CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO

van 7 juni 2001 [1]

1. Elke thesaurier kan op een gegeven moment, ook als de organisatie waartoe hij behoort volkomen gezond is, met netelige problemen worden geconfronteerd wanneer de dagelijks binnenkomende betalingen niet overeenkomen met de door hem te verrichten uitgaven. In verband met de manier waarop zij een dergelijke wanverhouding wilde voorkomen, moet de Italiaanse Republiek zich thans voor het Hof verantwoorden ter zake van een door de Commissie van de Europese Gemeenschappen gestelde niet-nakoming.

2. De regering van deze lidstaat heeft het volgende verklaard: „Het verlies van inkomsten als rechtstreeks gevolg van het wegvallen van de BTW-heffing bij invoer door de douane gaf in 1993 reden tot bezorgdheid.

Het werd tegen deze achtergrond opportuun geacht, voor een beperkte categorie belastingplichtigen (degenen die in de loop van het voorgaande jaar intracommunautaire importen hadden verricht voor een bedrag van meer dan 10 % van het totaalbedrag van de importen) te bepalen dat hun belastingvorderingen werden terugbetaald in de vorm van staatsleningen en in de daaropvolgende jaren niet in mindering konden worden gebracht.

Door middel van de teruggaaf in de vorm van afgifte van staatsleningen vanaf 1 januari 1994 aan deze categorie belastingplichtigen die, vóór de openstelling van de douanegrenzen, onmiddellijke belastinginkomsten garandeerden, kon de belastingdienst dus ook voor het boekjaar 1993 voor stabiliteit van de interne inkomsten zorgen."

3. De maatregelen van de Italiaanse Republiek staan in twee opeenvolgende regelingen. In de eerste plaats in wetsbesluit nr. 16 van 23 januari 1993 (GURI nr. 18 van 23 januari 1993), omgezet in wet nr. 75 van 24 maart 1993 (GURI nr. 69 van 24 maart 1993).

4. Artikel 11, eerste en tweede alinea, van het wetsbesluit bepaalt:

„De belastingplichtigen die in de loop van 1992 importen uit andere lidstaten hebben verricht voor een bedrag dat hoger is dan

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

10 % van het totaal van hun in de loop van dat jaar verrichte handelingen, en die een BTW-krediet van niet minder dan 100 miljoen lire hebben aangegeven, kunnen dat krediet de daaropvolgende jaren niet in mindering brengen [...]

De bepalingen van artikel 10, eerste en tweede alinea, zijn van toepassing op de aflossing van de in de eerste alinea van het onderhavige artikel bedoelde kredieten [...] [die bepalingen betreffen de aflossing van de uit de afwikkeling van de jaarlijkse aangiften van de inkomsten en de BTW voortvloeiende kredieten door de afgifte van staatsleningen aan de betrokken belastingplichtigen]. In dat geval moet het verzoek [tot teruggaaf van het BTW-overschot door de afgifte van staatsleningen] uiterlijk op 31 maart 1993 worden ingediend; de uiterste datum voor verificaties is 30 juni 1993; de rente over ieder krediet moet op 31 december 1993 worden berekend; het genot van de staatsleningen gaat in op 1 januari 1994; de maximumwaarde van de uitgegeven leningen mag niet hoger zijn dan 7 500 miljard lire; die uitgave wordt geboekt op de betrokken post van de begroting van het Ministerie van de Schatkist voor het boekjaar 1993; het decreet van de minister van de Schatkist betreffende de kenmerken en modaliteiten van en procedures voor de afgifte van de staatsleningen moet uiterlijk op 30 november 1993 in de *Gazzetta ufficiale* worden gepubliceerd."

