Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ELEANOR SHARPSTON
esitatud 17. novembril 2011 [1]

Kohtuasi C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza
versus
Belvedere Costruzioni Srl

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna (Itaalia))

Liikmesriikide kohustus tagada tõhus käibemaksu kogumine — Kuuenda direktiivi artiklid 2 ja 22 — Kohtumenetluse lõpetamine kolmandas astmes ilma otsuseta

1. Eesmärgiga kahandada maksukohtutes järge ootava töö märkimisväärset mahtu on Itaalia Vabariik kehtestanud õigusnormid, milles on ette nähtud, et kui maksuhaldur on kaotanud nii esimeses kohtuastmes kui apellatsioonimenetluses ja kui vaidlus on olnud menetluses kokku kauem kui 10 aastat, tuleb maksuhalduri taotlusel algatatud viimase astme menetlus lõpetada ilma sisulise kohtuotsuseta.

2. Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna (riikliku maksukohtu Bologna kohtumaja), kus on sellised menetlused pooleli, soovib teada, kas niisugune säte on käibemaksuga seotud vaidluste osas kooskõlas liikmesriigi kohustusega tagada käibemaksu tõhus laekumine.

Euroopa Liidu õigus

3. Euroopa Liidu lepingu artikli 4 lõike 3 (enne EÜ artikkel 10) kohaselt peavad liikmesriigid tagama aluslepingutest või liidu institutsioonide õigusaktidest tulenevate kohustuste täitmise, aitama kaasa liidu ülesannete täitmisele ja hoiduma kõigist meetmetest, mis võiksid ohustada liidu eesmärkide saavutamist. Käibemaksualastes õigusnormides on lisaks erikohustusi.

4. Alates 1. jaanuarist 2007 on peamised käibemaksualased õigusnormid direktiivis 2006/112. [2] Põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal olid need õigusnormid sätestatud kuuendas direktiivis. [3] Siseriiklik kohus viitab konkreetselt kuuenda direktiivi artiklitele 2 ja 22.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; korduvalt muudetud).

5. Artiklis 2 oli sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import.” [4]

6. Kuuenda direktiivi artikli 22 pealkiri oli „Siseriikliku süsteemi järgsed kohustused”. Siseriiklik kohus tsiteerib kolme lõiget:

„4. Maksukohustuslane esitab deklaratsiooni tähtajaks, mille määravad liikmesriigid. […]

5. Maksukohustuslane tasub käibemaksu netosumma deklaratsiooni esitamisel. […]

[…]

8. […] võivad liikmesriigid kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks.” [5]

7. Samuti osundab siseriiklik kohus Euroopa Kohtu 17. juuli 2008. aasta otsusele kohtuasjas C-132/06: komisjon *vs*. Itaalia (punktid 37–39): [6]

„37 Kuuenda direktiivi artiklitest 2 ja 22 ning ka EÜ artiklist 10 nähtub, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine. Liikmesriigid on kohustatud kontrollima maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja [ja koguma] tasumisele kuuluva maksu.

38 Ühise käibemaksusüsteemi raames on liikmesriigid kohustatud tagama maksukohustuslaste poolt nendele pandud kohustuste täitmise ja liikmesriikidel on selleks teatud kaalutlusruum, eriti selle üle otsustamisel, kuidas kasutada nende käsutuses olevaid vahendeid.

39 Seda kaalutlusõigust piirab aga kohustus tagada ühenduse omavahendite tõhus kogumine ja kohustus mitte luua olulisi erinevusi maksukohustuslaste kohtlemise viisides, olgu siis tegemist ühe liikmesriigiga või kõigi liikmesriikidega. Euroopa Kohus on otsustanud, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada kooskõlas ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõttega, mille kohaselt ei tohi samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid käibemaksuga maksustamisel erinevalt kohelda (16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air, EKL 2004, lk I-8379, punkt 24). Liikmesriikide tegevuses, mis puudutab käibemaksu, peab seda põhimõtet järgima.”

8. Osundatud kohtuotsuses järeldas Euroopa Kohus, et Itaalia „maksuamnestia” (seaduse nr 289/2002 artiklid 8 ja 9), millega asendati pärast tavapärase käibemaksu tasumise tähtaja möödumist kuuenda direktiivi artiklitest 2 ja 22 tulenevad kohustused väga lühikese aja jooksul teiste kohustustega, millega nende summade tasumist ei nõutud, muutis need artiklid sisutühjaks. Seaduse mõju on samaväärne

4 — Vt nüüd direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktid a ja d.

5 — Artikkel 22 asendati alates 1. jaanuarist 1993 artikliga 28h (nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ; EÜT 1991, L 376, lk 1), ilma et viidatud sätteid oleks sisuliselt muudetud. Vt nüüd direktiivi 2006/112 artikli 252 lõige 1 ning artiklid 206 ja 273.

6 — EKL 2008, lk I-5457.

maksuvabastusega ning kahjustab oluliselt ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist, rikkudes neutraalse maksustamise põhimõtet, lubades maksukohustuslaste väga erinevat kohtlemist Itaalia territooriumil, ja samuti rikkudes kohustust tagada maksude kogumine ühtlustatud viisil kõikides liikmesriikides.[7]

9. Sellest lähtudes otsustas Euroopa Kohus, et kuna Itaalia nägi sõnaselgelt ja üldisel viisil ette rea maksustamisperioodide vältel teostatud maksustatavate tehingute kontrollimisest loobumise, on ta rikkunud kuuenda direktiivi artiklitest 2 ja 22 ja EÜ artiklist 10 tulenevaid kohustusi.

