ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

17 juli 2008 *

In zaak C-132/06,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 7 maart 2006,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en M. Afonso als gemachtigden,

verzoekster,

tegen

Italiaanse Republiek, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

verweerster,

* Procestaal: Italiaans.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis en U. Lõhmus, kamerpresidenten, E. Juhász, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 september 2007,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 oktober 2007,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door in de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289 houdende bepalingen tot opstelling van de jaar- en meerjarenbegroting van de Staat (begrotingswet voor 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello State (legge finanziara 2003)] van 27 december 2002 (gewoon supplement nr. 240/L bij GURI nr. 305 van 31 december 2002; hierna: „wet nr. 289/2002") uitdrukkelijk en algemeen te bepalen dat wordt afgezien van de controle van belastbare handelingen die gedurende een aantal belastbare tijdvakken zijn verricht, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2 en 22

van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), alsmede krachtens artikel 10 EG.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

2 Artikel 10 EG luidt:

„De lidstaten treffen alle algemene of bijzondere maatregelen welke geschikt zijn om de nakoming van de uit dit Verdrag of uit handelingen van de instellingen der Gemeenschap voortvloeiende verplichtingen te verzekeren. Zij vergemakkelijken de vervulling van haar taak.

Zij onthouden zich van alle maatregelen welke de verwezenlijking van de doelstellingen van dit Verdrag in gevaar kunnen brengen."

3 In de tweede overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt verklaard:

„Overwegende dat […] de begroting van de Gemeenschappen, onverminderd de andere ontvangsten, in haar geheel gefinancierd zal worden uit eigen middelen van de Gemeenschappen; dat deze middelen onder meer de ontvangsten uit de belasting over de toegevoegde waarde [(hierna: „btw")] omvatten, verkregen door toepassing van een gemeenschappelijk percentage op een grondslag welke op uniforme wijze volgens communautaire voorschriften wordt vastgesteld."

4 In de vierde overweging van de considerans van deze richtlijn staat:

„Overwegende dat rekening dient te worden gehouden met het doel van de afschaffing van het belasten bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de lidstaten, onder waarborging van de neutraliteit van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten, opdat uiteindelijk een gemeenschappelijke markt tot stand wordt gebracht waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt."

5 De veertiende overweging van de considerans van deze richtlijn leest:

„Overwegende dat de verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn, zo veel mogelijk moeten worden geharmoniseerd teneinde de nodige waarborgen te verkrijgen met betrekking tot de gelijkheid van de belastingheffing in alle lidstaten; dat degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn, periodiek aangifte moeten doen van het totale bedrag van hun handelingen, zowel ten opzichte van hun leveranciers als ten opzichte van hun afnemers, wanneer dat nodig is voor de vaststelling van en de controle op de grondslag van de eigen middelen."

6 Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn aan de btw onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, alsmede de invoer van goederen.

7 Artikel 22 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„[…]

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

[…]

5. Iedere belastingplichtige moet het nettobedrag van de [btw] bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.

[…]

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

[…]"

Nationaal recht

8 De artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002, die de „Aanvullende aangifte van de componenten van de belasting voor de voorgaande jaren" respectievelijk de „Automatische regularisatie voor de voorgaande jaren" regelen, betreffende zowel de btw als andere verplichte belastingen en voorheffingen.

Artikel 8 van wet nr. 289/2002

9 Artikel 8 van wet nr. 289/2002 voorziet, zakelijk weergegeven, in de mogelijkheid voor de belastingplichtigen om een aanvullende btw-aangifte in te dienen ter rectificatie van aangiften die reeds zijn ingediend voor belastbare tijdvakken tussen 1998 en 2001. Overeenkomstig lid 3 van dat artikel 8 moet samen met deze aangifte het aanvullende bedrag van de verschuldigde btw worden betaald vóór 16 april 2003, waarbij dat bedrag wordt berekend „volgens de bepalingen die van kracht waren tijdens elk van de betrokken belastbare tijdvakken". Deze aangifte is slechts geldig wanneer het daarin om bijkomende verschuldigde bedragen van ten minste 300 EUR per belastingjaar gaat. Wanneer de bedragen 3 000 EUR voor natuurlijke personen of 6 000 EUR voor rechtspersonen overschrijden, kan de betaling in twee gelijke tranches worden verricht.