5. Deze bijzondere teruggaafregeling is verlengd bij wetsbesluit nr. 250 van 28 juni 1995 (GURI nr. 150 van 29 juni 1995), omgezet in wet nr. 349 van 8 augustus 1995 (GURI nr. 196 van 23 augustus 1995), waarvan artikel 3 bis, eerste alinea bepaalt:

„Met het oog op de aflossing van de kredieten van belasting over de toegevoegde waarde en de bijbehorende rente - zoals vastgesteld in de voor 1992 ingediende aangiften van de belastingplichtigen die zijn bedoeld in artikel 11, eerste alinea, van wetsbesluit nr. 16 van 23 januari 1993, na wijziging omgezet in wet nr. 75 van 24 maart 1993 - die op de datum van inwerkingtreding van het onderhavige decreet niet zijn teruggegeven, wordt het Ministerie van de Schatkist gemachtigd, voor een maximumbedrag van 400 miljard lire nieuwe, vrij verhandelbare staatsleningen uit te geven, die op 1 januari 1996 ingaan en een looptijd van tien jaar hebben [...]"

6. Zoals bekend is het communautaire mechanisme van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna „BTW") volledig gebaseerd op het beginsel dat elke belastingplichtige op de belasting die hij voor de door hem verrichte handelingen is verschuldigd, de belasting in aftrek mag brengen die hij zelf aan zijn leveranciers bij de verwerving van de voor de uitoefening van zijn bedrijf noodzakelijke goederen en diensten heeft betaald; hierdoor verschilt de BTW duidelijk van de cumulatieve cascadestelsels, waarin de belastingen die in de diverse stadia van het handelscircuit worden betaald, bij elkaar worden opgeteld.

7. Dit beginsel is neergelegd in de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetge-

vingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [2] (hierna: „Zesde richtlijn").

8. Artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke is verschuldigd of voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

b) de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

c) de belasting over de toegevoegde waarde welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, onder a, en artikel 6, lid 3, verschuldigd is."

9. Artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgende periode wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is."

10. Omdat zij van mening was dat de genoemde Italiaanse bepalingen inbreuk maakten op deze artikelen van de Zesde richtlijn, heeft zij tegen de Italiaanse Republiek het onderhavige niet-nakomingsberoep ingesteld, dat op 2 maart 2000 onder nummer C-78/00 ter griffie van het Hof is ingeschreven.

11. Het verzoekschrift van de Commissie strekt tot vaststelling dat de Italiaanse

2 — PB L 145, blz. 1.

Republiek, door te bepalen dat voor een categorie van belastingplichtigen die in de loop van 1992 over een belastingkrediet beschikten, de teruggaaf van BTW werd vervangen door de — bovendien te laat tot stand gekomen — afgifte van staatsleningen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 17 en 18 van de Zesde richtlijn, met verwijzing van de Italiaanse Republiek in de kosten. De Italiaanse Republiek concludeert tot verwerping van het beroep.

12. Om te beginnen zal ik nagaan welke schending van de Zesde richtlijn de Commissie de Italiaanse Republiek precies verwijt, daar bij lezing van de in de precontentieuze fase gevoerde correspondentie tussen de twee partijen de indruk ontstaat dat dit niet helemaal duidelijk was.

13. In eerste instantie heeft de Commissie namelijk aangevoerd dat de afgifte van effecten aan belastingplichtigen met een BTW-krediet voor het jaar 1992, gezien de voorwaarden van dit afgifte, inbreuk maakt op de regel dat overbrenging van het restbedrag plaatsvindt naar de periode die volgt op die waarin het bedrag van de toegestane aftrek hoger is dan de aan de schatkist verschuldigde belasting.

14. De Commissie voerde op dit punt niet alleen aan dat die afgifte volgens de Italiaanse bepalingen niet in 1993, maar pas in 1994 zou geschieden, maar ook en wellicht vooral dat de effecten in werkelijkheid met grote vertraging waren afgegeven.

15. De teruggaaf in de vorm van afgifte van leningen als zodanig keurde zij niet met zoveel woorden af. De Commissie heeft zich pas in een later stadium uitdrukkelijk op het standpunt gesteld dat de afgifte van staatsleningen niet als een teruggaaf in de zin van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt; de te late afgifte van de leningen beschouwde zij nog enkel als omstandigheid die de inbreuk verzwaarde.

