CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 17 november 2011 [1]

Zaak C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza
tegen
Belvedere Costruzioni Srl

[verzoek van de Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna, (Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Verplichting van de lidstaten om de doeltreffende inning van btw te waarborgen — Artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn — Beëindiging van gerechtelijke procedures zonder beslissing in derde aanleg"

1. De Italiaanse Republiek heeft, teneinde de aanzienlijke achterstand van de belastingrechters te reduceren, wetgeving vastgesteld volgens welke door de belastingdienst ingestelde beroepsprocedures in laatste aanleg zonder beslissing ten gronde worden afgedaan, wanneer een zaak in totaal meer dan tien jaar aanhangig is geweest en de fiscus in eerste en tweede aanleg in het ongelijk is gesteld.

2. De Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (centrale belastingrechter, afdeling Bologna), waar een dergelijke zaak aanhangig is, wenst te vernemen of, wanneer de zaak de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") betreft, een zodanige bepaling verenigbaar is met de verplichting van de lidstaat om de doeltreffende inning van de belasting te waarborgen.

Unierecht

3. Volgens artikel 4, lid 3, VEU (oud artikel 10 EG) moeten de lidstaten de nakoming van de uit de Verdragen of de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen verzekeren, de vervulling van haar taak vergemakkelijken en zich onthouden van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen. Specifieke verplichtingen gelden uit hoofde van de btw-wetgeving.

4. Sinds 1 januari 2007 zijn de voornaamste bepalingen inzake de btw vervat in richtlijn 2006/112. [2] Op het in het hoofdgeding relevante tijdstip waren deze neergelegd in de Zesde richtlijn. [3] De nationale rechter verwijst met name naar de artikelen 2 en 22 van de laatste.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

3 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, meermalen gewijzigd).

5. Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidde:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen.” [4]

6. Artikel 22 van de Zesde btw-richtlijn droeg het opschrift „Verplichtingen in het binnenlands verkeer”. De nationale rechter haalt de volgende drie leden daarvan aan:

„4. Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke lidstaat vast te stellen termijn een aangifte indienen. [...]

5. Iedere belastingplichtige moet het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen. [...]

[...]

8. [...] de lidstaten [kunnen] andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.” [5]

7. De nationale rechter haalt voorts de punten 37 tot en met 39 aan van het arrest van het Hof in zaak C-132/06, Commissie/Italië [6]:

„37. Uit de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn alsmede uit artikel 10 EG vloeit voort dat iedere lidstaat verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd. In dit verband moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten controleren alsmede de verschuldigde belasting berekenen en innen.

38. In het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel zijn de lidstaten gehouden, de nakoming van de op de belastingplichtigen rustende verplichtingen te waarborgen en daarbij beschikken zij over een zekere bewegingsvrijheid met name aangaande de wijze waarop de middelen waarover zij beschikken, worden aangewend.

39. Deze bewegingsvrijheid wordt evenwel beperkt door de verplichting om de doeltreffende inning van de eigen middelen van de Gemeenschap te waarborgen en door de verplichting om binnen een lidstaat dan wel in alle lidstaten geen aanzienlijke verschillen in de behandeling van de belastingplichtigen in het leven te roepen. Het Hof heeft geoordeeld dat de Zesde richtlijn dient te worden uitgelegd in overeenstemming met het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing (arrest van 16 september 2004, Cimber Air, C-382/02, Jurispr. blz. I-8379, punt 24). De lidstaten moeten bij de inning van de btw steeds dit beginsel eerbiedigen.”

4 — Zie thans artikel 2, lid 1, sub a en d, van richtlijn 2006/112.

5 — Artikel 22 is met ingang van 1 januari 1993 vervangen door artikel 28 nonies (richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG, PB L 376, blz. 1), zonder de aangehaalde bepalingen wezenlijk te veranderen. Zie thans de artikelen 252, lid 1, 206 en 273 van richtlijn 2006/112.

6 — Arrest van 17 juli 2008 (Jurispr. blz. I-5457).

8. In dat arrest oordeelde het Hof dat een Italiaanse belasting-amnestie (artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002) die de verplichtingen van de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn kort na het verstrijken van de termijnen binnen welke de normaal verschuldigde btw moest worden betaald, verving door andere verplichtingen die niet de betaling van die bedragen oplegden, deze artikelen ontkrachtten. De wet had nagenoeg het effect van een belastingvrijstelling, bracht de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel ernstig in gevaar, zette het beginsel van fiscale neutraliteit op de helling door aanzienlijke verschillen in de behandeling van de belastingplichtigen in Italië te creëren en deed afbreuk aan de verplichting om de gelijkheid van de btw-heffing in alle lidstaten te waarborgen. [7]

9. Het Hof stelde derhalve vast dat Italië, door algemeen en zonder onderscheid af te zien van de controle van belastbare handelingen die gedurende een aantal belastbare tijdvakken zijn verricht, de verplichtingen die op haar rustten krachtens de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn alsmede krachtens artikel 10 EG, niet was nagekomen.