10 Artikel 8, lid 4, van wet nr. 289/2002 voorziet in de mogelijkheid om volgens een vertrouwelijke procedure de aanvullende btw-aangifte in te dienen. Belastingplichtigen die voor de betrokken belastingjaren geen enkele aangifte hebben ingediend, kunnen echter geen gebruik maken van deze mogelijkheid.

11 Artikel 8, lid 6, van deze wet bepaalt dat, wanneer een aanvullende btw-aangifte is ingediend, tot een bedrag gelijk aan de volgens deze aangifte verschuldigde btw, verhoogd met 100 % — of het dubbele van het door de belastingplichtige aangegeven verschuldigde btw-bedrag — fiscaaladministratieve sancties vervallen, de betrokken belastingplichtige geen strafsanctie kan worden opgelegd voor een aantal fiscaalrechtelijke en gemeenrechtelijke strafbare feiten en geen belastingcontrole meer mogelijk is.

12 Volgens artikel 8, lid 9, van deze wet is voor belastingplichtigen die van de vertrouwelijke procedure van artikel 8, lid 4, van deze wet gebruik hebben gemaakt, geen controle meer mogelijk behalve een controle van de coherentie van hun aanvullende aangiften.

13 Artikel 8, lid 10, van wet nr. 289/2002 bepaalt dat de volgende belastingplichtigen evenwel niet in aanmerking komen voor het voordeel van dat artikel 8:

— de belastingplichtigen aan wie, op de datum van inwerkingtreding van deze wet, een proces-verbaal tot vaststelling met een positief resultaat, een bericht van wijziging of een uitnodiging tot tegenspraak is betekend;

— de belastingplichtigen jegens wie een strafprocedure is ingeleid wegens de in artikel 8, lid 6, sub c, van deze wet bedoelde strafbare feiten en die daarvan formeel in kennis zijn gesteld vóór de datum van indiening van de aanvullende btw-aangifte.

14 Volgens artikel 8, lid 12, van wet nr. 289/2002 kan de indiening van een aanvullende aangifte geen aangifte van een misdrijf vormen.

Artikel 9 van wet nr. 289/2002

15 Artikel 9 van wet nr. 289/2002 betreft de „Automatische regularisatie voor de voorgaande jaren". Volgens rondzendbrief nr. 12/2003 van de Agenzia delle Entrate — Direzione centrale normativa e contenzioso (Belastingkantoor — Algemene directie voor reglementeringen en geschillen) van 21 februari 2003 heeft de in artikel 9 van wet nr. 289/2002 bedoelde aangifte met het oog op deze automatische regularisatie, anders dan de in artikel 8 van deze wet bedoelde aanvullende btw-aangifte, niet tot doel de aangifte van bijkomende belastbare bedragen, maar de aangifte van gegevens op basis waarvan kan worden bepaald welk bedrag dient te worden gestort om kwijtschelding te krijgen.

16 Hoewel de belastbare tijdvakken waarvoor deze automatische regularisatie kan gelden, dezelfde zijn als die bedoeld in artikel 8 van wet nr. 289/2002, moet de op grond van artikel 9 van deze wet gedane aangifte, volgens lid 1 van artikel 9, „op straffe van nietigheid alle belastbare tijdvakken" omvatten.

17 Overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub b, van wet nr. 289/2002 bestaat de automatische regularisatie van de btw uit de betaling, voor elk belastbaar tijdvak, „van een bedrag van 2 % van de belasting voor de door de belastingplichtige gedane leveringen van goederen en verrichte diensten, waarvoor de belasting verschuldigd is geworden gedurende het belastbare tijdvak" en van een bedrag van 2 % van de btw over de leveringen van goederen en de diensten „die tijdens dezelfde periode is afgetrokken", waarbij deze bedragen worden opgeteld. Dit percentage bedraagt 1,5 % wanneer de input- of de outputbelasting meer dan 200 000 EUR bedraagt, en 1 % bij bedragen boven de 300 000 EUR. Wanneer op grond van deze bepaling meer dan 11 600 000 EUR moet worden betaald, wordt het gedeelte boven dit bedrag verminderd met 80 %. Artikel 9, lid 6, van deze wet legt evenwel een minimumbedrag voor elk belastingjaar vast van 500 EUR bij een omzet van minder dan 50 000 EUR, van 600 EUR bij een omzet tussen 50 000 en 180 000 EUR, en van 700 EUR bij een omzet van meer dan 180 000 EUR.