16. Deze verduidelijking heeft voldoende tijdig plaatsgevonden, zodat geen tegenstrijdigheid tussen de aanmaningsbrief, het met redenen omkleed advies en het verzoekschrift kan worden gesteld.

17. De Italiaanse regering brengt in de loop van haar betoog wel punten naar voren die als schommelingen in het standpunt van de Commissie zouden kunnen worden gezien, maar zij betwist de ontvankelijkheid van het beroep niet, en de argumenten die zij in haar verweer aanvoert, hebben juist betrekking op de vraag of zij het recht had, nadat zij had gekozen voor de mogelijkheid die artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn biedt — teruggaaf van het BTW-krediet in plaats van overbrenging naar het volgende boekjaar — de teruggaaf te realiseren via de afgifte van staatsleningen.

18. Welke argumenten worden aangevoerd?

19. Naar de mening van de Commissie, die zich baseert op het arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. [3], moet, wanneer een lidstaat voor teruggaaf van een BTW-krediet kiest, die teruggaaf onmiddellijk geschieden, en wel in de vorm van terbeschikkingstelling van gereed geld aan de belastingplichtige.

20. De lidstaten kunnen de teruggaaf weliswaar nader regelen, doch moeten zij daarbij de verplichtingen inzake onmiddellijkheid en het ter beschikking stellen van gereed geld in acht nemen.

21. Hiervan is geen sprake als een belastingplichtige een staatslening krijgt die pas na vijf of tien jaar vervalt.

22. Deze belastingplichtige moet, als hij ten behoeve van zijn onderneming daadwerkelijk wil beschikken over het bedrag dat de Italiaanse staat hem verschuldigd is, een koper voor de hem afgegeven staatslening zien te vinden, waarbij hij het risico loopt dat die de lening niet tegen de nominale waarde van hem zal kopen; ook zal hij in elk geval de commissie moeten betalen die door de bij de transactie ingeschakelde financiële tussenpersoon wordt gevraagd.

23. In feite heeft de door de Italiaanse Republiek verrichte operatie volgens de Commissie alle kenmerken van een gedwongen lening.

24. Uiteraard huldigt de Italiaanse regering een totaal ander standpunt. Om te beginnen betoogt zij dat zij het BTW-krediet dat de belastingplichtigen kunnen doen gelden, geenszins heeft gekort. Hun vordering is volledig erkend. Verder heeft zij, nadat zij voor teruggaaf in plaats van overbrenging had gekozen, slechts gebruik gemaakt van de haar in artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid tot nadere regeling van de teruggaaf.

25. Dienaangaande voert zij aan dat onder keuze van de modaliteiten van de regeling iets anders moet worden verstaan dan de keuze tussen bankcheque, girale of bankoverschrijving of contante betaling.

26. Naar haar mening zijn er nog wel meer modaliteiten denkbaar, voorzover die er maar niet toe leiden dat de belastingplichtige met een BTW-krediet wordt benadeeld.

3 — C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 45.

27. In zoverre is de door de Italiaanse Republiek soeverein vastgestelde regeling niet voor kritiek vatbaar.

28. Immers, ook al zijn de staatsleningen pas vanaf 1 januari 1994 uitgegeven, de belastingplichtigen hebben tot die datum rente ontvangen conform de Italiaanse bepalingen op het gebied van de teruggaaf van belasting. De leningen zelf droegen een hoog rentepercentage dat aanzienlijk afweek van het inflatiecijfer; in 1998 bijvoorbeeld bedroeg het verschil 7,8 %.

