

62010CC0500

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 17. novembra 2011 (1)

Zadeva C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza

proti

Belvedere Costruzioni Srl(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Italija))

„Obveznost držav članic zagotoviti učinkovito pobiranje DDV — člena 2 in 22 Šeste direktive — Konec sodnega postopka brez odločbe na tretji stopnji“

1.

Italijanska republika je zaradi zmanjšanja precejšnjih sodnih zaostankov davčnih sodišč sprejela zakonodajo, v skladu s katero se postopek s pravnim sredstvom na zadnji stopnji, ki ga je začetni davčni organ, če ta ni uspel niti na prvi stopnji niti s prvim pravnim sredstvom in postopek poteka skupno več kot deset let, konča brez meritorne odločbe.

2.

Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (centralno davčno sodišče, oddelek v Bologni), pred katerim potekajo taki postopki, želi vedeti, ali je v primeru spora v zvezi z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) taka določba združljiva z obveznostjo države članice zagotoviti, da se ta davek učinkovito pobere.

Pravo EU

3.

Na podlagi člena 4(3) PEU (prej člen 10 ES) morajo države članice zagotoviti izpolnjevanje obveznosti, ki izhajajo iz Pogodb ali aktov institucij Unije in se vzdržati vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili uresničevanje ciljev Unije. Druge posebne obveznosti so določene v zakonodaji o DDV.

4.

Od 1. januarja 2007 so glavne določbe o DDV določene v Direktivi 2006/112. (2) V času dejanskega stanja, ki je upoštevno v sporu, so bile vsebovane v Šesti direktivi. (3) Predložitveno sodišče se izrecno sklicuje na člena 2 in 22 te direktive.

5.

Člen 2 je določal:

„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)

6.

Člen 22 Šeste direktive je bil naslovljen „Obveznosti po notranjem sistemu“. Predložitveno sodišče navaja tri odstavke:

„4. Vsak davčni zavezanec predloži obračun v roku, ki ga določi vsaka država članica. [...]

5. Vsak davčni zavezanec plača neto znesek davka na dodano vrednost ob predložitvi obračuna. [...]

[...]

8. [...] države članice [lahko] naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.“ (5)

7.

Predložitveno sodišče navaja tudi točke od 37 do 39 sodbe Sodišča z dne 17. julija 2008 v zadevi Komisija proti Italiji: (6)

„37

Iz členov 2 in 22 Šeste direktive ter člena 10 ES izhaja, da ima vsaka država članica obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovan DDV v celoti pobran na njenem ozemlju. V zvezi s tem morajo države članice preveriti obračune davčnih zavezancev, njihove račune in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovan davek.

38

Države članice morajo v okviru skupnega sistema DDV zagotoviti spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci, in imajo v zvezi s tem določeno svobodo, zlasti v zvezi z načinom uporabe sredstev, ki jih imajo na voljo.

39

Vendar je ta svoboda omejena z obveznostjo zagotoviti učinkovito pobiranje lastnih sredstev Skupnosti in obveznostjo, da se davčnih zavezancev ne sme znatno različno obravnavati bodisi znotraj določenih držav članic ali v vseh državah članicah. Sodišče je odločilo, da je treba Šesto direktivo razlagati v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki velja za skupni sistem DDV, v skladu s katerim se gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije, ne sme obravnavati različno glede pobiranja DDV (sodba z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air, C-382/02, ZODl., str. I-8379, točka 24). Države članice morajo to načelo spoštovati pri vsakem ukrepu v zvezi z odmero DDV.“

8.

Sodišče je v navedeni sodbi sklenilo, da je italijanska davčna amnestija (člena 8 in 9 zakona št.

289/2002), s katero so bile kmalu po izteku rokov, ki so jih imeli davžni zavezanci za plažilo obižajno dolgovanih zneskov DDV, obveznosti iz žlenov 2 in 22 Šeste direktive nadomešžene z drugimi obveznostmi, v skladu s katerimi se ni zahtevalo plažilo navedenih zneskov, odvzela užinek tema žlenoma. Ta zakon je praktižno vodil do davžne oprostitve in je povzrožil resne motnje pravilnega delovanja skupnega sistema DDV, izkrivljanje nažela davžne nevtralnosti z uvedbo pomembnih odstopanj pri obravnavanju davžnih zavezancev na italijanskem ozemlju ter pomenil kršitev obveznosti zagotoviti pobiranje davkov enotno v vseh državah žlanicah. (7)

9.

Sodišže je zato razsodilo, da Italijanska republika, s tem da je sprejela splošno in nerazlikovalno opustitev preverjanja obdavžljivih transakcij, ki so bile opravljene v vež davžnih letih, ni izpolnila obveznosti iz žlenov 2 in 22 Šeste direktive in iz žlena 10 ES.

Italijansko pravo

10.

Do 1. aprila 1996 so se v Italiji davžni spori obravnavali na davžnih sodišžih prve in druge stopnje na lokalni in pokrajinski ravni ter v okviru zadnjega pravnega sredstva pred Commissione Tributaria Centrale s sedežem v Rimu. Od 1. aprila 1996 (8) pa je bil ta sistem nadomešžen z deželnimi in pokrajinskimi davžnimi sodišži ter pravnim sredstvom na Corte di Cassazione (kasacijsko sodišže). Commissione Tributaria Centrale je bilo naželoma ukinjeno. Pri njem ni bilo mogože vež vložiti novega pravnega sredstva, vendar je v svojih deželnih in pokrajinskih oddelkih dalje zasedalo, dokler ni bilo razsojeno v vseh postopkih, ki so na navedeni dan potekali pred tem sodišžem. Do zdaj se to še ni zgodilo. (9)

11.

