

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 25. oktobra 2007¹(1)

Zadeva C-132/06

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Italiji

„Amnestija DDV – Imuniteta pred preverjanjem – Razmerje med dolgovanimi in pobranimi vsotami
– Združljivost s Šesto direktivo“

1. Komisija predlaga ugotovitev, da Italija, s tem da je izrecno sprejela splošno opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v zaporednih davčnih letih, ni izpolnila obveznosti iz Šeste direktive o DDV⁽²⁾ in člena 10 ES.
2. Zadevne nacionalne določbe vzpostavljajo davčno amnestijo, v skladu s katero se – pod pogojem, da se takoj opravijo določeni obračuni in plačajo določeni zneski – to, da se ni obračunalo zneskov različnih davkov med davčnimi leti od 1998 (ali v nekaterih primerih od 1997) do 2001, ne bo preganjalo oziroma ne bo predmet podrobne preiskave.⁽³⁾
3. Komisija navaja, da je amnestija, kolikor se tiče DDV, v nasprotju s členom 2 Šeste direktive, ki zahteva obdavčitev transakcij, in s členom 22, ki nalaga različne obveznosti glede obračuna in plačila DDV.
4. Italija odgovarja, da uinek amnestije ni splošna in nediskriminatorna odpoved vseh preverjanj, da ima pravico do nje le omejen delež davčnih zavezancev za DDV, da je bila izredno uinkovita z vidika pobranega davka in da gre tako za razumno uporabo omejenih sredstev, ki spada v nujno podeljeno svobodo držav članic.

Določbe Skupnosti

5. Člen 10 ES nalaga splošno obveznost državam članicam, da „sprejemajo vse ustrezne ukrepe, splošne ali posebne, da bi zagotovile izpolnjevanje obveznosti, ki izhajajo iz te pogodbe ali so posledica ukrepov institucij Skupnosti“, da „tako olajšujejo izpolnjevanje nalog Skupnosti“ in da se „vzdržijo [...] vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili doseganje ciljev te pogodbe“.
6. Člen 2 Šeste direktive določa:
„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;
2. uvoz blaga.“(4)
7. Prvotni člen 22 Šeste direktive je bil zamenjan s tako imenovano „prehodno ureditvijo“ v Naslovu XVI in veljavno besedilo je zapisano v členu 28h. Naslovljen je „Obveznosti po notranjem sistemu“ in je najdaljši člen v direktivi.(5)
8. Glede očitane neizpolnitve obveznosti v tej zadevi Komisija na začetku navaja tri določbe iz odstavkov 4, 5 in 8:
„4. (a) Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun v roku, ki ga določijo države članice. [...] [...]“
5. Vsak davčni zavezanec plača neto znesek davka na dodano vrednost ob predložitvi rednega obračuna. [...] [...]“
8. Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, [...]“(6)
9. Komisija nato opozarja na številne druge obveznosti, ki jih člen 22 nalaga davčnim zavezancem:
 - prijaviti začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec (odstavek 1(a)(7));
 - voditi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa (odstavek 2(a)(8));
 - predložiti rekapitulacijsko poročilo za transakcije znotraj Skupnosti (odstavek 6(b)(9)).
10. Končno Komisija navaja druge določbe člena 22, ki nalagajo obveznosti državam članicam:
 - identificirati davčne zezance s posamično številko (odstavek 1(c), (d) in (e)(10));
 - sprejeti potrebne ukrepe za zagotovitev, da osebe, ki niso davčni zezanci, so pa dolžne plačati davek, izpolnjujejo vse obveznosti glede obračuna in plačila, ki veljajo za davčne zezance (odstavki 7, 10 in 11(11)).

Nacionalne določbe

11. Komisija postavlja pod vprašaj člena 8 in 9 italijanskega zakona o finančah za leto 2003.(12) Te določbe dovoljujejo davčnim zavezancem, ki niso predložili popolnih obračunov, da predložijo dodatne obračune in da opravijo plačilo, ki jih odveže od nadaljnje dolžnosti plačati davek, kar se tiče zadevnih obdobj, namreč od davčnega leta 1998 (v nekaterih primerih od 1997) do vključno leta 2001. Obsegajo vrsto davkov, vendar tožba Komisije zadeva le DDV in je nadaljnji povzetek upoštevni določb omejen na okoliščine, povezane s tem davkom.

Člen 8

12. Člen 8 dopušča, da se obračuni, ki bi morali biti opravljeni pred oktobrom 2002, „dopolnijo“. Obstajata dve različici postopka, ki sta urejeni v odstavkih 3 in 4.
13. V skladu s členom 8(3) dopolnitev vključuje predložitev dodatnega obračuna za vsako zadevno davčno leto in plačilo dodatnih zneskov, dolgovanih v skladu z določbami, ki so veljale v posameznem davčnem letu. V določenih okoliščinah, kjer je kupec sam dolžan plačati vstopni davek, a ga ne obračuna, se nanaša zgolj na tisti DDV, ki ga ni bilo mogoče odbiti. Dodatni obračun je veljaven samo, če prikazuje dodatne dolgovane zneske v višini vsaj 300 eurov za vsako davčno leto. Plačila se lahko opravijo v dveh enakih obrokih, če presegajo 3000 eurov za posameznike in 6000 eurov za ostale.
14. Člen 8(4) se ne more uporabiti, če davčni zavezanec ni predložil obračuna za niti eno zadevno davčno leto. Zavezanci, za katere se uporablja, lahko predložijo obračun in opravijo plačilo prek določenih pooblaščenih organov. Dolgovane zneske se lahko plača z mesečnimi obroki, vendar z dodatnimi obrestmi. Postopek je zaupen v tem, da določeni dolgovani zneski niso povezani s posameznimi davčnimi zavezanci.
15. V skladu s členom 8(6) – če se je sledilo postopku iz člena 8(3) ali (4) – se potem do višine dvojnega zneska DDV, ki se ga dolguje glede na dodatni obračun, (a) ne bo preverjalo niti davčnega zavezanca niti druge solidarno odgovorne osebe, (b) vse davčne kazni, ki so mogoče bile naložene, zastarajo in (c) nekaterih postopkov glede davčne utaje ni mogoče več zažeti (čeprav kazenski postopek, ki se je že začel, ne preneha). Člen 8(6a) potrjuje, da se lahko davčno preverjanje kljub temu opravi glede zneskov, ki presegajo zneske, določene v členu 8(6).
16. Člen 8(9) dovoljuje tistim, ki so uporabili zaupni postopek iz člena 8(4), da se izognejo vsakršnemu preverjanju, razen preverjanju glede doslednosti njihovih dodatnih obračunov.
17. Člen 8(10) izključuje uporabo celotnega člena v primerih, kadar je bila, ko je zakon prišel veljati, (a) ponovna odmera že izdana ali (b) kazenska ovadba za davčno utajo že vložena za določeno davčno leto. Vendar je mogoče v nekaterih primerih izpolniti obveznosti iz prejšnje ponovne odmere in uporabiti postopek iz člena 8 glede drugih obdobj.
18. V skladu s členom 8(12) vložitev dodatnega obračuna ne more predstavljati informacije o kazenskem dejanju.
- Člen 9*
19. Člen 9 zadeva „avtomatično poravnavo“ za prejšnja leta.(13) Davčni zavezanci, ki zaprosijo za tako poravnavo, morajo predložiti obračune za vsa davčna leta, ki bi jih morali predložiti do 31. oktobra 2002.
20. V skladu s členom 9(2)(b) avtomatična poravnava vključuje plačilo zneska, ki je za vsako davčno leto enak vsoti 2 % izstopnega DDV davčnega zavezanca in 2 % vstopnega DDV, ki je bil odbit med tem letom. Ta odstotek pade na 1,5 % za izstopni ali vstopni davek, ki preseže EUR 200.000 in na 1 % za zneske, ki presegajo EUR 300.000, kadar pa uporaba določbe zajema plačilo vsote, ki je višja od EUR 11.600.000, se delež, ki presega to številko, zmanjša za 80 %. Vendar člen 9(6) določa minimalno vsoto za vsakoletna plačila v višini EUR 500, kadar prihodek ne presega EUR 50.000; EUR 600, kadar je prihodek med EUR 50.000 in EUR 180.000; in EUR 700, kadar prihodek presega EUR 180.000.