Itaalia õigus

10. Kuni 1. aprillini 1996 menetleti maksuvaidlusi Itaalias esimese ja teise astme kohtutes kohalikul ja provintsi tasandil ning kõrgeimaks astmeks oli Roomas istungeid pidav Commissione Tributaria Centrale. Alates 1. aprillist 1996[8] asendati see süsteem piirkondade ja provintside maksukohtutega ning kõrgeimaks astmeks muutus Corte di Cassazione (kassatsioonikohus). Commissione Tributaria Centrale põhimõtteliselt kaotati. Uusi kaebusi talle esitada ei saanud, kuid ta pidi jätkama istungeid piirkondade ja provintside kohtumajades kuni kõikide tema sellel kuupäeval pooleli olnud menetluste lahendamiseni. See aeg ei ole tänaseni kätte jõudnud.[9]

11. Eelotsust taotlevale kohtule peamurdmist pakkuv säte[10] jõustus 26. mail 2010. See on sõnastatud järgmiselt:

„Selleks et tagada maksuvaidluste kohtulik menetlemine mõistliku aja jooksul, nagu nõuab [Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon; edaspidi „konventsioon”], lõpetatakse menetluses olevad maksuvaidlused seoses kaebustega, mis on esitatud esimesse kohtuastmesse rohkem kui 10 aastat enne käesolevat dekreeti seaduseks muutva seaduse jõustumiskuupäeva ning milles riiklik maksuhaldur on kaotanud nii esimeses kui teises kohtuastmes, põhjusel, et konventsiooni artikli 6 lõikes 1 sätestatud „mõistliku aja” nõue on jäetud täitmata, vastavalt järgmistele eeskirjadele:

a) Commissione Tributaria Centrale menetluses olevad maksuvaidlused, välja arvatud need, mille esemeks on tagastusnõuded, lahendatakse automaatselt kohtukoosseisu esimehe või muu volitatud liikme dekreediga […];

b) Corte di Cassaziones pooleli olevad maksuvaidlused võib lahendada nii, et makstakse rahasumma, mis vastab 5%-le vaidluse väärtusest [...] ning loobutakse samal ajal võimalusest esitada ükskõik missugune õiglase hüvitise nõue 24. märtsi 2001. aasta seaduse nr 89 alusel.[11] Maksukohustuslane võib esitada 90 päeva jooksul alates käesolevat dekreeti seaduseks muutva seaduse jõustumise kuupäevast pädevale sekretariaadile või kantseleile vastava avalduse koos makset tõendava dokumendiga. Käesolevas punktis nimetatud menetlused peatatakse teises lauses ette nähtud tähtaja lõpuni ning need lõpetatakse menetluskulude täieliku tasumisega. Ühelgi juhul ei toimu hüvitamist. […]”

7 — Kohtuotsuse punktid 43 ja 44.

8 — Seadusandlik dekreet nr 545/1992.

9 — Nagu selgub, olid oktoobris 2010 jätkuvalt menetluses 211 000 kaebust, kuid kõik Commissione Tributaria Centrale menetlused loodetakse lõpule viia 31. detsembriks 2012, mis võimaldab selle organi tegevuse lõplikult lõpetada.

10 — Seadusega nr 73/2010 seaduseks muudetud dekreetseaduse nr 40/2010 artikli 3 lõige 2a, mis kehtestati esimesena nimetatud seadusega. Artikli 3 pealkiri on „Kohtumenetluste arvu vähendamine ja maksukogumise ratsionaliseerimine”. Viitan artikli 3 lõike 2a esimesele lausele ja punktile a edaspidi kui „vaidlusalusele sättele”.

11 — Nn Pinto seadus, millega on ette nähtud abinõud hüvitise nõudmiseks seoses kohtumenetluste ülemäärase kestusega ja mis kehtestati pärast rida Euroopa Inimõiguste Kohtu väga etteheitvaid otsuseid.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

12. Osaühing Belvedere costruzioni Srl (edaspidi „Belvedere") deklareeris 1980. aasta kohta koostatud käibedeklaratsioonis ettemaksu summas 24 288 000 Itaalia liiri. Käibedeklaratsiooni 1981. aasta kohta esitas Belvedere hilinenult, 8. aprillil 1982. aastal. Oma 1982. aasta kohta koostatud käibedeklaratsioonis arvas Belvedere maha sisendkäibemaksu summas 22 264 000 Itaalia liiri,[12] märkides selle summa käibemaksu ettemaksuna, mis tal on õigus 1981. aasta kohta koostatud deklaratsiooni alusel tagasi saada.

13. Augustis 1985 andis maksuhaldur Belvedere suhtes 1982. aasta osas uue hinnangu, märkides, et nimetatud äriühing esitas 1981. aasta kohta koostatud käibedeklaratsiooni ettenähtust hiljem ning seetõttu ei saa nimetatud 22 264 000 Itaalia liiri suurust käibemaksu ettemaksu maha arvata.

14. Esimese astme maksukohtus väitis Belvedere, et kõnesolev nõue tuleneb mitte 1981. aasta maksuperioodist, vaid 1980. aasta kohta koostatud deklaratsioonis näidatud käibemaksu ettemaksust. Ta märkis, et kui teataval aastal on tekkinud enammakstud käibemaks, kaob õigus seda järgmistel aastatel maha arvata ainult siis, kui vastava perioodi jooksul on jäetud arvutamata käibemaksukohustus ja ühtlasi jäetud koos aastadeklaratsiooniga esitamata aruanne. Kuna Belvedere ei ole seda kohustust rikkunud, võis ta 1982. aasta deklaratsioonis maha arvata 1980. aasta deklaratsioonis märgitud ettemaksu.

15. Maksuhaldur väitis vastu, et 1981. aasta deklaratsioon oli tühine, sest see esitati ettenähtust hiljem. Seega ei ole Belvedere tol aastal käibemaksu tagastamist taotlenud ega ka väljendanud soovi arvata see maha 1982. aastal. Kuna ettemaksu mahaarvamine, mida maksukohustuslane 1982. aasta deklaratsioonis tegi, ei tulenenud kehtivast deklaratsioonist 1981. aasta kohta, oli see mahaarvamine õigusvastane.

16. Oktoobris 1986 rahuldas esimese astme maksukohus Belvedere kaebuse. Mais 1990 jättis teise astme maksukohus maksuhalduri apellatsioonkaebuse rahuldamata. Juulis 1990 kaebas maksuhaldur selle otsuse edasi eelotsust taotlevasse kohtusse. Aastal 2008 kinnitas maksuhaldur oma huvi selle kaebuse lahendamise suhtes. Mõlema poole argumendid on sisuliselt samad mis alama astme kohtutes.