18 Voor elk belastingjaar waarvoor geen aangifte is ingediend, moet volgens artikel 9, lid 8, van wet nr. 289/2002 een forfaitair bedrag van 1 500 EUR voor natuurlijke personen en van 3 000 EUR voor vennootschappen en verenigingen worden betaald.

19 Overeenkomstig artikel 9, lid 10, sub b en c, van deze wet heeft de automatische regularisatie van de btw voor de betrokken belastingplichtige tot gevolg dat fiscaal-administratieve sancties vervallen, geen strafsanctie kan worden opgelegd voor een aantal fiscaalrechtelijke en daarmee samenhangende niet-fiscaalrechtelijke strafbare feiten en geen belastingcontrole meer mogelijk is.

20 Artikel 9, lid 14, van wet nr. 289/2002 bepaalt dat de volgende belastingplichtigen niet in aanmerking komen voor de automatische regularisatie:

— de belastingplichtigen aan wie, op de datum van inwerkingtreding van deze wet, een proces-verbaal tot vaststelling met een positief resultaat, een bericht van wijziging of een uitnodiging tot tegenspraak is betekend;

— de belastingplichtigen jegens wie een strafprocedure is ingeleid wegens de in artikel 9, lid 10, sub c, van deze wet bedoelde strafbare feiten en die daarvan formeel in kennis zijn gesteld vóór de datum van indiening van de aanvullende btw-aangifte.

— de belastingplichtigen die geen van de aangiften hebben ingediend voor de in artikel 9, lid 2, bedoelde belastingen en voor de in artikel 9, lid 1, bedoelde belastbare tijdvakken.

Precontentieuze procedure

21 Van mening dat de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002 onverenigbaar zijn met de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn alsmede met de artikelen 10 EG en 249 EG, heeft de Commissie, overeenkomstig de procedure van artikel 226 EG, de Italiaanse Republiek op 16 december 2003 een aanmaningsbrief gestuurd. Bij brief van 30 maart 2004 heeft deze lidstaat de door de Commissie aangevoerde onverenigbaarheid betwist. Daar de Commissie het antwoord van de Italiaanse Republiek onbevredigend vond, heeft zij deze lidstaat op 18 oktober 2004 een met redenen omkleed advies gestuurd, met het verzoek aan dit advies te voldoen binnen een termijn van twee maanden vanaf de ontvangst ervan. In haar antwoord van 31 januari 2005 op dit met redenen omkleed advies heeft de Italiaanse Republiek nogmaals betwist dat er sprake was van onverenigbaarheid. Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Argumenten van partijen

22 De Commissie stelt dat de Italiaanse Republiek, door in de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002 uitdrukkelijk en algemeen te bepalen dat wordt afgezien van de controle van belastbare handelingen die gedurende een aantal belastbare tijdvakken zijn verricht, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn alsmede krachtens artikel 10 EG.

23 De Commissie preciseert dat de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn alsmede artikel 10 EG de lidstaten een tweeledige verplichting opleggen, namelijk niet alleen om alle wetgevende handelingen van nationaal recht vast te stellen die noodzakelijk zijn om uitvoering te geven aan de Zesde richtlijn, maar ook om alle administratieve maatregelen te treffen die noodzakelijk zijn om de nakoming van de uit deze richtlijn voortvloeiende verplichtingen door de btw-plichtigen te waarborgen, en inzonderheid de verplichting tot betaling, binnen een bepaalde termijn, van de belasting die verschuldigd is ter zake van verrichte belastbare handelingen.

24 Volgens de Commissie vormen de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002 een afwijking van de algemene wetten die de btw regelen en die de gemeenschapsrichtlijnen ter zake van de btw in Italiaans recht omzetten. De Commissie is van mening dat deze afwijking in strijd is met de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn.

25 Aangaande de krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn op de lidstaten rustende verplichting om alle leveringen van goederen en diensten aan de btw te onderwerpen, stelt de Commissie dat een lidstaat zich niet eenzijdig kan onttrekken aan de verplichting om bepaalde categorieën van belastbare handelingen aan de btw te onderwerpen, hetzij door belastingvrijstellingen in te voeren waarin de gemeenschapswetgever niet heeft voorzien, hetzij door belastbare handelingen uit de werkingssfeer van deze richtlijn te sluiten, terwijl zij juist binnen de werkingssfeer ervan vallen.