Doložba, ki jo obravnava predložitveno sodišže, (10) je zažela veljati 26. maja 2010 in doloža:

„Za zagotavljanje, da sodni postopki na podrožju davžnih zadev ne bi presegli razumnega trajanja v smislu [Evropske konvencije o žlovekovih pravicah, v nadaljevanju: EKžP], se nerešeni davžni spori, ki pred dnem zažetka veljavnosti zakona o preoblikovanju te uredbe trajajo vež kot deset let od vložitve tožbe na prvi stopnji in v katerih državni davžni organ na prvih dveh stopnjah postopka ni uspel, zaradi kršitve ‚razumnega roka‘ iz žlena 6, prvi odstavek, navedene konvencije konžajo tako:

(a)

davžni spori, ki potekajo pred Commissione Tributaria Centrale, razen tistih, ki se nanašajo na zahteve za vražilo, se konžajo samodejno s sklepom predsednika tega sodišža ali drugega pooblašženega žlana [...];

(b)

davni spori, ki potekajo pred Corte di Cassazione, se lahko končajo s plačilom zneska, ki ustreza 5 % vrednosti spora, [...] in s sočasno odpovedjo vsakršnemu zahtevku za pravično odškodnino v skladu z zakonom št. 89 z dne 24. marca 2001. [(11)] Davni zavezanec lahko v ta namen v roku 90 dni od začetka veljavnosti zakona, s katerim je bila dosedanja uredba preoblikovana v zakon, vložijo v pristojni pisarni ali sodnemu tajništvu in ji priloži potrdilo o plačanem znesku. Postopki iz te točke se prekinejo do izteka roka, določenega v drugem stavku te točke, in se končajo s sklepom o razdelitvi plačila stroškov postopka v celoti. Izključeno je vsakršno vračilo stroškov. [...]"

Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

12.

Družba Belvedere costruzioni Srl (v nadaljevanju: Belvedere) je v svojem obračunu DDV za leto 1980 evidentirala dobropis v znesku 24.288.000 ITL. Družba je obračun DDV za leto 1981 predložila prepozno, in sicer 8. aprila 1982. V obračunu DDV za leto 1982 je odbila znesek 22.264.000 ITL, (12) ki je bil v dokumentu naveden kot dobropis DDV iz obračuna za leto 1981.

13.

Davni organ je avgusta 1985 družbi Belvedere ponovno odmeril DDV za leto 1982 z obrazložitvijo, da je družba obračun DDV za leto 1981 predložila prepozno in da zato ne more uveljavljati odbitka dobropisa v znesku 22.264.000 ITL.

14.

Družba Belvedere je pred davnim sodiščem prve stopnje zatrjevala, da sporni znesek ne izhaja iz davnega leta 1981, pač pa iz dobropisa, prikazanega v obračunu DDV za leto 1980. Navedla je, da pravica do odbitka v posameznem letu preveč plačane DDV ugasne v naslednjih letih le v primeru opustitve obračuna DDV v obračunskem obdobju in opustitve upoštevanja dobropisa v letnem obračunu. Ker ni storila nobene od teh opustitev, je lahko v svojem obračunu DDV za leto 1982 odbila dobropis, ki izhaja iz obračuna DDV za leto 1980.

15.

Davni organ je zatrjeval, da je bil obračun DDV za leto 1981 brez uinka, ker je bil predložen prepozno. Zato v tem letu zahteva za vračilo dobropisa ni bila vložena in družba ni izrazila, da bo dobropis odbila v letu 1982. Zato naj bi bil odbitek dobropisa v obračunu DDV za leto 1982, ki ni bil prikazan v veljavnem obračunu za leto 1981, nezakonit.

16.

Davno sodišče prve stopnje je oktobra 1986 razsodilo v korist družbe Belvedere. Maja 1990 je sodišče druge stopnje zavrnilo pritožbo davnega organa. Ta je julija 1990 pri predložitvenem sodišču vložil pravno sredstvo. Leta 2008 je spet izrazil svoj interes po ohranitvi pravnega sredstva. Trditve obeh strank so v bistvenem enake kot pri nižjih sodiščih.

17.

Commissione Tributaria Centrale je septembra 2010 Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje. Na podlagi sporne določbe mora samodejno končati postopek s sklepom, s katerim bo o zadevi pravnomočno odločeno, in bo zato terjatev, ki jo davni organ uveljavlja na treh stopnjah sodnega postopka, dokončno ugasnila. Glede na sodbo Komisija proti Italiji želi predložitveno

sodišče izvedeti, ali pravo EU to dovoljuje. Zato predlaga sprejetje predhodne odločbe glede tega vprašanja:

„Ali člen 10 [...] ES, ki je postal člen 4 [PEU], ter člena 2 in 22 [Šeste direktive] nasprotujejo ureditvi italijanske države iz člena 3(2a) uredbe-zakona št. 40 z dne 25. marca 2010, ki je bila preoblikovana v zakon št. 73 z dne 22. maja 2010, ki davčnemu sodišču preprečuje odločanje o obstoju davčnega zahtevka, ki ga je davčni organ pravočasno uveljavljal s pritožbo zoper zavrnilno odločbo, in tako v bistvu nalaga popolno odpoved sporni terjatvi iz naslova DDV, če je bila na obeh stopnjah sodnega postopka ugotovljena neutemeljenost zahtevka, davčni zavezanec, ki ima korist od odpovedi, pa sporne terjatve ni plačal niti v zmanjšanem obsegu?“

18.

Italijanska vlada in Komisija sta predložili pisna stališča in podali ustne navedbe.

Uvodna vprašanja

Upoštevna zakonodaja EU

19.