Italiaans recht

10. Tot 1 april 1996 werden belastingzaken in Italië behandeld door belastinggerechten van eerste en tweede aanleg op plaatselijk en provinciaal niveau, met een laatste beroepsgang voor de Commissione Tributaria Centrale te Rome. Met ingang van 1 april 1996 [8] is deze opzet vervangen door behandeling voor regionale en provinciale belastinggerechten, met een beroepsgang voor de Corte di Cassazione (cassatierechter). De Commissione Tributaria Centrale werd in beginsel afgeschaft. Er konden geen nieuwe beroepen meer worden ingesteld, maar het gerecht bleef in functie, in regionale of provinciale afdelingen, totdat alle op die datum aanhangige zaken zouden zijn afgehandeld. Dat moment is nog altijd niet aangebroken. [9]

11. De bepaling die de verwijzende rechter zou moeten toepassen [10], trad op 26 mei 2010 in werking en luidt als volgt:

„Teneinde de procesduur in belastingzaken binnen redelijke grenzen te houden in de zin van het [Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden; hierna: ‚EVRM'], worden, wegens schending van het vereiste van de ‚redelijke termijn' van artikel 6, lid 1, van voormeld verdrag, aanhangige belastingzaken die zijn ingeleid met beroepschriften die ten tijde van de inwerkingtreding van de wet tot omzetting van dit decreet sedert meer dan tien jaar ter griffie in eerste aanleg zijn ingeschreven en waarin de belastingdienst in eerste en in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld, als volgt afgedaan:

a) bij de Commissione Tributaria Centrale aanhangige belastingzaken, met uitzondering van zaken die teruggaaf betreffen, worden automatisch afgedaan bij beschikking van de president van dit college of door een ander daartoe gemachtigd lid daarvan [...];

b) bij de Corte di Cassazione aanhangige belastingzaken kunnen worden beëindigd door betaling van een bedrag ter hoogte van 5 % van het in geding zijnde bedrag [...] indien tegelijkertijd afstand wordt gedaan van iedere aanspraak op een billijke schadevergoeding in de zin van wet

7 — Punten 43 en 44 van het arrest.

8 — Wetsdecreet nr. 545/1992.

9 — Kennelijk zijn in oktober 2010 nog bijna 211 000 beroepen aanhangig, maar hoopt men dat alle bij de Commissione Tributaria Centrale aanhangige gedingen op 31 december 2012 zullen zijn afgedaan, zodat dit orgaan definitief kan worden opgeheven.

10 — Artikel 3, lid 2 bis, van decreto-legge nr. 40/2010, omgezet in wet bij wet nr. 73/2010, waarbij dit artikel werd ingevoerd. Artikel 3 heeft als opschrift „Terugdringing van het aantal gedingen en rationalisering van de inning". Ik zal naar artikel 3, lid 2 bis, eerste volzin, sub a, verwijzen als de „litigieuze bepaling".

nr. 89 van 24 maart 2001.[11] De belastingplichtige kan zijn daartoe strekkende verzoek, met het bewijs van betaling, bij de bevoegde secretarie of griffie indienen binnen negentig dagen, te rekenen vanaf de inwerkingtreding van de wet tot omzetting van het onderhavige decreet. De in deze alinea bedoelde gedingen worden tot het verstrijken van deze tweede termijn geschorst en worden afgedaan met volledige compensatie van de proceskosten. In geen geval kan terugbetaling plaatsvinden."

Feiten, procesverloop en prejudiciële vraag

12. Belvedere Costruzioni srl (hierna: „Belvedere") gaf in haar btw-aangifte voor 1980 een creditsaldo op van 24 288 000 ITL. Zij diende haar btw-aangifte voor 1981 laat in, namelijk op 8 april 1982. Zij bracht in haar btw-aangifte voor 1982 een bedrag van 22 264 000 ITL[12] in aftrek als creditsaldo van de aangifte voor 1981.

13. In augustus 1985 zond de belastingdienst Belvedere een herberekening voor 1982, die als motivering bevatte dat Belvedere haar aangifte voor 1981 te laat had ingediend en het tegoed van 22 264 000 ITL daarom niet meer in aftrek kon worden gebracht.