29. Tot 1999 was dit rentepercentage steeds hoger geweest dan het voor de teruggaaf van belastingen bepaalde tarief. In ieder geval zijn de leningen zonder meer verhandelbaar omdat zij tot de officiële notering zijn toegelaten, en kunnen in beginsel, op basis van hun rentepercentage, zelfs boven de nominale waarde worden verhandeld. De belastingplichtige kan zijn leningen dan ook te allen tijde desgewenst te gelde maken, met ontvangst van een bedrag aan gereed geld dat ten minste gelijkwaardig is aan zijn vroegere BTW-vordering.

30. De Italiaanse regering merkt ten slotte op dat de Commissie, door haar kritiek te concentreren op de vertraging bij de uitgifte van de leningen, in feite heeft erkend dat aflossing van een BTW-vordering door de afgifte van staatsleningen als vorm van teruggaaf volledig toelaatbaar is in het licht van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, voorzover de leningen niet met vertraging worden afgegeven en de belastingplichtige daardoor een economisch nadeel lijdt.

31. Volgens de Italiaanse regering zijn er in casu inderdaad vertragingen geweest, maar deze hadden te maken met bepaalde problemen en fouten van de betrokken diensten; hierdoor kan haar aanpak echter niet in zijn geheel op losse schroeven komen te staan.

32. Wat is de waarde van deze argumenten?

33. Om te beginnen kan op een principiële vraag alleen maar een principieel antwoord komen en daarom zie ik het belang niet in van bespreking van de concrete winsten of verliezen van de Italiaanse belastingplichtigen aan wie bij wijze van teruggaaf van hun BTW-krediet staatsleningen zijn afgegeven.

34. De enige vraag die ik moet beantwoorden is die of de afgifte als zodanig toelaatbaar is in het licht van de regels van de Zesde richtlijn.

35. Mijn antwoord op die vraag luidt ondubbelzinnig „nee". Op basis van de tekst van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn moet worden geconstateerd dat, wanneer een belastingplichtige aan het einde van een aangifteperiode een krediet heeft, het recht op aftrek moet leiden tot hetzij overbrenging van het overschot naar de volgende periode, hetzij teruggave, dit naar keuze van de betrokken lidstaat.

36. Het is uitgesloten dat de gemeenschapswetgever twee mogelijkheden heeft willen openen die tot een zeer uiteenlopend resultaat voor de belastingplichtigen leiden. Dat is nochtans duidelijk het geval als de belastingplichtige, wanneer een lidstaat voor teruggave kiest, jaren moet wachten voordat hij over het hem verschuldigde bedrag in de vorm van gereed geld kan beschikken, terwijl de vordering van de belastingplichtige aan wie overbrenging naar de volgende periode is toegestaan, zeer snel door verrekening wordt afgelost.

37. Rest nog de vraag wanneer de teruggaaf uiterlijk moet plaatsvinden. De Commissie haalt in dit verband het arrest van 6 juli 1995 aan, BP Soupergaz [4], waarin het Hof heeft verklaard: „Het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende voorzien, maakt integrerend deel uit van de BTW-regeling, en kan in beginsel niet worden beperkt. Volgens vaste rechtspraak [...] wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt."

38. Het „recht op aftrek" wordt dus „onmiddellijk" uitgeoefend, maar kunnen daaruit conclusies worden getrokken met betrekking tot het moment waarop de „teruggaaf" van een BTW-overschot door de lidstaat moet worden verricht?

39. In punt 45 van het arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, spreekt het Hof van „de verplichting van de nationale autoriteiten uit hoofde van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, om onmiddellijk tot teruggaaf over te gaan".

40. Dienaangaande breng ik in herinnering dat op grond van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn het probleem van de overbrenging van het overschot of de teruggaaf pas aan de orde is wanneer „het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting voor een bepaalde *aangifteperiode*". [5]

41. Terwijl het recht op aftrek dus „onmiddellijk" en vele malen tijdens een bepaalde periode ontstaat, kan het recht op overbrenging of teruggaaf van het overschot pas aan het einde van de desbetreffende periode worden uitgeoefend. Deze twee rechten mogen niet worden verward.