Postopek v glavni stvari se nanaša na obračunska obdobja za DDV v letih od 1980 do 1982. Ker od leta 1996 pri Commissione Tributaria Centrale niso bila vložena nova pravna sredstva, se vsi spori, povezani s sporno določbo, nanašajo na obdobje pred tem dnem. Zato se strinjam s Komisijo, da obveznosti, ki jih je državam članicam glede DDV naložil zakonodajalec EU, izhajajo iz Šeste direktive, in ne Direktive 2006/112, ki velja šele od 1. januarja 2007.

20.

Glede upoštevni določbi Pogodbe, to je člena 10 ES ali člena 4(3) PEU, bi bil lahko položaj manj nedvoumen, ker je bila sporna določba sprejeta maja 2010, po začetku veljavnosti Lizbonske pogodbe. Vendar pa oba člena v glavnem določata enake pozitivne in negativne obveznosti, zato je ta razlika zgolj formalna.

Upoštevna italijanska zakonodaja

21.

Člen 3(2a)(a) in (b) preoblikovane uredbe-zakona določa bistveno drugačne pogoje za končanje postopkov glede na to, ali so potekali pred Commissione Tributaria Centrale ali pred Corte di Cassazione. Med drugim se postopki v zadevah pred Commissione Tributaria Centrale končajo samodejno, brez kakršnega koli plačila davka, medtem ko se postopki pred Corte di Cassazione lahko končajo na podlagi vloge, vložene v 90 dneh, davčni zavezanec pa mora plačati 5 % spornega zneska. (13)

22.

Obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša le na točko (a). Vprašanje dopustnosti ureditve iz točke (b) ni postavljeno. To vprašanje je bilo postavljeno v drugem predlogu Sodišču za sprejetje predhodne odločbe, (14) ki pa se ne nanaša na DDV, to je davek, ki se usklajuje na ravni EU, ampak na neusklajen neposredni davek na dividende, ki je bil očitno naložen v plačilo družbi s sedežem zunaj EU.

23.

Primerjava tožke (b) s tožko (a) bi bila v marsikaterem pogledu použna, vendar se zdi pomembno, da se ju ne zamenjuje. Po mojem mnenju in drugače, kot meni Komisija, v okviru obravnavane zadeve vsekakor ni pomembno, kako je Corte di Cassazione v predlogu za sprejetje predhodne odločbe v tej drugi zadevi opisalo ali razložilo tožko (b).

Upoštevni elementi postopka v glavni stvari

24.

Spor v postopku v glavni stvari se nanaša na pravico davčnega zavezanca, da prenese zahtevani dobropis DDV v drugo naslednje leto po letu, v katerem naj bi nastal, če davčni obračun za vmesno leto ni bil predložen pravočasno. Pravno vprašanje se očitno nanaša na relativni pomen, ki naj bi ga imeli postopkovni določbi italijanske zakonodaje o DDV, ki si morda delno nasprotujeta.

25.

Odločitev v tem sporu ni pomembna za predloženo vprašanje in tudi ni pomembno, ali bi morala biti (oziroma je bila) ta odločitev v korist družbe Belvedere ali davčnega organa.

26.

Pomembno je, da se je postopek na prvi stopnji začel več kot deset let pred začetkom veljavnosti sporne določbe (čeprav je to pogoj, ki ga zagotovo izpolnjuje vsak postopek s pravnim sredstvom, ki zdaj poteka pred Commissione Tributaria Centrale, ker od leta 1996 ni bilo mogoče vložiti nobenega novega pravnega sredstva) in da davčni organ ni bil uspešen niti na prvi niti na drugi stopnji. Merili iz sporne določbe za samodejno končanje postopka pred Commissione Tributaria Centrale sta torej izpolnjeni. Obravnavati se mora torej vprašanje, ali je tak samodejen konec postopka na podlagi navedenih meril združljiv s pravom EU.

27.

Komisija je navedla, da je sodišče prve stopnje svojo odločbo v korist družbe Belvedere obrazložilo zgolj v osmih vrsticah, medtem ko je sodišče prvega pravnega sredstva svojo odločitev obrazložilo v štirih vrsticah.

28.

Tudi ta okoliščina se ne zdi upoštevna za predloženo vprašanje, ki se nanaša na vse zadeve pred Commissione Tributaria Centrale. Pa tudi s katerega koli drugega vidika se ne zdi posebej upoštevna, ker je imelo tudi prvo pravno sredstvo davčnega organa zgolj dvanajst vrstic pravne utemeljitve (ki je bila razširjena na štiriindvajset vrstic v njegovem drugem pravnem sredstvu).

Kratek opis vsebinskih stališ?

29.

Komisija meni, da bi bilo treba izhajati iz razlage sporne določbe, ki jo je podalo predložitveno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje, in sicer da ta določba „v bistvu nalaga popolno odpoved sporni terjatvi iz naslova DDV“, če so izpolnjeni pogoji, določeni v sporni določbi.

30.

Na podlagi navedenega navaja, da je sporna določba splošna odpoved, kakršni je Sodišče nasprotovalo v sodbi Komisija proti Italiji, in iz v glavnem enakih razlogov, kot so opredeljeni v navedeni sodbi, ni združljiva s pravom EU. Zatrjuje, da je na podlagi sporne določbe brez vsake presoje posamičnih okoliščin preprosto ugasnila cela vrsta zahtevkov davčnih organov. Vendar pa je Komisija na obravnavi navedla, da glede sporne določbe proti Italiji ni bil sprožen noben postopek zaradi neizpolnitve obveznosti.

31.