21. Za posamezna leta, ko se sploh ni predložilo obračunov, člen 9(8) zahteva pavšalno plačilo v višini EUR 1500 za fizične osebe in EUR 3000 za družbe in združenja za vsako davčno leto.
22. V skladu s členom 9(9) avtomatična poravnava ne dovoljuje nadaljnjih odbitkov ali vračil, ki jih davčni zavezanec prej ni zahteval. Kljub temu dovoljuje določen nadzor, predvsem tisti, ki se nanaša na doslednost med opravljenimi obračuni in prejšnjimi zahtevki za vračilo DDV.
23. Člen 9(10) zrcali člen 8(6). Če se je sledilo postopku iz člena 9, potem (a) se ne bo preverjalo niti davčnega zavezanca niti druge solidarno odgovorne osebe, (b) vse davčne kazni, ki so mogoče bile naložene, zastarajo in (c) nekaterih postopkov glede davčne utaje ni mogoče več zažeti (čeprav kazenski postopek, ki se je že začel, ne preneha). Vendar nasprotno od člena 8(6) te imunitete niso pogojevane z najvišjim pragom, ki bi temeljil na zneskih sedaj plačanega ali obračunanega dodatnega DDV.
24. Člen 9(12) dovoljuje plačilo v dveh enakih obrokih, kadar znesek, ki ga je treba plačati, presega EUR 3000 za posameznike ali EUR 6000 za ostale.
25. Člen 9(13) zrcali člen 8(9). Tisti, ki so uporabili zaupen postopek, se lahko izognejo vsakršnemu preverjanju, razen preverjanju glede doslednosti njihovih dodatnih obračunov.
26. Člen 9(14) zrcali člen 8(10). Izključuje uporabo celotnega člena, kadar je bila, ko je zakon prišel veljati, (a) ponovna odmera že izdana ali (b) kazenska ovadba za davčno utajo že vložena za določeno davčno leto. Vendar dodaja nadaljnjo izjemo v primerih, ko (c) davčni zavezanec ni predložil niti enega obračuna za katerokoli od zajetih davčnih obdobj.
27. Člen 9(15) omejuje izjeme iz člena 9(14)(a) in (b) na davčna leta, za katera se uporabljajo. Navaja, da se avtomatična poravnava ne bo opravila na podlagi podatkov, ki ne ustrezajo tistim na predloženem obračunu. Končno onemogoča kakršnokoli vrnitev že plačanih vsot, ki jih je treba šteti za predplačilo dolgovanega davka.

Predhodni postopek

28. Ker je menila, da člena 8 in 9 zakona o finančah za leto 2003 nista bila združljiva s členoma 2 in 22 Šeste direktive, je Komisija Italiji v skladu s členom 226 ES 19. decembra 2003 poslala pisni opomin. Italija je odgovorila 30. marca 2004 in zanikala nezdržljivost. Ker ni bila zadovoljna z odgovorom, je Komisija 13. oktobra 2004 poslala obrazloženo mnenje in Italijo pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe v roku dveh mesecev. Italija je v odgovoru 31. decembra 2005 še vedno zanikala nezdržljivost. Komisija je vložila to tožbo 8. marca 2006.

Predlogi strank

29. Komisija predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Italijanska republika, s tem da je v členih 8 in 9 zakona št. 289 z dne 27. decembra 2002 (zakon o finančah za leto 2003) izrecno sprejela splošno opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v zaporednih davčnih letih, ni izpolnila svojih obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive v povezavi s členom 10 Pogodbe ES. Predlaga tudi, naj se Italiji naloži plačilo stroškov postopka.

30. Italija predlaga, naj se tožba zavrne in Komisiji naloži plačilo stroškov.

Presoja

Dopustnost

31. Italija navaja, da je Komisija v obrazloženem mnenju navedla nov oitek, ki se nanaša na to, da se zaradi spornih določb krši načelo nevtralnosti DDV in izkrivlja konkurenca. Komisija odgovarja, da je v odgovor na italijanske argumente zgolj spomnila na sodno prakso Sodišča na tem področju, ki je upoštevana pri presoji domnevnih kršitev člena 2 in 22 Šeste direktive.

32. Ker Komisija ne predlaga, naj se ugotovi, da italijanske določbe kršijo načelo nevtralnosti ali izkrivljajo konkurenco, se zdi njeno stališče razumljivo. Tako menim, da ni ovire za ugotovitev dopustnosti tožbe.