14. Voor de belastingrechter in eerste aanleg voerde Belvedere aan dat de vordering geen betrekking had op het belastingtijdvak 1981, maar op het in haar aangifte voor 1980 opgegeven tegoed. Zij betoogde dat het recht om de btw die in een jaar teveel is betaald, in de volgende jaren af te trekken, slechts vervalt wanneer de belastingplichtige niet alleen heeft nagelaten de btw te berekenen in het heffingstijdvak, maar deze evenmin heeft afgerekend in de jaarlijkse aangifte. Nu Belvedere in geen van deze beide aspecten tekort was geschoten, kon zij het in de aangifte voor 1980 opgevoerde btw-tegoed in de aangifte voor 1982 nog in aftrek brengen.

15. De belastingdienst betoogde dat de aangifte voor 1981, die te laat was ingediend, geen rechtsgevolgen had. In dat jaar was dus niet om teruggaaf van een tegoed gevraagd en was evenmin de bedoeling van de belanghebbende kenbaar gemaakt om in 1982 een btw-tegoed in aftrek te brengen. De aftrek in de aangifte voor 1982 van een tegoed dat niet was opgevoerd in een geldige aangifte voor 1981, was derhalve onrechtmatig.

16. In oktober 1986 verklaarde de belastingrechter in eerste aanleg het beroep van Belvedere gegrond. In mei 1990 verwierp de rechter in tweede aanleg het beroep van de belastingdienst. In juli 1990 voorzag de belastingdienst zich bij de verwijzende rechter tegen die beslissing. In 2008 maakte zij kenbaar de voorziening te willen handhaven. Beide partijen voeren in wezen dezelfde argumenten aan als voor de lagere rechters.

17. In september 2010 besloot de Commissione Tributaria Centrale een vraag voor te leggen aan het Hof van Justitie. Volgens de litigieuze bepaling moet de verwijzende rechter de zaak automatisch afdoen bij beschikking met gezag van gewijsde, die de door de belastingdienst in drie instanties geldend gemaakte vordering definitief teniet doet gaan. In het licht van het arrest in zaak C-132/06 vraagt de verwijzende rechter zich af of dat volgens Unierecht geoorloofd is, en verzoekt hij om een uitspraak over de volgende vraag:

„Staan artikel 10 EG (thans artikel 4 VEU) en de artikelen 2 en 22 van [de Zesde richtlijn] in de weg aan een regeling van de Italiaanse Staat als artikel 3, lid 2 bis, van decreto-legge nr. 40 van 25 maart 2010, omgezet in wet nr. 73 van 22 mei 2010, die de belastingrechter belet om zich uit te spreken over het bestaan van een belastingvordering die de belastingdienst tijdig geldend heeft gemaakt in een

11 — De zogenoemde „wet Pinto", die naar aanleiding van een aantal uiterst kritische arresten van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, een mechanisme instelt voor het eisen van schadevergoeding in verband met de buitensporig lange duur van gerechtelijke procedures.

12 — Dit komt overeen met ongeveer 11 500 EUR.

voorziening tegen een ongunstige beslissing ter zake, en aldus in wezen meebrengt dat de betwiste btw-vordering, wanneer deze in twee instanties is afgewezen, geheel komt te vervallen zonder enige betaling, zelfs niet van een gedeelte van de vordering, door de door dit verval begunstigde belastingplichtige?"

18. De Italiaanse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

Preliminaire vragen

Relevante Uniewetgeving

19. In het hoofdgeding gaat het om de belastingjaren 1980 tot en met 1982. Omdat er sinds 1996 bij de Commissione Tributaria Centrale geen nieuwe beroepen meer zijn ingesteld, hebben alle zaken waarvoor de litigieuze bepaling geldt, betrekking op daaraan voorafgaande jaren. Ik ben het derhalve met de Commissie eens, dat elke verplichting van de lidstaat uit hoofde van de btw-wetgeving van de Unie haar grondslag vindt in de Zesde richtlijn en niet in richtlijn 2006/112, die pas sinds 1 januari 2007 van kracht is.

20. Met betrekking tot de toepasselijke verdragsbepaling (artikel 10 EG of artikel 4, lid 3, VEU) ligt de zaak wellicht minder duidelijk, omdat de litigieuze bepaling is vastgesteld in mei 2010, na de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon. Aangezien de twee artikelen evenwel in wezen dezelfde positieve en negatieve verplichtingen bevatten, is het onderscheid niet meer dan formeel.