Italijanska vlada navaja, da naj bi bila sporna določba, nasprotno od amnestije, ki je bila sporna v sodbi Komisija proti Italiji, zgolj postopkovno pravilo za postopke pred davčnimi sodišči, ki na nižjih stopnjah izvajajo državna pooblastila in izpolnjujejo državne obveznosti na področju nadzora in izterjave terjatev iz naslova DDV. Sodišče naj bi bilo naeloma sicer vezano na razlago nacionalnega prava, kot jo je podalo predložitveno sodišče, vendar naj bi bila v tej zadevi predložitvena odločba pomanjkljiva, ker naj v njej ne bi bilo pojasnjeno, zakaj naj bi se sporna določba štela za splošno odpoved. Sodišče bi zato moralo upoštevati razlago italijanske vlade.

32.

Podredno Italijanska vlada navaja, da sporna določba, nasprotno od amnestije iz sodbe Komisija proti Italiji, niti ne povzroča resne motnje pravilnega delovanja skupnega sistema DDV ali načela davčne nevtralnosti niti ne daje prednosti davčnim zavezancem, ki so spoznani za krive utaje davkov. (15) Nasprotno, velja le v primerih, ko potreba po spoštovanju zahteve po pravoasnem reševanju sporov, določene v EKOP, in skrb, da se razbremenijo sodni sistem, ki je preobremenjen z vedno daljšimi postopki, pretehtata zmanjšani javni interes za izterjavo davčnih terjatev, ki so že bile zavržene na prvi in drugi stopnji.

Presoja

Razlaga sporne določbe

33.

Čeprav je razlaga sporne določbe v pristojnosti nacionalnih sodišč, se ne strinjam, da je Sodišče strogo vezano na opis te določbe v vprašanju za predhodno odločanje kot popolne odpovedi sporni terjatvi iz naslova DDV. Učinek določbe se lahko določi na podlagi njenega besedila. Predložitveno sodišče želi izvedeti, ali se ta učinek lahko šteje za „splošno in nerazlikovalno opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij“ v smislu sodbe Komisija proti Italiji ali za dovolj podoben taki opustitvi, da prav tako ne bi bil združljiv s pravom EU. V vprašanju za predhodno odločanje se ne predpostavlja, da se sporna določba lahko šteje za tako odpoved. Če bi se, bi predložitveno sodišče že s svojo razlago odgovorilo na vprašanje.

34.

Če bi Sodišče vseeno menilo, da ga ta razlaga zavezuje, bi moralo na vprašanje odgovoriti pritrdilno.

Primerjava z določbami, spornimi v sodbi Komisija proti Italiji

35.

Učinek sporne določbe je očitno bistveno drugačen od učinka določb, ki so bile sporne v sodbi Komisija proti Italiji.

36.

S temi določbami (16) je bila v bistvu določena obsežna oprostitvev od odmere ali nadzora, ki ju opravljajo davčni organi, v zvezi z zneski DDV, ki niso bili napovedani pravočasno, če je bil plačan znesek v razponu od polovice zneska davka, ki je bil kasneje napovedan kot pravočasen, do iste simbolične vrednosti. Kot je ugotovilo Sodišče, (17) so učinkovale tako, da so „ugodnejše obravnava[le] davčne zavezance, ki so storili goljufijo [davčno utajo]“. Sodišče je še menilo, (18) da „[z]adevni ukrep torej, s tem da uvaja amnestijo kmalu po izteku rokov, v katerih bi morali davčni zavezanci plačati DDV, in s tem da zahteva plačilo zelo majhnega zneska v primerjavi z dejansko dolgovanim davkom, zadevnim davčnim zavezancem omogoča, da se dokončno izognejo svojim obveznostim na področju DDV, čeprav bi nacionalni davčni organi lahko odkrili vsaj del teh davčnih zavezancev v obdobju štirih let pred iztekom zastaralnega roka za običajno dolgovani davek. Zakon št. 289/2002 v tem smislu povzroča dvome o odgovornosti vsake države članice, da zagotovi pravilno pobiranje davka.“

37.

Te obrazložitve ni mogoče uporabiti za določbo, ki je sporna v obravnavani zadevi. Kot se strinjata italijanska vlada in Komisija, se uporablja v sodni in ne v upravni fazi, za katero so pristojni davčni organi. Da gre za postopkovno določbo, izhaja tudi iz tega, da ne velja le za postopke glede DDV, kot je to bilo v primeru spornih določb v sodbi Komisija proti Italiji, ampak za vse postopke s pravnim sredstvom glede katerega koli davka pred Commissione Tributaria Centrale. Prav tako ne gre za oprostitvev od nadzora ali odmere, ki ju opravljajo davčni organi. V vseh zadevah je bil nadzor opravljen in ugotovljeni dolgovani zneski izterjani, preden je bila uzakonjena sporna določba. Na podlagi te določbe se ustavi postopek z zadnjim pravnim sredstvom, ki ga je davčni organ vložil zoper zavrnilno sodbo, pri čemer se zavezancev, ki so storili davčno utajo, ne obravnava ugodneje. Dejansko bi bilo neverjetno (upati je, da še posebej neverjetno), če bi taki zavezanci dvakrat uspeli pred sodiščem v sporih z davčnim organom – ne le na prvi stopnji, ampak tudi s pravnim sredstvom. Nenazadnje je sporna določba zažela veljati več kot štirinajst let po dnevu, ko je še bilo mogoče vložiti končno pravno sredstvo, torej ne tako „kmalu po izteku rokov, v katerih bi morali davčni zavezanci plačati DDV“. (19)

38.

Zato ni mogoče trditi, da sporna določba „povzroča dvome o odgovornosti vsake države članice, da zagotovi pravilno pobiranje davka“, enako kot določbe, ki so bile sporne v sodbi Komisija proti Italiji.

Obveznosti držav članic

39.

