FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

föredraget den 7 juni 2001 [1]

1. Även om den enhet som en kassaförvaltare tillhör har en i huvudsak sund ställning, kan förvaltaren vid ett visst tillfälle ställas inför svåra frågor, när de inflöden av medel som sker dag för dag inte motsvaras av de utflöden som han svarar för. Det är det sätt på vilket Republiken Italien har velat förhindra att en sådan skillnad uppkommer som har lett till att denna stat nu måste förklara sig inför domstolen, angående ett fördragsbrott som Europeiska gemenskapernas kommission anser att staten har gjort sig skyldig till.

2. Den italienska regeringen har förklarat följande. "Den italienska staten tvingades år 1993 att ta itu med det inkomstbortfall som var en direkt följd av att mervärdesskatt inte togs ut vid förtullningen av importerade varor.

Det ansågs därför lämpligt att, för en begränsad kategori av skattskyldiga (som under det föregående året hade anmält import inom gemenskapen som översteg 10 procent av importernas sammanlagda belopp), föreskriva att deras skattefordran skulle betalas i form av statliga fondpapper i stället för att genom avräkning föras över till följande år.

Den återbetalning som, från och med den 1 januari 1994, verkställdes i form av statliga fondpapper till denna kategori av skattskyldiga, genom vilka omedelbara skatteintäkter kunde säkerställas innan tullgränserna öppnades, gjorde det följaktligen möjligt för skatteadministrationen att säkerställa stabiliteten i de nationella intäkterna även för verksamhetsåret 1993."

3. De bestämmelser som Republiken Italien beslutade förekommer i två rättsakter, som antogs den ena efter den andra. Det rör sig för det första om förordning (décret-loi) nr 16 av den 23 januari 1993 (GURI nr 18 av den 23 januari 1993), som omvandlades till lag nr 75 av den 24 mars 1993 (GURI nr 69 av den 24 mars 1993).

4. I artikel 11 första och andra styckena föreskrivs följande:

"Skattskyldiga som under år 1992 har importerat varor från andra medlemsstater för ett belopp som överstiger 10 procent av

1 — Originalspråk: franska.

det sammanlagda beloppet avseende de transaktioner vilka genomfördes samma år och som har deklarerat en överskjutande mervärdesskatt som inte understiger 100 miljoner lire får inte genom avräkning föra över det överskjutande beloppet till följande år ...

Bestämmelserna i artikel 10 första och andra styckena skall tillämpas på exstinktion av de överskjutande belopp som avses i första stycket i denna artikel ... [nämnda bestämmelser innehåller regler om exstinktion av överskjutande belopp till följd av att berörda skattskyldiga tilldelas statliga fondpapper efter det att deras årliga inkomst- och mervärdesskattedeklarationer har fastställts].

I detta fall skall ansökan [om återbetalning av mervärdesskatt genom emission av statliga fondpapper] ges in senast den 31 mars 1993. Sista dag för kontroll är den 31 mars 1993. Ränta på varje överskjutande belopp skall beräknas per den 31 december 1993, varefter man får förfoga över de statliga fondpapperna från och med den 1 januari 1994. Värdet på de emitterade fondpapperna får inte överstiga 7 500 miljarder lire, varvid denna kostnad skall tas upp i den relevanta posten i skatteministeriets budget för verksamhetsåret 1993. Skatteministerns beslut om de kriterier, villkor och förfaranden som gäller för tilldelningen av statliga fondpapper skall offentliggöras i den officiella tidningen senast den 30 november 1993."

