



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 17. november 2011¹

Sag C-500/10

**Ufficio IVA di Piacenza
mod
Belvedere Costruzioni Srl**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Italien))

»Medlemsstaters forpligtelse til at sikre en effektiv opkrævning af moms — sjette direktivs artikel 2 og 22 — afslutning af retssager uden afgørelse i tredje instans«

1. Med henblik på at reducere den væsentlige ophobning af sager ved skattedomstolene har Den Italienske Republik indført en lovgivning, som indebærer, at en af afgiftsmyndigheden anlagt appelsag i sidste instans skal afgøres, uden at der træffes afgørelse om sagens realitet, når afgiftsmyndigheden hverken fik medhold i første eller anden instans, og når sagen har verseret i mere end ti år.

2. Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (den centrale skattedomstol i Bologna), for hvilke sådanne sager verserer, ønsker klarhed om, hvorvidt en sådan bestemmelse, når tvisten vedrører merværdiafgift (herefter »moms«), er forenelig med medlemsstaternes forpligtelse til at sikre en effektiv opkrævning af momsen.

EU-retten

3. Ifølge artikel 4, stk. 3, TEU (tidligere artikel 10 EF) skal medlemsstaterne sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af EU-institutionerne, bistå Unionen i gennemførelsen af dens opgaver og afholde sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af Unionens målsætninger i fare. I momslovgivningen foreskrives yderligere specifikke forpligtelser.

4. Siden den 1. januar 2007 findes de primære momsbestemmelser i direktiv 2006/112². På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandtes de i sjette direktiv³. Den forelæggende ret henviser specifikt til sidstnævntes artikel 2 og 22.

¹ — Originalsprog: engelsk.

² — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, EUT L 347, s. 1.

³ — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1, ændret adskillige gange.

5. Af artikel 2 fremgår følgende:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder⁴.«

6. Sjette direktivs artikel 22 havde overskriften »Forpligtelser ved indenlandsk virksomhed«. Den nationale ret har citeret fra tre stykker:

»4. Enhver afgiftspligtig person skal afgive en angivelse inden for en af hver medlemsstat nærmere fastsat frist. [...]

5. Enhver afgiftspligtig person skal indbetale merværdiafgiftens nettobeløb samtidig med afgivelsen af den periodiske angivelse. [...]

[...]

8. [...] medlemsstaterne [kan] fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig⁵.«

7. Den nationale ret har ligeledes citeret fra præmis 37-39 i Domstolens dom af 17. juli 2008, sag C-132/06, Kommissionen mod Italien⁶:

»37 Det følger af sjette direktivs artikel 2 og 22 samt artikel 10 EF, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed. Medlemsstaterne har i denne forbindelse pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, sidstnævntes regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift.

38 Medlemsstaterne har inden for rammerne af det fælles momssystem pligt til at sikre, at de forpligtelser, som de afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes, og de er i denne forbindelse i besiddelse af et vist skøn, navnlig med hensyn til, hvorledes de anvender de midler, som de råder over.

39 Dette skøn begrænses imidlertid af forpligtelsen til at sikre en effektiv opkrævning af Fællesskabets egne indtægter og af forpligtelsen til ikke at skabe væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles, det være sig inden for en af medlemsstaterne eller i samtlige medlemsstater. Domstolen har fastslået, at sjette direktiv skal fortolkes i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, hvorefter erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke bør behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379, præmis 24). Enhver handling fra medlemsstaternes side, som vedrører opkrævning af moms, skal overholde dette princip.«

4 — Jf. nu artikel 2, stk. 1, litra a) og d), i direktiv 2006/112.

5 — Artikel 22 blev fra den 1.1.1993 erstattet af artikel 28h (Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, EFT L 376, s. 1), uden væsentlige ændringer af de nævnte bestemmelser. Jf. nu artikel 252, stk. 1, samt artikel 206 og 273 i direktiv 2006/112.

6 — Sml. I, s. 5457.

8. I den pågældende dom fastslog Domstolen, at en italiensk skatteeftergivelse (artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002), der kort tid efter udløbet af frister for betaling af de momsbeløb, som normalt skyldes, erstattede forpligtelserne i medfør af sjette direktivs artikel 2 og 22 med andre forpligtelser, som ikke krævede betaling af de nævnte beløb, tømte disse bestemmelser for deres indhold. Virkningerne af den pågældende lov resulterede næsten i en fuld afgiftsfritagelse til alvorlig skade for det fælles momssystemets gnidningsløse funktion, idet den fordrejede princippet om afgiftsneutralitet ved at indføre betydelige variationer med hensyn til behandlingen af afgiftspligtige personer på italiensk område og tilsidesætte forpligtelsen til at sikre en ensartet opkrævning af afgiften i alle medlemsstaterne⁷.

9. Domstolen fastslog derfor, at Italien havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2 og 22 samt artikel 10 EF, idet den generelt og udifferentieret havde frafaldet kontrollen af afgiftspligtige transaktioner udført i løbet af en række afgiftsperioder.

Italiensk lovgivning

10. Indtil den 1. april 1996 blev skattesager i Italien behandlet ved første- og andeninstans skattedomstole på lokalt og provincielt niveau, med Commissione Tributaria Centrale i Rom som sidste instans. Efter den 1. april 1996⁸ blev denne ordning erstattet af regionale og provinciale skattedomstole i første og anden instans, og Corte di Cassazione (kassationsdomstolen) som sidste instans. Commissione Tributaria Centrale blev i princippet nedlagt. Der kunne ikke indgives nye appelsager for den, men den skulle fortsætte med at fungere, i regionale og provinciale afdelinger, indtil samtlige sager, der indtil denne dato var blevet anlagt for den, var færdigbehandlet. Dette er endnu ikke sket⁹.