17. Septembris 2010 esitas Commissione Tributaria Centrale Euroopa Liidu Kohtule eelotsuseküsimuse. Vaidlusaluse sätte kohaselt peab ta lõpetama kohtumenetluse automaatselt määrusega, mis omandab *res judicata* jõu ja lõplikult lõpetab maksuhalduri poolt kolmes kohtuastmes esitatud nõude menetlemise. Eelotsust taotlev kohus tunneb kohtuasjas C-132/06 tehtud otsuse põhjal huvi, kas see on Euroopa Liidu õigusega lubatud. Sellepärast taotleb ta eelotsust järgmises küsimuses:

„Kas EÜ artikliga 10 (nüüd Euroopa Liidu lepingu artikkel 4) ning [kuuenda direktiivi] artiklitega 2 ja 22 on vastuolus Itaalia riigi õigusnormid, mis on sätestatud 25. märtsi 2010. aasta seadusandliku dekreedi nr 40 (muudetud seaduseks 22. mai 2010. aasta seadusega nr 73) artikli 3 lõikes 2a ning mille kohaselt ei tohi maksukohus teha otsust väidetava maksuvõla olemasolu kohta, mille tasumist on maksuhaldur talle ebasoodsa otsuse peale esitatud kassatsioonkaebuse raames õigeaegselt taotlenud, ning millega on seega tegelikult ette nähtud täielik loobumine vaidlusaluse käibemaksuvõla sissenõudmisest, kui see on kahes kohtuastmes põhjendamatuks tunnistatud, ilma et maksukohustuslane, kellele see loobumine on kasulik, peaks vaidlusalust võlga isegi vähendatud ulatuses tasuma?"

18. Kirjalikke ja suulisi märkusi on esitanud Itaalia valitsus ja komisjon.

12 — Samaväärne ligikaudu 11 500 euroga.

Sissejuhatavad märkused

Asjakohased Euroopa Liidu õigusnormid

19. Põhikohtuasi puudutab maksustamisperioode 1980–1982. Kuna Commissione Tributaria Centralesse ei ole alates 1996. aastast esitatud uusi kaebusi, puudutavad kõik vaidlusalusest sättest mõjutatud vaidlused 1996. aastale eelnenud aastaid. Sellepärast nõustun komisjoniga, et kõik asjaomasele liikmesriigile Euroopa Liidu käibemaksualaste õigusnormidega kehtestatud kohustused tulenevad kuuendast direktiivist, mitte direktiivist 2006/112, mis on olnud kohaldatav alles alates 1. jaanuarist 2007.

20. Asutamislepingu asjakohase sätte – EÜ artikli 10 või Euroopa Liidu lepingu artikli 4 lõike 3 – suhtes ei pruugi olukord olla nii selgepiiriline, kuna vaidlusalune säte kehtestati mais 2010, pärast Lissaboni lepingu jõustumist. Ent kuna nimetatud kahes artiklis on sätestatud sisuliselt ühed ja samad positiivsed ja negatiivsed kohustused, on selline vahetegemine puhtalt formaalne.

Asjakohased Itaalia õigusnormid

21. Dekreetseaduse artikli 3 lõike 2a punktides a ja b sätestatud tingimused menetluse lõpetamise kohta on märgatavalt erisugused olenevalt sellest, kas menetlus on pooleli Commissione Tributaria Centrales või Corte di Cassaziones. Muu hulgas lõpetatakse esimesel juhul menetlus automaatselt ilma, et maksu üldse tasutaks, teisel juhul aga *võidakse* menetlus lõpetada 90 päeva jooksul esitatud taotluse korral ning maksukohustuslane peab tasuma 5% vaidlusalusest summast.[13]

22. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab üksnes punkti a. Punktis b sätestatud eeskirjade lubatavuse küsimust ei teki. See aspekt on tõstatatud ühes teises Euroopa Kohtule esitatud eelotsusetaotluses,[14] mis aga puudutab mitte Euroopa Liidus ühtlustamisele kuuluvat käibemaksu, vaid ühtlustamata otsest maksu dividendidelt, mida, nagu selgub, kohaldatakse väljaspool Euroopa Liitu asuva äriühingu suhtes.

23. Ehkki punkt b võib mõnes aspektis võimaldada õpetlikku võrdlust punktiga a, näib mulle oluline vältida nende kahe punkti kokkupanekut. Nimelt ei tugineks ma erinevalt komisjonist käesoleva kohtuasja kontekstis sellele, kuidas Corte di Cassazione on tolles kohtuasjas esitatud eelotsusetaotluses punkti b kirjeldanud või tõlgendanud.

Põhikohtuasja olulised aspektid

24. Põhikohtuasjas peetav vaidlus puudutab maksukohustuslase õigust kanda käibemaksu ettemaks väidetavast tekkimise aastast alates edasi ülejärgmisse aastasse, kui vahepealse maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni ei esitatud õigel ajal. Õigusküsimus hõlmab seda, milline kaal tuleks omistada kummalegi nendest kahest, võib-olla omavahel osaliselt vastuolus olevast menetlussättest Itaalia käibemaksualastes õigusaktides.

25. Nimetatud vaidluse põhjendused jäävad siiski väljapoole eelotsuseküsimust ning selle kaalumine, kas otsuse peaks (või pidanuks) tegema Belvedere või maksuhalduri kasuks, ei ole oluline.

13 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 11.

14 — Kohtuasi C-417/10: 3M Italia, milles peeti kohtuistung vahetult enne käesolevas kohtuasjas peetud istungit.

26. Oluline on see, et kõnealune kohtumenetlus algas esimeses astmes rohkem kui 10 aastat enne vaidlusaluse sätte jõustumist (ehkki sellele tingimusele vastab igal juhul iga Commissione Tributaria Centrale menetluses olev kaebus, sest alates 1996. aastast ei ole olnud võimalik uusi kaebusi esitada) ning et otsused nii esimeses kui ka teises astmes on tehtud maksuhalduri kahjuks. Seega on vaidlusaluses sättes ette nähtud kriteeriumid Commissione Tributaria Centrale menetluse automaatseks lõpetamiseks täidetud. Lahendamist vajab küsimus, kas niisugune automaatne lõpetamine nende kriteeriumide põhjal on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega.