Relevante Italiaanse wetgeving

21. De voorwaarden die artikel 3, lid 2 bis, sub a en b, van het omgezette decreto-legge stelt voor de afdoening van zaken verschillen aanmerkelijk van elkaar al naargelang ze aanhangig zijn voor de Commissione Tributaria Centrale of de Corte di Cassazione. Zo worden zaken in het eerste geval automatisch afgesloten zonder dat enige belasting wordt betaald, terwijl ze in het laatste geval *kunnen* worden afgesloten na een binnen 90 dagen ingediend verzoek en betaling door de belastingplichtige van 5 % van het in geding zijnde bedrag.[13]

22. Het onderhavige prejudiciële verzoek betreft alleen subparagraaf a; de toelaatbaarheid van de regeling sub b is niet aan de orde. Dit aspect is aan de orde gesteld in een andere verwijzing naar het Hof[14], die echter geen betrekking heeft op de btw, een in de Unie geharmoniseerde belasting, maar op een niet-geharmoniseerde directe dividendbelasting die lijkt geheven van een buiten de Unie gevestigde vennootschap.

23. Hoewel een vergelijking van subparagraaf b met subparagraaf a in sommige opzichten instructief zou kunnen zijn, denk ik dat het belangrijk is de twee bepalingen goed uit elkaar te houden. Ik zou met name, anders dan de Commissie, in het kader van de onderhavige zaak geen enkel belang hechten aan de wijze waarop de Corte di Cassazione in zijn verwijzingsvonnis in die andere zaak subparagraaf b heeft omschreven of uitgelegd.

Relevante aspecten van het hoofdgeding

24. Het hoofdgeding betreft het recht van een belastingplichtige om een btw-tegoed waarop hij recht meent te hebben, over te dragen naar het tweede jaar na dat waarin het zou zijn ontstaan, indien de btw-aangifte voor het tussenliggende jaar niet tijdig is ingediend. Het juridische twistpunt lijkt te zijn

13 — Zie hierboven, punt 11.

14 — Zaak C-417/10, 3M Italia; de mondelinge behandeling van deze zaak ging onmiddellijk vooraf aan die van de onderhavige zaak.

welk relatief onderling gewicht toekomt aan twee, mogelijk deels met elkaar strijdige, procedurele bepalingen van de Italiaanse btw-wetgeving.

25. De inhoudelijke aspecten van de zaak staan echter los van de gestelde vraag en doen niet ter zake voor het antwoord of Belvedere of de belastingdienst in het gelijk zou (of had) moeten worden gesteld.

26. Wel ter zake doet, dat het geding in eerste aanleg meer dan tien jaar voor de inwerkingtreding van de litigieuze bepaling aanving (al geldt dit noodzakelijkerwijs voor alle zaken die thans voor de Commissione Tributaria Centrale aanhangig zijn, aangezien het sinds 1996 niet mogelijk is nieuwe beroepen in te stellen) en dat de belastingdienst zowel in eerste als in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld. Aan de voorwaarden van de litigieuze bepaling voor automatische beëindiging van het geding voor de Commissione Tributaria Centrale is derhalve voldaan. Het gaat nu om de vraag of een dergelijke automatische beëindiging op basis van deze voorwaarden verenigbaar is met het Unierecht.

27. De Commissie heeft opgemerkt dat de rechter in eerste aanleg zijn beslissing ten gunste van Belvedere met niet meer dan acht regels heeft gemotiveerd, terwijl de motivering van de rechter in tweede aanleg vier regels besloeg.

28. Ook deze omstandigheid lijkt me niet relevant voor de vraag die aan de orde is, die alle zaken voor de Commissione Tributaria Centrale aangaat. Het lijkt me ook overigens niet van bijzonder belang, aangezien de juridische argumentatie in het eerste beroepschrift van de belastingdienst zelf slechts 12 regels besloeg (uitgebreid tot 24 regels in de voorziening bij de verwijzende rechter).

Beknopte weergave van de stellingen ten gronde

29. De Commissie meent dat moet worden uitgegaan van de uitlegging die de verwijzende rechter in de gestelde vraag aan de litigieuze bepaling geeft, namelijk dat deze, wanneer wordt voldaan aan de daarin gestelde voorwaarden, „in wezen meebrengt dat de betwiste btw-vordering geheel komt te vervallen”.

30. Hiervan uitgaande betoogt zij dat de litigieuze bepaling een algemene afstand van inning is, zoals door het Hof is veroordeeld in zaak C-132/06 en, in wezen om dezelfde redenen als in dat arrest worden uiteengezet, wordt verboden door het Unierecht. Zij betoogt dat met de litigieuze bepaling een hele reeks vorderingen van de belastingautoriteiten eenvoudig wordt doorgehaald, zonder enig onderzoek naar de individuele omstandigheden. Ter terechtzitting verklaarde de Commissie evenwel dat zij ter zake van de litigieuze bepaling geen procedure wegens niet-nakoming tegen Italië had ingeleid.