26 Wat de bij artikel 22 van de Zesde richtlijn opgelegde verplichtingen betreft, voert de Commissie aan dat, aangezien deze verplichtingen ondubbelzinnig en op dwingende wijze zijn geformuleerd, de lidstaten de belastingplichtigen slechts van een van deze verplichtingen kunnen ontheffen op voorwaarde dat een specifieke bepaling van dat artikel 22 hun uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt van deze verplichtingen af te wijken. Volgens de Commissie strekt artikel 22, lid 8, van deze richtlijn ertoe, de nationale belastingadministraties de noodzakelijke controlemiddelen te verschaffen, waarbij de belastingplichtigen tegelijk verplichtingen worden opgelegd die het pendant vormen van dat vereiste van controle, en de lidstaten te verplichten „de juiste heffing van de belasting" te waarborgen dankzij doeltreffende controles en fraudebestrijding. De lidstaten ontlenen aan dit artikel 22 geen discretionaire bevoegdheid om alle belastingplichtigen te ontheffen van hun verplichting om een boekhouding te voeren, om facturen uit te reiken en om een aangifte tot betaling van de btw in te dienen.

27 De Commissie erkent dat de lidstaten bij de controle van de juistheid van de door de belastingplichtigen ingediende btw-aangiften en verrichte betalingen een zekere bewegingsvrijheid hebben waardoor zij hun controles kunnen afstemmen op de menselijke en technische middelen waarover zij daartoe beschikken. De artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/200 gaan echter verder dan de discretionaire bevoegdheid die de lidstaten van de gemeenschapswetgever hebben gekregen, aangezien de Italiaanse Republiek algemeen, zonder onderscheid en preventief afziet van elke controle en verificatie ter zake van de btw.

28 Daar de Commissie bovendien heeft vastgesteld dat er geen enkel verband bestaat tussen de volgens de gewone btw-regels berekende belastingschuld en de bedragen die de belastingplichtigen moeten betalen willen zij in aanmerking komen voor de kwijtscheldingsregelingen van de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002, is zij van mening dat het bepaalde in deze artikelen de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel ernstig in gevaar kan brengen, het aan dit stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit op de helling kan zetten en afbreuk kan doen aan de verplichting om de gelijkheid van de belastingheffing in alle lidstaten te waarborgen.

29 De Italiaanse Republiek, die erkent dat de gemeenschapsregeling inzake btw de lidstaten verplicht om alle belastingplichtigen aan de belasting te onderwerpen en tot nakoming van deze verplichting controles te verrichten, stelt dat de regeling van de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002 voor de verplichtingen van de

belastingplichtigen noch voor de componenten van de belasting gevolgen heeft. Er zijn daarentegen gevolgen voor de controle op en de inning van de belasting, waarvoor de lidstaten over een beoordelingsvrijheid beschikken.

30 Volgens deze lidstaat komt de grief van de Commissie, namelijk dat met de regeling van de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002 „algemeen, zonder onderscheid en preventief wordt afgezien van elke controle en verificatie ter zake van de btw", erop neer dat de lidstaten op algemene wijze wordt verhinderd gebruik te maken van middelen tot verzoening of tot beslechting van hangende zaken teneinde geschillen te voorkomen en onmiddellijk voor inkomsten te zorgen door na onderhandeling belastingverlagingen toe te kennen.

31 De Italiaanse Republiek voert met name aan dat haar belastingadministratie niet in staat is alle belastingplichtigen te controleren, zodat de regeling van de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002 het mogelijk moet maken een aanzienlijk deel van de belasting onmiddellijk te innen en haar controles te richten op de belastingplichtigen die geen gebruik hebben gemaakt van de betrokken kwijtscheldingsregeling.

32 Deze lidstaat betoogt bovendien dat het feit dat belastingbedragen zijn geïnd die, volgens hem, aanzienlijk meer bedragen dan wat had kunnen worden geïnd ingevolge de gewone verificatie- en controleprocedure, erop wijst dat de uit de Zesde richtlijn voortvloeiende verplichtingen zijn nagekomen en dat het tegendeel niet zonder meer kan worden aangenomen op grond van het feit dat deze bedragen zijn ingevorderd via betalingen die de belastingplichtigen spontaan hebben verricht in plaats van na een dwingend verzoek van de belastingadministratie.