11. Den bestemmelse, der er relevant for den forelæggende sag¹⁰, trådte i kraft den 26. maj 2010. Bestemmelsen er affattet således:

»For at holde varigheden af skattesagerne inden for en rimelig frist som omhandlet i [den europæiske menneskerettighedskonvention, herefter »EMRK«], og ud fra den betragtning, at en »rimelig frist« som omhandlet i den nævnte konventions artikel 6, stk. 1, ikke faktisk overholdes, skal verserende skattesager, som er blevet anlagt i første instans mere end ti år før datoen for ikrafttrædelsen af den lov, hvorved dette dekret ophøjes til lov, og hvor de statslige skattemyndigheder har tabt sagen ved de to første retsinstanser, bilægges som følger:

- a) Skattesager, der verserer for Commissione tributaria centrale, med undtagelse af tvister vedrørende begæringer om tilbagebetaling, afgøres automatisk med dekret afsagt af rettens præsident eller af en anden befuldmægtiget [...].
- b) Skattesager, der verserer for Corte di cassazione, kan bilægges mod betaling af et beløb, der svarer til 5% af sagens værdi [...], samt mod samtidigt frafald af et ethvert eventuelt krav på erstatning i henhold til lov nr. 89 af 24. marts 2001 [¹¹]. Med henblik herpå kan skatteyderen indgive ansøgning med dokumentation for betaling til det kompetente sekretariat eller justitskontor inden for 90 dage fra datoen for ikrafttrædelsen af dette dekret. De sager, der

7 — Dommens præmis 43 og 44.

8 — Lovdekret nr. 545/1992.

9 — I oktober 2010 var der tilsyneladende stadig næsten 211 000 verserende appelsager. Man håber dog, at alle de for Commissione Tributaria Centrale verserende sager kan afsluttes inden den 31.12.2012, således at denne instans kan blive endeligt opløst.

10 — Artikel 3, stk. 2a, i lovdekret nr. 40/2010, ophøjet til lov ved lov nr. 73/2010, der indførte artikel 3, stk. 2a. Artikel 3 har overskriften »Nedsættelse af antallet af tvister og effektivisering af opkrævningen«. Der henvises til artikel 3, stk. 2a, første punktum, litra a), som »den omtvistede bestemmelse«.

11 — Den såkaldte »Pinto Act«, som indfører en mekanisme for at kræve erstatning for retssager, der har varet for længe. Mekanismen blev indført efter en række afgørelser, der blev yderst kritiseret af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol.

henvises til i dette litra, udsættes indtil udløbet af fristen i henhold til andet punktum, og afsluttes med fuld godtgørelse for sagens omkostninger. Under alle omstændigheder er tilbagebetaling udelukket [...]»

Faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og det forelagte spørgsmål

12. Selskabet Belvedere Costruzioni Srl (herefter »Belvedere«) angav i sin momsangivelse for 1980 et tilgodehavende på 24 288 000 ITL. Selskabet indgav momsangivelsen for 1981 for sent, nemlig den 8. april 1982. I momsangivelsen for 1982 fratrak selskabet et momstilgodehavende på 22 264 000 ITL¹², som i angivelsen blev oplyst som tilgodehavende ifølge angivelsen for året 1981.

13. I august 1985 tilsendte afgiftsmyndigheden Belvedere en efteropkrævning for 1982 med den begrundelse, at selskabet havde indgivet sin momsangivelse for 1981 for sent, og at tilgodehavendet på 22 264 000 ILT derfor ikke kunne fratrækkes.

14. Ved førsteinstansskattedomstolen gjorde Belvedere gældende, at det pågældende tilgodehavende ikke vedrørte skatteåret 1981 med et tilgodehavende, som fremgik af angivelsen for 1980. Den gjorde gældende, at retten til at fratrække et givent års overskydende moms i efterfølgende år kun fortabes, hvis der foreligger undladelse af både medregningen af momsen i den relevante periode og af at fremlægge en beregningsopgørelse i den årlige angivelse. Da der ikke forelå en sådan fejl fra Belvederes side, havde selskabet fortsat ret til i angivelsen for 1982 at fratrække momstilgodehavendet i henhold til angivelsen for 1980.

15. Afgiftsmyndigheden har gjort gældende, at momsangivelsen for 1981 var indgivet for sent, og at den derfor skulle betragtes som virkningsløs. Derfor måtte det antages, at der i det pågældende år ikke var blevet begæret udbetaling af noget momstilgodehavende, og at selskabet heller ikke havde udtrykt ønske om at fratrække et momstilgodehavende i 1982. Derfor var fradraget af et tilgodehavende, som ikke fremgik af en gyldig angivelse for 1981, ulovligt.

16. I oktober 1986 gav skattedomstolen i førsteinstans Belvedere medhold. I maj 1990 afviste domstolen i andeninstans afgiftsmyndighedens appel. I juli 1990 indgav samme myndighed appel ved den forelæggende ret. I 2008 bekræftede den, at den ønskede at opretholde appellen. Begge parter argumenter er stort set identiske med argumenterne ved de første to retsinstanser.