31. De Italiaanse regering stelt dat de litigieuze bepaling, anders dan de amnestie in zaak C-132/06, een zuiver procedurele regel is die de procesgang voor de belastingrechters betreft en dus in een fase werkt die is gelegen na de uitoefening van de bevoegdheden van de staat en de uitvoering van zijn verplichtingen in verband met de controle en inning van de verschuldigde btw-bedragen. Hoewel het Hof in beginsel is gebonden aan de door de nationale rechter gegeven uitlegging van het nationale recht, kleeft aan de onderhavige verwijzingsbeschikking het gebrek dat niet wordt toegelicht waarom de litigieuze bepaling moet worden opgevat als een algemene afstand van inning. Het Hof zou derhalve rekening moeten houden met de uitlegging van de Italiaanse regering zelf.

32. Subsidiair betoogt de Italiaanse regering dat de litigieuze bepaling, anders dan de amnestie in zaak C-132/06, de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel noch het beginsel van fiscale neutraliteit ernstig in gevaar brengt, en evenmin belastingplichtigen die fraude hebben gepleegd, bevoordeelt. [15] De bepaling geldt integendeel alleen in gevallen waarin de noodzaak tot inachtneming

15 — Zie punten 44, 45 en 47 van het arrest in zaak C-132/06.

van het in het EVRM neergelegde vereiste van een tijdige afhandeling van zaken, alsmede de wens om een onder steeds langer durende procedures gebukt gaande rechterlijke macht te ontlasten, opwegen tegen het slinkende openbare belang bij het geldend maken van reeds in eerste en tweede aanleg afgewezen belastingvorderingen.

Beoordeling

Uitlegging van de litigieuze bepaling

33. Hoewel de uitlegging van de litigieuze bepaling een zaak is van de nationale rechter, deel ik niet de opvatting dat het Hof dwingend is gebonden aan de beschrijving van die bepaling in de prejudiciële vraag als zou volledig van de gevorderde btw worden afgezien. Het effect van de bepaling kan worden vastgesteld uit de bewoordingen ervan. De verwijzende rechter wenst te vernemen of het effect is, dat de lidstaat geacht kan worden „algemeen en zonder onderscheid af te zien van de controle van belastbare handelingen" in de zin van het arrest in zaak C-132/06, dan wel deze situatie in voldoende mate benadert om volgens Unierecht evenzeer ontoelaatbaar te zijn. De vraag gaat er niet van uit dat de litigieuze bepaling als zodanig beschouwd kan worden, anders had de verwijzende rechter zelf het antwoord al gegeven met zijn eigen uitlegging.

34. Indien het Hof zichzelf echter aan die uitlegging gebonden acht, zal het de vraag bevestigend moeten beantwoorden.

Vergelijking met de relevante bepalingen in zaak C-132/06

35. Het effect van de litigieuze bepaling lijkt mij aanmerkelijk te verschillen van dat van de bepalingen waarop zaak C-132/06 betrekking had.

36. Deze laatste[16] verleenden in feite een verstrekkende vrijwaring van beoordeling of onderzoek door de belastingautoriteiten ten aanzien van btw-bedragen die niet tijdig waren aangegeven, in ruil voor betaling van een bedrag dat varieerde van de helft van het vervolgens aangegeven bedrag tot een louter symbolisch bedrag. Zoals het Hof stelde[17], hadden die bepalingen het effect dat „de belastingplichtigen die fraude hebben gepleegd, erdoor [werden] bevoordeeld." Het Hof overwoog voorts:[18] „Doordat de kwijtscheldingsmaatregel is ingevoerd zeer kort na het verstrijken van de termijnen waarbinnen de belastingplichtigen de btw hadden moeten voldoen, en doordat het te betalen bedrag zeer laag is vergeleken met de daadwerkelijk verschuldigde belasting, maakt deze maatregel het de belastingplichtigen [...] mogelijk definitief te ontsnappen aan hun verplichtingen ter zake van de btw, ofschoon de nationale belastingautoriteiten ten minste een deel van deze belastingplichtigen tijdens de vier jaar vóór de datum van verjaring van de normaliter verschuldigde belasting op het spoor hadden kunnen komen. In deze zin is wet nr. 289/2002 een uitholling van de verantwoordelijkheid die op elke lidstaat rust om de juiste heffing van de belasting te waarborgen."

37. Dit kan niet worden gezegd van de litigieuze bepaling in de onderhavige zaak. Ook de Italiaanse regering en de Commissie zijn het erover eens dat deze betrekking heeft op het gerechtelijke stadium en niet op het bestuurlijke stadium, waarvoor de belastingautoriteiten de verantwoordelijkheid dragen. Het procedurele karakter ervan wordt onderstreept door het feit dat de bepaling niet enkel van toepassing is op de btw, zoals de litigieuze bepalingen in zaak C-132/06, maar op alle belastingzaken voor de Commissione Tributaria Centrale. Er is geen vrijwaring van onderzoek of van beoordeling

16 — Zie de samenvattingen in punten 8 e.v. van dat arrest en in punten 11 e.v. van mijn conclusie in die zaak.

