



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 17. novembra 2011¹

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 začel 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;

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).

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 davčni zavezanci za plačilo običajno dolgovanih zneskov DDV, obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive nadomeščene z drugimi obveznostmi, v skladu s katerimi se ni zahtevalo plačilo navedenih zneskov, odvzela učinek tema členoma. Ta zakon je praktično vodil do davčne oprostitve in je povzročil resne motnje pravilnega delovanja skupnega sistema DDV, izkrivljanje načela davčne nevtralnosti z uvedbo pomembnih odstopanj pri obravnavanju davčnih zavezancev na italijanskem ozemlju ter pomenil kršitev obveznosti zagotoviti pobiranje davkov enotno v vseh državah članicah.⁷

9. Sodišče je zato razsodilo, da Italijanska republika, s tem da je sprejela splošno in nerazlikovalno opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v več davčnih letih, ni izpolnila obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive in iz člena 10 ES.

4 — Postal člen 2(1)(a) in (d) Direktive 2006/112.

5 — Člen 22 je bil 1. januarja 1993 nadomeščen s členom 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 davčnih meja, UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160), pri čemer se navedene določbe niso bistveno spremenile. Glej člene 252(1), 206 in 273 Direktive 2006/112.

6 — C-132/06, ZOdl., str. I-5457.

7 — Točki 43 in 44 navedene sodbe.

Italijansko pravo

10. Do 1. aprila 1996 so se v Italiji davčni spori obravnavali na davčnih sodiščih 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 1996⁸ pa je bil ta sistem nadomeščen z deželnimi in pokrajinskimi davčnimi sodišči ter pravnim sredstvom na Corte di Cassazione (kasacijsko sodišče). Commissione Tributaria Centrale je bilo načeloma ukinjeno. Pri njem ni bilo mogoče več 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 sodiščem. Do zdaj se to še ni zgodilo.⁹

11. Določba, ki jo obravnava predložitveno sodišče,¹⁰ je začela veljati 26. maja 2010 in določa:

„Za zagotavljanje, da sodni postopki na področju davčnih zadev ne bi presegli razumnega trajanja v smislu [Evropske konvencije o človekovih pravicah, v nadaljevanju: EKČP], se nerešeni davčni spori, ki pred dnem začetka veljavnosti zakona o preoblikovanju te uredbe trajajo več kot deset let od vložitve tožbe na prvi stopnji in v katerih državni davčni organ na prvih dveh stopnjah postopka ni uspel, zaradi kršitve ‚razumnega roka‘ iz člena 6, prvi odstavek, navedene konvencije končajo tako:

- (a) davčni spori, ki potekajo pred Commissione Tributaria Centrale, razen tistih, ki se nanašajo na zahteve za vračilo, se končajo samodejno s sklepom predsednika tega sodišča ali drugega pooblaščenega člana [...];
- (b) davčni 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] Davčni zavezanec lahko v ta namen v roku 90 dni od začetka veljavnosti zakona, s katerim je bila dosedanja uredba preoblikovana v zakon, vloži vlogo v pristojni pisarni ali sodnemu tajništvu in ji priloži potrdilo o plačnem znesku. Postopki iz te točke se prekinijo 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. Davčni 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.

8 — Uredba-zakon št. 545/1992.

9 — Kot kaže, je bilo oktobra 2010 še vedno nerešenih približno 211.000 postopkov s pravnim sredstvom, vendar je načrtovano, da se bodo vsi postopki pred Commissione Tributaria Centrale končali do 31. decembra 2012, tako da bo ta organ lahko dokončno prenehal z delovanjem.

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

11 — Tako imenovani „Pinto zakon“, ki določa mehanizme za uveljavljanje odškodnine v zvezi z dolgotrajnimi sodnimi postopki in je bil sprejet, potem ko je Evropsko sodišče za človekove pravice izdalo vrsto zelo kritičnih sodb.

12 — To je enakovredno znesku približno 11.500 EUR.

14. Družba Belvedere je pred davčnim sodiščem prve stopnje zatrjevala, da sporni znesek ne izhaja iz davčnega leta 1981, pač pa iz dobropisa, prikazanega v obračunu DDV za leto 1980. Navedla je, da pravica do odbitka v posameznem letu preveč plačanega 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. Davčni organ je zatrjeval, da je bil obračun DDV za leto 1981 brez učinka, 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. Davčno sodišče prve stopnje je oktobra 1986 razsodilo v korist družbe Belvedere. Maja 1990 je sodišče druge stopnje zavrnilo pritožbo davčnega 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 davčni 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

Upoštevena 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 upoštevnih določb 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 točke (b) s točko (a) bi bila v marsikaterem pogledu poučna, 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 točko (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 stališč

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.

¹³ — Glej točko 11 zgoraj.

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

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 načeloma 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 pravočasnem reševanju sporov, določene v EKČP, 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 zavrjene 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 določbami¹⁶ je bila v bistvu določena obsežna oprostitev 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 čisto simbolične vrednosti. Kot je ugotovilo Sodišče,¹⁷ so učinkovale tako, da so „ugodnejše obravnava[le]

15 — Glej točke 44, 45 in 45 sodbe Komisija proti Italiji.

16 — Glej povzetke v točki 8 in naslednjih navedene sodbe ter v točki 11 in naslednjih mojih sklepnih predlogov v tej zadevi.