Komisija poudarja obveznosti držav članic, da „sprej[mejo] vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi[jo], da je dolgovani DDV v celoti pobran na [njihovem] ozemlju“, „zagotovi[jo] spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci“, „zagotovi[jo] učinkovito pobiranje lastnih sredstev Skupnosti“ in „davčnih zavezancev ne sme[jo] znatno različno obravnavati“. (20)

40.

Teh obveznosti vendarle ni mogoče razširiti na to, da bi se moralo na splošno zagotoviti, da bi davčni organi lahko vlagali pravna sredstva zoper sodne odločbe tako dolgo, dokler jim ne bi bila izdana ugodilna odločba. Prav tako nobeno načelo prava EU ne določa, da mora biti na voljo več kot eno pravno sredstvo. To Sodišče je v nekaterih vrstah postopkov primer za sodišče prve in zadnje stopnje. V nekaterih drugih pravnih sistemih pravica do pravnega sredstva ni absolutna in se stranki, ki ni uspela pred sodiščema dveh zaporednih stopenj, redko dovoli vložitev pravnega sredstva. V vsakem sistemu mora biti določen trenutek, ko vlaganje novih pravnih sredstev ni več mogoče. V nobenem sistemu ni jamstva, da bo končna odločba nesporno pravno pravilna.

41.

Na podlagi sporne odločbe se ustavi postopek z zadnjim pravnim sredstvom, ki ga je za davčni organ po izdaji zavrnilnih odločb na prvi in drugi stopnji. Nanaša se torej na položaj, v katerem je davčni organ postopal tako, da bi se lahko štelo za ustrezno ukrepanje za zagotovitev, da se pobere DDV, ki je bil po mnenju davčnega organa dolgovan, pri čemer sta sodišči na prvi in drugi stopnji razsodili, da zahtevani znesek DDV dejansko ni dolgovan. Ne morem priznati, da bi bilo tako ukrepanje samo po sebi opustitev obveznosti države članice, da zagotovi primerno uveljavitev skupnega sistema DDV.

42.

Na obravnavi se je Komisija sicer strinjala, da država članica nima splošne obveznosti zagotoviti, da lahko davčni organ v sporih glede DDV vloži še drugo pravno sredstvo, vendar je trdila, da če je tako pravno sredstvo običajno na voljo, potem ni dopustno, da se samovoljno opredeljena podmnožica pravnih sredstev „odreže“, potem ko so bila vložena in preden bi bilo o njih mogoče odločiti.

43.

Menim, da se sporna odločba ne nanaša na samovoljno opredeljeno podmnožico pravnih sredstev. Nanaša se na vse postopke s pravnimi sredstvi pred Commissione Tributaria Centrale, v katerih davčni organ na prvi in drugi stopnji ni bil uspešen in ki so potekali več kot deset (in v praksi štirinajst) let. Iz obveznosti države članice na podlagi člena 22 Šeste direktive, da zagotovi pravilno odmero in pobiranje DDV, izhaja, da mora biti obveznost izpolnjena v veliko krajšem času. (21) Lahko bi se zagovarjalo stališče, da je Italija to obveznost kršila, ker kljub dvema sodnima odločbama v korist iste stranke ni zagotovila, da bi se postopki o sporu glede odmere davka končali v razumnem roku po tem, ko bi moral biti DDV dokončno obračunan. Po mojem mnenju ni mogoče zatrjevati, da svoje obveznosti ni izpolnila zato, ker so se taki spori končali po štirinajstih letih na edini način, ki ni bil nepravilen do stranke, v korist katere je bilo razsojeno s prejšnjimi sodbami. (Poudarjam, da se te ugotovitve nanašajo na samo sporno odločbo in ne na odločbo, ki velja za pravna sredstva pred Corte di Cassazione, ali na razmerje med obema sodiščema.)

44.

Komisija se je tudi sklicevala na sodbi Sodišča v zadevi Lucchini (22) in še posebej v zadevi Fallimento Olimpiclub (23). Obe zadevi sta se nanašali na uporabo načela pravnomočnosti v italijanskem pravu. Sodišče je v sodbi Lucchini odločilo, da pravo EU nasprotuje uporabi določbe nacionalnega prava, ki uzakonja to načelo, če njena uporaba onemogoča vračilo državne pomoči, za katero je Komisija z dokončno odločbo ugotovila, da ni združljiva s skupnim trgov. V sodbi

Fallimento Olimpiclub se je sklicevalo na sodbo Lucchini in odločilo, da uporaba iste določbe ni dovoljena niti v sporu glede DDV, ki se nanaša na davčno leto, glede katerega še ni bila sprejeta nobena dokončna sodna odločba, če bi taka uporaba predložitvenemu sodišču preprečila upoštevanje določb prava EU na področju zlorab v zvezi z DDV. Komisija si prizadeva primerjati ta primera nedovoljene uporabe načela pravomočnosti in sporno določbo, kolikor naj bi iz slednje izhajalo, da je odločba sodišča prvega pravnega sredstva pravomočna, in je s tem hkrati (sicer za to pristojnemu) sodišču končnega pravnega sredstva onemogočeno, da predloži morebitno vprašanje o združljivosti s pravom EU.

45.

Menim, da ta primerjava ne vzdrži. Okoliščine v sodbi Lucchini so bile zelo posebne; sporna so bila načela, ki urejajo delitev pristojnosti med državami članicami in Skupnostjo na področju državnih pomoči, na katerem ima Komisija izključno pristojnost za presojo združljivosti nacionalnega ukrepa državne pomoči s skupnim trgov. V sodbi Fallimento Olimpiclub, pri kateri gre sicer za bolj tesno povezan spor, ker se nanaša na DDV, je bilo odločeno o posebnem vprašanju, ali je združljivo z načelom uinkovitosti, če se načelo pravomočnosti razlaga tako, da je v sporih na področju DDV pravomočna sodba v posameznem primeru, kadar se nanaša na bistveno vprašanje, ki je skupno drugim zadevam, v tem delu zavezujoča, tudi če se ugotovitve v tem primeru nanašajo na drugo davčno obdobje. Niti nobena od navedenih okoliščin niti ne tem podobna okoliščina ne prevlada v obravnavani zadevi, o kateri je treba odločiti z vidika njenih posebnih značilnosti.