17. I september 2010 forelagde Commissione Tributaria Centrale Domstolen et præjudicielt spørgsmål. Ifølge den omtvistede bestemmelse skal denne retsinstans automatisk afslutte sagen med en afgørelse, der har retskraft, og som definitivt ophæver ethvert krav, der er fremført af afgiftsmyndigheden i tre instanser. I lyset af dommen i sagen Kommissionen mod Italien ønsker den forelæggende ret oplyst, om dette er i overensstemmelse med EU-retten. Det har derfor forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 10 EF (nu artikel 4 TEU) og [sjette direktivs artikel 2 og 22] til hinder for en italiensk bestemmelse, som er indeholdt i artikel 3, stk. 2a, i lovdekret nr. 40 af 25. marts 2010, ophøjet til lov nr. 73 af 22. maj 2010, som hindrer skattedomstolen i træffe afgørelse om et skatte- eller afgiftskrav, der rettidigt er blevet rejst af skattemyndigheden under en appel af en ugunstige afgørelse, og som dermed i praksis foreskriver et fuldstændigt afkald på det omtvistede momstilgodehavende, når dette tilgodehavende ved to retsinstanser er blevet erklæret for grundløst, uden at den afgiftspligtige, som drager fordel af afkaldet, skal betale blot en reduceret del af det omtvistede tilgodehavende?«

18. Den italienske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige og mundtlige indlæg.

12 — Hvilket svarer til ca. 11 500 EUR.

Indledende synspunkter

Relevant EU-lovgivning

19. Tvisten i hovedsagen vedrører momsårene 1980-1982. Da der ikke er indbragt nye appelsager for Commissione Tributaria Centrale efter 1996, vedrører samtlige tvister vedrørende den omtvistede bestemmelse tiden før 1996. Jeg er derfor enig med Kommissionen i, at enhver forpligtelse, der i henhold til EU-momslovgivningen pålægges medlemsstaten, skyldes sjette direktiv snarere end direktiv 2006/112, der først trådte i kraft den 1. januar 2007.

20. Hvad angår den relevante traktatbestemmelse – artikel 10 EF eller artikel 4, stk. 3, TEU – er situationen mindre entydig, eftersom den omtvistede bestemmelse blev vedtaget i maj 2010, efter at Lissabontraktaten trådte i kraft. Da de to artikler imidlertid indeholder stort set samme positive og negative forpligtelser, er sontringen ren formel.

Relevant italiensk lovgivning

21. Artikel 3, stk. 2a), litra a) og b), i det lovdekret, der blev ophøjet til lov, foreskriver væsentlig anderledes måder at afslutte sager på, afhængigt af om de verserer for Commissione Tributaria Centrale eller Corte di Cassazione. F.eks. afgøres en sag for førstnævnte automatisk uden nogen betaling af afgift, mens en sag for sidstnævnte instans *kan* afsluttes efter anmodning inden for 90 dage, og 5% af det omtvistede beløb skal erlægges af den afgiftspligtige person¹³.

22. Nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører kun litra a). Der er ikke stillet spørgsmål om, hvorvidt bestemmelserne under litra b) er forenelige med EU-retten. Dette spørgsmål blev rejst i en anden forelæggelseskendelse til Domstolen¹⁴, der imidlertid ikke vedrørte moms, en afgift underlagt EU-harmonisering, men derimod en ikke-harmoniseret direkte afgift på dividende, der tilsyneladende blev anvendt i forbindelse med et selskab uden for EU.

23. Selv om det i visse tilfælde kan være hensigtsmæssigt at sammenligne litra b) med litra a), er det vigtigt ikke at forveksle dem. Navnlig vil jeg ikke i den foreliggende sag, som Kommissionen har gjort, basere mig på den måde, hvorpå Corte di Cassazione har beskrevet eller fortolket litra b) i sin forelæggelseskendelse i den pågældende sag.

Relevante spørgsmål i hovedsagen

24. Tvisten i hovedsagen vedrører en afgiftspligtig persons ret til at overføre et påstået momstilgodehavende til det andet år efter det, hvor tilgodehavendet påstås opstået, når momsangivelsen i det mellemliggende år ikke var indgivet til tiden. Det retlige spørgsmål synes at vedrøre den vægt, der skal tillægges hver af de to, muligvis delvis modstridende, proceduremæssige bestemmelser i den italienske momslovgivning.

25. Realiteten i den nævnte tvist har imidlertid intet med det præjudicielle spørgsmål at gøre, og spørgsmålet om, hvorvidt Belvedere eller afgiftsmyndigheden burde vinde (eller har vundet) sagen, er ikke relevant.

¹³ — Jf. punkt 11 ovenfor.

¹⁴ — Sag C-417/10, 3M Italia, i hvilken sag der blev afholdt retsmøde umiddelbart inden den foreliggende sag.

26. Det er derimod relevant, at sagen blev anlagt i første instans mere end ti år, før den omtvistede bestemmelse trådte i kraft (selv om samtlige sager, der verserer for Commissione Tributaria Centrale, nødvendigvis opfylder denne betingelse, eftersom det ikke var muligt at indbringe nye appelsager efter 1996), og at afgiftsmyndigheden tabte sagen i både første og anden instans. Kriteriet i den omtvistede bestemmelse om en automatisk afgørelse af sagen ved Commissione Tributaria Centrale er derfor opfyldt. Spørgsmålet er, om en sådan automatisk afgørelse på baggrund af disse kriterier er forenelig med EU-retten.

27. Kommissionen har bemærket, at førsteinstansretten kun brugte otte linjer på sin begrundelse, hvori den gav Belvedere medhold, mens første appelinstansens indeholdt en begrundelse på fire linjer.