5. Giltighetstiden för dessa särskilda föreskrifter om återbetalning förlängdes genom förordning nr 250 av den 28 juni 1995 (GURI nr 150 av den 29 juni 1995), som omvandlades till lag nr 349 av den 8 augusti 1995 (GURI nr 196 av den 23 augusti 1995), i vars artikel 3a första stycket det föreskrivs följande:

"Om överskjutande mervärdesskatt jämte ränta — som dessa belopp har fastställts i deklarationer för år 1992, som har getts in av de skattskyldiga som avses i artikel 11 första stycket i förordning nr 16 av den 23 januari 1993, vilken efter ändringar har omvandlats till lag nr 75 av den 24 mars 1993 — inte har återbetalats dagen då denna förordning träder i kraft, får skatteministern vid exstinktion av nämnda belopp emittera ytterligare statliga fondpapper, för fri omsättning från och med den 1 januari 1996 och under en period av tio år, för högst 400 miljarder lire."

6. Jag erinrar om att hela den gemenskapsrättsliga mervärdesskatteordningen grundas på principen att varje skattskyldig har rätt att, från den skatt som han är skyldig att betala för de transaktioner som han har genomfört, dra av den skatt som han själv har betalat till sina leverantörer vid förvärv av varor och tjänster som har varit nödvändiga för hans verksamhet, vilket radikalt skiljer sig från mervärdesskatten i de system där skatten tas ut i flera led, varigenom det sker en kumulering av skatter som har betalats vid olika skeden av det ekonomiska kretsloppet.

7. Denna princip har kommit till uttryck i artiklarna 17 och 18 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lag-

stiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund[2] (nedan kallat sjätte direktivet).

8. Artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt [med] skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3."

9. I artikel 18.4 i sjätte direktivet föreskrivs dock följande:

"Om tillåtna avdrag för en viss [skatte]-period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

Om det överskjutande beloppet är ringa, kan medlemsstaterna dock vägra att återbetala det eller föra över det till nästa period."

10. Eftersom kommissionen ansåg att ovannämnda bestämmelser i den italienska lagstiftningen utgjorde en överträdelse av dessa artiklar i sjätte direktivet, väckte den talan om fördragsbrott mot Republiken Italien, nämligen den talan som registrerades vid domstolens kansli den 2 mars 2000 under målnummer C-78/00 och som jag närmare skall undersöka.

11. Kommissionen har i sin ansökan yrkat att domstolen skall fastställa att Republi-

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

ken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 17 och 18 i rådets sjätte direktiv, genom att föreskriva att en kategori skattskyldiga, som har en överskjutande skatt för år 1992 tillgodo, i stället för att få mervärdesskatten återbetald skall tilldelas statliga fondpapper, vilka dessutom har tilldelats för sent, samt förplikta Republiken Italien att ersätta rättegångskostnaderna. Republiken Italien har för sin del yrkat att talan skall ogillas.

12. Jag kommer först att undersöka vilken överträdelse exakt som kommissionen anser att Republiken Italien har gjort sig skyldig till. Efter en genomläsning av skriftväxlingen mellan de två parterna under tvistens administrativa förfarande förefaller det nämligen som att det kan ha förekommit en viss tvetydighet på denna punkt.

13. Kommissionen gjorde nämligen först gällande att åtgärden att tilldela skattskyldiga, som kunde göra gällande en överskjutande mervärdesskatt för år 1992, obligationer — med hänsyn till de villkor under vilka detta skedde — utgjorde en överträdelse av regeln att ett tillåtet avdrag, som överstiger den skatt som skall betalas in till statsverket, skall föras över till den period som följer efter den period då avdraget uppkom.

14. Kommissionen gjorde i detta hänseende gällande att det inte bara förhöll sig så att denna tilldelning, enligt själva bestämmelserna i den italienska lagstiftningen, endast skulle ske år 1994, och inte år 1993. I själva verket var det kanske också i synnerhet så att tilldelningen av fondpapper i flera fall skedde med betydande förseningar.

15. Däremot bestred inte kommissionen i klara ordalag giltigheten av åtgärden att återbetala belopp genom att tilldela fondpapper. Det är först efteråt som kommissionen uttryckligen har gjort gällande att tilldelningen av statsobligationer inte kan anses som en återbetalning i den mening som avses i artikel 18.4 i sjätte direktivet, varvid den endast har framhållit det som en för överträdelsen försvårande omständighet att nämnda fondpapper tilldelades för sent.

