.2 i lag nr 428/1990 vid en första anblick kan verka förenlig med gemenskapsrätten, såsom visats ovan, medför den, på grund av att klar reglering saknas vad gäller bevisning, att den av gemenskapsrätten uppsatta målsättningen inte uppnås i praktiken. Sålunda anser jag att den rättspraxis som tillämpas i Republiken Italien i fråga om artikel 29.2 i lag nr 428/1990 är av en sådan strukturell beskaffenhet och har så negativa effekter på gemenskapsrättens ändamålsenliga verkan att man kan konstatera att Republiken Italien genom att upprätthålla denna bestämmelse inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt EG-fördraget.

VII — Förslag till avgörande

117. Jag föreslår följaktligen att domstolen skall

a) fastställa att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i sin lagstiftning bibehålla artikel 29.2 i lag nr 428 av den 29 december 1990, vari, som lagrummet tolkas och tillämpas av förvaltningsmyndigheter och domstolar, godtas ett bevisningssystem avseende återbetalning av skatt i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser, som gör det i praktiken omöjligt eller i vart fall orimligt svårt för den skattskyldige att utöva rätten till återbetalning av sådan skatt, vilket följaktligen strider mot av Europeiska gemenskapernas domstol fastslagna principer angående återkrav av felaktigt erlagt belopp,

b) förplikta Republiken Italien att ersätta rättegångskostnaderna.