28. Denne omstændighed synes ligeledes at være uden relevans for det forelagte spørgsmål, der vedrører samtlige sager for Commissione Tributaria Centrale. Den synes heller ikke relevant i andre henseender, eftersom afgiftsmyndighedens første appel blot indeholdte 12 linjer med retlig argumentation (som i anden appel blev udvidet til 24 linjer).

Kortfattet beskrivelse af argumenterne vedrørende realiteten

29. Kommissionen fandt det nødvendigt at basere sig på den fortolkning, som den forelæggende ret gav af den omtvistede bestemmelse i det forelagte spørgsmål, nemlig at den »i praksis foreskriver et fuldstændigt afkald på det omtvistede momstilgodehavende«, når kriterierne i den omtvistede bestemmelse er opfyldt.

30. På det grundlag har Kommissionen gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse udgør et almindeligt afkald af den slags, som Domstolen underkendte i dommen i sagen Kommissionen mod Italien, og som, af stort set samme grunde som de i den pågældende dom anførte, er uforenelig med EU-retten. Ifølge Kommissionen bevirker den omtvistede bestemmelse, at en hel kategori af begæringer fra afgiftsmyndighederne ganske enkelt slettes, uden nogen som helst vurdering af de enkelte omstændigheder. Kommissionen har imidlertid under retsmødet anført, at der ikke er anlagt traktatbrudssager mod Italien på grund af den omtvistede bestemmelse.

31. Den italienske regering har gjort gældende, at til forskel fra den eftergivelse, der omhandles i sagen Kommissionen mod Italien, er den omtvistede bestemmelse en ren proceduremæssig regel, der anvendes i sager ved skattedomstolene, og som virker på et niveau, der følger efter statens udøvelse af sine beføjelser og forpligtelser i henseende til undersøgelse og inddrivelse af momsbeløb. Mens Domstolen i princippet er bundet af den nationale rets fortolkning af national ret, er forelæggelseskendelsen i dette tilfælde mangelfuld, idet den ikke forklarer, hvorfor den omtvistede bestemmelse skal anses for at udgøre et almindeligt afkald. Domstolen bør derfor tage hensyn til den italienske regerings egen forklaring.

32. Alternativt har den italienske regering gjort gældende, at ulig eftergivelsen i sagen Kommissionen mod Italien er den omtvistede bestemmelse ikke til alvorlig skade for det fælles momssystem gnidningsløse funktion og fordrejer heller ikke princippet om afgiftsneutralitet. Den stiller heller ikke afgiftspligtige personer, der er skyld i skatteunddragelse, i en gunstigere stilling¹⁵. Derimod finder bestemmelsen alene anvendelse i sager, hvor behovet for at overholde kravene om en rettidig løsning af tvister, som fastsat i EMRK, og ønsket om at aflaste et retssystem, som er overbelastet med et voksende antal langvarige retssager, vejer tungere end den aftagende offentlige interesse i at forfølge afgiftskrav, som allerede er afvist i første og anden instans.

15 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, nævnt ovenfor i punkt 7, præmis 44, 45 og 47.

Stillingtagen

Fortolkning af den omtvistede bestemmelse

33. Selv om fortolkningen af den omtvistede bestemmelse påhviler de nationale retsinstanser, er jeg ikke enig i, at Domstolen er strengt bundet af beskrivelsen af bestemmelsen i det forelagte spørgsmål, hvorefter der er tale om et fuldstændigt afkald på momstilgodehavendet. Virkningen af bestemmelsen kan udledes af dens ordlyd. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om den virkning kan anses for »generelt og udifferentieret [at have] frafaldet kontrollen af afgiftspligtige transaktioner« i den i dommen i sagen Kommissionen mod Italien omhandlede betydning, eller for i tilstrækkelig omfang at svare til et sådant frafald, at den ligeledes er uforenelig med EU-retten. Det pågældende spørgsmål forudsætter ikke, at den omtvistede bestemmelse har dette indhold. Såfremt det var tilfældet, ville den forelæggende rets egen fortolkning allerede have givet et svar.

34. Hvis Domstolen imidlertid mener, at den er bundet af denne fortolkning, må den besvare spørgsmålet bekræftende.

En sammenligning med bestemmelserne i sagen Kommissionen mod Italien

35. Virkningerne af den omtvistede bestemmelse synes mærkbart anderledes end virkningerne af bestemmelserne i sagen Kommissionen mod Italien.

36. Sidstnævnte¹⁶ gav i princippet immunitet fra afgiftsmyndighedernes kontrol eller undersøgelse af momsbeløb, som ikke var rettidigt angivet, mod en betaling, som varierede fra halvdelen af det beløb, som afgiften efterfølgende blev fastsat til at udgøre, til et rent symbolsk afgiftsbeløb. Som Domstolen fastslog¹⁷, bevirkede de, at »afgiftspligtige personer, som [havde] begået svig, [blev stillet] bedre«. Domstolen fandt endvidere¹⁸, at »den omhandlede ordning, som har indført en eftergivelsesforanstaltning kort tid efter udløbet af de frister for betaling af moms, som gælder for de afgiftspligtige personer, og som opstiller krav om betaling af et meget lille beløb sammenlignet med den afgift, som faktisk skyldes, gør det muligt for de omhandlede afgiftspligtige personer helt at undlade at opfylde deres forpligtelse med hensyn til moms, mens de nationale afgiftsmyndigheder ville have kunnet finde frem til i det mindste en del af disse afgiftspligtige personer i løbet af de fire år før datoen for forældelsesfristen af den afgift, som normalt skyldtes. Lov nr. 289/2002 sætter således spørgsmålstejn ved hver medlemsstats pligt til at sikre en korrekt opkrævning af afgiften«.