33 Volgens deze lidstaat heeft artikel 8 van wet nr. 289/2002 tot doel, belastingplichtigen die bij de belastingadministratie nog niet bekend staan als fraudeurs, de mogelijkheid te bieden hun situatie te regulariseren op voorwaarde dat zij spontaan aangifte doen van de belastbare bedragen waarvoor fraude is gepleegd, en ten minste 50 % van de ontweken belasting (of twee derde bij inhoudingen) betalen. Als gevolg van de betaling kan de belastingadministratie geen controles meer verrichten voor de bedragen die niet minstens 100 % hoger zijn dan de in de aanvullende aangifte vermelde bedragen (of 50 % bij aanvullende inhoudingen).

34 Met een beroep op artikel 8, lid 10, van wet nr. 289/2002, waarvan het bepaalde is weergegeven in punt 13 van het onderhavige arrest, stelt de Italiaanse Republiek dat belastingplichtigen die reeds als fraudeurs bekend staan, uitgesloten zijn van het voordeel van de regeling van artikel 8.

35 Wat artikel 9 van wet nr. 289/2002 betreft wijst de Italiaanse Republiek erop dat het voordeel van deze bepaling wordt geweigerd in de twee gevallen van artikel 8, lid 10, van deze wet, die in punt 13 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet, alsmede, overeenkomstig artikel 9, lid 14, van deze wet, wanneer de betrokkene geen van de aangiften heeft ingediend voor de belastingen bedoeld in dat artikel 9, lid 2, en voor de belastbare tijdvakken bedoeld in artikel 9, lid 1.

36 Deze lidstaat preciseert dat de verwijzing in artikel 9, lid 14, van wet nr. 289/2002 naar „de belastingen bedoeld in lid 2" steeds aldus is uitgelegd dat de belastingen bedoeld in artikel 9, lid 2, sub a, van deze wet en de btw bedoeld in dat artikel 9, lid 2, sub b, afzonderlijk moeten worden beschouwd. Zo is erkend dat het voordeel van de automatische regularisatie van artikel 9 is uitgesloten wanneer tijdens alle betrokken jaren geen btw-aangifte is ingediend, ook al werden voor diezelfde jaren aangiften voor andere belastingen ingediend. Deze lidstaat voegt daaraan toe dat de belastingadministratie overeenkomstig artikel 9, lid 9, van wet nr. 289/2002 steeds het recht heeft de belasting die verschuldigd is op basis van de gegevens in de btw-aangifte in te vorderen en dat een belastingcontrole in elk geval steeds mogelijk is wanneer dient te worden nagegaan of er al dan niet een recht op teruggaaf van de belasting bestaat zoals dat uit deze aangifte zou moeten blijken.

Beoordeling door het Hof

37 Uit de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn alsmede uit artikel 10 EG vloeit voort dat iedere lidstaat verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd. In dit verband moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun

boekhouding en andere relevante documenten controleren alsmede de verschuldigde belasting berekenen en innen.

38 In het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel zijn de lidstaten gehouden, de nakoming van de op de belastingplichtigen rustende verplichtingen te waarborgen en daarbij beschikken zij over een zekere bewegingsvrijheid met name aangaande de wijze waarop de middelen waarover zij beschikken, worden aangewend.

39 Deze bewegingsvrijheid wordt evenwel beperkt door de verplichting om de doeltreffende inning van de eigen middelen van de Gemeenschap te waarborgen en door de verplichting om binnen een lidstaat dan wel in alle lidstaten geen aanzienlijke verschillen in de behandeling van de belastingplichtigen in het leven te roepen. Het Hof heeft geoordeeld dat de Zesde richtlijn dient te worden uitgelegd in overeenstemming met het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing (arrest van 16 september 2004, Cimber Air, C-382/02, Jurispr. blz. I-8379, punt 24). De lidstaten moeten bij de inning van de btw steeds dit beginsel eerbiedigen.