17 — Točka 47 navedene sodbe.

davčne zavezanke, ki so storili goljufijo [davčno utajo]“. Sodišče je še menilo,¹⁸ da „[z]adevni ukrep torej, s tem da uvaža 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 oprostitev 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 zavezanec, 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 začela 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[ijo], da je dolgovani DDV v celoti pobran na [njihovem] ozemlju“, „zagotovi[ijo] spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci“, „zagotovi[ijo] 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 določbe se ustavi postopek z zadnjim pravnim sredstvom, ki ga je začel 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.

18 — Točka 52 navedene sodbe.

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

20 — Glej točke od 37 do 39 sodbe Komisija proti Italiji, navedena v točki 7 zgoraj.

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 določba 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 določbo in ne na določbo, 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 Lucchini²² in še posebej v zadevi Fallimento Olimpiclub²³. 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 trgom. 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 pravnomočnosti in sporno določbo, kolikor naj bi iz slednje izhajalo, da je odločba sodišča prvega pravnega sredstva pravnomočna, 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 trgom. 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 učinkovitosti, če se načelo pravnomočnosti razlaga tako, da je v sporih na področju DDV pravnomočna 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 učinkovito pobiranje katerega so odgovorne države članice.²⁴

21 — Člen 22(4) in (5) Šeste direktive davčnemu zavezancu nalaga, da predloži obračun v dveh mesecih od konca vsakega davčnega obdobja, ki ni smelo biti daljše od enega leta, in ob vložitvi obračuna plača 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 točko 39 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Italiji.

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 izračunana na podlagi zneskov, ki so dejansko pobrani,²⁶ to, da države članice učinkovito pobirajo davek, vpliva na proračun EU.

48. Zahteva po učinkovitem 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 členom 16 zakona št. 289/2002; člena 8 in 9 tega zakona sta bila predmet tožbe Komisije v sodbi Komisija proti Italiji, v kateri je Sodišče razsodilo, da nista združljiva s pravom EU. Člen 16 davčnemu zavezancu omogoča, da doseže ustavitev katerega koli postopka, ki poteka pred vsakim davčnim sodiščem, če plača 10 % vrednosti spora ali 150 EUR, če je sporni znesek nižji od 2 000 EUR. Corte di Cassazione je odločilo, da za ta člen veljajo enaki razlogi za nezdržljivost s pravom EU, kot za člena 8 in 9 zakona št. 289/2002. Komisija zatrjuje, da bi se morala ta odločitev upoštevati pri presoji sporne določbe, ki je po njenem mnenju „praktično identična“.

50. Združljivost člena 16 zakona št. 289/2002 s pravom EU v tem postopku ni sporna in Sodišče ni pristojno, da glede tega vprašanja zdaj poda svoje stališče. Opozorila pa bi, da se člen 16 bistveno razlikuje od sporne določbe vsaj glede tega, da velja za vse postopke, ki potekajo pred vsemi davčnimi sodišči, ne glede na njihovo trajanje. Zato bi bil bistveno bližje „splošni odpovedi“ kot sporna določba, ki velja le za postopke na tretji stopnji, kadar celoten postopek poteka že več kot deset (in v praksi štirinajst) let. Zato menim, da za obravnavano zadevo nikakor ni mogoče upoštevati nacionalne sodne prakse, ki se nanaša na člen 16 zakona št. 289/2002.

Primerjava s poravnkami v posamičnem primeru

51. Komisija poudarja, da je v sporni določbi zajeto končanje vseh zadevnih sporov, ne da bi se upoštevalo verjetnost sodbe v korist davčnega organa. Kot nasprotno navaja primer drugih določb italijanskega prava, ki omogočajo sodno poravnavo sporov med davčnim organom in davčnim zavezancem na podlagi tega, da davčni organ opravi posamično presojo spora in/ali davčni zavezanec plača del spornega zneska. Po mnenju Komisije sporna določba pomeni splošno odpoved v smislu sodbe Komisija proti Italiji in ne poravnave v posamičnem primeru, ki pa jo očitno šteje za dopustno.

52. Ta utemeljitev ni prepričljiva.

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.

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 vložitvijo drugega pravnega sredstva običajno bolj ali manj natančno ocenila svoje interese in možnosti za uspeh. Javni organ, kot je davčni organ, bi si lahko tudi iz splošnejših razlogov pravne varnosti prizadeval, da v javnem interesu doseže odločbo o zadnjem pravnem sredstvu.

54. Po eni strani se zdi, da se s sporno določbo s kvazistatistično oceno verjetnosti, da bo odločba o pravnem sredstvu spremenjena, dejansko nadomešča ocena davčnega organa njegovega interesa za nadaljevanje spora. Če je ta verjetnost majhna, iz česar sporna določba očitno izhaja, se nesprejetje odločbe 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 odločbo 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 EKČP

57. Nasprotno bi se nujno spoštovanje zahteve po „razumnem času“ iz člena 6(1) EKČP²⁷ (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

27 — Evropsko sodišče za človekove pravice je že večkrat odločilo, da je zavlačevanje 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.

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 visečnosti.³¹ In čeprav bi se merilo desetih let z vidika zahteve po „razumnem roku“ iz člena 6(1) EKČP in člena 47 Listine o temeljnih pravicah lahko štelo za objektivni (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 končno 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 preudarki 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.

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 začel pred 26. majem 2000 ali po tem datumu.