27. Komisjon on märkinud, et esimese astme kohus pühendas Belvedere kasuks tehtud otsuse põhistamisele ainult kaheksa rida, apellatsiooniastme kohus aga põhistas oma otsuse nelja tekstireaga.

28. Jällegi näib see asjaolu olevat ebaoluline eelotsuseküsimuse suhtes, mis puudutab kõiki Commissione Tributaria Centrale menetluses olevaid kohtuasju. Samuti ei tundu see asjaolu kuigi märkimisväärne üheski muus aspektis, sest maksuhalduri apellatsioonkaebus ise sisaldas ainult 12 rida õiguslikku argumentatsiooni (mis kassatsioonkaebuses kasvas 24 reani).

Sisuliste märkuste kokkuvõte

29. Komisjon peab vajalikuks lähtuda sellest, kuidas eelotsust taotlev kohus on vaidlusalust sätet eelotsuseküsimuses tõlgendanud, nimelt sellest, et sellega on „tegelikult ette nähtud täielik loobumine vaidlusaluse käibemaksuvõla sissenõudmisest”, kui vaidlusaluses sättes ette nähtud kriteeriumid on täidetud.

30. Sellest lähtudes märgib ta, et vaidlusalune säte tähendab sedalaadi üldist loobumist, mida Euroopa Kohus on kohtuasjas C-132/06 tauninud ning mis on sisuliselt nendel samadel põhjustel, mis on nimetatud kohtuasjas märgitud, Euroopa Liidu õigusega vastuolus. Komisjoni sõnul kustutatakse vaidlusaluse sättega lihtsalt ära terve kategooria jagu maksuhalduri nõudeid, hindamata seejuures ühe või teise juhtumi asjaolusid. Komisjon märkis kohtuistungil siiski, et vaidlusaluse sätte suhtes ei ole Itaalia vastu rikkumismenetlust algatatud.

31. Itaalia valitsus märgib, et erinevalt kohtuasjas C-132/06 käsitletud „maksuamnestiast” kujutab vaidlusalune säte endast puhtalt menetlusnormi, mis on seotud maksukohtutes peetavate menetlustega ning mille toimes kajastub riigi pädevus ja kohustuste täitmine seoses võlgnetavate käibemaksusummade kontrollimise ja kogumisega. Kuigi Euroopa Kohus on põhimõtteliselt kohustatud kinni pidama sellest, kuidas siseriiklik kohus on siseriiklikke õigusnorme tõlgendanud, on käesolev eelotsusetaotlus vigane, sest selles ei ole selgitatud, miks tuleb vaidlusalust sätet käsitleda kui üldist loobumist. Sellepärast peaks Euroopa Kohus arvesse võtma Itaalia valitsuse enda selgitust.

32. Teise võimalusena märgib Itaalia valitsus, et erinevalt kohtuasjas C-132/06 käsitletud „maksuamnestiast” ei kahjusta vaidlusalune säte oluliselt ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist, ei riku neutraalse maksustamise põhimõtet ega aseta maksudest kõrvalehoidumises süüdi olevaid maksukohustuslasi soodsamasse olukorda.[15] Vastupidi, seda kohaldatakse üksnes juhtudel, mil vajadus täita konventsioonis sätestatud nõuet lahendada vaidlused mõistliku aja jooksul ning huvi vabastada ülekoormatud kohtusüsteem järjest kauem pooleli olnud menetlustest kaaluvad üles hääbuva avaliku huvi niisuguste maksunõuete menetlemise vastu, mis juba on esimeses ja teises astmes rahuldamata jäetud.

15 — Vt otsus kohtuasjas C-132/06, punktid 44, 45 ja 47.

Hinnang

Vaidlusaluse sätte tõlgendamine

33. Kuigi vaidlusaluse sätte tõlgendamine kuulub siseriiklike kohtute pädevusse, ei nõustu ma sellega, et Euroopa Kohus on rangelt kohustatud kinni pidama eelotsusetaotluses olevast kirjeldusest, mille kohaselt selle sättega täielikult loobutakse käibemaksuvõla sissenõudmisest. Kõnealuse sätte mõju saab kindlaks teha selle sätte sõnastuse põhjal. Eelotsust taotlev kohus soovib teada seda, kas niisugust mõju saab pidada „üldi[seks] ja diferentseerimata loobumi[seks] […] maksustatavate tehingute kontrollimisest" kohtuasjas C-132/06 tehtud otsuse tähenduses või sellise loobumisega piisavalt samalaadseks, et samuti olla Euroopa Liidu õigusega vastuolus. Eelotsuseküsimuses ei ole eeldatud, et vaidlusalust sätet saab niisuguseks pidada. Kui seal oleks nii eeldatud, oleks eelotsust taotleva kohtu enda tõlgendus juba vastuse andnud.

34. Kui Euroopa Kohus siiski peab seda tõlgendust endale kohustuslikuks, tuleks tal vastata eelotsuse küsimusele jaatavalt.

Võrdlus kohtuasjas C-132/06 vaidluse all olnud õigusnormidega

35. Vaidlusaluse sätte mõju näib märkimisväärselt erinevat kohtuasjas C-132/06 vaidluse all olnud õigusnormide omast.

36. Viimati nimetatud õigusnormid[16] andsid õigeaegselt deklareerimata käibemaksusummasid käsitlevate maksuhalduri hinnangute või uurimise suhtes sisuliselt ulatusliku immuniteedi, kui selle eest tasuti makse, mille suurus varieerus alates poolest hiljem deklareeritud saadaolevast summast kuni puhtsümboolse maksusummani. Nagu Euroopa Kohus märkis,[17] oli nendel õigusnormidel niisugune mõju, et „nendega ant[i] pettusi [toime panevatele] maksukohustuslastele soodustusi". Edasi asus Euroopa Kohus seisukohale,[18] et „[k]ehtestades […] maksuamnestia väga lühikese aja jooksul pärast selle tähtaja möödumist, mil maksukohustuslased oleksid pidanud käibemaksu tasuma ja nõudes väga väik[e]se käibemaksusumma maksmist võrreldes tegelikult võlgnetava maksusummaga, võimaldab see meede maksukohustuslastel jätta lõplikult täitmata oma käibemaksukohustus, samas kui siseriiklik maksuhaldur oleks võinud avastada vähemalt osa nendest maksukohustuslastest nelja aasta jooksul, enne kui aegub üldjuhul tasumisele kuuluva maksuvõla nõue. Seadus nr 289/2002 seab kahtluse alla iga liikmesriigi kohustuse tagada maksude nõuetekohane kogumine".