37. Det samme kan ikke siges om den omtvistede bestemmelse i den foreliggende sag. Som den italienske regering og Kommissionen er enige om, finder den pågældende bestemmelse anvendelse på den retlige fase og ikke på den administrative fase, som afgiftsmyndighederne er ansvarlige for. Dens proceduremæssige karakter fremhæves ved, at den ikke kun finder anvendelse på moms, som det var tilfældet med de bestemmelser, der var genstand for sagen Kommissionen mod Italien, men på appelsager vedrørende alle former for afgifter ved Commissione Tributaria Centrale. Der gives ingen immunitet fra afgiftsmyndighedernes undersøgelse eller vurdering. Samtlige berørte sager er blevet undersøgt, og afgiftskravene var fremsat før den omtvistede bestemmelse blev vedtaget. Bestemmelsen indfører en tidsfrist for afgiftsmyndighedens endelige appel af en domstolsafgørelse, hvori den ikke fik medhold, men stiller ikke de personer, der er skyldige i afgiftsunddragelse, i en særlig gunstig situation. Faktum er, at det synes usandsynligt (forhåbentligt aldeles usandsynligt), at sådanne personer vil få

16 — Jf. opsummeringen i dommens præmis 8 ff., og punkt 11 ff. i mit forslag til afgørelse i samme sag.

17 — Dommens præmis 47.

18 — Dommens præmis 52.

medhold to gange ved en retsinstans i en tvist mod afgiftsmyndigheden – ikke blot i første instans, men ligeledes i en appel. Endelig trådte den omtvistede bestemmelse i kraft mere end 14 år efter den sidste dag, hvor de sidste appelsager kunne indgives, og ikke »kort tid efter udløbet af de frister for betaling af moms, som gælder for de afgiftspligtige personer«¹⁹.

38. Det kan derfor ikke gøres gældende, at den omtvistede bestemmelse »sætter spørgsmålstegn ved hver medlemsstats pligt til at sikre en korrekt opkrævning af afgiften« på samme måde, som bestemmelserne i sagen Kommissionen mod Italien gjorde.

Medlemsstaternes forpligtelser

39. Kommissionen har fremhævet medlemsstaternes pligt »til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed«, »til at sikre, at de forpligtelser, som de afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes«, »til at sikre en effektiv opkrævning af Fællesskabets egne indtægter og af forpligtelsen til ikke at skabe væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles«²⁰.

40. Sådanne pligter kan imidlertid ikke udvides til at sikre, at afgiftsmyndighederne, generelt set, kan fortsætte med at appellere afgørelser, indtil de får medhold. Heller ingen principper i EU-retten foreskriver, at der skal være mere end en appell mulighed. EU-Domstolen er selv et eksempel på en retsinstans, som i visse typer af sager udgør første og sidste instans. I visse andre retssystemer er retten til appel ikke absolut, og retten til appel indrømmes kun sjældent en part, som har tabt sagen ved to på hinanden følgende retsinstanser. I ethvert retssystem må der komme et tidspunkt, hvor det ikke længere er muligt at appellere. Der findes ikke noget retssystem, der garanterer, at den endelige afgørelse er uomtvistelig retlig korrekt.

41. Den omtvistede bestemmelse afslutter afgiftsmyndighedernes sidste appel, efter at denne har tabt sagen i første og anden instans. Den finder derfor anvendelse i en situation, hvor afgiftsmyndigheden har truffet hvad der må anses for hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre opkrævningen af den moms, der ifølge den skal erlægges, men som både retten i første instans og en appeldomstol har anset for ikke at skulle erlægges. Det kan ikke antages, at en sådan foranstaltning i sig selv udgør en mangel fra medlemsstatens side til at sikre en korrekt håndhævelse af momsordningen.

42. Under retsmødet var Kommissionen enig i, at medlemsstaten ikke havde en almindelig pligt til at sikre, at afgiftsmyndigheden kan appellere momstvister til to retsinstanser, men gjorde gældende, at det, når en sådan appel normalt er mulig, ikke er tilladt at »afhugge« en skønsmæssigt defineret samling af appelsager, efter at de er indgivet, men før der er afsagt dom i dem.

43. Efter min opfattelse vedrører den omtvistede bestemmelse ikke en skønsmæssigt defineret samling af appelsager. Den vedrører samtlige appelsager ved Commissione Tributaria Centrale, hvor afgiftsmyndigheden har tabt i første og anden instans, og hvor alle sager har verseret i mere end ti (i praksis fjorten) år. Medlemsstatens pligt, efter artikel 22 i sjette direktiv, til at sikre en nøjagtig opkrævning af moms, skal udføres inden for en meget kortere periode²¹. Det kan meget vel gøres gældende, at Italien tilsidesatte denne forpligtelse ved ikke at sikre, at tvister om afgiftsforhold blev afgjort inden for en rimelig tid, efter at momsbeløbene skulle have været endelig fastsat, på trods af to retsafgørelser, der gav samme part medhold. Det kan efter min opfattelse ikke gøres gældende, at den

19 — Og den foreliggende sag vedrører et krav om et tilgodehavende, der opstod (eller ikke opstod) for ca. 30 år siden.

20 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, nævnt ovenfor i punkt 7, præmis 37-39.