4 — C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18.

5 — Cursivering van mij.

42. Vanaf het einde van een bepaalde „aangifteperiode" moeten de lidstaten evenwel hetzij overbrenging naar de volgende periode toestaan, hetzij overgaan tot teruggaaf. Daar de verrekening tussen de overgebrachte vordering en de nieuwe BTW-schulden in de nieuwe periode geleidelijk geschiedt, zou men zich kunnen voorstellen dat ook de teruggaaf in dezelfde periode in een aantal fasen kan geschieden. Maar die zou dan wel aan het einde daarvan moeten zijn afgesloten.

43. Daarom kan niet worden aanvaard dat de belastingvorderingen voor het boekjaar 1992 worden „teruggegeven" door de afgifte, vanaf 1 januari 1994, van staatsleningen met een looptijd van vijf of tien jaar.

44. De enige zekerheid die een dergelijke lening biedt (als men natuurlijk bankroet van de staat uitsluit, een, zoals in het verleden is gebleken, niet louter theoretische mogelijkheid), is teruggaaf op de vastgestelde vervaldatum, voorafgegaan door een periodieke betaling van rente tegen een vast percentage. Deze zekerheid is precies het tegenovergestelde van de liquiditeit die inherent is aan betaling uiterlijk aan het einde van de volgende aangifteperiode in het wettig betaalmiddel van de staat van betaling.

45. Zoals de Italiaanse regering betoogt, biedt het feit dat dergelijke leningen tot de officiële notering zijn toegelaten, inderdaad eveneens een zekere mate van liquiditeit. Maar die is lang niet altijd volledig. De beurs is een markt waar verkoop alleen mogelijk is voor degene die een koper vindt, en de toelating tot de officiële notering vormt op zich geen garantie dat elke verkoper een koper vindt voor de effecten die hij wil verkopen, ongeacht het aantal daarvan. In nog mindere mate is de beurs een garantie, dat de desbetreffende koper bereid zal zijn een prijs te betalen die overeenkomt met de nominale waarde van de lening.

46. Iedereen die ook maar enigszins de werking van de beurs kent, weet dat de koers van obligaties, dus van staatsleningen, afhangt van de ontwikkeling van het rentetarief. Een lening tegen 3 % zal door niemand tegen de nominale waarde worden gekocht als de rente bij nieuwe emissies 5 % bedraagt. De koper van een oude lening tegen 3 % zal alleen maar een prijs willen betalen die hem een effectief rendement van 5 % biedt, dus een prijs die ruimschoots beneden de nominale waarde ligt. Omgekeerd zal een lening tegen 10 % boven de nominale waarde worden verkocht als het rentetarief bij nieuwe emissies slechts 5 % bedraagt.

47. Wanneer de bezitter van een lening besluit zich daarvan vóór de vervaldatum te ontdoen, krijgt hij te maken met het toeval, dat hem de enige dag gunstig en de andere dag ongunstig gezind kan zijn.

48. Wanneer in artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn sprake is van teruggaaf, is daarmee ongetwijfeld niet een wijze van teruggaaf bedoeld die de schuldeiser blootstelt aan het toeval, van welke aard dit ook is.

49. Daar komt bij dat het verhandelen van leningen op de beurs noodzakelijkerwijs kosten meebrengt, omdat dit via een tussenpersoon loopt, die betaald moet worden. Dus alleen als de koper een prijs boven de nominale waarde betaalt, kan de verkoper van een lening daadwerkelijk verwachten dat hij een bedrag gelijk aan de normale waarde ontvangt.

50. Op de bewering van de Italiaanse regering dat de afgifte van staatsleningen aan de belastingplichtige geen problemen op het gebied van de liquiditeit oplevert, zouden de betrokkenen kunnen reageren met een strikvraag, die echter volkomen legitiem is, namelijk of zij ter voldoening van de diverse belastingen die zij in verband met hun activiteit verschuldigd zijn, de aan hen afgegeven leningen als betaling mogen aanbieden in plaats van per cheque of via overmaking te betalen.