16. Detta klargörande gjordes emellertid tillräckligt tidigt, varför talan inte kan ifrågasättas på den grunden att det finns en bristande överensstämmelse mellan den formella underrättelsen, det motiverade yttrandet och ansökan.

17. Den italienska regeringen underlåter säkert inte att anföra det som kan framstå som ändringar i kommissionens ställningstagande som ett argument i sak. Denna regering har emellertid inte bestridit att talan kan tas upp till sakprövning och de argument som den har anfört till stöd för sitt svaromål avser faktiskt frågan huruvida den hade rätt, efter att ha valt möjligheten enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet att återbetala överskjutande mervärdesskatt snarare än att föra över beloppen på nästa verksamhetsår, att verkställa återbetalningen genom tilldelning av statsobligationer.

18. Vilka är de nu aktuella argumenten?

19. Enligt kommissionen — som har åberopat domstolens dom av den 18 december 1997 i målet Molenheide m.fl. [3] — skall, när en medlemsstat har valt att återbetala en överskjutande mervärdesskatt, denna återbetalning verkställas genast och bestå i att likvida medel ställs till den skattskyldiges förfogande.

20. Medlemsstaterna kan visserligen fastställa villkoren för en återbetalning, men endast under förutsättning att kravet på att verkställelsen skall ske såväl genast som med likvida medel inte äventyras.

21. Det kan emellertid inte anses att en skattskyldig garanteras att dessa krav uppfylls, när han tilldelas en statsobligation som har en löptid på 5 eller 10 år.

22. Om den skattskyldige, för sitt företags behov, verkligen vill förfoga över det belopp som den italienska staten är skyldig honom, måste han hitta en förvärvare till den obligation som han har tilldelats, utan att kunna vara säker på att förvärvaren köper obligationen av honom för dess nominella värde, samtidigt som han helt säkert också får betala de provisioner som begärs av den förmedlare av finansiella tjänster som kommer att delta i transaktionen.

23. Enligt kommissionen har den av Republiken Italien genomförda transaktionen faktiskt alla de kännetecken som ett tvångslån har.

24. Den italienska regeringens ståndpunkt är givetvis en helt annan. Denna regering har för det första anfört att den inte alls har minskat den överskjutande mervärdesskatt som de skattskyldiga kunde göra gällande. Deras fordran har medgetts i dess helhet. Nämnda regering har därefter gjort gällande att den genom att välja återbetalning, i stället för överföring, endast har använt sin möjlighet enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet att fastställa villkoren för återbetalningen.

25. Nämnda regering har i detta hänseende anfört att man med fastställelse av villkor inte avser ett val mellan bankcheck, bank- eller postgiro eller tilldelning av kontanta medel.

26. Enligt den italienska regeringen är många andra villkor tänkbara, förutsatt att den skattskyldige, som har en överskjutande mervärdesskatt tillgodo, inte berövas det som han har rätt till.

3 — Dom i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 (REG 1997, s. I-7281), punkt 45.

27. I detta hänseende kan man emellertid inte i något avseende klandra Republiken Italien för de villkor som den suveränt har fastställt.

28. Även om fondpapperna inte emitterades förrän från och med den 1 januari 1994, åtnjöt de skattskyldiga fram till denna dag den ränta som föreskrivs i italiensk lagstiftning om återbetalning av skatt. Själva obligationslånen löpte med en hög ränta, som i förhållande till inflationen uppvisade en hög differential och uppgick till exempelvis 7,8 procent år 1998.