21 — Sjette direktivs artikel 22, stk. 4, og 5, kræver, at afgiftspligtige personer skal afgive en angivelse inden for to måneder efter udløbet af hver afgiftsperiode at regne. Afgiftsperioden må ikke overstige et år. Desuden skal de indbetale merværdiafgiftens nettobeløb samtidig med afgivelsen af angivelsen.

tilsidesatte sin forpligtelse ved at afslutte sådanne tvister efter fjorten år på en måde, som ikke skulle være uretfærdig for den part, der havde fået medhold i de tidligere afgørelser (det skal fremhæves, at disse bemærkninger vedrører selve den omtvistede bestemmelse og ikke de forskellige bestemmelser, der finder anvendelse på appelsager ved Corte di Cassazione, eller forholdet mellem de to).

44. Kommissionen henviste ligeledes til Domstolens dom i Lucchini-sagen²² og navnlig i Fallimento Olimpiclub-sagen²³. Begge sager vedrørte anvendelsen af princippet om den materielle retskraft i italiensk lovgivning. I Lucchini-dommen fastslog Domstolen, at EU-retten var til hinder for anvendelse af en national bestemmelse i national ret, der har til formål at fastslå dette princip, såfremt dens anvendelse er til hinder for tilbagesøgning af en statsstøtte, som Kommissionen ved en beslutning, der er blevet endelig, har anset for at være uforenelig med fællesmarkedet. I Fallimento Olimpiclub-dommen, der henviser til Lucchini-dommen, fastslog Domstolen, at anvendelsen af samme bestemmelse var udelukket i en tvist om moms, som vedrører et skatteår, med hensyn til hvilket der endnu ikke er truffet nogen endelig retsafgørelse, når en sådan bestemmelse er til hinder for, at den nationale ret tager hensyn til fællesskabsbestemmelser vedrørende momsrelateret misbrug. Kommissionen forsøger at drage en parallel mellem disse to anvendelser af princippet om retskraft, der er i strid med EU-retten, og den omtvistede bestemmelse, for så vidt som sidstnævnte synes at give retskraft til afgørelsen i første appelinstans, og samtidig ophæver samtlige spørgsmål om forenelighed med EU-retten i (hvad der ellers ville have været) den sidste appelinstans.

45. Efter min opfattelse kan der ikke drages en sådan parallel. Situationen i Lucchini-sagen var helt speciel. Sagen vedrørte principperne om kompetencefordelingen mellem medlemsstaterne og Fællesskabet på området for statsstøtte, hvor Kommissionen har enekompetence til at vurdere, om en national statsstøtteforanstaltning er forenelig med fællesmarkedet. Fallimento Olimpiclub-sagen blev, selv om den var tættere forbundet, idet den vedrørte moms, afgjort på grundlag af spørgsmålet om, hvorvidt det var foreneligt med effektivitetsprincippet at fortolke princippet om retskraft således, at en endelig dom i momssager, når den i en given sag vedrørte et grundlæggende emne, der var fælles med andre sager, var bindende i henseende til dette emne, selv om afgørelsen vedrørte en anden afgiftsperiode. Ingen af disse situationer, eller sammenlignelige situationer, forekommer i den foreliggende sag, som derfor skal afgøres i lyset af dens egne specifikke omstændigheder.

46. Kommissionen har endvidere anført, at moms udgør grundlaget for en af EU's »egne indtægter«, hvis effektive opkrævning medlemsstaterne har ansvaret for²⁴.

47. Det er naturligvis korrekt. De momsbaserede egne indtægter er sat til 0,3% af et harmoniseret momsberegningsgrundlag for hver medlemsstat²⁵. Eftersom det teoretiske harmoniserede grundlag er beregnet på baggrund af beløb, der rent faktisk er opkrævet²⁶, påvirker medlemsstaternes egentlige opkrævning unionsbudgettets indtægter.

48. Kravet om en effektiv opkrævning kan imidlertid ikke anses for absolut. Omkostningerne ved opkrævning og sandsynligheden for dækning må afvejes i forhold til den eventuelle indtægt. I henseende til den omtvistede bestemmelse er det ikke blot afgiftsmyndigheden, der ved at fortsætte retssagerne pålægges omkostninger, men ligeledes staten, idet den opretholder Commissione Tributaria Centrale i et tidsrum, som kan forudsiges at blive meget lang. Sandsynligheden for opkrævning påvirkes ikke kun af, at der er truffet to domstolsafgørelser mod afgiftsmyndigheden, men ligeledes af, at der er gået så lang tid, hvorfor nogle af beløbene ikke længere kan inddrives, selv om der skulle afsiges dom herom. Ydermere må opkrævningspligten afvejes med pligten til at give den

22 — Dom af 18.7.2007, sag C-119/05, Sml. I, s. 6199.

23 — Dom af 3.9.2009, sag C-2/08, Sml. I, s. 7501.

24 — Jf. anden og fjortende betragtning til sjette direktiv og dommen i sagen Kommissionen mod Italien, nævnt ovenfor i punkt 7, præmis 39.

25 — Jf. artikel 2 i Rådets afgørelse 2007/436/EF, Euratom af 7.6.2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter, EUT L 163, s. 17.

26 — Jf. *Den Europæiske Unions offentlige finanser*, fjerde udgave, EU's Publikationskontor, 2008, s. 239.

afgiftspligtige mulighed for at afslutte sine regnskaber inden for en rimelig tid efter afslutningen af hvert momsår. Når en tvist har verseret længe, kommer der nødvendigvis et tidspunkt, hvor sådanne hensyn vejer tungere end pligten til at opkræve samtlige momskrav. Kriteriet i den omtvistede bestemmelse synes ikke urimeligt i denne sammenhæng.