37. Sama ei saa öelda käesolevas asjas vaidluse all oleva sätte kohta. Nagu Itaalia valitsus ja komisjon on nõustunud, kehtib see kohtumenetluse etapi, mitte maksuhalduri vastutusalas oleva haldusmenetluse etapi kohta. Selle menetlusnormilist olemust toonitab asjaolu, et see kehtib mitte lihtsalt käibemaksu suhtes, nagu kehtisid kohtuasjas C-132/06 vaidluse all olnud sätted, vaid mis tahes maksudega seoses Commissione Tributaria Centralele esitatud kaebuste suhtes. Immuniteeti maksuhalduri hinnangutest ega uurimisest ei ole antud. Kõiki asjassepuutuvaid juhtumeid oli uuritud ning nõuded maksuvõlgadeks peetud summade suhtes olid esitatud enne vaidlusaluse sätte kehtestamist. Kõnealune säte seab tähtaja, mille jooksul maksuhaldur saab talle ebasoodsa kohtuotsuse viimasesse astmesse edasi kaevata, kuid ei too konkreetselt kasu nendele, kes on süüdi maksudest kõrvalehoidumises. Tõepoolest näib ebatõenäoline (loodetavasti eriti ebatõenäoline), et niisugused

16 — Vt kohtuotsuse punktis 8 jj esitatud kokkuvõtted ning minu 25. oktoobri 2007. aasta ettepaneku punkt 11 jj.

17 — Kohtuotsuse punkt 47.

18 — Kohtuotsuse punkt 52.

isikud oleksid kohtuvaidluses maksuhalduriga edukad kaks korda järjest: mitte ainult esimeses, vaid ka teises astmes. Lõpuks võib lisada, et vaidlusalune säte jõustus rohkem kui 14 aastat pärast viimast kuupäeva, mil sai esitada edasikaebuse viimasesse kohtuastmesse, mitte „väga lühikese aja jooksul pärast selle tähtaja möödumist, mil maksukohustuslased oleksid pidanud käibemaksu tasuma”. [19]

38. Seetõttu ei ole võimalik väita, et vaidlusalune säte „seab kahtluse alla iga liikmesriigi kohustuse tagada maksude nõuetekohane kogumine” nii, nagu seda tegid kohtuasjas C-132/06 vaidluse all olnud õigusnormid.

Liikmesriikide kohustused

39. Komisjon rõhutab, et liikmesriigid on kohustatud „võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine”, „tagama maksukohustuslaste poolt nendele pandud kohustuste täitmise”, „taga[m]a ühenduse omavahendite tõhus[a] kogumi[s]e” ja „mitte [looma] olulisi erinevusi maksukohustuslaste kohtlemise viisides”. [20]

40. Sellised kohustused ei saa siiski laieneda tagamiseni, et üldjuhul võib maksuhaldur jätkata kohtuotsuste edasikaebamist kuni soodsa otsuse saavutamiseni. Samuti ei nõua ükski Euroopa Liidu õiguse põhimõte rohkem kui ühe edasikaebeastme võimaldamist. Euroopa Kohus ise on teatavat liiki menetluste puhul näide esimese ja viimase astme kohtust. Teatavates muudes õigussüsteemides puudub absoluutne edasikaebeõigus ning isikutele, kes on kahes kohtuastmes järjest vaidluse kaotanud olnud, võidakse anda menetlusluba edasikaebamiseks vaid harvadel juhtudel. Mis tahes süsteemis peab olema punkt, millest edasi kaevata enam ei saa. Üheski süsteemis ei ole garantiid, et lõplik otsus on vaieldamatult õiguslikult korrektne.

41. Vaidlusaluse sättega on kehtestatud tähtaeg maksuhalduri edasikaebusele, kui esimese ja teise kohtuastme otsused on olnud talle ebasoodsad. Seega puudutab see olukorda, kus maksuhaldur on võtnud eeldatavasti asjakohased meetmed tagamaks tema arvates võlgnetava käibemaksu kogumine, kuid kohus on nii esimeses kui ka teises astmes otsustanud, et sissenõutav käibemaks ei kuulu tegelikult tasumisele. Ma ei saa nõustuda, et selline meede ise tähendab seda, et liikmesriik on jätnud tagamata käibemaksusüsteemi nõuetekohase rakendamise.

42. Kohtuistungil möönis komisjon, et liikmesriik ei ole üldiselt kohustatud tagama maksuhaldurile võimalust esitada käibemaksuvaidluses edasikaebus kolmandasse astmesse, ent märkis, et kui selline edasikaebamise õigus on tavaliselt olemas, ei ole lubatav meelevaldselt määratletud edasikaebuste rühma „giljotineerimine” pärast nende esitamist, kuid enne seda, kui neid saab lahendada.

43. Mulle näib, et vaidlusalune säte ei puuduta meelevaldselt määratletud edasikaebuste rühma. See puudutab kõiki Commissione Tributaria Centrale menetluses olevaid edasikaebusi, mille osas on esimeses ja teises astmes tehtud otsus maksuhalduri kahjuks ja mis kõik on olnud menetluses rohkem kui 10 (tegelikult 14) aastat. Kuuenda direktiivi artiklis 22 liikmesriikidele kehtestatud kohustus tagada käibemaksu nõuetekohane hindamine ja kogumine viitab nõuete täitmisele palju lühema aja jooksul. [21] Võib väita, et jättes tagamata hindamisalaste vaidluste lahendamise mõistliku aja jooksul pärast seda, mil käibemaks pidanuks olema lõplikult arvestatud, hoolimata kahest kohtuotsusest sellesama poole kasuks, rikkus Itaalia seda kohustust. Minu arvates aga ei saa väita, et Itaalia rikkus oma kohustust

19 — Ning käesolev kohtuasi puudutab käibemaksunõuet, mis tekkis (või ei tekkinud) ligikaudu 30 aastat tagasi.