29. Denna räntesats visade sig, fram till och med år 1999, alltid vara högre än den ränta som föreskrevs för återbetalning av skatter. Fondpapperna kunde hur som helst överlåtas utan någon svårighet, eftersom de som officiellt börsnoterade fondpapper, med hänsyn till sin räntesats, i princip kunde överlåtas för ett belopp som översteg deras nominella värde. Den skattskyldige som så önskade kunde därför, i utbyte mot sina fondpapper, vid varje tillfälle erhålla ett kontantbelopp som uppgick till minst det värde som motsvarades av hans tidigare fordran på mervärdesskatt.

30. Den italienska regeringen har slutligen påpekat att kommissionen, genom att inrikta sin kritik på den försening med vilken fondpapperna hade emitterats, faktiskt har medgett att exstinktion av en fordran på mervärdesskatt genom tilldelning av statsobligationer som återbetalning är fullt tillåtet enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet, eftersom fondpapperna inte har tilldelats med någon försening som har vållat den skattskyldige en ekonomisk skada.

31. Nämnda regering har medgett att det i detta fall har kunnat konstateras vissa förseningar. Den har emellertid hävdat att förseningarna berodde på vissa materiella svårigheter och fel hos de berörda myndigheterna och att detta i princip inte kan medföra att dess handlande kan sättas i fråga.

32. Vilken betydelse skall dessa argument tillmätas?

33. Låt mig genast säga att en principiell fråga endast kan ges ett principiellt svar och att jag följaktligen inte kan se något intresse i att diskutera de vinster eller förluster som faktiskt har uppkommit för de italienska skattskyldiga som har tilldelats statsobligationer som återbetalning av deras överskjutande mervärdesskatt.

34. Den enda fråga som vi behöver besvara är huruvida denna tilldelning i sig kan tillåtas, med hänsyn till reglerna i sjätte direktivet.

35. Jag besvarar denna enkla fråga med ett klart nej. Om man hänför sig till lydelsen av artikel 18.4 i sjätte direktivet, kan man bara konstatera att avdragsrätten, när den skattskyldige vid slutet av en skatteperiod har ett överskjutande belopp till godo, endast kan föranleda den berörda medlemsstaten att välja mellan att antingen föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning.

36. Det är uteslutet att gemenskapslagstiftaren kan ha velat medge två möjligheter som leder till mycket olika resultat för de skattskyldiga. Detta är uppenbarligen fallet om den skattskyldige, när en medlemsstat väljer alternativet återbetalning, måste vänta flera år innan han i form av kontanter kan förfoga över det belopp som han har rätt till, medan den skattskyldige som får sitt överskjutande belopp överfört till nästa period mycket snabbt får ersättning för sin fordran.

37. Det återstår att utröna när återbetalningen skall ske senast. Kommissionen har i detta avseende hänvisat till domen av den 6 juli 1995 i målet BP Soupergaz,[4] i vilket domstolen förklarade att "[d]en rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas. Av domstolens fasta rättspraxis ... framgår att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten".

38. "Avdragsrätten" inträder följaktligen "omedelbart", men kan man av detta dra slutsatser om när medlemsstaten skall verkställa "återbetalningen" av en överskjutande mervärdesskatt?

39. I punkt 45 i domen i det ovannämnda målet Molenheide m.fl. beaktade domstolen "de nationella myndigheternas skyldighet att genast verkställa en utbetalning enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet".

40. Det skall i detta hänseende emellertid erinras om att enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet uppkommer frågan huruvida det överskjutande beloppet skall föras över eller återbetalas endast om "tillåtna avdrag för en viss *[skatte]period* överstiger skatt att betala".[5]

41. Även om avdragsrätten således uppkommer "omedelbart" och vid flera tillfällen under en viss period, kan rätten att föra över eller återbetala det överskjutande beloppet endast utövas vid utgången av perioden i fråga. De två rättigheterna får inte blandas ihop.

4 — Mål C-62/93 (REG 1995, s. I-1883), punkt 18.

5 — Min kursivering.