51. Mijns inziens is het wel duidelijk wat het antwoord van de Italiaanse schatkist daarop zou zijn. Nog moeilijker kan men zich voorstellen dat zij, daar de Italiaanse autoriteiten nog niet de weg hebben bewandeld van de Franse revolutionairen, die een gedwongen koers voor assignaten hadden gedecreteerd, hun leveranciers of hun werknemers op deze wijze zouden kunnen betalen, hoewel zij terecht krachtens de Zesde richtlijn op hun BTW-krediet mochten rekenen om hun kaspositie in evenwicht te houden.

52. Tevens merk ik op dat de Italiaanse regering, wanneer zij onderstreept dat de belastingplichtigen, aan wie de vanaf 1994 uitgegeven leningen zijn afgegeven, een haars inziens „goede deal" hebben gemaakt gezien de ontwikkeling van de rentetarieven in Italië, klaarblijkelijk zoveel mogelijk het debat over het principe tracht te ontlopen, daar haar standpunt in dat opzicht onhoudbaar is.

53. Ook tekenend vind ik dat de Italiaanse regering, om duidelijk te maken dat de met toepassing van de genoemde wetsbesluit van 1993 en 1995 uitgevoerde operatie absoluut niet kan worden aangemerkt als doorschuiving van de uitoefening van het aftrekrecht tot na de volgende afgifteperiode, en dat daardoor juist volledig voldaan wordt aan de verplichting van de Italiaanse schatkist tot teruggaaf van BTW aan de betrokken belastingplichtigen, in een bij het dossier gevoegde notitie van 19 februari 1999 van het kabinet van de minister van de Schatkist, Begroting en Economische Programmering beweert dat het gaat om een „regeling inzake teruggaaf waarin de door de belastingvordering van de belastingplichtige ontstane schuld wordt vervangen door een andere schuld, bestaande in de staatslening".

54. Mijns inziens kan het communautaire BTW-stelsel zich niet neerleggen bij iets dat veel weg heeft van een goocheltruc, daar de Italiaanse staat zijn schuldeisers hun belastingkrediet „teruggeeft" door een langlopende schuld jegens hen aan te gaan.

55. Een dergelijke operatie moge tot de „soevereine bevoegdheid" van de Italiaanse wetgever behoren, om een door de Italiaanse regering in een van haar nota's aan de Commissie gehanteerde term over te nemen, maar uitsluitend als het gaat om belastingen die volledig buiten het gemeenschapsrecht vallen.

56. Aan het slot van dit onderzoek naar de toelaatbaarheid van de handelwijze van de Italiaanse Republiek in het licht van de Zesde richtlijn, kan ik me alleen maar aansluiten bij de opvatting van de Commissie dat het in feite om een gedwongen lening gaat.

57. Aan de bezitter van een schuldvordering die hem recht op onmiddellijke betaling in gereed geld verleent, wordt in plaats van die betaling een andere schuldtitel afgegeven, waardoor volgens de beslissing van de wetgever de verplichting van de schatkist tot teruggaaf van BTW teniet-gaat.

58. Volgens de Commissie zou een dergelijke vervanging in de betrekkingen tussen twee privé-personen als schuldvernieuwing moeten worden aangemerkt.

59. Naar mijn mening moet de operatie van de Italiaanse Republiek eerder als inbetalinggeving worden beschouwd.

60. Maar, hoe dan ook, in privaatrechtelijke betrekkingen is voor een dergelijke operatie in elk geval de toestemming van de schuldeiser nodig.

61. Ook al zou dit in het Italiaanse publiekrecht anders zijn, dan kan dat recht niet prevaleren boven het gemeenschapsrecht dat, zoals ik meen te hebben aangetoond, een dergelijke wijze van teruggaaf van een BTW-krediet verbiedt.