20 — Vt eespool punktist 7 viidatud kohtuasjas C-132/06 tehtud otsus, punktid 37–39.

21 — Kuuenda direktiivi artikli 22 lõigete 4 ja 5 kohaselt olid maksukohustuslased kohustatud esitama käibedeklaratsiooni kahe kuu jooksul alates iga maksustamisperioodi – mis ei tohtinud olla pikem kui üks aasta – lõpust ning tasuma deklaratsiooni esitamise ajal käibemaksu netosumma.

sellega, et lõpetas sellised vaidlused 14 aastat hiljem ainsal viisil, millega ei saa kaasneda ebaõiglust poole suhtes, kelle kasuks need varasemad kohtuotsused on tehtud. (Rõhutan, et need märkused puudutavad vaidlusalust sätet ennast, mitte teist sätet, mida kohaldatakse Corte di Cassazionesse esitatud kaebustele või nende kahe omavahelisele vahekorrale.)

44. Samuti viitas komisjon Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjades Lucchini [22] ja eriti otsusele kohtuasjas Fallimento Olimpiclub. [23] Mõlemad kohtuasjad puudutasid *res judicata* põhimõtte kohaldamist Itaalia õiguses. Kohtuasjas Luccini tuvastas Euroopa Kohus, et Euroopa Liidu õigusega on vastuolus nimetatud põhimõtte sätestamise eesmärgil kehtestatud siseriikliku õigusnormi kohaldamine, kui selle põhimõtte kohaldamine takistab niisuguse riigiabi tagasisaamist, mille komisjon on oma lõplikult jõustunud otsuses lugenud ühisturuga vastuolus olevaks. Kohtuasjas Fallimento Olimpiclub otsustas Euroopa Kohus, viidates kohtuotsusele Lucchini, et sedasama õigusnormi ei ole lubatud kohaldada maksustamisperioodiga seotud käibemaksuvaidluses, mille suhtes ei ole veel lõplikku kohtuotsust, kui selline kohaldamine takistaks siseriiklikku kohut arvesse võtmast Euroopa Liidu õigusnorme, mis käsitlevad kuritarvitamist käibemaksu valdkonnas. Komisjon püüab tõmmata paralleeli nende *res judicata* põhimõtte keelatud kohaldamisviiside ja vaidlusaluse sätte vahele, niivõrd kui viimati nimetatu näib andvat teise astme kohtu otsusele *res judicata* jõu, eemaldades Euroopa Liidu õigusele vastavuse küsimused (sellest, mis muidu olnuks menetlus) viimases kohtuastmes.

45. Minu arvates ei pea see paralleel paika. Olukord kohtuasjas Lucchini oli väga eriline; vaidluse all olid põhimõtted, mis reguleerivad liikmesriikide ja ühenduse vahelist võimujaotust riigiabi vallas, kus komisjonil on ainupädevus hinnata siseriikliku riigiabimeetme kooskõla ühisturuga. Ning kohtuasjas Fallimento Olimpiclub, mis oli küll tihedamalt seotud kohtuasi, sest see puudutas käibemaksu, tehti otsus konkreetses küsimuses, kas tõhususe põhimõttega on kooskõlas tõlgendada *res judicata* põhimõtet nii, et sellel on käibemaksuvaidlustes, kui vastavas kohtuasjas tehtud lõplik otsus puudutab küsimust, mis on põhjapanev ka teiste juhtumite puhul, niisuguses küsimuses siduv toime, isegi kui järeldused on tehtud teise maksustamisperioodi suhtes. Kumbagi kirjeldatud olukorda ega sarnast olukorda ei esine käesolevas kohtuasjas, kus otsus tuleks teha selle juhtumi konkreetseid asjaolusid arvestades.

46. Veel on komisjon toonitanud, et käibemaks on aluseks ühele Euroopa Liidu „omavahendile", mille tõhusa kogumise eest vastutavad liikmesriigid. [24]

47. See on mõistagi tõsi. Käibemaksul põhinevad omavahendid moodustavad kõigi liikmesriikide ühtlustatud käibemaksu arvutusbaasis 0,3%. [25] Kuna see teoreetiline ühtlustatud arvutusbaas on tegelikult välja arvutatud reaalselt kogutud summade põhjal, [26] avaldab tõhus käibemaksu kogumine liikmesriikides mõju Euroopa Liidu eelarvetuludele.

48. Siiski ei saa tõhusa kogumise nõue olla absoluutne. Kogumise maksumust ja tõenäolisust tuleb kaaluda võimaliku tulu suhtes. Vaidlusaluse sätte puhul tekiksid kulutused mitte üksnes maksuhaldurile, kes menetluses jätkab, vaid ka riigile seoses Commissione Tributaria Centrale alleshoidmisega ennustatavalt väga pika aja jooksul. Maksu kogumise tõenäolisust mõjutab mitte üksnes see, et kahes astmes on kohtuotsused olnud maksuhaldurile ebasoodsad, vaid ka lihtsalt aja möödumine, mis võib muuta teatavad summad tagasisaamatuks isegi juhul, kui järgnev kohtuotsus osutub soodsaks. Peale selle tuleb maksu kogumise kohustust kaaluda ka võrreldes kohustusega võimaldada maksukohustuslasel sulgeda raamatupidamisarvestus mõistliku aja jooksul pärast iga

22 — 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-119/05 (EKL 2007, lk I-6199).

23 — 3. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-2/08 (EKL 2009, lk I-7501).

24 — Vt kuuenda direktiivi põhjendused 2 ja 14 ning otsus kohtuasjas C-132/06, punkt 39.

25 — Vt nõukogu 7. juuni 2007. aasta otsus 2007/436/EÜ, Euratom, Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta (ELT 2007, L 163, lk 17), artikkel 2.