42. Vid slutet av en viss "skatteperiod" gäller inte desto mindre att medlemsstaterna måste antingen föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller återbetala det. Eftersom ersättningen mellan den fordran som förs över och de nya mervärdesskatteskulderna kommer att ske progressivt under den nya perioden, skulle man kunna föreställa sig att även återbetalningen kan verkställas i flera etapper under en och samma period. Återbetalningen skall emellertid ha avslutats senast vid utgången av perioden.

43. Det kan följaktligen inte godtas att skattefordringar som avser verksamhetsåret 1992 kan "återbetalas" genom att det från och med den 1 januari 1994 sker en tilldelning av statsobligationer som har en löptid på 5 till 10 år.

44. Den enda säkerhet som ett sådant fondpapper är förenat med (givetvis om vi utesluter antagandet att staten går i konkurs, ett antagande som i enlighet med vad det förflutna har lärt oss inte bara är teoretiskt) är att återbetalning sker vid en fastställd förfallotid, som föregås av en periodisk utbetalning av räntor med fastställd räntesats. Denna säkerhet står i fullständig kontrast till den betalning i kontanter som utgör lagligt betalningsmedel i den stat där betalningen verkställs, vilket sker senast vid utgången av följande skatteperiod.

45. Som den italienska regeringen har hävdat innebär den omständigheten att det tillåts att sådana fondpapper börsnoteras officiellt visserligen att de i praktiken också ges en viss likvid form. Denna likvida form är emellertid långt ifrån perfekt. Börsen är en marknad där endast den som finner en köpare kan sälja och den officiella börsnoteringen utgör i sig ingen garanti för att varje säljare, oavsett hur många fondpapper han vill överlåta, alltid hittar en köpare som är beredd att förvärva fondpapperna. Börsnoteringen utgör i ännu mindre grad en garanti för att denne eventuelle köpare kommer att vara beredd att betala ett pris som motsvarar fondpapperets nominella värde.

46. Alla personer, hur lite kännedom de än har om börsmarknaden, vet att kursen för obligationerna, det vill säga obligationslånen, varierar beroende på marknadsräntans utveckling. Ett obligationslån som löper med en ränta på 3 procent finner ingen som är villig att köpa det till dess nominella värde, om räntesatsen för de nya emissionerna fastställs till 5 procent. Köparen av ett äldre fondpapper som löper med en ränta på 3 procent kommer endast att vara villig att betala ett pris som garanterar honom en faktisk avkastning på 5 procent, det vill säga ett pris som klart understiger det nominella värdet. Omvänt kommer ett fondpapper som löper med en ränta på 10 procent att säljas för mer än dess nominella värde, om de nya emissionerna endast ger en räntesats på 5 procent.

47. Så snart innehavaren av ett obligationslån överlåter lånet innan det löper ut utsätter han sig för en risk, som kan vara fördelaktig för honom en dag, men som lika väl kan vara ofördelaktig för honom nästa dag.

48. Genom att använda begreppet återbetalning i artikel 18.4 i sjätte direktivet avser man säkerligen inte att, i de olika återbetalningssätten, inkludera ett tillvägagångssätt i vilket borgenären utsätts för någon som helst risk.

49. Det kan tilläggas att försäljningen av ett obligationslån på börsen med nödvändighet ger upphov till kostnader, eftersom det förutsätter att transaktionen genomförs via en mellanhand, som oundvikligen är avlönad. Det är följaktligen endast om köparen betalar ett pris som överstiger det nominella värdet som den som säljer ett fondpapper kan räkna med att faktiskt erhålla ett belopp som motsvarar det nominella värdet.

50. De berörda skulle kunna bestrida den italienska regeringens påstående, enligt vilket åtgärden att tilldela den skattskyldige statsobligationer inte ger upphov till några problem i fråga om kontant betalning, genom att framställa en fullständigt relevant motfråga, nämligen huruvida de tillåts att betala de olika skatter och avgifter som de är skyldiga med anledning av deras verksamhet genom att inge de fondpapper som de har tilldelats, i stället för att betala med check eller genom girering.