40 Krachtens artikel 8 van wet nr. 289/2002 kunnen belastingplichtigen die voor de belastbare tijdvakken tussen 1998 en 2001 — in bepaalde gevallen is dit slechts één jaar vóór de invoering van deze wet — hun verplichtingen niet zijn nagekomen, aan controles en aan de toepasselijke sancties ontsnappen, binnen de grens van een bedrag dat gelijk is aan het dubbele van het btw-bedrag dat blijkt uit de aanvullende btw-aangifte. De Italiaanse autoriteiten hebben immers niet langer het recht de belastbare handelingen die zijn verricht tijdens een periode van vier jaar vóór de invoering van deze wet, te controleren, evenwel binnen de grens van de in artikel 8, lid 6, van deze wet vastgestelde bedragen. In beginsel is van dit recht op controle afgezien wanneer de belastingplichtige het aanvankelijk door hem verschuldigde bedrag heeft aangegeven en voldaan. Aangezien een controle slechts mogelijk is voor de bedragen die meer dan het dubbele zijn van de door de belastingplichtige in de aanvullende btw-aangifte aangegeven bedragen, is wet nr. 289/2002 voor de belastingplichtigen evenwel een sterke stimulans om slechts een deel van de daadwerkelijke schuld aan te geven. Belastingplichtigen die het voordeel van dit artikel genieten, ontsnappen dus definitief aan hun verplichtingen tot aangifte en tot betaling van het btw-bedrag dat normaliter voor de belastbare tijdvakken tussen 1998 en 2001 verschuldigd zou zijn geweest.

41 Het btw-bedrag dat krachtens artikel 9 van wet nr. 289/2002 verschuldigd is, verschilt nog sterker van het bedrag dat de belastingplichtige had moeten betalen. Volgens dat artikel kan een belastingplichtige die voor de belastbare tijdvakken tussen 1998 en 2001 geen aangifte heeft ingediend, immers ontsnappen aan elke controle en elke fiscaaladministratieve en strafsanctie door een bedrag te betalen van 2 % van de btw op de door hem gedane leveringen van goederen en verrichte diensten en van 2 % van de tijdens diezelfde periode afgetrokken btw. Dit percentage bedraagt 1,5 % wanneer de input- of de outputbelasting meer dan 200 000 EUR bedraagt, en 1 % bij bedragen boven de 300 000 EUR. Wanneer het krachtens artikel 9 verschuldigd bedrag een bepaald plafond overschrijdt, wordt het gedeelte boven dat plafond verminderd met 80 %. De verschuldigde bedragen kunnen niet lager dan 500 EUR zijn.

42 Bijgevolg kunnen belastingplichtigen die voor de belastbare tijdvakken tussen 1998 en 2001 hun verplichtingen ter zake van de btw niet zijn nagekomen, dankzij artikel 9 van wet nr. 289/2002 definitief ontsnappen aan hun verplichtingen en aan de sancties bij niet-nakoming ervan door in plaats van een aan de omzet evenredig bedrag een forfaitair bedrag te betalen. Dit forfaitaire bedrag staat evenwel niet in verhouding tot het bedrag dat de belastingplichtige zou hebben moeten betalen op basis van de omzet van verrichte, doch niet aangegeven handelingen.

43 Doordat de uit de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn voor de belastingplichtigen voortvloeiende verplichtingen zeer kort na het verstrijken van de termijnen waarover zij beschikken om de normaliter verschuldigde btw-bedragen te voldoen, worden vervangen door andere verplichtingen die de betaling van deze bedragen niet omvatten, maken de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002 deze artikelen van de Zesde richtlijn tot een dode letter, hoewel zij de fundamenten van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormen en aldus de structuur zelf van deze belasting uitmaken. Door de grote wanverhouding tussen de daadwerkelijk verschuldigde bedragen en de bedragen die worden betaald door de belastingplichtigen die de fiscale kwijtschelding willen verkrijgen, ontstaat nagenoeg een belastingvrijstelling.

44 Bijgevolg wordt door wet nr. 289/2002 de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel ernstig in gevaar gebracht. De bepalingen van deze wet zetten het beginsel van fiscale neutraliteit op de helling doordat aanzienlijke verschillen in de behandeling van de belastingplichtigen op het Italiaanse grondgebied ontstaan. Om

dezelfde reden wordt afbreuk gedaan aan de verplichting om de gelijkheid van de belastingheffing in alle lidstaten te waarborgen.