Temelj

33. Obstajajo številna prepletena vprašanja, ki so sporna med strankama v tej zadevi, za katera predlagam, da se obravnavajo pod naslednjimi naslovi: (i) narava in obseg obveznosti, ki jih državam članicam nalagata člena 2 in 22 Šeste direktive, s posebnim poudarkom na nadzoru in uveljavljanju izpolnjevanja obveznosti davčnih zavezancev; (ii) praktični učinek spornih določb o amnestiji, obravnavan v luči teh obveznosti; (iii) v tem pogledu pomen različnih omejitev določb o amnestiji; in (iv) relativna učinkovitost določb o amnestiji, predvsem glede na količino sredstev, ki so bila porabljena v primerjavi s pobranimi zneski, svobodo, ki jo imajo države članice pri upravljanju DDV in glede na to, v kakšnem obsegu določbe o amnestiji spadajo v to pravico.

34. Čeprav bi bilo možno – in zanimivo – raziskati številna druga splošnejša vprašanja, ki se nanašajo na zakonitost in/ali zaželenost amnestij DDV, izmed katerih se jih je nekaj obravnavalo med tem postopkom, menim, da ni potrebno, da Sodišče podrobno obravnava ta splošna vprašanja, da bi lahko odločilo, ali so nekatere določbe, ki jim Komisija oporeka, združljive s Šesto direktivo. Svojo analizo bom tako omejila v bistvu na tiste vidike, ki so upošteveni za tožbene predloge, in se sklicevala na splošnejša vprašanja le za pojasnitev ozadja.

Obveznosti, ki jih nalaga Šesta direktiva

35. Strinjam se s predstavitvijo Komisije glede obveznosti, ki jih nalaga Šesta direktiva tako posameznim davčnim zavezancem kot državam članicam. Dejansko se zdi, da tudi Italija sprejema bistvo te predstavitve, čeprav še vedno trdi, da podrobnosti glede izterjave in pobiranja spadajo v pristojnost držav članic. Stališče Komisije je povzeto in ponovljeno v nadaljevanju.

36. Iz uvodne izjave Šeste direktive jasno sledi, da naj bi sredstva Skupnosti „vključevala tudi sredstva iz davka na dodano vrednost, dobljena z uporabo skupne davčne stopnje od osnove za odmero, ki se enotno določi v skladu s pravili Skupnosti“;(14) da „je treba zagotoviti, da skupni sistem prometnih davkov ni diskriminatoren glede porekla blaga in storitev, da bo mogoče vzpostaviti skupni trg, ki bo omogočal lojalno konkurenco in odražal dejanski notranji trg“;(15) in da je „treba obveznosti davkoplačevalcev čim bolj uskladiti, da se zagotovijo potrebne varovalke za pobiranje davkov na enoten način v vseh državah članicah“.(16)

37. Sodišče je nadalje ugotovilo, da je treba Šesto direktivo razlagati v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki je lastno skupnemu sistemu DDV,(17) v skladu s katerim se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, ne smejo obravnavati drugače pri odmeri DDV.(18)

38. Določene obveznosti, ki jih nalaga člen 22 Šeste direktive, so sprejete zato, da zagotovijo, da imajo nacionalni organi oblasti na razpolago vse potrebne informacije, ki zagotavljajo, da je DDV odmerjen in pobran pod nadzorom davčnih organov.(19) Te obveznosti so dodatek k zahtevi iz člena 2, da morajo biti vse transakcije (razen posebnih oprostitev), ki spadajo v njegov obseg, obdavčene. Ta zahteva je splošno pravilo, od katerega nobena država ne sme enostransko odstopiti.(20) Čeprav lahko v skladu s členom 27 Šeste direktive(21) država članica prosi Svet za

dovoljenje odstopiti od teh določb „za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom“, je vsaka taka poenostavitev pogojena s tem, da ne sme „vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice“ (ne glede na vse je nesporno, da Italija ni prosila za dovoljenje v tem primeru).

39. Vsaka država članica ima tako obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je DDV v celoti pobran na njenem ozemlju na isti način kot v drugih državah članicah. Čeprav ta obveznost ni izrecno navedena v Šesti direktivi, je nujna posledica, ki izhaja iz tega celotnega ukrepa, iz člena 10 ES in iz sodne prakse Sodišča.(22) In čeprav usklajevanje ni popolno in so nekateri upravni vidiki zaradi potrebe prepuščeni pristojnosti držav članic, obveznosti iz člena 22 Šeste direktive predvidevajo podrobno usklajevanje na zakonodajni ravni.

40. Glede na to usklajevanje so države članice zavezane, da preverijo davčne obračune, račune in druge upoštevne dokumente, ter da odmerijo in poberejo dolgovani davek. Države članice imajo določeno svobodo pri tem, kako najbolj učinkovito in pravično uporabiti sredstva, ki jih imajo na razpolago, ko uporabijo davek, vsaj od primera do primera, vendar je ta svoboda v vsakem primeru omejena s potrebo zagotoviti, da

- so lastna sredstva Skupnosti pobrana učinkovito, in
- ni pomembnega odstopanja pri obravnavanju davčnih zavezancev znotraj same države članice ali med državami članicami.

41. Italija ne oporeka, da morajo države članice nadzorovati in preverjati, kolikor to dopuščajo njihova sredstva, spoštovanje predpisov o DDV s strani davčnih zavezancev. Vendar zanika, da bi sporne določbe prekoračile meje legitimne svobode, ki jim je podeljena pri izvrševanju teh nalog.

42. Posledično je najprej treba preučiti praktične učinke teh določb.

Učinki spornih določb

43. Komisija navaja, da sporne določbe nadomestijo običajna pravna razmerja glede dolžnosti plačevanja DDV z novimi razmerji, ki dokončno izničijo to dolžnost in na njeno mesto stopi druga obveznost plačila zneskov, ki so precej nepovezani s tistimi, ki bi morali biti odmerjeni in obračunani v skladu z običajnimi predpisi o DDV. Amnestijo opisuje kot „splošno, nediskriminatorno in predhodno“ odpoved pravici preverjanja in ponovne ocenitve, medtem ko bi se moralo v skladu z Direktivo o kakršnihkoli dogovorih z davčnimi zavezanci o amnestiji odločati v vsakem primeru posebej. Poleg tega je to resna kršitev načela nevtralnosti DDV in enakega obravnavanja davčnih zavezancev.