17 — In punt 47 van het arrest.

18 — In punt 52 van het arrest.

door de belastingautoriteiten. In alle betrokken zaken heeft een onderzoek plaatsgevonden en zijn de hieruit resulterende belastingbedragen gevorderd voordat de litigieuze bepaling werd vastgesteld. De bepaling maakt een eind aan het laatste rechtsmiddel van de belastingdienst tegen een voor haar ongunstige gerechtelijke beslissing, maar bevoordeelt niet specifiek personen die zich schuldig hebben gemaakt aan belastingontduiking. Het lijkt zelfs onwaarschijnlijk (naar men mag hopen: bijzonder onwaarschijnlijk) dat die personen in een geding met de belastingdienst twee maal, niet alleen in eerste aanleg maar ook in beroep, door de rechter in het gelijk zouden zijn gesteld. Ten slotte trad de litigieuze bepaling in werking meer dan 14 jaar na de laatste datum waarop een beroep in hoogste instantie kon worden ingesteld en niet „zeer kort na het verstrijken van de termijnen waarbinnen de belastingplichtigen de btw hadden moeten voldoen”. [19]

38. Derhalve kan niet beweerd worden dat de litigieuze bepaling op dezelfde wijze als de relevante bepalingen in zaak C-132/06 „een uitholling [is] van de verantwoordelijkheid die op elke lidstaat rust om de juiste heffing van de belasting te waarborgen”.

Verplichtingen van de lidstaten

39. De Commissie benadrukt de verplichtingen van de lidstaten om „alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd”, om „de nakoming van de op de belastingplichtigen rustende verplichtingen te waarborgen”, „om de doeltreffende inning van de eigen middelen van de Gemeenschap te waarborgen” en om „geen aanzienlijke verschillen in de behandeling van de belastingplichtigen in het leven te roepen”. [20]

40. Deze verplichtingen kunnen echter niet zo ver gaan dat de belastingautoriteiten tegen rechterlijke beslissingen beroep moeten kunnen blijven instellen totdat zij in het gelijk worden gesteld. Evenmin verlangt enig beginsel van Unierecht, dat er beroep in meerdere instanties open staat. Dit Hof is zelf, wat bepaalde procedures betreft, een voorbeeld van een gerecht dat in eerste en laatste aanleg beslist. In bepaalde andere rechtsstelsels bestaat er geen absoluut beroepsrecht, en zo kan het zijn dat verlof om beroep in te stellen slechts zelden wordt verleend aan een partij die reeds in twee opeenvolgende instanties in het ongelijk is gesteld. In ieder stelsel moet er een moment zijn waarna geen beroep meer openstaat. Geen enkel stelsel geeft de garantie dat de eindbeslissing juridisch ontegenzeggelijk correct zal zijn.

41. De litigieuze bepaling maakt een einde aan het beroep in hoogste instantie van de belastingdienst wanneer deze in eerste en tweede instantie in het ongelijk was gesteld. Het gaat derhalve om een situatie waarin die autoriteit maatregelen heeft genomen die passend geacht kunnen worden om de inning van de naar haar oordeel verschuldigde btw te verzekeren, maar waarin rechters van eerste en tweede aanleg van oordeel waren dat de gevorderde btw toch niet verschuldigd was. Ik kan niet aanvaarden dat een dergelijke maatregel op zichzelf betekent dat de lidstaat heeft nagelaten de juiste uitvoering van het btw-stelsel te verzekeren.

42. Ter terechtzitting gaf de Commissie toe dat op de lidstaten geen algemene verplichting rust om te waarborgen dat de belastingdienst in btw-geschillen over een tweede beroepsgang beschikt, maar zij stelde dat het niet geoorloofd is om, wanneer een dergelijke beroepsgang normaliter openstaat, een willekeurig gedefinieerde subcategorie van die beroepen, na te zijn ingesteld, te „onthoofden” voordat zij kunnen worden berecht.

43. Mijns inziens betreft de litigieuze bepaling niet een willekeurig gedefinieerde subcategorie beroepen. Zij geldt voor alle beroepen die voor de Commissione Tributaria Centrale aanhangig waren, waarin de belastingdienst in eerste en tweede aanleg in het ongelijk was gesteld en die alle meer dan 10 (inmiddels 14) jaar aanhangig zijn geweest. Uit artikel 22 van de Zesde richtlijn met betrekking tot de

19 — En betreft de onderhavige zaak een terugbetalingsvordering die ongeveer 30 jaar geleden (wel of niet) is ontstaan.