46.

Komisija je nato še poudarila, da je DDV vir „lastnih sredstev“ EU, za uinkovito pobiranje katerega so odgovorne države članice. (24)

47.

To je seveda res. Lastna sredstva iz naslova DDV so določena v višini 0,3 % usklajene osnove za odmero DDV za vsako državo članico. (25) Ker je teoretično usklajena osnova v bistvu izražunana na podlagi zneskov, ki so dejansko pobrani, (26) to, da države članice uinkovito pobirajo davek, vpliva na proračun EU.

48.

Zahteva po uinkovitem pobiranju davkov vendarle ne more biti neomejena. Strošek pobiranja davka in verjetnost, da se davek pobere, se morata pretehtati glede na morebitne prihodke. Glede sporne določbe bi stroški nastali ne le davčnemu organu zaradi nadaljevanja postopka, ampak tudi državi zaradi predvidoma zelo dolgotrajnega ohranjanja delovanja Commissione Tributaria Centrale. Na verjetnost, da se davek pobere, vpliva ne le to, da sta bili proti davčnemu organu izdani dve zavrnilni sodni odločbi, ampak tudi preprost potek časa, zaradi česar nekaterih zneskov kljub morebitni kasnejši ugodilni sodbi ne bi bilo mogoče izterjati. Poleg tega se mora dolžnost pobrati davek pretehtati glede na dolžnost, da se davčnemu zavezancu omogoči, da zapre konte v razumnem roku po koncu vsakega obračunskega obdobja DDV. Če spor poteka zelo dolgo, bo neizogibno nastopil trenutek, ko bodo morali taki preudarki prevladati nad dolžnostjo, da se poberejo vsi zahtevki iz naslova DDV. Merili, določeni v sporni določbi, v tem smislu očitno nista nesorazmerni.

Primerjava s členom 16 zakona št. 289/2002

49.

Komisija se sklicuje na sodno prakso Corte di Cassazione v zvezi s 7lenom 16 zakona št. 289/2002; 7lena 8 in 9 tega zakona sta bila predmet to7be Komisije v sodbi Komisija proti Italiji, v kateri je Sodi7e razsodilo, da nista zdru7ljiva s pravom EU. 7len 16 dav7nemu zavezancu omogo7a, da dose7e ustavitev katerega koli postopka, ki poteka pred vsakim dav7nim sodi7em, 7e pla7a 10 % vrednosti spora ali 150 EUR, 7e je sporni znesek ni7ji od 2000 EUR. Corte di Cassazione je odlo7ilo, da za ta 7len veljajo enaki razlogi za nezdru7ljivost s pravom EU, kot za 7lena 8 in 9 zakona št. 289/2002. Komisija zatrjuje, da bi se morala ta odlo7itev upo7tevat pri presoji sporne dolo7be, ki je po njenem mnenju „prakti7no identi7na“.

50.

Zdru7ljivost 7lena 16 zakona št. 289/2002 s pravom EU v tem postopku ni sporna in Sodi7e ni pristojno, da glede tega vpra7anja zdaj poda svoje stali7e. Opozorila pa bi, da se 7len 16 bistveno razlikuje od sporne dolo7be vsaj glede tega, da velja za vse postopke, ki potekajo pred vsemi dav7nimi sodi7i, ne glede na njihovo trajanje. Zato bi bil bistveno bli7je „splo7ni odpovedi“ kot sporna dolo7ba, ki velja le za postopke na tretji stopnji, kadar celoten postopek poteka 7e ve7 kot deset (in v praksi 7tirinajst) let. Zato menim, da za obravnavano zadevo nikakor ni mogo7e upo7tevat nacionalne sodne prakse, ki se nana7a na 7len 16 zakona št. 289/2002.

Primerjava s poravnkami v posami7nem primeru

51.

Komisija poudarja, da je v sporni dolo7bi zajeto kon7anje vseh zadevnih sporov, ne da bi se upo7tevalo verjetnost sodbe v korist dav7nega organa. Kot nasprotno navaja primer drugih dolo7b italijanskega prava, ki omogo7ajo sodno poravnavo sporov med dav7nim organom in dav7nim zavezancem na podlagi tega, da dav7ni organ opravi posami7no presojo spora in/ali dav7ni zavezanec pla7a del spornega zneska. Po mnenju Komisije sporna dolo7ba pomeni splo7no odpoved v smislu sodbe Komisija proti Italiji in ne poravnave v posami7nem primeru, ki pa jo o7itno 7teje za dopustno.

52.

Ta utemeljitev ni prepri7ljiva.

53.

Res je, da bi stranka, ki na prvi stopnji in s prvim pravnim sredstvom ni uspela, lahko uspela z drugim pravnim sredstvom. Prav tako bo taka stranka pred vlo7itvijo drugega pravnega sredstva obi7ajno bolj ali manj natan7no ocenila svoje interese in mo7nosti za uspeh. Javni organ, kot je dav7ni organ, bi si lahko tudi iz splo7nej7ih razlogov pravne varnosti prizadeval, da v javnem interesu dose7e odlo7bo o zadnjem pravnem sredstvu.

54.

Po eni strani se zdi, da se s sporno dolo7bo s kvazistatisti7no oceno verjetnosti, da bo odlo7ba o pravnem sredstvu spremenjena, dejansko nadome77a ocena dav7nega organa njegovega interesa za nadaljevanje spora. 7e je ta verjetnost majhna, iz 7esar sporna dolo7ba o7itno izhaja, se nesprejetje odlo7be o zadnjem pravnem sredstvu sicer ne zdi idealno, je pa manj sporno.

55.

Po drugi strani se poravnava v posamičnem primeru, dosežena s pogajanjem, pri kateri se davčni organ odpove zahtevku za celoten znesek, ki je po njegovem mnenju dolgovan, v zameno za plačilo dela tega zneska, ne zdi nič uspešnejša. Na tej podlagi se vedno pridobi več ali manj davka, kot bi se ga pobralo ob pravilni razlagi upoštevne zakonodaje, pri čemer tudi v tem primeru ne bi bilo nobene možnosti za odlobo sodišča zadnjega pravnega sredstva o tej razlagi.

56.

Obe možnosti sta vse prej kot popolni za pobiranje celotnega dolgovanega davka, vendar se zdi, da nobena ni nesprejemljiva ali primerljiva s splošno odpovedjo v smislu sodbe Komisija proti Italiji.

Utemeljitev na podlagi EKOP

57.

Nasprotno bi se nujno spoštovanje zahteve po „razumnem času“ iz člena 6(1) EKOP (27) (in člena 47 Listine EU o temeljnih pravicah, ki se uporablja za države članice, ko te izvajajo pravo EU) lahko štelo za jasno in posebej prepričljivo utemeljitev pravila, kakršno je v sporni določbi. Glede na zahtevo po pravni varnosti se zdi deset let posebno dolgo obdobje za trajanje sodnih postopkov, razen če ni utemeljeno s posebnimi okoliščinami zadeve. (28) V praksi velja sporna določba le za postopke, ki so aprila 2010 na tretji stopnji potekali že deset (in v praksi štirinajst) let ali več in ki so zato skupno trajali še bistveno dlje. Čeprav je že sama dolgotrajnost postopkov očitno resna težava, ki jo mora rešiti država članica, (29) menim, da se na podlagi obveznosti prava EU, da se zagotovi učinkovito pobiranje DDV, ne bi smelo zahtevati, da se glede spornega zneska davka, v zvezi s katerim sta bili že izdani dve sodbi v korist davčnega zavezanca, več kot deset ali štirinajst let ohranja položaj brez pravne varnosti.

58.

Na podlagi zgoraj navedenih preudarkov zato menim, da sporne določbe v obravnavani zadevi ni mogoče primerjati z določbami, ki so bile sporne v sodbi Komisija proti Italiji, in da ta določba ne pomeni, da Italijanska republika ni zagotovila pravilne uporabe sistema DDV.

Zahteva po davčni nevtralnosti

59.

Vendar pa je sporna določba z enega vidika očitno sporna, in sicer ob upoštevanju med drugim tudi sodbe Sodišča Komisija proti Italiji v zvezi z zahtevo po „davčni nevtralnosti“, to je obveznosti, da „se davčnih zavezancev ne sme znatno različno obravnavati bodisi znotraj določenih držav članic ali v vseh državah članicah“. (30)

60.

Komisija opozarja na ta vidik z vprašanjem, zakaj je člen 3(2a) preoblikovane uredbe-zakona, če je bil njegov cilj dejansko zmanjšati sodne zaostanke pred Commissione Tributaria Centrale in Corte di Cassazione, veljal le za postopke, ki so na določen dan potekali več kot deset let, in ne za vse postopke, katerih trajanje je že doseglo desetletni rok.

61.

Po mojem mnenju to vprašanje ni ustrezno postavljeno glede na okoliščine obravnavane zadeve, ki se nanaša, naj spomnim, le na zadeve pred Commissione Tributaria Centrale. Ob začetku veljavnosti sporne določbe so vsi postopki s pravnimi sredstvi pred tem sodiščem potekali že več kot deset let, ni pa bilo mogoče več pri njem vložiti novih pravnih sredstev.

62.

Kljub temu se s členom 3(2a) kot celoto dejansko ustvarja različno obravnavanje zadnjih pravnih sredstev v postopkih v zvezi z DDV, in sicer v glavnem glede na dan, ko so bila vložena, in ne glede na trajanje njihove veljavnosti. (31) In čeprav bi se merilo desetih let z vidika zahteve po „razumnem roku“ iz člena 6(1) EKSP in člena 47 Listine o temeljnih pravicah lahko štelo za objektivno (čeprav, kakor glede vsakega roka, samovoljen) razlikovalni element, se ne zdi sprejemljivo, da bi imelo to merilo drugačen učinek, odvisen zgolj od dneva, ko je bilo vloženo konkretno pravno sredstvo.

63.

Vendarle menim, da to ni zadosten razlog za razsodbo, da je sporna določba sama po sebi nezdržljiva z obveznostjo Republike Italije zagotoviti učinkovito pobiranje DDV in učinkovito spoštovanje obveznosti davčnih zavezancev v sistemu DDV. Zahtevalo bi se lahko le enotno obravnavanje vseh primerov, ki spadajo pod člen 3(2a) preoblikovane uredbe-zakona, vsaj kolikor se nanašajo na DDV. Če bi se vedno, kadar bi trajanje postopka doseglo desetletni rok, postopki s pravnimi sredstvi, ki potekajo pred Corte di Cassazione, obravnavali enako kot tisti pred Commissione Tributaria Centrale, bi se ta težava lahko odpravila. Enako bi bilo, če bi se ureditev, ki velja zdaj za postopek s pravnimi sredstvi pred Corte di Cassazione, razširila na postopke s pravnimi sredstvi pred Commissione Tributaria Centrale. Vendar pa menim, da Sodišče v okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe ni dolžno podati stališča glede tega ali katerega koli drugega pristopa. Taki predudarki niso upoštevni za vprašanje, ali je ukrep, kakršna je sporna določba, če se obravnava ločeno, nezdržljiv s pravilno razlago zakonodaje EU.