44. Res je, da so določbe zapletene in da se stranki med postopkom nista strinjali glede njihovih praktičnih učinkov. Vendar menim, da lahko v luči odgovorov, ki sta jih posredovali na prošnjo Sodišča za podrobnejše informacije, te učinke povzamemo na naslednji način.

45. Če davčni zavezanec sploh ni predložil obračuna DDV za katerokoli od zadevnih davčnih let, ne more biti upravičen do amnestije iz člena 8(4) ali 9. Vendar lahko uveljavlja določbe o amnestiji bodisi iz člena 8 bodisi iz člena 9, če je (a) predložil (popolne ali nepopolne) obračune za katerokoli od zadevnih davčnih let, vendar jih ni predložil za ostala leta, ali (b) predložil obračune za vsa zadevna leta, vendar so nekateri ali vsi ti obračuni nepopolni ali netočni.

46. Ko davčni zavezanec za določeno davčno leto predloži dodatni obračun v skladu s postopkom iz člena 8, ki izkaže večji znesek obdavčljive dodane vrednosti (razlika med

obdavčljivimi vstopnimi zneski in obdavčljivimi izstopnimi zneski), kot je bila prvotno obračunana, potem (a) mora plačati znesek, ki ustreza DDV, ki se dolguje na dodatni znesek (pod pogojem minimuma EUR 300), in (b) pridobi imuniteto pred kakršnokoli nadaljnjo ponovno odmero njegovega izstopnega davka za to leto, do zneska, ki je enak dvojnemu znesku tedaj plačanega dodatnega DDV.

47. Postopek iz člena 9 vodi do drugačnih rezultatov, glede na to, ali je bil prvotni obračun predložen ali ne in glede na znesek odbitega vstopnega DDV. Vendar se mora plačilo opraviti za vsako zadevno leto (ne glede na to, ali je bil obračun za to leto predložen ali ne, in ne glede na to, ali je bil tak obračun pravilen ali ne) in ni mogoče opraviti nikakršnih nadaljnjih odbitkov. Za leta, glede katerih je bil obračun predložen, znaša plačilo med 1 in 2 % vstopnega DDV, ki je bil *prvotno* odbit, plus od 1 do 2 % izstopnega davka, *prvotno* obračunanega za to leto, (23) pod pogojem minimuma EUR 500, 600 oziroma 700, odvisno od zneska zadevnega dobijaka. Za vsako leto, ko se sploh ni predložilo obračunov, se plača pavšalno plačilo v višini EUR 1500 za posameznike in EUR 3000 za družbe, ne glede na dejanski znesek nižjega obračuna ali neobračuna.

48. Na podlagi tega davčni zavezanec, ki uporabi postopek iz člena 8, plača znesek, ki je enak celotnemu DDV, ki ga dolguje na njegovo prej neobračunano, a sedaj obračunano, dodano vrednost – vendar le za leta, za katera ni predložil popolnega in pravilnega obračuna. Vendar je s tem zaščiteno pred kakršnokoli nadaljnjo ponovno odmero glede dolgovanega zneskov do dvakratne višine tega zneska. Tako se v praksi ne zdi verjetno, da bo obračunal več kot polovico svoje prej neobračunane dodane vrednosti. Davčni organi bodo potem izterjali največ polovico dejansko dolgovanega zneska in se odpovedali vsakršni možnosti, da bi izterjali drugo polovico.

49. Davčni zavezanec, ki uporabi postopek iz člena 9, mora opraviti plačilo za vsako leto med zadevnim obdobjem, ne glede na to, ali je prvotno predložil pravilen obračun ali ne. Če je bil obračun (točen ali netočen) opravljen, potem je plačilo majhen delež (do 2 %) *prvotno* obračunanega zneska vstopnega in izstopnega davka; če obračun ni bil predložen, je treba plačati pavšalni znesek v višini EUR 1500 ali 3000, ne glede na znesek DDV, ki še ni bil obračunan. V vsakem primeru davčni zavezanec pridobi imuniteto pred nadaljnjo ponovno odmero.

50. Kadar lahko davčni zavezanec izbira med dvema postopkoma (in želi uporabiti enega ali drugega), bi bilo razumljivo pričakovati, da se bo odločil za tistega, ki bo zanj cenejši. Kjer je bila stopnja nižjega obračuna ali neobračuna omejena (in tako bolj verjetno posledica poštene napake), se zdi člen 8 ugodnejši, saj podeljuje imuniteto pred nadaljnjimi preiskavami v zameno za plačilo polovice dolgovanega zneska DDV. Kjer je bila širša (in tako bolj verjetno posledica namerne goljufije), postopek iz člena 9 omogoči imuniteto v zameno za plačilo zneska, ki bo predstavljal nižji (ali v ekstremnih primerih zanemarljivo majhen (24)) delež dolgovanega davka, ki ni bil obračunan.

51. Komisija poudarja, da se lahko v skladu s členom 9 davčni zavezanec izogne vsakršnemu tveganju preverjanja ali ponovne odmere za zaporedna davčna leta v zameno za plačilo, ki je dokaj nepovezano z zneskom DDV, ki bi bil običajno dolgovan po stopnji 20 %. Amnestija iz člena 8 tudi ščiti davčnega zavezanca pred nadaljnjim preverjanjem in ponovno odmero, vendar v zameno za višje plačilo. Tako široka odpoved davčnih organov glede njihovih pooblastil do preverjanja po mnenju Komisije resno krši nevtralnost skupnega sistema DDV. Različni davčni zavezanci so različno obravnavani glede primerljivih transakcij, kar nadalje spodbuja pošteno konkurenco.

52. Spet se lahko zgolj strinjam s Komisijo, da zakonodajni ukrepi, v skladu s katerimi morajo pošteni in pazljivi trgovci plačati DDV v celoti, medtem ko se goljufivi ali malomarni trgovci lahko izognejo nadaljnjemu pregonu v zameno za plačilo največ polovice, in mogoče še precej manj, dejansko dolgovanega DDV, niso v skladu z obveznostmi, ki so naložene državam članicam zlasti

v ?lenih 2 in 22 Šeste direktive. Natan?neje, ukrepi iz ?lena 9 italijanskega zakona o finan?ah za leto 2003 popolnoma zanemarjajo podrobne dolo?be ?lena 22 Šeste direktive, ki jih navaja Komisija,(25) s tem da ne vklju?ujejo obra?una dejansko opravljenih transakcij in s tem da zneski, ki jih je treba pla?ati, niso v ni?emer povezani z davkom, ki bi moral biti obra?unan za te transakcije. Kot Komisija pravilno izpostavlja, je amnestija dokaj nediskriminatorna v tem, da ne dela razlike med ob?asnim in rednim ni?jim obra?unavanjem, med nizkimi in visokimi zneski ali med malomarnostjo in goljufijo.

53. Vendar je glavni argument v obrambi Italije, da je veljavnost amnestije omejena in da je amnestija u?inkovit ukrep, ki spada v svobodo, dano dr?avam ?lanicam, da bi zagotovile izterjavo zneskov, ki bi druga?e bili za dav?ne organe izgubljeni. Tako je treba preu?iti te vidike, preden se lahko poda kon?ni predlog.

Omejitve dolo?b o amnestiji

54. Komisija opisuje sporno amnestijo kot splošno in nediskriminatorno odpoved pravici do preverjanja in ponovne odmere, medtem ko italijanska vlada poudarja številne omejitve podro?ja uporabe dolo?b o amnestiji. Te omejitve so po njenem mnenju pomembne in prikazujejo, da se amnestija ne more opisati kot splošna in nediskriminatorna.

55. Prvi?, amnestija ni na voljo dav?nim zavezancem, ki prvotno sploh niso predlo?ili obra?unov DDV za niti eno od zadevnih dav?nih let.(26) Ta polo?aj, odgovarja Komisija, je po svojem zna?aju popolnoma obroben.

56. Dejansko se lahko le upa, da bi bil tak polo?aj redek in Italija se ni spu?ala v razpravo glede tega, da se ga je opisalo kot „obrobnega“. V praksi bodo podjetja dolo?ene velikosti predlo?ila dokaj verjetne obra?une, ?etudi bi ?elela ogoljufati dav?ne organe, zato da ne bi pritegnila pozornosti. Po drugi strani je popoln neobstoj obra?una bolj pogost pri majhnih gospodarskih subjektih, ki se ?elijo v vsakem primeru izmuzniti odkritju ali ki so presodili, da je goljufija utemeljena z neke vrste moralnim *de minimis* pravilom.(27) Nadalje je verjetno, da veliko nezakonitih dejavnosti ne bo obra?unalo DDV, ?etudi so na?eloma zavezane davku.(28)

57. Tako nisem prepri?ana, da je izklju?itev na splošno obrobna. Kar zadeva vidno ekonomijo, je seveda obrobna preprosto zato, ker bo vsak, ki vidno opravlja obdav?ljivo dejavnost, ?util potrebo, da obra?una vsaj toliko prometa, da odvrne neprijetni podrobni nadzor, in da s tem, ko je to opravil, ne bo izklju?en od amnestije. Tako razmišljanje pa ne velja za nevidno ali ?rno ekonomijo, ki se jo ocenjuje na 26 % italijanskega BDP.(29)

58. Po drugi strani bo (teoreti?ni) dav?ni zavezanec, ki se ?eli popolnoma izogniti temu, da bi ga dav?ni organi opazili, mogo?e manj verjetno iskal zaš?ito amnestije, kot pa nekdo, ki je že znan tem organom, vendar jim je nekaj zatajil. Ta bo tudi manj verjetno predmet dav?ne inšpekcije, predvsem ?e so njihova sredstva omejena, kot trdi italijanska vlada.

59. Glede na to se mi zdi bolj malo verjetno, da bo izklju?itev dav?nih zavezancev, ki niso predlo?ili niti enega obra?una za katerokoli od zadevnih dav?nih let, imela pomemben u?inek na število tistih, ki so upravi?eni ali ?elijo biti upravi?eni do te amnestije.

60. Drugi?, italijanska vlada trdi, da amnestija ni mo?na, kadar so se odkrile nepravilnosti.(30) Komisija odgovarja, da ta izklju?itev ni popolna – v nekaterih primerih se lahko uporabijo drugi postopki poravnave iz ?lenov 15 in 16 zakona št. 289/2002, da bi se kon?al postopek ponovne odmere in ponovno odprla mo?nost dostopa do amnestije – vendar italijanska vlada odgovarja, da se zadevni argument nanaša le na tiste, za katere taki postopki še niso pravnomo?ni.

61. Iz besedila ?lenov 15 in 16, ki ga je posredovala Italija v svoji dupliki, izhaja, da se postopek ponovne odmere, ki se še ni kon?al z dokon?nim sklepom ali odlo?itvijo, lahko kon?a s pla?ilom zneska vsaj EUR 150 do najve? 50 % zneska zahtevanega davka, iz ?lenov 8(10) in 9(14) pa izhaja, da ima, ko je to pla?ilo opravljeno v upoštevnem ?asovnem obdobju, dav?ni zavezanec pravico do amnestije v skladu s ?lenom 8 ali ?lenom 9.

62. Posledi?no je izklju?itev, na katero se sklicuje italijanska vlada, omejenega obsega. Popolnoma normalno je, da se dav?na amnestija, ki ?eli spodbuditi prostovoljna pla?ila namesto davka, ki bi ga bilo treba obi?ajno pla?ati, vendar ki se ga šteje kot težko izterljivega z drugimi sredstvi, ne bi smela v korist dav?nega zavezanca razširiti v ponoven za?etek postopkov, ki so že bili kon?ani v dobro dav?nih organov. Vendar so lahko dav?ni zavezanci, ki so še v postopku, upravi?eni do amnestije, tako da pla?ajo del zneska, ki je sporen v tistem postopku, poleg zneska, ki se zahteva v postopku amnestije. Amnestija bo za njih še vedno privla?na, ?e to pomeni, da lahko pridobijo imuniteto, s tem da pla?ajo manjši celotni znesek, kot bi ga morali pla?ati, ?e bi se postopek kon?al v njihovo škodo. Vendar pa bodo zaradi tega dav?ni organi izterjali nižji znesek, kot bi ga lahko druga?e izterjali, obenem pa se še odpovedali kakršnemukoli nadaljnjemu preverjanju.

63. Tretji?, italijanska vlada poudarja,(31) da se lahko znesek, ki je bil pla?an pod amnestijo, preveri z zneski v opravljenih obra?unih in da, ?e so bili zahtevki za vra?ilo že vloženi, zatekanje k postopku amnestije ne prepre?uje preverjanja veljavnosti teh zahtevkov.

64. Kot Komisija pravilno navaja, je prvo od teh preverjanj popolnoma formalno in v celoti odvisno od pravilnosti opravljenih obra?unov – ki sama ni predmet preverjanja s postopkom amnestije.

65. Druga vrsta preverjanja se nanaša na zahtevke za vra?ilo DDV, kar pomeni, položaje, kjer vstopni davek presega izstopni davek, tako da je razlika med njima v korist dav?nega zavezanca in ne dav?nih organov. Italijanska vlada meni, da se v takih primerih, ne glede na amnestijo, preverjanje lahko razširi na dobavitelja, ki je izdal ra?une, ki prikazujejo vstopni davek in ki mora v vsakem primeru obra?unati davek, s tem ko je izdal ra?un.(32)

66. Zdi se mi, da bo ta izklju?itev od imunitete pred preverjanjem verjetno spet obrobna. Trгоvec, ki je zahteval vra?ilo DDV, do katerega ni bil upravi?en, bo to storil s tajnim dogovorom ali brez tajnega dogovora z njegovimi dobavitelji, ki mu zagotavljajo ra?une z izkazanim zneskom vstopnega DDV, ki ni bil dejansko obra?unan za organe oblasti. ?e tak tajni dogovor obstaja, se je treba vprašati, ?e bo sploh želel izkoristiti amnestijo, razen ?e se zdi njegovo odkritje že verjetno, saj ima v lasti dokumente, ki ga na prvi pogled upravi?ujejo do vra?ila, pridobitev pravice do amnestije pa bi nujno vklju?evala razkritje njegovega partnerja ali njegovih partnerjev pri goljufiji. V primerih goljufije „nepla?ujo?i gospodarski subjekt“ (kadar en ali ve? trgovcev izgine, ne da bi obra?unali davek dav?nim organom), bo preverjanje dobaviteljev *per definitionem* neuspešno. In ?e ni bilo tajnega dogovora, bo manj verjetno, da bodo nepravilnosti odkrite ob preverjanju.

67. Gledano v celoti omejitve obsega amnestije, na katere se sklicuje italijanska vlada, ?eprav ne popolnoma navidezne, niso bistvene.

U?inkovitost izterjave in svoboda, dana državam ?lanicam

68. Nesporno je, da so v skladu z do sedaj usklajenim sistemom DDV države ?lanice zavezane nadzorovati izpolnjevanje obveznosti dav?nih zavezancev, preverjati obra?une, knjigovodstvo in vse druge upošteвне dokumente, ter odmerjati in pobirati dolgovan davek. Prav tako ni sporno, da imajo glede tega dolo?eno svobodo, kako najbolj u?inkovito uporabiti sredstva, ki jih imajo na

razpolago.

69. Italija navaja, da sporne določbe spodbujajo prostovoljni obračun prej neobračunanih zneskov nekaterih davčnih zavezancev, s čimer se sprostijo sredstva za nadzor nepopolnplanih davčnih zavezancev in tako pridobi večji prihodek, kot bi bil možen drugače. To spada v meje svobode, ki jo Komisija sama priznava državam članicam glede tega, kako uporabiti sredstva, da bi se najuinkoviteje zagotovilo izpolnjevanje obveznosti in izterjava.

70. Italijanska vlada navaja, da je vsega skupaj 162.000 davčnih zavezancev izkoristilo amnestijo iz člena 8, amnestijo iz člena 9 pa je izkoristilo 750.000 davčnih zavezancev. Ta zadnja številka predstavlja 13,37 % od 5.309.654 davčnih zavezancev, ki so bili registrirani v Italiji leta 2001.(33) V letu 2003 je skupni izterjani znesek (EUR 1938 milijonov) znašal 1,9 % DDV, ki se je pobral v tistem letu (EUR 101.890 milijonov). Nasprotno pa so bili zneski, izterjani na podlagi konvencionalnih pregledov v letih od 1999 do 2002, mnogo nižji in so znašali le 1049 milijonov v štiriletnem obdobju.(34) Te številke po mnenju Italije prikazujejo, kako neutemeljena je ta tožba.

71. Komisija odgovarja, da številke nasprotno prikazujejo, kako je kar preveč davčnih zavezancev izkoristilo amnestijo za dokaj omejen izkupilek. Koristi (večja in bolj učinkovita izterjava), ki naj bi jih zagotovila amnestija, so navidezne (delež, ki je bil izterjan, je zelo majhen in edini resniški prihodek je ta, da onemogoča preverjanje s strani davčnih organov) in v vsakem primeru precej nepomembne glede na zavezujočo naravo zahtev iz členov 2 in 22 Šeste direktive.

72. Italija v dupliki navaja, da sporne določbe spodbujajo prostovoljni obračun; tako so sredstva lahko preusmerjena k pregledu zavezancev, ki niso izkoristili določb; da je za te zavezance člen 10 zakona o finančah za leto 2003 podaljšal možnost preverjanja za dve leti; in da so bili izterjani zneski obsežno višji, kot bi bili drugače. Koristi so tako resnične in se jih ne more šteti za nepomembne. Nadalje (a) amnestija zadeva primere, pri katerih nepredložitev obračuna ni bila odkrita in lahko nikoli ne bi bila odkrita, (b) v skladu s členom 9 mora davčni zavezanec opraviti plačilo za vsako davčno leto v zaporedju, četudi prvotna opustitev zadeva le eno leto, (c) davek, čeprav nižji kot znesek, ki bi bil teoretično dolgovan, je izterjan takoj in ne po dolgem postopku preiskovanja in izterjave.

73. Komisija ne zavrača amnestije DDV absolutno, vendar je odločna glede oblike, ki jo ima v skladu s spornimi določbami.

74. Tako bi pomagalo na kratko razložiti ta pojav. Davčne amnestije običajno vključujejo imuniteto pred kazenskim pregonom, globami in pred (nekateri ali vse) plačilom obresti – in Komisija izrecno sprejema, da v zvezi z DDV take zadeve spadajo v pristojnost držav članic in jih pravo Skupnosti pri tem ne ovira. Vendar amnestije enako pogosto zahtevajo plačilo celotnega dolgowanega zneska in ne vključujejo izvzetja od preiskovanja. Njihov cilj je, da na splošno spodbudijo prostovoljno plačilo, s tem da se podeli imuniteta pred kaznijo (grožnja, ki je namenjena, da se spodbudi prvotno izpolnjevanje obveznosti, vendar lahko odvrne kasnejše izpolnjevanje obveznosti, če je cena kesanja previsoka), medtem ko ne grejo tako daleč, da bi izogibanje plačilu davka in kasnejše kesanje postalo privlačnejše od pravnega in poštenega prvotnega obračuna, in da davčne zavezance, ki so se zmotili, vključijo nazaj na pravo pot za prihodnost.

75. Literatura(35) navaja, da morajo davčne amnestije, da bi bile učinkovite, med drugim biti enkratne (ponavljanje bo spodbudilo davčne zavezance k prilagoditvi njihove taktike v prižakovanju amnestij v prihodnosti), vključevati plačilo vsaj tistega, kar je bilo dolgovano in na splošno določene obresti (ali pa se bo izogibanje plačilu davka štelo za nagrajeno), in mora jih spremljati vsaj verjetno naznanilo podrobnejšega nadzora (ali pa se bo zdelo ugodneje tvegati odkritje, kot pa oddati obračun).

76. Zdi se, da sporna amnestija nima niti ene od teh značilnosti. Dejansko je bila podaljšana na naslednja leta,(36) s čimer je povsem verjetno ustvarila prižakovanje nadaljnjih amnestij in tako zmanjšala možnost izpolnitve davčnih obveznosti. Dokazano je tudi, da je Italija veliko uporabljala amnestije v preteklosti.(37) Dejansko je bilo rečeno, da so tako pogoste, da je prižakovanje bodočih amnestij postal element v nizki nacionalni ravni izpolnjevanja davčnih obveznosti.(38) Žetudi so se, kot je Italija navedla na obravnavi, davčni prihodki povečali v poznejših letih, ni bil predložen noben dokaz, da bi se ugotovilo bodisi določeno povezavo z amnestijo (namesto s katerimi drugimi možnimi obrazložitvami) bodisi kakršenkoli trajen učinek.

77. Italija navaja, da so pobrani zneski skupno znašali skoraj 2 % letnega prihodka od DDV. Če znaša DDV luknja (razlika med teoretično poberljivim zneskom in zneskom, ki se dejansko pobere) v Italiji približno 35 do 40 %, (39) to pomeni, da je dejansko pobrani znesek okoli 3 do 4 % zneska, ki je teoretično dolgovan, ampak nikoli obračunan.(40)

78. Res je, da noben davčni organ ne more niti prižakovati, da bo odkril vsako davčno utajo, niti ni naloga Sodišča svetovati Italiji, kako najbolje uporabiti njena sredstva, tudi če bi za to imelo potrebno ekspertizo. Kljub temu pa se mi zdi, da metoda, ki izterja od 3 do 4 % nepobranega davka (in tako pusti znesek v višini vsaj 95 % nedotaknjen, z vsaj deležem davka, ki je dokončno neizterljiv), ni očitno učinkovita poraba sredstev.

Celostna presoja

79. Ni mogoče resno zagovarjati tega, da so metode pridobivanja prihodka iz člena 8 in 9 italijanskega zakona o finančah za leto 2003 kakorkoli združljive s predpisi o odmeri DDV, ki jih morajo države članice spoštovati na podlagi Šeste direktive. V tej direktivi ni ne dopušča državi članici, da naloži DDV po polovični splošni stopnji (kar je praktičen rezultat člena 8).(41) Še manj dopušča, da se odmeri znesek v višini 2 % obračunanega vstopnega davka plus 2 % obračunanega izstopnega davka, namesto popolnoma neugotovljenega zneska DDV, ki bi moral biti obračunan, pa ni bil. Končno, čeprav je DDV davek, ki ga „obračuna davčni zavezanec“, je očitno, da morajo države članice to preverjati in zagotoviti izpolnjevanje davčnih obveznosti glede celotnega spektra obdavčljivih gospodarskih dejavnosti.

80. Sporne določbe o amnestiji se teoretično uporabljajo za vso v Italiji neprijavljeno obdavčljivo trgovino, za katero ekonomisti redno ocenjujejo, da predstavlja precejšnji del nacionalnega BDP – mogoče med 25 in 40 %. V praksi je določbe o amnestiji glede na številke italijanske vlade uporabilo več kot 17 % davčnih zavezancev.(42) Njihov učinek je torej dokaj pomemben in predstavlja resno kršitev pravilne uporabe DDV v skladu z usklajevalnimi predpisi Šeste direktive.

81. Prav tako se ne zdi verjetno, da bi se jih zagovarjalo zaradi učinkovite porabe sredstev. Nasprotno, kot kažeta splošno znanje in ekonomska analiza, te določbe vodijo do zmanjšane izpolnjevanja obveznosti glede DDV (vsaj) srednje- in dolgoročno, ker nagrajujejo neizpolnjevanje obveznosti namesto izpolnjevanja in, gledano v zgodovinskem okviru, dajejo verjetno upanje podobnega obravnavanja v prihodnosti.

82. Tako je treba predlogu Komisije ugoditi.

Stroški

83. V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili priglasi. Ker menim, da je treba predlogu Komisije ugoditi, in ker je priglasila stroške, sledi, da je treba Italiji naložiti stroške postopka.

Predlog

84. Tako Sodišču predlagam, naj

- razglasi, da Italijanska republika, s tem da je v členih 8 in 9 zakona št. 289 z dne 27. decembra 2002 (zakon o financah za leto 2003) izrecno sprejela splošno opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v zaporednih davčnih letih, ni izpolnila svojih obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive v povezavi s členom 10 Pogodbe ES;
- naloži Italijanski republiki plačilo stroškov.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, večkrat spremenjena). 1. januarja 2007 je bila Šesta direktiva razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

3 – Zadevna amnestija se je potem podaljšala na naslednja leta, tako da je Komisija vložila ponovno tožbo (zadeva C-174/07) glede tega podaljšanja, o kateri še ni odločeno.

4 – Te določbe so zdaj v členu 2(1)(a) in (d) Direktive 2006/112.

5 – Zamenjali so ga predvsem členi od 213 do 271 Direktive 2006/112.

6 – Te določbe so sedaj v členih 252(1), 206 in 273 Direktive 2006/112.

7 – Člen 213(1) Direktive 2006/112.

8 – Čeprav Komisija navaja odstavek 3 kot vir; sedaj člen 242 Direktive 2006/112.

9 – Člen 262 in naslednji Direktive 2006/112.

10 – Členi od 214 do 216 Direktive 2006/112.

11 – Členi 207, 209, 210, od 256 do 258 in 267 Direktive 2006/112.

12 – Legge 289/2002, GURI 31. december 2002, kot je bil spremenjen.

13 – Ta ureditev se imenuje „*condono tombale*“ („pogrebna amnestija“), domnevno zato, ker so davki „mrtvi in pokopani“.

14 – Druga uvodna izjava; osma uvodna izjava v preambuli Direktive 2006/112.

- 15 – Četrta uvodna izjava; ni v preambuli Direktive 2006/112.
- 16 – Štirinajsta uvodna izjava; petinštirideseta uvodna izjava v preambuli Direktive 2006/112.
- 17 – Glej na primer sodbo z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 36.
- 18 – Sodba z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air, C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točka 24.
- 19 – Glej na primer sodbi z dne 5. decembra 1996 v zadevi Reisdorf, C-85/95, Recueil, str. I-6257, točka 24, in z dne 17. septembra 1997 v zadevi Langhorst, C-141/96, Recueil, str. I-5073, točki 17 in 28.
- 20 – Glej na primer sodbo z dne 21. februarja 1989 v zadevi Komisija proti Italiji, 203/87, Recueil, str. 371, točka 10.
- 21 – Člen 395 Direktive 2006/112.
- 22 – Komisija in Italija sta navedli sodbo z dne 28. septembra 2006 v zadevi Komisija proti Avstriji (C-128/05, ZOdl., str. I-9265), v kateri je Sodišče ugotovilo, da Avstrija ni izpolnila svojih obveznosti, s tem da je nekatere mednarodne prevoznike popolnoma oprostila obveznosti DDV. Glej tudi sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Stradasfalti (C-228/05, ZOdl., str. I-8391, zlasti točka 66); v tej zadevi je Sodišče poudarilo, da Italija ne more enostransko naložiti davčnemu zavezanecu odstopanja od pravice do odbitka.
- 23 – Ta odstotek je celo manjši za zneske, ki se plačajo preko EUR 11.600.000, ki so zmanjšani za 80 % in s tem do 0,2 % prvotno obračunanega vstopnega in/ali izstopnega davka.
- 24 – Komisija navaja primer davčnega zavezanca, ki za zadevno davčno leto ni predložil niti enega obračuna, v katerem pa bi moral obračunati EUR 600.000. V skladu s postopkom iz člena 9 je maksimum, ki ga je treba plačati za to, da bi lahko bil upravičen do popolne imunitete, EUR 3000 – končna izguba davčnih organov tako znaša EUR 597.000. Dodala bi, da je izguba lahko še večja, saj določba predvideva plačila, ki so večja od EUR 11.600.000.
- 25 – Glej točke od 8 do 10 zgoraj.
- 26 – Člena 8(4) in 9(14)(c).
- 27 – V nasprotju z nekaterimi drugimi državami članicami Italija nima spodnjega praga za registracijo DDV, tako da so tudi najmanjša podjetja dolžna obračunati davek.
- 28 – Glej na primer sodbo z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 50, in tam navedena sodna praksa.
- 29 – Glej na primer European Employment Observatory Review, Autumn 2004, zlasti strani 77 in od 106 do 110.
- 30 – Člena 8(10) in 9(14).
- 31 – V skladu s členom 9(9), zlasti kot ga razlaga sodba ustavnega sodišča z dne 27. julija 2005.
- 32 – Člen 54a predsedniške odredbe št. 633/72; glej člen 21(1)(d) (v členu 28g) Šeste direktive, člen 203 Direktive 2006/112.

33 – Kaže da gre za napako pri izraževanju. 750.000 je 14,125 % od 5.309.654. 162.000 iz člena 8 znaša 3,05 % celotnega števila davčnih zavezancev.

34 – S primerjavo te številke s tistimi, ki predstavljajo celotni znesek pobranega DDV v istih štirih letih, kot jih je predložila italijanska vlada, sem izraževala, da je izterjani davek predstavljal med 0,18 in 0,38% vsega pobranega davka v določenem letu, ali 0,3% v štiriletnem obdobju.

35 – Na primer IMF Working Paper 89/42 *An economic analysis of tax amnesties*, Peter Stella 1989; *Deferral and the utility of amnesty*, Craig M. Boise, George Mason University Law Review 2007, str. 667, zlasti str. 693 in naslednje.

36 – Glej opombo 3 zgoraj.

37 – Poročilo Kongresa Združenih držav iz leta 1998 navaja, da „je Italija razglasila več kot dvanajst amnestij, povprečno eno na dve leti v zadnjem obdobju“. Članek, ki ga navaja Komisija v svoji tožbi (*Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, De Mita, Diritto e pratica tributaria, 2004, Parte I, str. 1449), navaja, da je bila amnestija iz leta 2003 osemindesetletna od leta 1900.

38 – *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, M. Marè in C. Salleo, 59th IIPF Congress, Praga, avgust 2003. Glej tudi *Gradual Recovery in Euroland*, Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, Kiel Discussion Papers 405: „[...] v prvem polletju 2003 je Italija izterjala dodatni prihodek, ki znaša približno 0.8 % BDP v povezavi z obsežno davčno amnestijo. Kratkoročno je Italija zahvaljujoč temu enkratnemu ukrepu uspela preprečiti, da bi prestopila prag Pakta za stabilnost in rast. Srednjeročno pa se možnost prestopiti 3 % prag vendar povečala. Glede na izkušnje pogoste davčne amnestije – v Italiji je bila to tretja amnestija v dvajsetih letih – oslabijo davčno poštenost. Posledično je davčni prihodek srednje- in dolgoročno manjši, kot bi bil brez amnestije.

39 – IMF Working Paper 07/31 *VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done* Michael Keen in Stephen Smith, februar 2007, str. 19.

40 – To pomeni: 2 % od 60 do 65 % pobranega je (približno) med 3 in 4 % od 35 do 40 % nepobranega.

41 – Treba je poudariti, da je 10 % polovica 20 % italijanske splošne stopnje, kar je nižje kot najnižja dovoljena splošna stopnja iz člena 12(3)(a) Šeste direktive.

42 – Glede na navedbe Komisije na obravnavi število oseb, ki so uporabile amnestijo, obutno presega celotno število davčnih zavezancev v srednje veliki državi članici, kot je Belgija.