20 — Zie punten 37 tot en met 39 van het arrest in zaak C-132/06, aangehaald in punt 7.

verplichting van de lidstaten om de juiste berekening en inning van de btw te verzekeren, vloeit voort dat zij hiervoor over een veel kortere periode beschikken.[21] Met enig recht kan gesteld worden dat Italië, door niet ervoor te zorgen dat geschillen over de berekening van de btw worden afgedaan binnen een redelijke tijd nadat het verschuldigde bedrag definitief dient te zijn vastgesteld, ondanks twee gerechtelijke beslissingen ten gunste van dezelfde partij, deze verplichting niet is nagekomen. Dat Italië echter in die verplichting tekort zou zijn geschoten door zulke geschillen na 14 jaar af te sluiten op de enige wijze die geen onrecht doet aan de partij ten gunste van wie die beslissingen werden gegeven, is niet houdbaar. (Ik benadruk met klem dat deze opmerkingen de litigieuze bepaling zelf betreffen, en niet de andere bepaling inzake beroepen voor de Corte di Cassazione, noch de relatie tussen beide.)

44. De Commissie verwees voorts naar de arresten van het Hof in de zaak Lucchini[22] en in het bijzonder in de zaak Fallimento Olimpiclub[23]. Beide zaken betroffen de toepassing van het beginsel van het gezag van gewijsde in het Italiaanse recht. In het arrest Lucchini oordeelde het Hof dat het Unierecht zich verzette tegen de toepassing van een nationale bepaling waarin dat beginsel is neergelegd, wanneer de toepassing daarvan in de weg staat aan de terugvordering van staatssteun waarvan de onverenigbaarheid met de gemeenschappelijk markt bij een definitief geworden beschikking van de Commissie is vastgesteld. In het arrest Fallimento Olimpiclub oordeelde het, met een verwijzing naar het arrest Lucchini, dat toepassing van deze zelfde bepaling niet was toegestaan in een btw-geding met betrekking tot een aanslagjaar waarvoor nog geen definitieve rechterlijke beslissing was gewezen, wanneer deze toepassing belette dat de nationale rechter rekening hield met de Unierechtelijke normen betreffende misbruik inzake deze belasting. De Commissie tracht inzoverre een parallel te trekken tussen deze verboden toepassingen van het beginsel van gezag van gewijsde en de litigieuze bepaling, dat de laatste gezag van gewijsde lijkt toe te kennen aan de beslissing van de rechter in tweede aanleg en vraagstukken van verenigbaarheid met het Unierecht onttrekt aan de beslissing van wat anders de rechter in hoogste instantie zou zijn geweest.

45. Naar mijn mening gaat deze parallel niet op. In de zaak Lucchini ging het om een uiterst specifieke situatie waarbij beginselen inzake de bevoegdheidsverdeling tussen de lidstaten en de Gemeenschap op het gebied van staatssteun aan de orde waren, op welk gebied de Commissie de uitsluitende bevoegdheid heeft om de verenigbaarheid van een nationale steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt te beoordelen. Hoewel de zaak Fallimento Olimpiclub betrekking had op de btw en dus meer verwantschap met de onderhavige zaak vertoont, ging het daar om het specifieke vraagstuk of een uitlegging van het beginsel van gezag van gewijsde volgens welke, in btw-geschillen, aan een definitieve beslissing in een bepaalde zaak, die een met andere zaken gemeen fundamenteel punt betreft, op dat punt bindende kracht toekomt, zelfs als deze beslissing betrekking heeft op een ander belastingtijdvak, verenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel. Geen van beide situaties, noch een vergelijkbare situatie, doet zich voor in het onderhavige geval, dat beoordeeld moet worden in het licht van zijn eigen specifieke kenmerken.

46. De Commissie heeft voorts benadrukt dat de btw een van de bronnen is van de „eigen middelen” van de Unie en dat de lidstaten verantwoordelijk zijn voor de doeltreffende inning daarvan.[24]

21 — Volgens artikel 22, leden 4 en 5, van de Zesde richtlijn moeten de belastingplichtigen binnen twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak, dat niet langer dan een jaar mag zijn, een aangifte indienen en bij de indiening van de aangifte het nettobedrag van de btw voldoen.

22 — Arrest van 18 juli 2007 (C-119/05, Jurispr. blz. I-6199).

23 — Arrest van 3 september 2009 (C-2/08, Jurispr. blz. I-7501).

24 — Zie de tweede en de veertiende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, en punt 39 van het arrest in zaak C-132/06.

47. Dat is natuurlijk waar. Het afdrachtpercentage van de btw is voor elke lidstaat vastgesteld op 0,3 % van de geharmoniseerde btw-grondslag.[25] Aangezien de theoretische uniforme grondslag in feite terugberekend wordt op grond van de werkelijk geïnde bedragen[26], is de doeltreffende inning door de lidstaten van invloed op de budgettaire ontvangsten van de Unie.