45 Aangezien — zoals wordt verklaard in de vierde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn — het beginsel van fiscale neutraliteit een gemeenschappelijke markt met een gezonde mededinging beoogt tot stand te brengen, wordt de werking zelf van de gemeenschappelijke markt aangetast door de Italiaanse wettelijke regeling, daar de belastingplichtigen in Italië de verwachting kunnen koesteren dat zij hun belastingschulden grotendeels niet hoeven te betalen.

46 In deze context zij benadrukt dat de bestrijding van fraude een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 71, en 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, Jurispr. blz. I-4019, punt 29). Zo worden de lidstaten in artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn verzocht in voorkomend geval bijkomende verplichtingen tot voorkoming van fraude op te leggen.

47 Vastgesteld dient evenwel te worden dat de Italiaanse wettelijke regeling het tegenovergestelde effect heeft, aangezien de belastingplichtigen die fraude hebben gepleegd, door wet nr. 289/2002 worden bevoordeeld.

48 De Italiaanse Republiek stelt dat de gevallen waarin belastingplichtigen worden uitgesloten van het voordeel van de betrokken fiscale kwijtschelding, de werkelijke impact van deze maatregel minimaliseren. Met name belastingplichtigen die voor geen enkel van de betrokken belastingjaren een btw-aangifte hebben ingediend, en de belastingplichtigen die hun verplichtingen ter zake van de btw niet zijn nagekomen en jegens wie reeds een procedure is afgesloten in het voordeel van de belastingautoriteiten, komen niet voor deze maatregel in aanmerking.

49 Het cijfermateriaal dat de Italiaanse Republiek voor haar verweer heeft overgelegd en waaruit blijkt dat bijna 15 % van de belastingplichtigen (of ongeveer 800 000 belastingplichtigen) in 2001 om fiscale kwijtschelding heeft verzocht, maakt evenwel

duidelijk dat de omvang van deze maatregel niet als beperkt kan worden beschouwd, niettegenstaande de uitsluitingsgronden waarop de betrokken lidstaat de aandacht heeft gevestigd.

50 Aangezien de uitsluitingsgronden zeer beperkt in aantal zijn, dient te worden vastgesteld dat de Commissie de litigieuze kwijtschelding terecht aanmerkt als een maatregel waarbij algemeen en zonder onderscheid wordt afgezien van de door de belastingadministratie uitgeoefende controle- en rectificatiebevoegdheid.

51 Volgens de Italiaanse Republiek heeft de openbare schatkist dankzij wet nr. 289/2002 onmiddellijk en zonder lange gerechtelijke procedures een deel van de aanvankelijk niet aangegeven btw kunnen invorderen.

52 Doordat de kwijtscheldingsmaatregel is ingevoerd zeer kort na het verstrijken van de termijnen waarbinnen de belastingplichtigen de btw hadden moeten voldoen, en doordat het te betalen bedrag zeer laag is vergeleken met de daadwerkelijk verschuldigde belasting, maakt deze maatregel het de belastingplichtigen echter mogelijk definitief te ontsnappen aan hun verplichtingen ter zake van de btw, ofschoon de nationale belastingautoriteiten ten minste een deel van deze belastingplichtigen tijdens de vier jaar vóór de datum van verjaring van de normaliter verschuldigde belasting op het spoor hadden kunnen komen. In deze zin is wet nr. 289/2002 een uitholling van de verantwoordelijkheid die op elke lidstaat rust om de juiste heffing van de belasting te waarborgen.

53 Bijgevolg dient het door de Commissie ingestelde beroep gegrond te worden verklaard en te worden vastgesteld dat de Italiaanse Republiek, door in de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002 algemeen en zonder onderscheid af te zien van de controle van belastbare handelingen die zijn verricht in een aantal belastbare tijdvakken, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn alsmede krachtens artikel 10 EG.

Kosten

54 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Italiaanse Republiek in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart:

1) Door in de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289 houdende bepalingen tot opstelling van de jaar- en meerjarenbegroting van de Staat (begrotingswet voor 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello State (legge finanziara 2003)] van 27 december 2002 algemeen en zonder onderscheid af te zien van de controle van belastbare handelingen die zijn verricht in een aantal belastbare tijdvakken, is de Italiaanse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, alsmede krachtens artikel 10 EG.

2) De Italiaanse Republiek wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen