

62010CC0500
ELEANOR SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2011. november 17. (1)

C-500/10. sz. ügy

Ufficio IVA di Piacenza

kontra

Belvedere Costruzioni Srl

(A Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna [Olaszország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A HÉA hatékony beszédésének biztosítására vonatkozó tagállami kötelezettség — A hatodik irányelv 2. és 22. cikke — A harmadfokú bírósági eljárások megszüntetése ítélethozatal nélkül”

1.

Az adóügyi bíróságok jelent?s ügghátralékának csökkentése érdekében az Olasz Köztársaság olyan jogi szabályozást vezetett be, amelynek értelmében, ha az adóhatóság els?- és másodfokon peresztes lett, továbbá az eljárás összességében több mint 10 éve folyamatban van, akkor az adóhatóság által harmadfokon megindított eljárást érdemi határozat nélkül meg kell szüntetni.

2.

Az alapjogvitában eljáró Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (központi adóügyi bíróság, bolognai szekció) azt szeretné megtudni, hogy a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyó jogviták tekintetében az ilyen rendelkezés összeegyeztethet?-e a tagállamoknak az adók hatékony beszédésének biztosítására vonatkozó kötelezettségével.

Az uniós jog

3.

Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése (korábban EK 10. cikk) értelmében a tagállamok biztosítják a Szerz?dések?l, illetve az Unió intézményeinek intézkedéseib?l ered? kötelezettségek teljesítését, segítik az Uniót feladatainak teljesítésében, és tartózkodnak minden olyan intézkedést?l, amely veszélyeztetheti az Unió célkit?zéseinek megvalósítását. A HÉA-szabályozás további különleges kötelezettségeket ír el?.

4.

2007. január 1-je óta a f?bb HÉA-szabályokat a 2006/112 irányelv (2) tartalmazza. Az alapügy tényállásának megvalósulása idején a hatodik irányelv (3) volt hatályban. A nemzeti bíróság különösen ez utóbbi 2. és 22. cikkére hivatkozik.

5.

A 2. cikk a következőképpen szól:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
2. a termékimport.” (4)

6.

A hatodik irányelv 22. cikkének címe „Kötelezettségek a belföldi forgalomban”. A nemzeti bíróság három bekezdésre hivatkozik:

„(4) Minden adóalany adóbevallást nyújt be az egyes tagállamok által meghatározott időtartamon belül. [...]

(5) Minden adóalany megfizeti az adóbevallás benyújtásakor az adólevonás érvényesítése után fennmaradó fizetendő hozzáadottérték-adó összegét. [...]

[...]

(8) [...] a tagállamok további kötelezettségeket is előírhatnak, amelyeket szükségesnek tartanak az adó helyes megállapítása és beszedése, továbbá az adókijátszás elkerülése érdekében.” (5)

7.

A nemzeti bíróság a Bíróság C-132/06. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. július 17-én hozott ítéletének (6) 37–39. pontjára is hivatkozik:

„37.

A hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből, valamint az EK 10. cikkéből következik, hogy minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes HÉA teljes összegének beszedését. E tekintetben a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat, valamint kötelesek megállapítani és beszedni az esedékes adót.

38.

A közös HÉA-rendszer keretében a tagállamok kötelesek biztosítani az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartását, és e tekintetben bizonyos mozgástérrel rendelkeznek, többek között a rendelkezésükre álló eszközök felhasználásának módja kapcsán.

39.

E mozgástérrel korlátozza azonban a közösségi saját források hatékony beszedésére irányuló, valamint azon kötelezettség, hogy ne álljanak fenn – sem valamely tagállamon belül, sem pedig a tagállamok összességében – jelentős különbségek az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelvet a közös HÉA-rendszer alapvető elemét képező adósemlegesség elvének megfelelően kell értelmezni, amely tiltja, hogy az azonos

tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a HÉA kivetése során (a C-382/02. sz. Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-8379. o.] 24. pontja). A tagállamok valamennyi, HÉA-kivetésre irányuló tevékenysége során tiszteletben kell tartani ezen elvet.”

8.

A hivatkozott ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az olasz adóamnesztia (a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikke), amely – mivel olyan egyéb kötelezettségekkel helyettesítette a hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből következő kötelezettségeket nem sokkal az adóalanyoknak a fősabály szerint esedékes HÉA-összegek megfizetésére rendelkezésre álló határidő lejártát követően, amelyek nem követelték meg a hivatkozott összegek megfizetését – megfosztotta tartalmuktól e cikkeket. A törvény adómentességet eredményezett, amely súlyosan megzavarta a közös HÉA-rendszer működését, sértette az adósemlegesség elvét, mivel az olasz területen jelentős eltéréseket vezettek be az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén, és sértette a valamennyi tagállamban egységes módon történő adóbeszedés biztosítására irányuló kötelezettséget (7).

9.

A Bíróság ezért megállapította, hogy Olaszország – mivel általánosan és megkülönböztetés nélkül előírta a több adózási időszak során végzett adóköteles ügyletek ellenőrzés alóli mentesítését – nem teljesítette a hatodik irányelv 2. és 22. cikkéből, valamint az EK 10. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Az olasz jog

10.

1996. április 1-jéig Olaszországban az adóügyi jogvitákat a helyi és tartományi első-, illetve másodfokú adóügyi bíróságok tárgyalták, ahonnan harmadfokon a római székhelyű Commissione Tributaria Centraléhoz lehetett fellebbezni. 1996. április 1-jétől (8) e rendszer helyébe a regionális és tartományi adóügyi bíróságok léptek, ahonnan pedig a Corte di Cassazione-hoz (semmitől szék, Olaszország) lehetett fellebbezni. A Commissione Tributaria Centrale elvileg megszűnt. Nem lehetett új fellebbezést benyújtani hozzá, de regionális vagy tartományi tanácsokban továbbra is tárgyalt, egészen az összes előtte folyamatban lévő ügy lezárásáig. Ez az időpont még nem érkezett el. (9)

11.

A rendelkezés, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik (10), 2010. május 26-án lépett hatályba. Ez a következőképpen szól:

„Annak érdekében, hogy az adóügyi bírósági eljárások időtartama az [emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény, a továbbiakban: EJE] által előírt ésszerű eljárási időn belül maradjon, az említett egyezmény 6. cikkének (1) bekezdése szerinti »ésszerű időtartam« be nem tartására tekintettel a jelen rendeletet törvénybe iktató törvény hatályba lépését megelőző több mint tíz évvel első fokon benyújtott keresetekből eredő, folyamatban lévő azon adóügyi pereket, amelyekben az első két fokon az állami adóhatóság bizonyult pervesztesnek, az alábbi módon kell rendezni:

a)

a Commissione Tributaria Centrale előtt folyamatban lévő adójogi perekben, kivéve a visszatérítésre irányuló kereseteket, automatikusan a tanács elnöke vagy annak más, e célból

kijelölt tagja határoz.

b)

a Corte di Cassazione el?tt folyamatban lév? adóügyi perek a perérték 5%-ának megfizetésével [...] minden, a 2001. március 24-i 89. sz. törvény szerinti méltányos kártérítés iránti igényr?l való egyidej? lemondás mellett megszüntethet?k. (11) E célból az adóalany kérelmet nyújthat be az illetékes titkársághoz vagy hivatalhoz a jelen rendeletet törvénybe iktató törvény hatályba lépését?l számított 90 napon belül, amelyhez csatolja a vonatkozó összeg megfizetésére vonatkozó igazolást. A jelen bekezdésben említett eljárások a második mondatban el?írt határid? lejártáig függ?ben maradnak, és az eljárási költségek egészét megjelöl? határozattal kell azokat megszüntetni. Visszatérítésnek semmi esetben sincs helye. [...]"

A tényállás, az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

12.

A Belvedere Costruzioni Srl (a továbbiakban: Belvedere) az 1980. évre vonatkozó HÉA-bevallásában 24288000 ITL összeg? el?zetesen felszámított adót tüntetett fel. Az 1981. évi HÉA-bevallását késve nyújtotta be. Az 1982. évre vonatkozó HÉA-bevallásában 22264000 ITL (12) HÉA-különbözetet vont le, az 1981. évre vonatkozó bevallásból ered? adókülönbözetként feltüntetve az összeget.

13.

1985 augusztusában az adóhivatal adókiigazító értesítést küldött a Belvederének az 1982. év vonatkozásában, mivel a vállalkozás az 1981. évre vonatkozó HÉA-bevallását késedelmesen nyújtotta be, és ennek következtében nem lett volna levonható a 22264000 ITL adókülönbözet.

14.

Az els?fokú adóügyi bíróság el?tt a Belvedere azt állította, hogy az adókülönbözet nem az 1981-es adóévb?l ered, hanem az 1980. évi éves bevallásban feltüntetett adókülönbözetb?l. Állítása szerint az egy adott évben fizetett HÉA-többlet következ? években történ? levonásához való jog akkor sz?nik meg, ha a vonatkozó id?szakban elmulasztották kiszámítani, és az éves adóbevallásban elmulasztották feltüntetni a HÉÁ-t. Mivel a Belvedere nem követett el ilyen mulasztást, az 1982. évre vonatkozó bevallásában még mindig levonhatta az 1980. évre vonatkozó adóbevallásból ered? HÉA-különbözetet.

15.

Az adóhatóság azt állította, hogy az 1981. évre vonatkozó adóbevallás, mivel határid?n túl nyújtották be, nem váltott ki joghatást. Így az adott évben nem kérték a különbözet visszatérítését, és a vállalkozás nem fejezte ki a HÉA-különbözet 1982-ben való levonására irányuló szándékát sem. Következésképpen jogellenes volt az 1982. évre vonatkozó adóbevallásban olyan adókülönbözet levonása, amelyet nem tüntettek fel érvényes adóbevallásban az 1981. év vonatkozásában.

16.

1986 októberében az els?fokú adóügyi bíróság ítéletében a Belvedere javára döntött. 1990 májusában a másodfokú bíróság elutasította az adóhatóság fellebbezését. 1990 júliusában a hatóság újabb fellebbezést nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz. 2008 októberében megismételte a fellebbezése fenntartására vonatkozó szándékát. A felek érvelése lényegében

megegyezik az alsóbb fokú bíróságok el?tt kifejtettekkel.

17.

2010 szeptemberében a Commissione Tributaria Centrale kérdést terjesztett a Bíróság elé. A vitatott rendelkezés értelmében az eljárást automatikusan meg kell szüntetni végzéssel, amely joger?re emelkedik, és az adóhatóság által az eljárás mindhárom fokán keresztül fenntartott követelés véglegesen elenyészik. A C-132/06. sz. ügyben hozott ítélet fényében a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kérdezi, hogy ez összeegyeztethet?-e az uniós joggal. Ezért el?zetes döntéshozatalt kér a következ? kérdésben:

„Ellentétes-e az EK 10. cikkel, jelenleg az EUSZ 4. cikkel, valamint a [hatodik irányelv] 2. és 22. cikkével a 2010. május 22-i 73. sz. törvénnyé alakított, 2010. március 25-i 40. sz. törvényerej? rendelet 3. cikkének (2a) bekezdésében foglalt azon olasz szabályozás, amely megakadályozza, hogy az adóügyi bíróság határozzon azon adókövetelés fennállásáról, amelyet az adóhatóság a kedvez?tlen határozat haladéktalan megtámadásával fellebbezésében kíván érvényesíteni, és amely szabályozás ily módon lényegében a követelt HÉA-tartozásról való teljes lemondást írja el?, amikor is e tartozást az eljárás során két fokon is nem létez?nek min?sítették, és a követelt tartozást a lemondásból hasznot húzó adóalany még csökkentett mértékben sem fizette meg?”

18.

Mind az olasz kormány, mind a Bizottság írásbeli és szóbeli észrevételeket tett.

Közbens? eljárási kérdések

A vonatkozó uniós szabályozás

19.

Az alapeljárás az 1980 és 1982 közötti adóévekre vonatkozik. Mivel 1996 óta nem nyújtottak be újabb fellebbezést a Commissione Tributaria Centraléhoz, a vitatott rendelkezéssel érintett összes per az ezt megelőző időszakra vonatkozik. Ezért egyetértek a Bizottsággal abban, hogy bármilyen, az uniós szabályozás által a tagállamokra rótt HÉA-kötelezettség a hatodik irányelvből, és nem a 2006/112 irányelvből származik, amely csak 2007. január 1-je óta van hatályban.

20.

Ami a Szerződések releváns rendelkezéseit – az EK 10. cikket vagy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdését – illeti, a helyzet kevésbé nyilvánvaló, mivel a vitatott rendelkezést 2010 májusában, a Lisszaboni Szerződés hatálybalépését követően hozták. Ugyanakkor, mivel a két cikk lényegében ugyanazon pozitív és negatív kötelezettségeket írja elő, a megkülönböztetés pusztán formális.

A vonatkozó olasz szabályozás

21.

A törvénnyé alakított törvényerej? rendelet 3. cikke (2a) bekezdésének a) és b) pontja jelent?sen eltér? feltételeket ír elő a perek megszüntetésével kapcsolatban, aszerint hogy azok a Commissione Tributaria Centrale vagy a Corte di Cassazione előtt vannak folyamatban. Többek között az előbbi esetben az eljárásokat automatikusan, az adó megfizetése nélkül zárják le, míg az utóbbi esetben az eljárásokat 90 napon belül előterjesztett kérelem alapján és a perérték 5%-ának adóalany általi megfizetésével lehet megszüntetni. (13)

22.

Ezen elzetes döntéshozatal iránti kérelem csak az a) pontra vonatkozik. A b) pontban foglalt szabály megengedhetősége nem merül fel. E kérdést a Bírósághoz elterjesztett másik elzetes döntéshozatal iránti kérelem (14) veti fel, amely azonban nem az uniós jog által harmonizált HÉÁ-ra, hanem nem harmonizált, nyilvánvalóan az Európai Unión kívül letelepedett vállalkozásokra kirótt közvetlen osztalékadóra vonatkozik.

23.

Míg a b) pont összehasonlítása az a) ponttal bizonyos tekintetben tanulságos lehet, fontosnak tnik számomra e kett elhatárolása. A Bizottsággal ellentétben a jelen ügy vonatkozásában nem támaszkodnék arra, ahogy a Corte di Cassazione ismertette és értelmezte a b) pontot a másik ügyben elterjesztett elzetes döntéshozatalra utaló határozatában.

Az alapeljárás releváns jellemzői

24.

Az alapeljárás tárgyát az adóalany azon joga képezi, hogy az igényelt HÉA-különbözetet a felmerülését követ második évben tüntesse fel, ha a közben év adóbevallását nem nyújtotta be kell idben. A jogi kérdés az olasz HÉA-szabályozás két, valószínűleg részben ellentétes eljárási szabályának relatív hatályára vonatkozik.

25.

A fenti jogvita érdemi része azonban kívül áll az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésen, és nem releváns annak figyelembevétele, hogy a Belvederének vagy az adóhatóságnak kellene (vagy kellett volna) megnyernie a pert.

26.

Ami releváns, az az, hogy az elsőfokú eljárás több mint 10 évvel a vitatott rendelkezés hatálybalépése előtt indult meg (bár e feltételt szükségszerűen minden, jelenleg a Commissione Tributaria Centrale előtt folyamatban lévő ügy teljesíti, mivel 1996 óta nem lehet új fellebbezést benyújtani), és hogy az adóhatóság pervesztes volt mind első-, mind másodfokon. Ezért a vitatott rendelkezésnek a Commissione Tributaria Centrale előtt folyamatban lévő perek automatikus megszüntetésére vonatkozó feltételei teljesülnek. A kérdés arra vonatkozik, hogy az ilyen feltételek alapján történ automatikus megszüntetés összeegyeztethető-e az uniós joggal.

27.

A Bizottság megjegyezte, hogy az elsőfokú bíróság csak nyolc sort szánt a Belvedere javára hozott ítéletének indokolására, míg a másodfokú bíróság négy sorban fogalmazta meg indokolását.

28.

E körülmény szintén irrelevánsnak tnik az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés tekintetében, amely a Commissione Tributaria Centrale előtt folyó összes ügyre vonatkozik. Más tekintetben sem tnik különösebben jelentősek, mivel az adóhatóság első fellebbezése is csak 12 sornyi jogi érvelést tartalmazott (amelyet második fellebbezésében 24 sorra terjesztett ki).

Az ügy érdemére vonatkozó elterjesztések összefoglalása

29.

A Bizottság szükségesnek tekinti, hogy a vitatott elírásnak a kérdést elterjesztő bíróság által az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben megfogalmazott értelmezését vegye alapul, nevezetesen, hogy ha a vitatott elírásban foglalt feltételek teljesülnek, akkor az „lényegében a vitatott HÉA-tartozásról való teljes lemondást írja elő”.

30.

Ennek alapján azt állítja, hogy a vitatott rendelkezés szerinti általános lemondás olyan jellegű, mint amelyet a Bíróság a C-132/06. sz. ügyben tiltottnak minősített, és az lényegében – az abban az ítéletben megfogalmazott okokból – ellentétes az uniós joggal. Érvelése szerint a vitatott rendelkezés értelmében az adóhatóságok által benyújtott keresetek egy egész csoportját elutasítják az egyedi körülmények bármilyen mérlegelése nélkül. A Bizottság a tárgyaláson ugyanakkor eladta, hogy nem indítottak jogsértési eljárást Olaszországgal szemben a vitatott rendelkezés tekintetében.

31.

Az olasz kormány azt állítja, hogy a C-132/06. sz. ügyben vitatott amnesztiával ellentétben a vitatott rendelkezés tisztán az adóügyi bíróságok előtt folyamatban lévő eljárásokra vonatkozó eljárási szabály, amely az állam hatalomgyakorlásának, illetve a HÉÁ-ból származó bevételek igazolásával és beszedésével kapcsolatos kötelezettségeinek teljesítésének keretén belül érvényesül. Bár a Bíróságot fűszabályként köti a nemzeti jog nemzeti bíróság általi értelmezése, az elzetes döntéshozatalra utaló határozat a jelen ügyben hibás abban a tekintetben, hogy nem magyarázza meg, miért kell a vitatott elírást teljes lemondásnak tekinteni. A Bíróságnak ennél fogva az olasz kormány saját magyarázatát kellene figyelembe vennie.

32.

Másodlagosan az olasz kormány azt állítja, hogy a C-132/06. sz. ügyben kifogásolt amnesztiával ellentétben a vitatott rendelkezés nem zavarja meg súlyosan a közös HÉA-rendszer működését, nem sérti az adósemlegesség elvét, és nem részesíti előnyben a csalást elkövető adóalanyokat. (15) Ellenkezőleg, csak olyan esetekben alkalmazandó, amikor a jogviták ésszerű időben történő elintézésének az EJEE által előírt követelménye és a túlzottan hosszú időn keresztül folyamatban lévő eljárások által túlterhelt bírósági rendszer felszabadításának szempontja felülírja a már első- és másodfokon elutasított adókövetelések beszedéséhez fűződő, csökkenő közérdeket.

Értékelés

A vitatott rendelkezés értelmezése

33.

Bár a vitatott rendelkezés értelmezése a nemzeti bíróságok feladata, nem értek egyet azzal, hogy a Bíróságot szigorúan köti a rendelkezésnek az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben a vitatott HÉA-tartozásról való teljes lemondásként történő leírása. A rendelkezés következményei megállapíthatók megfogalmazása alapján. A kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy e következmények tekinthetők-e „az adóköteles ügyletek ellenőrzéséről történő általános és különbségtétel nélküli lemondásnak” a C-132/06. sz. ügyben hozott ítélet értelmében, vagy annyira hasonlítanak-e az ilyen lemondáshoz, hogy az ugyancsak összeegyeztethetetlen az uniós

joggal. A kérdés nem feltételezi, hogy a vitatott rendelkezést ilyennek lehet tekinteni. Ha ez így lenne, akkor a kérdést elterjesztő bíróság saját értelmezése már biztosította volna a választ.

34.

Ha azonban a Bíróság magára kötelezőnek tekintené ezt az értelmezést, akkor igenlő választ kellene adnia a kérdésre.

A C-132/06. sz. ügyben vitatott rendelkezésekkel való összehasonlítás

35.

Úgy tűnik, hogy a vitatott rendelkezés jelentősen eltér a C-132/06. sz. ügyben vitatott rendelkezésektől.

36.

Az utóbbi (16) lényegében széles körű mentességet biztosított az adóhatóság adókvetésével vagy vizsgálatával szemben a nem kellő időben bevallott HÉA-összegek vonatkozásában, a késve bevallott összeg felének megfelelő az egészen jelképesig terjedő összegű adó megfizetéséért cserében. Miként a Bíróság megállapította (17), ezeknek az a hatása, hogy „a csalást elkövető adóalanyokat elnyben részesíti”. A Bíróság megállapította továbbá (18), hogy „mivel az amnesztiát az adóalanyok számára a HÉA megfizetésére rendelkezésre álló határidő lejáratáig követően nem sokkal vezették be, és a ténylegesen esedékes adónál jelentősen kisebb összeg megfizetését követelték, a vitatott intézkedés lehetővé teszi az érintett adóalanyok számára, hogy végleg elkerüljék a HÉA-val kapcsolatos kötelezettségeiket, jöllehet a nemzeti adóhatóságok ezen adóalanyok legalább egy részét felfedhették volna a fűszabály szerint esedékes adó elévülését megelőző négy év során. Ebben az értelemben a 289/2002. sz. törvény megkérdőjelezi az egyes tagállamok arra vonatkozó felelősségét, hogy biztosítsák az adó egységes módon történő beszedését.”

37.

Ugyanez nem mondható el a jelen ügyben vitatott rendelkezésről. Amint abban az olasz kormány és a Bizottság is egyetért, ez a bírósági szakaszra, és nem a közigazgatási szakaszra vonatkozik, amelyért az adóhatóságok felelősek. Eljárásjogi jellegét kiemeli az a tény, hogy a C-132/06. sz. ügyben vitatott rendelkezéssel ellentétben nemcsak a HÉA-ra vonatkozik, hanem az összes fellebbezésre, amit bármilyen adónemmel kapcsolatban a Commissione Tributaria Centraléhoz nyújtottak be. Nincs mentesség az adóhatóság vizsgálatával vagy adókvetésével szemben. A vitatott rendelkezés kihirdetése előtt minden felmerült ügyet kivizsgáltak, és a megállapított összegeket követelték. A rendelkezés határt szab az adóhatóság vitatott ítélettel szembeni végső fellebbezésének, de nem különösebben kedvez azoknak, akik adócsalást követtek el. Csakugyan valószínűtlennek (remélhetőleg különösképpen valószínűtlennek) tűnik, hogy az ilyen személyek kétszeresen is – nemcsak első fokon, hanem másodfokon is – pert nyerjenek az adóhatósággal szemben a bíróságok előtt. Végül a vitatott rendelkezés több mint 14 évvel azután az utolsó időpont után lépett hatályba, hogy a végső fellebbezést be lehetett volna nyújtani, nem sokkal „az adóalanyok számára a HÉA megfizetésére rendelkezésre álló határidő lejártát követően” (19).

38.

Ezért nem állapítható meg, hogy a vitatott rendelkezés ugyanolyan módon „megkérd?jelezi az egyes tagállamok arra vonatkozó felel?sségét, hogy biztosítsák az adó egységes módon történ? beszédését”, mint a C-132/06. sz. ügyben vitatott rendelkezés esetében.

A tagállamok kötelezettségei

39.

A Bizottság kiemeli, hogy a tagállamok kötelesek „elfogadni valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes HÉA teljes összegének beszédését”, „biztosítani az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartását”, biztosítani „a közösségi saját források hatékony beszédés[ét]”, és azt, „hogy ne álljanak fenn [...] jelent?s különbségek az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén”. (20)

40.

E kötelezettségek azonban nem terjedhetnek annak biztosításáig, hogy az adóhatóságok általános szabályként egészen addig fellebbezéssel élhessenek a bírósági határozatokkal szemben, amíg számukra kedvez? határozat születik. Az uniós jog egyik elve sem követeli meg egynél több fellebbezési lehet?ség biztosítását. Bizonyos eljárások tekintetében maga ez a Bíróság is példa az egyetlen fokú bíróságra. Bizonyos jogrendszerekben nincs abszolút fellebbezési jog, és a fellebbezést csak ritkán engedik meg olyan félnek, aki korábban két bíróság el?tt is peresztes volt. Bármely rendszerben el kell jönnie azon pillanatnak, amikortól további fellebbezésre már nincs lehet?ség. Egyik jogrendszerben sincs garancia arra, hogy a végs? ítélet jogi szempontból megkérd?jelezhetetlenül helyes.

41.

A vitatott rendelkezés határt szab az adóhatóság végs? fellebbezésének a kedvez?tlen els?- és másodfokú ítéletet követ?en. Az tehát olyan helyzetre vonatkozik, ahol az adóhatóság megtette a megfelel?nek tartott intézkedéseket az általa esedékesnek min?sített HÉA beszédésére, de ahol mind az els?fokú, mind a másodfokú bíróság úgy ítélte meg, hogy a HÉA-követelés valójában nem volt esedékes. Nem tudom elfogadni, hogy az ilyen rendelkezés önmagában azt jelentené, hogy a tagállam elmulasztotta biztosítani a HÉA-szabályozás megfelel? végrehajtását.

42.

A Bizottság a tárgyaláson egyetértett azzal, hogy nincs általános kötelezettség arra, hogy a tagállam biztosítsa a harmadfokú eljárást az adóhatóság számára a HÉA tárgyú jogvitákban, de el?adta, hogy ott, ahol rendelkezésre áll ilyen eljárás, nem engedhet? meg, hogy a fellebbezések tetsz?legesen meghatározott részét a benyújtása után, de még azok eldöntése el?tt „lefejezzék”.

43.

Úgy t?nik számomra, hogy a vitatott el?írás nem a fellebbezések tetsz?legesen meghatározott részére vonatkozik. Az a Commissione Tributaria Centraléhoz benyújtott összes olyan fellebbezésre vonatkozik, amelyben az adóhatóság els?- és másodfokon peresztes volt, és az eljárás több mint 10 (gyakorlatilag 14) éve folyamatban van. A hatodik irányelv 22. cikke értelmében a tagállamok azon kötelezettsége, hogy biztosítsák a HÉA helyes megállapítását és beszédését, sokkal rövidebb id?szakban való megfelelésre utal. (21) Minden további nélkül állítható, hogy Olaszország azáltal, hogy nem biztosította az adómegállapítással összefügg? pereknek a HÉA végleges elszámolását követ? ésszer? id?n belül történ? befejezését annak ellenére, hogy kétszer ugyanaz a fél lett pernyertes, nem tett eleget e kötelezettségének.

Véleményem szerint viszont nem állítható, hogy nem tett eleget kötelezettségének azáltal, hogy az ilyen pereket 14 év elteltével az egyetlen olyan módon szüntette meg, amely nem okozhatott igazságtalanságot a korábbi két ítéletben pernyertes fél számára. (Hangsúlyozom, hogy e megjegyzések magára a vitatott rendelkezésre, és nem a másik, a Corte di Cassazione el?tti fellebbezésekkel kapcsolatos vagy a kett? közötti összefüggésre vonatkozó rendelkezésre vonatkozik.)

44.

A Bizottság a Bíróság Lucchini-ügyben (22) és különösen a Fallimento Olimpiclub ügyben (23) hozott ítéletére is hivatkozott. Mindkét ügy a res iudicata elvének az olasz jogban való alkalmazására vonatkozott. A Lucchini-ügyben a Bíróság megállapította, hogy az uniós jog kizárta az ezen elvet szabályozó nemzeti rendelkezés alkalmazását, amennyiben annak alkalmazása megakadályozta olyan állami támogatás visszatérítését, amelyr?l a Bizottság végleges határozatában megállapította, hogy ellentétes a közös piaccal. A Fallimento Olimpiclub ügyben hozott ítéletben a Lucchini-ügyre utalva a Bíróság megállapította, hogy ugyanezen rendelkezés alkalmazása kizárt abban a HÉA tárgyú jogvitában, amely olyan adóévre vonatkozott, amelynek tekintetében még nem hoztak joger?s bírósági határozatot, amennyiben ez megakadályozná az eljáró nemzeti bíróságot abban, hogy figyelembe vegye a HÉA-visszaélésekre vonatkozó uniós szabályokat. A Bizottság párhuzamot próbál vonni a res iudicata elvének ezen kizárt alkalmazásai és a vitatott rendelkezés között, mivel úgy t?nik, hogy ez utóbbi joger?t biztosít a másodfokú bíróság ítéletének, míg a harmadfokú bíróságtól elvonja az uniós joggal való összeegyeztethet?ség bármilyen (és egyébként lehetséges) vizsgálatát.

45.

Nem tartom érvényesnek ezt a párhuzamot. A Lucchini-ügy tényállása nagyon különleges volt; a kérdések a tagállamok és a Közösség közötti hatáskörmegosztást szabályozó elvekre vonatkoztak az állami támogatások területén, ahol a Bizottság kizárólagos hatáskörrel rendelkezik a nemzeti állami támogatási intézkedés közös piaccal való összeegyeztethet?ségének megállapítása tekintetében. Továbbá a Fallimento Olimpiclub ügyben – bár azzal közvetlenebb kapcsolat áll fenn, amennyiben az is a HÉA-ra vonatkozik – abban a különös kérdésben határoztak, hogy összeegyeztethet?-e a hatékonyság elvével a res iudicata olyan értelmezése, hogy a HÉA tárgyú jogvitákban, ahol egy adott ügyben hozott joger?s ítélet más ügyekkel közös alapvet? kérdésre vonatkozott, kötelez? er?vel bírt e kérdés tekintetében még akkor is, ha a megállapításai más adóévre vonatkoztak. Sem azok a helyzetek, sem bármilyen más összehasonlítható helyzet nem áll fenn a jelen ügyben, amit saját különös jellemz?i alapján kell eldönteni.

46.

A Bizottság hangsúlyozta továbbá, hogy a HÉA az Európai Unió „saját forrásainak” egyik alapját képezi, amelynek hatékony beszédéséért a tagállamok felel?sek. (24)

47.

Ez természetesen igaz. A HÉA-alapú saját forrás a tagállamok harmonizált HÉA-alapjának 0,3%-a. (25) Mivel az elméletileg harmonizált alapot valójában a ténylegesen beszédett összegekb?l számítják ki (26), a tagállamok általi hatékony beszédés hatással van az Európai Unió költségvetési bevételeire.

48.

Ugyanakkor a hatékony adóbeszedés követelménye nem lehet abszolút. Az adóbeszedés

költségét és valószínűségét össze kell vetni a várható bevétellel. A vitatott rendelkezésre tekintettel nemcsak az adóhatóság számára jelent költséget az eljárás folytatása, hanem az állam számára is, mivel elreláthatólag hosszú ideig fenn kellene tartania a Commissione Tributaria Centralét. Az adóbeszedés valószínűségét nemcsak az a tény befolyásolja, hogy két bírósági döntés is kedvezőtlen volt az adóhatóság számára, hanem egyszerűen az idő múlása is, amely még a későbbi kedvező döntés esetén is lehetetlenné teszi bizonyos összegek behajtását. Továbbá az adóbeszedési kötelezettséggel szemben mérlegelni kell azt a kötelezettséget is, amely lehetővé teszi az adóalany számára, hogy minden HÉA-bevallási időszak leteltét követően egyszerűen belül lezárhassa könyvelését. Ha egy per jelentős ideig folyamatban van, óhatatlanul elérkezik egy olyan pillanat, amikor e megfontolások túlsúlyba kerülnek a HÉA-követelések beszedésének kötelezettségével szemben. A vitatott elírásban meghatározott feltétel nem tűnik egyszerűen e tekintetben.

A 289/2002. sz. törvény 16. cikkével való összehasonlítás

49.

A Bizottság a Corte di Cassazione ítélezési gyakorlatára hivatkozik a 289/2002. sz. törvény 16. cikkével kapcsolatban, amely törvény 8. és 9. cikke képezte a Bizottság keresetének tárgyát a C-132/06. sz. ügyben, és amely rendelkezéseket a Bíróság az uniós joggal összeegyeztethetetlennek ítélte. A 16. cikk felhatalmazza az adófizetőt a bármely adóügyi bíróság előtt folyamatban lévő bármilyen eljárás befejezésére a perérték 10%-ának vagy – ha a perérték kevesebb, mint 2000 euró – 150 euró megfizetése esetén. A Corte di Cassazione úgy ítélte meg, hogy e cikket ugyanazon összeegyeztethetlenség jellemzi, mint a 289/2002. sz. törvény 8. és 9. cikkét. A Bizottság állítása szerint e megállapítás releváns a vitatott rendelkezés értékelése során, amely véleménye szerint „gyakorlatilag azonos”.

50.

A 289/2002. sz. törvény 16. cikkének uniós joggal való összeegyeztethetősége nem képezi a jelen eljárás tárgyát, és e tekintetben a Bíróságnak nem kell állást foglalnia. Megjegyzem azonban, hogy legalább egy jelentős eltérést mutat a vitatott rendelkezéshez képest, amennyiben időtartamtól függetlenül az összes adóügyi bíróság előtt folyamatban lévő valamennyi eljárásra vonatkozik. Ezért sokkal inkább „teljes lemondásnak” tűnik, mint a vitatott rendelkezés, amely csak azokra a harmadfokú eljárásokra vonatkozik, ahol az eljárás egésze több mint 10 (gyakorlatilag 14) éve folyamatban van. Ezért úgy gondolom, hogy egyáltalán nem lehet a 289/2002. sz. törvény 16. cikkére vonatkozó nemzeti ítélezési gyakorlatot relevánsnak tekinteni a jelen ügy vonatkozásában.

Az eseti döntésekkel való összehasonlítás

51.

A Bizottság hangsúlyozza, hogy a vitatott rendelkezés minden per megszüntetését maga után vonja, az adóhatóság számára kedvező döntés valószínűségére tekintet nélkül. Összeveti azt más olasz jogszabályokkal, amelyek a hatóság egyedi értékelése és/vagy a követelt összeg egy részének adóalany általi megfizetése alapján lehetővé teszik az adóhatóság és az adóalany közötti jogviták bírósági eldöntését. A vitatott rendelkezés a Bizottság szerint teljes lemondásnak minősül a C-132/06. sz. ügyben hozott ítélet értelmében, nem pedig az ügyek egyedi elbírálásának, amit elfogadhatónak tekint.

52.

A fenti állítást nem találom meggyőzőnek.

53.

Kétségtől a fél, aki első- és másodfokon pereszes volt, harmadfokon lehet pernyertes. Ezenkívül e fél rendszerint többé-kevésbé körültekintően felméri érdekeit és nyeresi esélyeit a végső fellebbezés benyújtása előtt. Az adóhatósághoz hasonló közjogi szerv a jogbiztonság általános jogalapján is igényt tarthat végső, közérdekű fellebbezésének eldöntésére.

54.

Egyrészt úgy tűnik, hogy a vitatott rendelkezés gyakorlatilag helyettesíti az eljárás lefolytatásához fűződő érdek adóhatóság általi mérlegelését az ítélet megváltoztatásának esélyére vonatkozó kvázi statisztikai becsléssel. Amennyiben ennek valószínűsége kicsi, ahogy azt a vitatott rendelkezés is megállapítja, a végső fellebbezés elbírálásának hiánya – bár nem ideális – kevésbé tűnik problémásnak.

55.

Másrészt az esetről esetre tárgyalt rendezés, amelynek során az adóhatóság lemond az általa esedékesnek tartott teljes összeg követeléséről az összeg egy részének megfizetéséért cserébe, nem tűnik erősebb megoldásnak. Szükség esetén több vagy kevesebb adót eredményez, mint amit a releváns szabályozás helyes értelmezésével be lehetett volna szedni, és ugyanúgy lemond arról a lehetőségről, hogy erről az értelmezésről harmadfokú bíróság döntsön.

56.

Egyik megoldás sem ideális az összes esedékes adó beszédése tekintetében, de egyik sem tűnik elfogadhatatlannak vagy a teljes lemondáshoz hasonlóknak a C-132/06. sz. ügyben hozott ítélet értelmében.

Igazolás az EJEE alapján

57.

A fentiekkel szemben az EJEE 6. cikkének (1) bekezdésében (27) (és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkében, amely a tagállamokra közvetlenül alkalmazandó, ha az uniós jogot alkalmazzák) foglalt „esszerű idő” követelményének való megfelelés egyértelmű és különösen erőteljes igazolásnak tűnik a vitatott rendelkezéshez hasonló szabályok vonatkozásában. A jogbiztonság követelményére tekintettel 10 év különösen hosszú időnek tűnik a folyamatban lévő bírósági eljárásokra, hacsak azt az ügy különleges körülményei nem igazolják. (28) A vitatott előírás gyakorlatilag csak azon eljárásokra alkalmazandó, amelyek harmadfokon 2010 áprilisában már legalább 10 (gyakorlatilag 14) éve folyamatban voltak, és amelyek teljes hossza ennél fogva lényegesen hosszabb volt. Még ha az ilyen időtartam pusztán ténye is nyilvánvalóan súlyos megoldandó problémát jelent a tagállamnak (29), nem gondolom, hogy a HÉA hatékony beszédésének biztosítására vonatkozó uniós jogi kötelezettség megkövetelhetné a bizonytalan jogi helyzet 10 vagy 14 évnél hosszabb ideig történő fenntartását olyan vitatott adóösszeg tekintetében, amellyel kapcsolatban az adóalany már két kedvező ítéletet kapott.

58.

A fenti megfontolások alapján ezért úgy vélem, hogy a jelen ügyben vitatott rendelkezés nem hasonlítható össze a C-132/06. sz. ügyben vitatottakkal, és nem jelenti Olaszország mulasztását a

HÉA-rendszer megfelel? alkalmazása biztosításának tekintetében.

Az adósemlegesség követelménye

59.

A vitatott rendelkezés egy szempontból azonban kérdésesnek tűnik – többek között – a Bíróság C-132/06. sz. ügyben hozott ítéletének fényében, az adósemlegesség követelményével kapcsolatban, azaz hogy „ne álljanak fenn – sem valamely tagállamon belül, sem pedig a tagállamok összességében – jelentős különbségek az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén” (30).

60.

A Bizottság azon kérdés kapcsán vetette fel ezt a szempontot, hogy ha a törvényé alakított törvényerejű rendelet 3. cikke (2a) bekezdésének valóban az volt a célja, hogy csökkentse a Commissione Tributaria Centrale és a Corte di Cassazione előtt felgyülemlett ügyhátralékot, akkor miért csak egy meghatározott időpontban már több mint 10 éve folyamatban lévő eljárásokra vonatkozott, és nem az összes olyan eljárásra, amelyek elérik a tízéves időkorlátot.

61.

Számomra úgy tűnik, hogy e kérdés nem kifejezetten a jelen ügy körülményeire vonatkozik, amely – emlékeztetni kell rá – csak a Commissione Tributaria Centrale előtti ügyeket érinti. Amikor a vitatott rendelkezés hatályba lépett, e bíróság előtt minden fellebbezés már több mint 10 éve folyamatban volt, és nem lehetett újabb fellebbezéseket benyújtani hozzá.

62.

Mindazonáltal a 3. cikk (2a) bekezdése összességében eltérő bánásmódot keletkeztet a HÉA-eljárások során benyújtott végső fellebbezések között attól függően, hogy azokat mely időpontban nyújtották be, és nem attól függően, hogy az eljárás milyen hosszú ideje van folyamatban. (31) Továbbá, míg a tízéves feltétel az EJEE 6. cikkének (1) bekezdésében és az Alapjogi Charta 47. cikkében foglalt „ésszerű idő” követelményének fényében nézve objektív (bár mint minden időkorlát, önkényes) megkülönböztető jellemvonásnak tekinthető, nem tűnik elfogadhatónak, hogy e feltétel egyszerre a végső fellebbezés benyújtásának időpontjától függően rendelkezik eltérő hatással.

63.

Ennek ellenére úgy gondolom, hogy nincs elegendő alap a vitatott rendelkezés olyan megítélésére, hogy az önmagában összeegyeztethetetlen Olaszország azon kötelezettségével, hogy biztosítsa a HÉA hatékony beszedését és a HÉA-rendszerben az adóalanyokra rótt kötelezettségek teljesítését. Amit meg lehetne követelni, az a törvényé alakított törvényerejű rendelet 3. cikke (2a) bekezdésének hatálya alá tartozó helyzetek egységes kezelése, legalábbis ami a HÉA-t illeti. Ha a Corte di Cassazione és a Commissione Tributaria Centrale előtt folyamatban lévő harmadfokú eljárásokat azonos módon lehetne kezelni, amikortól az eljárások időtartama eléri a tízéves időkorlátot, ez a nehézség megszűnne. Ugyanez igaz lenne akkor is, ha a jelenleg a Corte di Cassazione előtti ügyekre alkalmazott elbánást kiterjesztenék Commissione Tributaria Centrale előtti ügyekre is. Ugyanakkor nem gondolom, hogy a Bíróság feladata véleményt nyilvánítani e megközelítések vagy bármely más megközelítés tekintetében a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel kapcsolatban. E megfontolások nem relevánsak azon kérdés vonatkozásában, hogy a vitatott rendelkezéshez hasonló intézkedést önmagában nézve

kizár-e az uniós jog helyes értelmezése.