26 — Vt *European Union public finance*, fourth edition (Euroopa Liidu väljaannete talitus, 2008), lk 239.

käibemaksuga maksustamise perioodi lõppu. Kui vaidlus on olnud menetluses pikka aega, saabub lõpuks paratamatult hetk, mil sellised kaalutlused peavad muutuma olulisemaks kohustusest nõuda sisse kõik käibemaksuvõlad. Selles kontekstis ei tundu vaidlusaluses sättes ette nähtud kriteeriumid ebamõistlikud.

Võrdlus seaduse nr 289/2002 artikliga 16

49. Komisjon viitab Corte di Cassazione praktikale seaduse nr 289/2002 artikli 16 kohta; komisjoni hagi kohtuasjas C-132/06 käsitles sama seaduse artikleid 8 ja 9, mis Euroopa Kohtu otsuse kohaselt osutusid Euroopa Liidu õigusega vastuolus olevateks. Artikkel 16 lubab maksukohustuslasel taotleda maksukohtus pooleli olevate menetluste sulgemist, kui ta tasub vaidlusalusest summast 10% või alla 2000 euro jääva vaidlusaluse summa korral 150 eurot. Corte di Cassazione on tuvastanud selles artiklis sama vastuolu nagu seaduse nr 289/2002 artiklites 8 ja 9. Komisjon märgib, et selline järeldus on asjakohane käesolevas menetluses vaidluse all oleva sätte hindamisel, kuna see on tema sõnul „praktiliselt identne".

50. Käesolevas kohtuasjas ei ole küsimus seaduse nr 289/2002 artikkel 16 vastavuses Euroopa Liidu õigusele ning selles punktis ei saa Euroopa Kohus oma seisukohta väljendada. Märgiksin siiski, et võrreldes vaidlusaluse sättega on selles vähemalt üks oluline erinevus: seda kohaldatakse kõikides maksukohtutes pooleli olevatele menetlustele olenemata nende kestusest. Nii näib see meenutavat „üldist loobumist" oluliselt rohkem kui vaidlusalune säte, mida kohaldatakse üksnes kolmanda astme menetluste suhtes, kui vaidluse menetlemine tervikuna on kestnud rohkem kui 10 (tegelikult 14) aastat. Sellest lähtudes ei arva ma, et siseriiklikku kohtupraktikat seaduse nr 289/2002 artikli 16 kohta saab pidada käesolevas kohtuasjas oluliseks.

Võrdlus juhtumipõhiste kompromissidega

51. Komisjon rõhutab, et vaidlusaluse sättega kaasneb kõikide asjassepuutuvate vaidluste lõpetamine, mille puhul ei arvestata maksuhaldurile soodsa kohtulahendi tõenäolisust. See erineb teistest Itaalia õigusnormidest, mis lubavad maksuhalduri ja maksukohustuslase vahelistes vaidlustes teha kohtuliku kompromissi, mis põhineb maksuhalduri poolt vaidluse suhtes antud konkreetsel hinnangul ja/või nõutavast summast teatava proportsionaalse osa tasumisel maksukohustuslase poolt. Komisjoni arvates on vaidlusaluse sättega ette nähtud üldine loobumine kohtuasjas C-132/06 tehtud otsuse tähenduses, mitte juhtumipõhine kompromiss, mida ta näib pidavat vastuvõetavaks.

52. See märkus mind ei veena.

53. Mööndavasti võib esimeses ja teises astmes vaidluse kaotanud poole suhtes tulla kolmandas astmes otsus tema kasuks. Liiati on tavaline, et niisugune pool hindab enne kolmandasse astmesse pöördumist suurema või väiksema täpsusega oma huve ja eduvõimalusi. Selline avaliku võimu organ nagu maksuhaldur võib üldisematel, õiguskindlusega seotud alustel samuti soovida viimase kohtuastme otsust avalikes huvides.

54. Ühelt poolt näib vaidlusalune säte tegelikult asendavat maksuhalduri poolt menetluse jätkamise huvi prognoosimise statistiliselaadse lähendiga selle kohta, kui suur on kolmandas astmes teistsuguse otsuse tegemise tõenäosus. Kui see tõenäosus on väike, nagu näib olevat silmas peetud vaidlusaluses sättes, tundub viimase astme otsuse ärajäämine küll mitte ideaalne, kuid vähem probleemne.

55. Teiselt poolt ei tundu läbiräägitud, üksikjuhtumi asjaoludel põhinev kompromiss, milles maksuhaldur loobub sissenõutavaks peetava summa osalise tasumise korral selle täies mahus sissenõudmisest, olevat õiglasem lähenemisviis. Selle lähenemisviisi rakendamisel on maksusumma igal juhul väiksem või suurem sellest, mida oleks tulnud koguda asjakohaste õigusnormide õige tõlgendamise korral, samal ajal kui ikkagi loobutakse võimalusest, et selle tõlgenduse suhtes teeb otsuse viimase astme kohus.

56. Mõlemad variandid ei küündi kogu tasumisele kuuluva maksu kogumise suhtes ideaalini, kuid kumbki neist ei näi olevat vastuvõetamatu ega võrreldav üldise loobumisega kohtuasjas C-132/06 tehtud otsuse tähenduses.

Konventsioonil põhinev õigustus

57. Seevastu vajadus pidada kinni konventsiooni artikli 6 lõikes 1 (ja Euroopa Liidu õigusnormide rakendamisel liikmesriikide suhtes kehtiva Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 47) sätestatud „mõistliku aja nõudest”[27] õigustab vaidlusaluse sätte laadset õigusnormi selgelt ja iseäranis kaalukalt. Õiguskindlusega seotud nõuete osas näib 10 aastat olevat eriti pikk kohtumenetluse poolelioleku aeg, kui seda ei õigusta juhtumi konkreetsed asjaolud.[28] Praktikas kohaldub vaidlusalune säte ainult nendele vaidlustele, mis olid aprillis 2010 olnud kolmanda astme menetluses 10 aastat või kauem (tegelikult 14) aastat ja mille kogu menetlusaeg oli seega olnud veel oluliselt pikem. Samal ajal kui pelgalt asjaolu, et selline kestus on tekkinud, kujutab endast liikmesriigi jaoks ilmselt tõsist probleemi,[29] ei arva ma, et Euroopa Liidu õiguses sätestatud kohustus tagada käibemaksu tõhus kogumine saab tähendada nõuet säilitada rohkem kui 10 või 14 aastat kestnud õiguskindlusetust seoses vaidlustatud maksusummaga, mille suhtes on juba tehtud kaks kohtuotsust maksukohustuslase kasuks.