Sammenligning med artikel 16 i lov nr. 289/2002

49. Kommissionen henviser til Corte di Cassazione's retspraksis vedrørende artikel 16 i lov nr. 289/2002, hvor artikel 8 og 9 var genstand for Kommissionens sagsanlæg i sagen Kommissionen mod Italien og ifølge Domstolen var uforenelige med EU-retten. I henhold til artikel 16 kan den afgiftspligtige person få afsluttet samtlige verserende sager ved skattedomstole mod at betale 10% af det omtvistede beløb eller 150 EUR, såfremt det omtvistede beløb er mindre end 2 000 EUR. Corte di Cassazione fandt, at den pågældende artikel, på samme måde som artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002, var uforenelig med EU-retten. Kommissionen har gjort gældende, at den pågældende afgørelse er relevant for vurderingen af den omtvistede bestemmelse, der ifølge Kommissionen er »stort set identisk«.

50. Den foreliggende sag drejer sig ikke om, hvorvidt artikel 16 i lov nr. 289/2002 er forenelig med EU-retten, og Domstolen skal derfor ikke udtale sig herom. Det skal imidlertid bemærkes, at den pågældende bestemmelse på mindst et punkt adskiller sig væsentligt fra den omtvistede bestemmelse, idet den finder anvendelse på samtlige verserende sager ved alle skattedomstole, uanset varighed. Derfor fremstår den mere som et »almindeligt afkald« end den omtvistede bestemmelse, der kun finder anvendelse i tredjeinstanssager, når sagsbehandlingen samlet set har verseret i mere end ti (i praksis fjorten) år. Følgelig mener jeg ikke, at nogen national retspraksis vedrørende artikel 16 i lov nr. 289/2002 kan anses for relevant for den foreliggende sag.

Sammenligning med afgørelserne fra sag til sag

51. Kommissionen har gjort glædende, at den omtvistede bestemmelse medfører afslutning af samtlige tvister, uanset afgiftsmyndighedens mulighed for at få medhold. Den har sammenlignet den med andre bestemmelser i italiensk ret, hvor retsafgørelse af tvister mellem afgiftsmyndigheden og den afgiftspligtige person sker på grundlag af myndighedens individuelle vurdering af tvisten, og/eller ved, at den afgiftspligtige betaler en procentdel af det krævede beløb. Ifølge Kommissionen skal den omtvistede bestemmelse betragtes som et almindeligt afkald som omhandlet i dommen i sagen Kommissionen mod Italien snarere end en afgørelse fra sag til sag, som den synes at godtage.

52. Jeg finder ikke denne argumentation overbevisende.

53. Ganske vist kan en part, der har tabt sin sag i første og anden instans, få medhold i tredjeinstans. Desuden foretager en sådan part normalt en, mere eller mindre præcis, vurdering af sine interesser og muligheder for at vinde, før han indgiver en anden appel. En offentlig myndighed såsom en afgiftsmyndighed kan ligeledes, af mere generelle retssikkerhedsmæssige grunde, ønske en endelig afgørelse i offentlighedens interesse.

54. På den ene side synes den omtvistede bestemmelse at erstatte afgiftsmyndighedens vurdering af dens interesse i at opretholde sagen med en næsten statistisk vurdering af sandsynligheden for at opnå en anden afgørelse i appelsagen. Når denne sandsynlighed er lille, hvilket synes at være overvejelsen bag den omtvistede bestemmelse, synes det mindre problematisk, at der ikke træffes afgørelse i sidste instans, selv om det ikke er ideelt.

55. På den anden side forekommer en afgørelse, der forhandles fra sag til sag, hvorved afgiftsmyndigheden giver afkald på kravet om fuld betaling af det beløb, den mener skal erlægges, og i stedet kun får en del af dette beløb, ikke at være en mere retfærdig tilgang. Denne fremgangsmåde fører nødvendigvis til, at der erlægges for meget eller for lidt afgift, i forhold til hvad der ville have været tilfældet ved en korrekt fortolkning af den relevante lovgivning, samtidig med at der stadig gives afkald på enhver mulighed for at få den pågældende fortolkning afgjort i sidste instans.

56. Ingen af de to muligheder er ideelle med henblik på at opkræve hele det afgiftsbeløb, der skal erlægges, men ingen af dem synes uacceptable eller sammenlignelige med et almindeligt frafald i den i dommen i sagen Kommissionen mod Italien omhandlede betydning.

Begrundelse på grundlag af EMRK

57. Pligten til at opfylde kravet om »rimelig frist« i EMRK's artikel 6, stk. 1²⁷ (og artikel 47 i EU's charter om grundlæggende rettigheder, der gælder for medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten), fremstår derimod som en klar og særdeles god begrundelse for et princip som det i den omtvistede bestemmelse indeholdte. Hvad angår kravet om retssikkerhed synes ti år at være usædvanlig lang tid for en retssag, medmindre det begrundes af sagens særlige omstændigheder²⁸. Den omtvistede bestemmelse finder i praksis kun anvendelse i sager, der i april 2010 har verseret i tredjeinstans i ti (i praksis fjorten) år eller mere, og hvis samlede varighed således har været væsentlig længere. Mens dette tidsforløb i sig selv udgør et alvorligt problem, som medlemsstaten skal løse²⁹, mener jeg ikke, at den EU-retlige forpligtelse til at sikre en effektiv opkrævning af moms kan bevirke, at der i mere end ti eller fjorten år kan opretholdes en situation med retslig usikkerhed vedrørende det omtvistede afgiftsbeløb, når den afgiftspligtige har fået medhold i to retsinstanser.