51. Enligt min mening föreligger det inget tvivel om hur en sådan fråga från de berörda skulle besvaras av det italienska statsverket. Detta gäller i synnerhet som man, eftersom de italienska myndigheterna ännu inte hade följt i de franska nyskaparnas spår — vilka hade förordnat om tvångsanvisning — svårligen kan föreställa sig att de berörda kan handla på detta sätt för att kunna reglera sina mellanhavanden med leverantörerna eller betala sina anställda, trots att de i enlighet med sjätte direktivet lagligen kunde räkna med deras överskjutande mervärdesskatt för att säkerställa jämvikten i deras kassahållning.

52. Jag konstaterar dessutom att den italienska regeringens betoning av den "goda affär" som den menar att de skattskyldiga gjorde som tilldelades de fondpapper som emitterades från och med år 1994, till följd av ränteutvecklingen i Italien, är avslöjande för nämnda regerings försök att i möjligaste mån undvika en principdebatt, det vill säga ett område där dess ståndpunkt är oförsvarlig.

53. Jag anser det också vara betecknande att den italienska regeringen, i ett till handlingarna i målet fogat meddelande av den 19 februari 1999 från ministeriet för budget och ekonomisk programplanering, hävdar att det är fråga om ett "återbetalningssätt som bestod i att den skuld som utgjordes av den skattskyldiges skattemässiga fordran ersattes av en annan skuld som symboliserades av det statliga fondpappperet", för att förklara att den transaktion som genomfördes med stöd av ovannämnda förordningar från åren 1993 och 1995 inte på något sätt kunde anses som en överföring av avdragsrätten som gick längre än till följande verksamhetsår och att den tvärtom ledde till exstinktion av varje mervärdesskatteskuld som den italienska statskassan hade till de berörda skattskyldiga.

54. Jag kan för min del inte godta att den gemenskapsrättsliga mervärdesskatteordningen kan anpassa sig till något som påminner om en trollerikonst, eftersom den italienska staten har återbetalat sina borgenärer genom att gentemot dem åta sig en långfristig skuld.

55. Detta slag av transaktion omfattas kanske av den italienska lagstiftarens "suveräna maktbefogenheter", för att upprepa ett av de uttryck som den italienska regeringen har använt i ett av sina meddelanden till kommissionen, men endast om det rör sig om skatter och avgifter som inte alls omfattas av gemenskapsrätten.

56. Efter denna analys av huruvida den av Republiken Italien genomförda transaktionen kan anses tillåtlig, med hänsyn till sjätte direktivet, kan jag endast instämma med kommissionens bedömning att det faktiskt är fråga om ett tvångslån.

57. Den som har en fordran som ger honom rätt till omedelbar betalning i kontanter tilldelas, i stället för denna betalning, ett annat fordringsbevis som — i enlighet med vad lagstiftaren har bestämt — medför exstinktion av statsverkets mervärdesskatteskuld.

58. Enligt kommissionen skall en sådan åtgärd genom vilken ett rättsförhållande ersätts med ett annat rättsförhållande, i förhållandena mellan två privatpersoner, anses som en novation.

59. Jag anser för min del att den av Republiken Italien genomförda transaktionen snarare kan betecknas som en fullgörelse i annan form än genom betalning.

60. Hur det än förhåller sig med detta, krävs i privaträttsliga förhållanden givetvis att borgenären har samtyckt till en sådan transaktion.

61. Även om det antogs att detta inte gällde i italiensk rätt, kan denna rätt inte ges företräde framför gemenskapsrätten. Jag anser att jag har bevisat att ett sådant sätt att återbetala överskjutande mervärdesskatt är förbjudet enligt gemenskapsrätten.