58. Kõikidel eespool kirjeldatud kaalutlustel asun seisukohale, et käesolevas kohtuasjas vaidluse all olev säte ei sarnane kohtuasjas C-132/06 vaidluse all olnud õigusnormidega ega kujuta endast käibemaksusüsteemi nõuetekohase kohaldamise tagamata jätmist Itaalia poolt.

Neutraalse maksustamise nõue

59. Üks vaidlusaluse sätte aspekt jääb, arvestades muu hulgas Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas C-132/06, seoses neutraalse maksustamise nõudega siiski selgusetuks, nimelt kohustus „mitte luua olulisi erinevusi maksukohustuslaste kohtlemise viisides, olgu siis tegemist ühe liikmesriigiga või kõigi liikmesriikidega”.[30]

60. Komisjon juhib sellele aspektile tähelepanu, küsides, et kui dekreetseaduse artikli 3 lõike 2a eesmärk oli tõepoolest vähendada Commissione Tributaria Centrale ja Corte di Cassazione pooleliolevate menetluste arvu, siis miks kehtis see ainult nende menetluste suhtes, mis olid teatavaks kuupäevaks kestnud kauem kui 10 aastat, mitte aga kõikide menetluste suhtes alates sellest, kui nende kestus ületab 10 aastat.

61. See küsimuse asetus ei tundu mulle kohane käesolevas kohtuasjas, mis – meenutagem – puudutab ainult Commissione Tributaria Centrale menetlusi. Vaidlusaluse sätte jõustumise ajal olid kõik selles kohtus kestvad menetlused olnud pooleli kauem kui 10 aastat ja uusi kaebusi sellele kohtule esitada ei saanud.

27 — Euroopa Inimõiguste Kohus on korduvalt tuvastanud, et Itaalias on alla 10 aasta kestvate menetluste viibimine kujutanud endast konventsiooni artikli 6 lõike 1 rikkumist (vt nt 18. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas 30127/96: Sciortiono *vs.* Itaalia (2. jagu), punkt 19 jj.; ning 29. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas 36813/97: Scordino *vs.* Itaalia (nr 1), *Recueil des arrêts et décisions* 2006-V, punkt 175 jj).

28 — Euroopa Liidu kohtute menetluste kontekstis vt nt 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-385/07 P: Der Grüne Punkt (EKL 2009, lk I-6155, punkt 181 jj).

29 — Vt 9. joonealune märkus eespool.

30 — Kohtuotsuse punkt 39.

62. Sellest hoolimata loob artikli 3 lõige 2a tervikuna erinevuse selles, kuidas käsitletakse käibemaksumenetlustes viimase astme kaebusi, ning sisuliselt oleneb see erinevus kaebuse esitamise kuupäevast, mitte sellest, kui kaua menetlus on kestnud.[31] Ning kuigi 10 aasta kriteeriumi võib pidada objektiivseks (ehkki, nagu iga tähtaega, meelevaldseks) eristusjooneks, kui arvestada konventsiooni artikli 6 lõikes 1 ja põhiõiguste harta artiklis 47 sätestatud „mõistliku aja" nõuet, ei tundu vastuvõetav, et selle kriteeriumi mõju võiks erineda pelgalt olenevalt kuupäevast, mil esitati kaebus viimasesse astmesse.

63. Ometi ei pea ma seda piisavaks aluseks, et käsitleda vaidlusalust sätet ennast kui sellist, mis on vastuolus Itaalia kohustusega tagada käibemaksu tõhus kogumine ning maksukohustuslaste kohustuste tõhus täitmine käibemaksusüsteemis. Nõutav võiks olla kõikide dekreetseaduse artikli 3 lõike 2a kohaldamisalasse kuuluvate olukordade ühetaoline käsitlemine vähemalt niivõrd, kui need puudutavad käibemaksu. See probleem oleks lahendatud, kui Corte di Cassazione menetluses olevaid kaebusi käsitletaks samamoodi nagu Commissione Tributaria Centrale menetluses olevaid, olenemata sellest, millal menetluse kestus ületab 10 aastat. Ma ei arva siiski, et Euroopa Kohus oleks käesoleva eelotsusetaotluse menetlemisel pädev väljendama seisukohta nendest kummagi või mõne muu lähenemisviisi suhtes. Sellised kaalutlused ei ole asjakohased küsimuses, kas niisugused sätted nagu vaidlusalune on eraldiseisvana vastuolus Euroopa Liidu õiguse õige tõlgendusega.

Ettepanek

64. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Commissione Tributaria Centrale esitatud küsimusele järgmiselt:

„Euroopa Liidu lepingu artikli 4 lõikega 3 (EÜ artikkel 10) ega nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklitega 2 ja 22 ei ole vastuolus siseriiklik säte, mille kohaselt maksukohustuslase ja maksuhalduri vahelistes käibemaksuvaidlustes, mille menetlemise algusest esimeses astmes on möödunud 10 aastat, lõpetatakse maksuhalduri poolt kolmandasse astmesse esitatud kaebuse menetlemine automaatselt ilma kolmanda astme kohtu sisulise otsuseta, kui nii esimeses kui ka teises astmes on tehtud otsus maksuhalduri kahjuks."

31 — Tegelikult on erinevus kolmetine: Comissione Tributaria Centrale menetluses olevaid kaebusi käsitletakse teistmoodi kui neid, mis on Corte di Cassazione menetluses, ning viimati nimetatud kohtu menetluses olevaid kaebusi käsitletakse erimoodi olenevalt sellest, kas esimeses astmes algatati menetlus enne või pärast 26. maid 2000.