58. I lyset af det ovenstående er jeg følgelig af den opfattelse, at den omtvistede bestemmelse i den foreliggende sag ikke kan sammenlignes med bestemmelserne i sagen Kommissionen mod Italien, og Italien har derfor ikke tilsidesat sin forpligtelse til at sikre en korrekt anvendelse af momsordningen.

Kravet om afgiftsneutralitet

59. Et af aspekterne i den omtvistede bestemmelse synes imidlertid tvivlsomt i lyset af – bl.a. – Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Italien, i forhold til kravet om »afgiftsneutralitet«, nemlig forpligtelsen til »ikke at skabe væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles, det være sig inden for en af medlemsstaterne eller i samtlige medlemsstater«³⁰.

60. Kommissionen rejste dette aspekt ved at spørge, hvorfor, såfremt formålet med artikel 3, stk. 2a, i det lovdekret, der blev ophævet til lov, faktisk var at nedbringe ophobningen af sager ved Commissione Tributaria Centrale og Corte di Cassazione, bestemmelsen kun fandt anvendelse i sager, der havde verseret i mere end ti år på en bestemt dato, snarere end på alle sager fra det tidspunkt, hvor de når tiårsgrænsen.

61. Dette spørgsmål synes ikke relevant inden for rammerne af den foreliggende sag, der, hvilket er vigtigt at erindre, kun vedrører sager ved Commissione Tributaria Centrale. Da den omtvistede bestemmelse trådte i kraft, havde alle appelsager ved den pågældende ret verseret i mere end ti år, og der kunne ikke indbringes flere appelsager for den.

27 — Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har gentagne gange fastslået, at proceduremæssige forsinkelser i Italien, der var kortere end ti år, var i strid med EMRK's artikel 6, stk. 1 (jf. f.eks. dom af 18.10.2001, Sciortino mod Italien, nr. 30127/96, 2. afsnit, § 19 ff., og af 29.3.2006, Scordino mod Italien (nr. 1) [GC], nr. 36813/97, EMRK 2006-V, § 175 ff.).

28 — I forbindelse med sager ved EU's retsinstanser, jf. f.eks. dom af 16.7.2009, sag C-385/07 P, Der Grüne Punkt, Sml. I, s. 6155, præmis 181 ff.

29 — Jf. fodnote 9 ovenfor.

30 — Dommens præmis 39.

62. Ikke desto mindre skaber artikel 3, stk. 2a, som helhed en forskel i behandlingen af endelige appelsager i momsanliggender, der i det væsentlige afhænger af den dato, hvor de blev indgivet, snarere end hvor længe de har verseret³¹. Mens et tiårskriterium kan anses for et objektivi kriterium (men som enhver tidsbegrænsning, vilkårligt) i lyset af kravet om »rimelig frist« i EMRK's artikel 6, stk. 1, og artikel 47 i chartret om grundlæggende rettigheder, er det ikke rimeligt, at kriteriet får forskellige virkninger udelukkende afhængigt af, hvornår den sidste appel blev indgivet.

63. Imidlertid mener jeg ikke, at dette er tilstrækkeligt til at fastslå, at den omtvistede bestemmelse i sig selv er uforenelig med Italiens pligt til at sikre en effektiv opkrævning af moms, og at afgiftspligtige personer effektivt overholder deres forpligtelser i henhold til momssystemet. Det kan kræves, at samtlige situationer, der er omfattet af artikel 3, stk. 2a, i det lovdekret, der blev ophævet til lov, behandles ens, i det mindste hvad angår moms. Hvis appelsager ved Corte di Cassazione blev behandlet på samme måde som appelsager ved Commissione Tributaria Centrale, så snart sagsbehandlingen nåede tiårsgrænsen, ville en sådan forskel blive fjernet. Det samme ville gøre sig gældende, hvis den behandling, der nu er forbeholdt appelsager ved Corte di Cassazione, udvides til også at gælde for appelsager ved Commissione Tributaria Centrale. Jeg mener imidlertid ikke, at det påhviler Domstolen at udtale sig om nogen af disse tiltag, eller ethvert andet, i forbindelse med denne forelæggelseskendelse. Sådanne overvejelser er ikke relevante for spørgsmålet om, hvorvidt en foranstaltning som den omtvistede bestemmelse, isoleret set, er uforenelig med en korrekt fortolkning af EU-retten.

Forslag til afgørelse

64. Derfor bør Domstolen besvare det af Commissione Tributaria Centrale forelagte spørgsmål således:

»Hverken artikel 4, stk. 3, TEU (tidligere artikel 10 EF) eller artikel 2 og 22 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er til hinder for en national bestemmelse, som i merværdiafgiftssager mellem en afgiftspligtig person og afgiftsmyndigheden indebærer, at en anden appel, der er iværksat af afgiftsmyndigheden, efter at denne har tabt sagen i både første og anden instans, afgøres automatisk, uden at der træffes afgørelse om sagens realitet ved den anden appelinstans, når der er gået ti år, efter at sagen blev anlagt i første instans.«

31 — Sondringen sker faktisk på tre trin: Appelsager ved Commissione Tributaria Centrale behandles anderledes end appelsager ved Corte di Cassazione, og appelsager ved sidstnævnte behandles forskelligt, afhængigt af om de blev anlagt ved første instansen før eller efter den 26.5.2000.