62. Jag har redan från början undvikit varje diskussion om den konkreta verkan som ovannämnda förordningar från åren 1993 och 1995 hade för de skattskyldiga, eftersom frågan om ett eventuellt fördragsbrott enligt min mening är helt oberoende av denna verkan. Jag kommer därför inte att uppehålla mig vid kommissionens överväganden enligt vilka fördragsbrottet var särskilt allvarligt på grund av att obligationerna tilldelades för sent. Eftersom talan om fördragsbrott är en objektiv talan och eftersom domstolen inte på något sätt skall

utdöma någon som helst sanktion, för vilken det kan ha en betydelse hur allvarlig överträdelsen är, anser jag att domstolen inte bör nämna denna omständighet, som har anförts av kommissionen, i domslutet i sin dom, även om omständigheten faktiskt är av sådant slag att den gör Republiken Italiens fördragsbrott ännu mer uppenbart.

63. Frågan hur allvarligt fördragsbrottet är utgör visserligen en omständighet som skulle beaktas, om domstolen hade att utöva sin behörighet enligt artikel 171.2 i EG-fördraget (nu artikel 228.2 EG). Så är emellertid inte fallet i detta förfarande.

64. Den sista fråga som jag skall undersöka avser de av Republiken Italien anförda överväganden angående de svårigheter som denna stat skulle ställas inför om domstolen bifaller kommissionens talan.

65. Jag tillåter mig att uppehålla mig mycket kort vid denna fråga, eftersom det enligt fast rättspraxis är klart att sådana överväganden inte alls kan beaktas i ett fall där talan grundas på artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG). Antingen föreligger fördragsbrottet, varvid domstolen endast kan fastställa det, eller föreligger det inte, varvid talan skall ogillas. När domstolen en gång har fastställt fördragsbrottet i dom ankommer det på medlemsstaten att undersöka vilken åtgärd den avser att vidta för att få överträdelsen att upphöra. Om den anser att det är omöjligt för den att göra så, är den skyldig att underrätta kommissionen om detta. Det ankommer då på kommissionen att bedöma om det finns anledning att väcka en ny talan enligt artikel 171.2 i fördraget, och det är i sista hand domstolen som kommer att slå fast huruvida medlemsstaten har åsidosatt sina skyldigheter, genom att inte säkerställa att den dom där fördragsbrottet fastställs verkställs på ett tillfredsställande sätt, och huruvida medlemsstaten skall förpliktas att betala ett schablonbelopp eller vite.

66. Liksom beträffande frågan hur allvarligt fördragsbrottet är rör det sig emellertid om överväganden som inte har någon plats i detta förfarande.

67. Innan jag lägger fram mitt förslag till avgörande önskar jag ytterligare påpeka att, även om det inte någonstans har anförts i handlingarna i det skriftliga förfarandet, den transaktion som beslutades av Republiken Italien inte enbart utgör en överträdelse av sjätte direktivet.

68. Jag anser nämligen att det mot bakgrund av domstolens rättspraxis är uppenbart att artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse) i detta fall har åsidosatts, eftersom den åtgärd genom vilken statliga fondpapper tilldelades i stället för den i sjätte direktivet föreskrivna återbetalningen endast berörde vissa skattskyldiga som hade en överskjutande mer-

värdesskatt tillgodo, som härrörde från import av varor från andra medlemsstater. Mervärdesskatten är nämligen en intern pålaga som omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse, som på ett mycket direkt sätt åsidosattes genom den diskriminering som företogs mellan importörer och övriga aktörer, när det gäller sätten för att återbetala de skatter som hade tagits ut med för högt belopp.

Förslag till avgörande

69. Jag föreslår följaktligen att domstolen skall

— fastställa att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 17 och 18 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund genom att föreskriva att en kategori skattskyldiga, som har en överskjutande skatt för år 1992 tillgodo, i stället för att få mervärdesskatten återbetald skall tilldelas statliga fondpapper, och

— förplikta Republiken Italien att ersätta rättegångskostnaderna.