Végkövetkeztetések

64.

Ezért úgy vélem, hogy a Bíróságnak a Commissione Tributaria Centrale által elterjesztett kérdésre a következő választ kellene adnia:

Azon nemzeti elírás, amelynek értelmében, ha az adóalany és adóhatóság közötti, hozzáadottérték-adóval kapcsolatos perben az elsőfokú eljárás megindítása óta 10 év eltelt, az első- és másodfokon is pervesztes adóhatóság második fellebbezésével indult eljárást a harmadfokú bíróság automatikusan, érdemi határozat nélkül szünteti meg, nem ellentétes sem az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével (EK 10. cikk), sem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás – szülő, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. és 22. cikkével.

(1) Eredeti nyelv: angol.

(2) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

(3) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás – szülő, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1997. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; többször módosítva).

(4) Lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját.

(5) 1993. január 1-jei hatállyal a 22. cikk helyébe a 28. cikk h) pontja lépett (A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel való módosításáról szülő, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv; HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.), anélkül hogy lényegesen megváltoztatta volna a hivatkozott elírásokat. Lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 252. cikkének (1) bekezdését, 206. és 273. cikkét.

(6) EBHT 2008., I-5457. o.

(7) Az ítélet 43. és 44. pontja.

(8) Az 545/1992. sz. törvényerejű rendelet.

(9) Úgy tűnik, hogy 2010 októberében még közel 211000 fellebbezés volt folyamatban, de 2012. december 31-ig a Commissione Tributaria Centrale remélhetőleg lezárja ezeket, így a testület véglegesen megszűnhet.

(10) A 40/2010. sz. törvényerejű rendelet 3. cikkének (2a) bekezdése, amelyet a 3. cikk (2a) bekezdését beiktató 73/2010. sz. törvény alakított törvényvé. A 3. cikk címe „A jogviták csökkentése és az adóbehajtások racionalizálása”. A továbbiakban a 3. cikk (2a) bekezdésének első mondatára és a) alpontjára „a vitatott rendelkezésként” hivatkozom.

- (11) Az úgynevezett „Pinto-törvényt”, amely meghatározza a kártérítés igénylésének eljárását az elhúzó eljárások vonatkozásában, az Emberi Jogok Európai Bíróságának számos bíráló ítéletét követően hozták meg.
- (12) Körülbelül 11500 eurónak felel meg.
- (13) Lásd a fenti 11. pontot.
- (14) A C-417/10. sz. 3M Italia-ügy, amelyben a Bíróság a tárgyalást közvetlenül a jelen ügyben kitűzött tárgyalás előtt tartotta.
- (15) Lásd a C-132/06. sz. ügyben hozott ítélet 44., 45. és 47. pontját.
- (16) Lásd a fenti ügyben hozott ítélet 8. és azt követő pontjait és az ügyben ismertetett indítványom 11. és azt követő pontjait.
- (17) Az ítélet 47. pontja.
- (18) Az ítélet 52. pontja.
- (19) A jelen ügy továbbá olyan adókülönbözet követelésére vonatkozik, amely mintegy 30 évvel ezelőtt merült fel (vagy nem merült fel).
- (20) Lásd a fenti 7. pontban hivatkozott C-132/06. sz. ügyben hozott ítélet 37. és 39. pontját.
- (21) A hatodik irányelv 22. cikkének (4) és (5) bekezdése elrendelte, hogy minden adóalany az adómegállapítási időszak végét – amely adómegállapítási időszak az egy évet nem haladhatja meg – követő két hónapon belül adóbevallást nyújtson be, és az adóbevallás benyújtásakor fizesse meg a nettó HÉA összegét.
- (22) A C-119/05. sz. ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6199. o.).
- (23) A C-2/08. sz. ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-7501. o.).
- (24) Lásd a hatodik irányelv (2) és (14) preambulumbeközdését, valamint a C-132/06. sz. ügyben hozott ítélet 39. pontját.
- (25) Lásd az Európai Köösségek saját forrásainak rendszeréről szóló, 2007. június 7-i 2007/436/EK, Euratom tanácsi határozat 2. cikkét (HL L 163., 17. o.).
- (26) Lásd a European Union public finance-t, negyedik kiadás (az Európai Unió Kiadóhivatala, 2008.) 239. o.
- (27) Az Emberi Jogok Európai Bírósága többször megállapította, hogy Olaszországban a 10 évnél rövidebb ideig tartó eljárások is sértik az EJEE 6. cikkének (1) bekezdését (lásd például az EJEB, 2001. október 18-i 30127/96. sz., Sciortino kontra Olaszország ítélet [2. rész] 19. és azt követő §-ait és a 36813/97. sz., Scordino kontra Olaszország ítélet [1. sz.] [GC] 175. és azt követő §-ait, 2006-V.).
- (28) A Bíróság előtti eljárások kapcsán lásd például a C-385/07. P. sz. Der Grüne Punkt ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-6155. o.) 181. és azt követő pontjait.
- (29) Lásd a fenti 9. lábjegyzetet.

(30) Az ítélet 39. pontja.

(31) Tulajdonképpen hármas megkülönböztetés van: a Commissione Tributaria Centraléhoz benyújtott fellebbezéseket eltérően kezelik a Corte di Cassazionéhoz benyújtott fellebbezésektől, és az ez utóbbihoz benyújtott fellebbezéseket eltérően kezelik aszerint, hogy az elsőfokú eljárást 2000. május 26. előtt vagy az után indították meg.