62. In het begin van mijn betoog heb ik al aangegeven dat bespreking van de concrete gevolgen voor de belastingplichtigen van de genoemde wetsbesluiten van 1993 en 1995 geen zin heeft, aangezien de niet-nakoming mijns inziens volkomen losstaat van die gevolgen. Ik zal dan ook niet lang stilstaan bij de stelling van de Commissie dat de niet-nakoming bijzonder ernstig is omdat de leningen met vertraging zijn afgegeven. Omdat de niet-nakomingsprocedure een objectieve procedure is en het absoluut niet

de taak van het Hof is een sanctie op te leggen waarvoor de ernst van de inbreuk van belang kan zijn, behoort het Hof mijns inziens dit door de Commissie genoemde punt, ook al kan de niet-nakoming van de Italiaanse Republiek daardoor des te pregnanter worden, niet in het dictum van zijn arrest vermelden.

63. De ernst van de niet-nakoming zou ongetwijfeld een in aanmerking te nemen factor vormen als het Hof de hem bij artikel 171, lid 2, EG-Verdrag (thans artikel 228, lid 2, EG) verleende bevoegdheden zou moeten uitoefenen, maar dat is in casu niet het geval.

64. Rest mij nog een laatste punt te onderzoeken. Het betreft hetgeen de Italiaanse Republiek heeft aangevoerd in verband met de problemen die zij zou krijgen als het Hof het beroep van de Commissie zou toewijzen.

65. Ik zal hierover zeer kort zijn, daar het overduidelijk is dat dergelijke overwegingen, gelet op de vaste rechtspraak, in een beroep krachtens artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) absoluut niet in aanmerking kunnen worden genomen. Ofwel er is sprake van niet-nakoming, en dan kan het Hof die alleen maar vaststellen, ofwel er is geen sprake van niet-nakoming en moet het beroep worden verworpen. Wanneer in het arrest van het Hof de niet-nakoming is vastgesteld, moet de lidstaat nagaan op welke wijze hij daaraan een einde maakt. Als de lidstaat dat onmogelijk acht, moet hij de Commissie daarvan in kennis stellen. Zij beoordeelt vervolgens of er aanleiding bestaat om een nieuw beroep in te stellen, krachtens artikel 171, lid 2, van het Verdrag, en in laatste instantie oordeelt het Hof, als een dergelijk beroep is ingeleid, of de lidstaat zijn verplichtingen heeft geschonden door het niet-nakomingsarrest niet goed genoeg uit te voeren, en of er aanleiding bestaat om betaling van een forfaitaire som of een dwangsom op te leggen.

66. Echter ook voor deze overwegingen, net als voor de ernst van de niet-nakoming, is in de onderhavige procedure geen plaats.

67. Alvorens af te sluiten merk ik nog op, hoewel dit in geen van de stukken van de schriftelijke procedure aan de orde komt, dat de operatie van de Italiaanse Republiek niet alleen een schending van de Zesde richtlijn vormt.

68. Omdat de afgifte van staatsleningen in plaats van de in de Zesde richtlijn bedoelde teruggaaf slechts bepaalde belastingplichtigen betreft die een BTW-krediet hebben op grond van importen vanuit andere lidstaten, is er mijns inziens gelet op de rechtspraak van het Hof duidelijk sprake van een schending van artikel 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG). De BTW is immers een binnenlandse belasting

die onder de werkingssfeer van deze bepaling valt, waarop de discriminatie tussen importeurs en andere marktdeelnemers in de regeling inzake de terugbetaling van te veel geheven belasting zeer rechtstreeks inbreuk maakt.

Conclusie

69. Concluderend geef ik het Hof in overweging:

— vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door te bepalen dat voor een categorie van belastingplichtigen die in de loop van 1992 over een belastingkrediet beschikten, de teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde werd vervangen door de afgifte van staatsleningen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 17 en 18 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;

— de Italiaanse Republiek in de kosten te verwijzen.