Predlog

64.

Glede na navedeno menim, da mora Sodišče na vprašanje, ki ga je predložilo Commissione Tributaria Centrale, odgovoriti:

Nacionalna določba, v skladu s katero se v sporih glede davka na dodano vrednost med davčnim zavezancem in davčnim organom, kadar je od začetka postopka na prvi stopnji že preteklo deset let, postopek z drugim pravnim sredstvom davčnega organa po zavrnilnih sodbah na prvi stopnji in v postopku prvega pravnega sredstva samodejno konča brez meritorne odločbe sodišča drugega pravnega sredstva, ni v nasprotju niti s členom 4(3) PEU (člen 10 ES) niti s členoma 2 in 22 Šeste direktive 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.

(1) Jezik izvirnika: angleščina.

(2) Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

(3) Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, večkrat

spremenjena).

(4) Postal ?len 2(1)(a) in (d) Direktive 2006/112.

(5) ?len 22 je bil 1. januarja 1993 nadomeš?en s ?lenom 28h (Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave dav?nih meja, UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160), pri ?emer se navedene dolo?be niso bistveno spremenile. Glej ?lene 252(1), 206 in 273 Direktive 2006/112.

(6) C-132/06, ZOdl., str. I-5457.

(7) To?ki 43 in 44 navedene sodbe.

(8) Uredba-zakon št. 545/1992.

(9) Kot ka?e, je bilo oktobra 2010 še vedno nerešenih približno 211.000 postopkov s pravnim sredstvom, vendar je na?rtovano, da se bodo vsi postopki pred Commissione Tributaria Centrale kon?ali do 31. decembra 2012, tako da bo ta organ lahko dokon?no prenehal z delovanjem.

(10) ?len 3(2a) uredbe-zakona št. 40/2010, ki je bil preoblikovan v zakon št. 73/2010, katerim je bil uveden ?len 3(2a). ?len 3 je naslovljen „Omejevanje števila sodnih postopkov in racionalizacija pobiranja“. ?len 3(2a), prvi stavek in pododstavek (a), bom navajala kot „sporna dolo?ba“.

(11) Tako imenovani „Pinto zakon“, ki dolo?a mehanizme za uveljavljanje odškodnine v zvezi z dolgotrajnimi sodnimi postopki in je bil sprejet, potem ko je Evropsko sodiš?e za ?lovekove pravice izdalo vrsto zelo kriti?nih sodb.

(12) To je enakovredno znesku približno 11.500 EUR.

(13) Glej to?ko 11 zgoraj.

(14) Zadeva 3M Italia (C-417/10), v kateri je bila obravnava opravljena neposredno pred obravnavo v tej zadevi.

(15) Glej to?ke 44, 45 in 45 sodbe Komisija proti Italiji.

(16) Glej povzetke v to?ki 8 in naslednjih navedene sodbe ter v to?ki 11 in naslednjih mojih sklepnih predlogov v tej zadevi.

(17) To?ka 47 navedene sodbe.

(18) To?ka 52 navedene sodbe.

(19) Obravnavana zadeva se nanaša na vra?ilo dobropisa, ki je (ali ni) nastal pred skoraj tridesetimi leti.

(20) Glej to?ke od 37 do 39 sodbe Komisija proti Italiji, navedena v to?ki 7 zgoraj.

(21) ?len 22(4) in (5) Šeste direktive dav?nemu zavezancu nalaga, da predloži obra?un v dveh mesecih od konca vsakega dav?nega obdobja, ki ni smelo biti daljše od enega leta, in ob vložitvi obra?una pla?a neto znesek DDV.

(22) Sodba z dne 18. julija 2007 (C-119/05, ZOdl., str. I-6199).

(23) Sodba z dne 3. septembra 2009 (C-2/08, ZOdl., str. I-7501).

(24) Glej drugo in štirinajsto uvodno izjavo Šeste direktive in točka 39 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Italiji.

(25) Glej člen 2 Sklepa Sveta 2007/436/ES, Euratom z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (UL L 163, str. 17).

(26) Glej Javne finance Evropske unije, četrta izdaja, Urad za publikacije EU, 2008, str. 239.

(27) Evropsko sodišče za človekove pravice je že večkrat odločilo, da je zavlaževanje postopkov v Italiji, ki so trajali manj kot deset let, kršitev člena 6(1) EKČP (glej na primer sodbi Evropskega sodišča za človekove pravice z dne 18. oktobra 2001 v zadevi Sciortino proti Italiji, št. 30127/96 (sekcija 2), točka 19 in naslednje, in z dne 29. marca 2006 v zadevi Scordino proti Italiji (št. 1), št. 36813/97, CEDH 2006-V, točka 175 in naslednje).

(28) V okviru postopkov pred sodišči EU glej na primer sodbo z dne 16. julija 2009 v zadevi Der Grüne Punkt (C-385/07, ZOdl., str. I-6155, točka 181 in naslednje).

(29) Glej opombo 9 zgoraj.

(30) Točka 39 navedene sodbe.

(31) Dejansko je razlika trojna: pravna sredstva pred Commissione Tributaria Centrale so drugače obravnavana kot tista pred Corte di Cassazione, pravna sredstva pred slednjim pa so obravnavana drugače glede na to, ali je bil postopek na prvi stopnji začet pred 26. majem 2000 ali po tem datumu.