48. Het vereiste van doeltreffende inning kan echter niet verabsoluteerd worden. De kosten en de waarschijnlijkheid van inning moeten worden afgewogen tegen de mogelijke opbrengst. In de context van de litigieuze bepaling zouden er niet alleen voor de belastingdienst kosten zijn verbonden aan de voortzetting van de procedure, maar ook voor de staat, doordat hij de Commissione Tributaria Centrale voor, waarschijnlijk, nog zeer lange tijd in stand zal moeten houden. De waarschijnlijkheid van inning wordt niet alleen beïnvloed door het feit dat twee rechterlijke beslissingen in het nadeel van de fiscus zijn uitgevallen, maar tevens door gewoon het verstrijken van de tijd, zodat zelfs al zou de volgende beslissing in zijn voordeel zijn, sommige bedragen inmiddels niet meer kunnen worden geïnd. Daar komt bij dat de verplichting tot inning moet worden afgewogen tegen de verplichting om het de belastingplichtige mogelijk te maken om zijn boekhouding na het verstrijken van elk btw-tijdvak binnen een redelijke termijn af te sluiten. Wanneer een geschil lange tijd aanhangig is geweest, zal er onvermijdelijk een moment aanbreken waarop zulke overwegingen zwaarder dienen te wegen dan de verplichting om alle btw-vorderingen te realiseren. In dit verband lijken de in de litigieuze bepaling neergelegde criteria niet onredelijk.

Vergelijking met artikel 16 van wet nr. 289/2002

49. De Commissie verwijst naar rechtspraak van de Corte di Cassazione inzake artikel 16 van wet nr. 289/2002, de artikelen 8 en 9 waarvan voorwerp uitmaakten van het beroep van de Commissie in zaak C-132/06 en door het Hof onverenigbaar met het Unierecht werden geoordeeld. Artikel 16 geeft de belastingplichtige de gelegenheid om ieder voor een belastingrechter aanhangig geding te beëindigen door betaling van 10 % van het litigieuze bedrag, of van 150 EUR wanneer het litigieuze bedrag lager is dan 2 000 EUR. De Corte di Cassazione was van oordeel dat aan dat artikel hetzelfde verenigbaarheidsmanco kleefde als aan de artikelen 8 en 9 van wet nr. 289/2002. De Commissie betoogt dat deze conclusie relevant is voor de beoordeling van de litigieuze bepaling die, naar zij stelt, „nagenoeg identiek" is.

50. De verenigbaarheid van artikel 16 van wet nr. 289/2002 met het Unierecht is hier niet aan de orde, en het is niet aan het Hof om zich daar nu over uit te spreken. Ik merk echter op dat dit artikel ten minste op een punt aanzienlijk verschilt van de litigieuze bepaling, te weten dat het geldt voor alle zaken die aanhangig zijn voor alle belastingrechters, ongeacht de duur ervan. Het heeft derhalve aanmerkelijk meer weg van een „algemene afstand" van inning dan de litigieuze bepaling, die slechts betrekking heeft op zaken in derde aanleg wanneer ze in totaal meer dan 10 (inmiddels 14) jaar aanhangig zijn geweest. Mijns inziens kan de nationale rechtspraak met betrekking tot artikel 16 van wet nr. 289/2002 voor de onderhavige zaak dan ook niet als relevant worden beschouwd.

Vergelijking met individuele schikkingen

51. De Commissie benadrukt dat de litigieuze bepaling meebrengt dat alle betrokken zaken worden afgesloten, ongeacht de kans van een beslissing ten gunste van de fiscus. Zij trekt een vergelijking met andere Italiaanse wettelijke bepalingen die voorzien in gerechtelijke schikkingen in geschillen tussen de fiscus en de belastingplichtige op basis van een individuele beoordeling van het geschil door de fiscus

25 — Zie artikel 2 van besluit 2007/436/EG, Euratom van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 163, blz. 17).

26 — Zie *European Union public finance*, vierde editie (Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, 2008), blz. 239.

en/of van de betaling door de belastingplichtige van een gedeelte van het gevorderde bedrag. De litigieuze bepaling behelst volgens de Commissie een algemene afstand van vorderingen in de zin van het arrest in zaak C-132/06, en niet een stelsel van individuele schikkingen, wat zij wel aanvaardbaar lijkt te achten.

52. Deze stelling overtuigt mij niet.

53. Het is waar dat een partij die in eerste en tweede aanleg in het ongelijk werd gesteld, in de volgende instantie alsnog kan slagen. Hij zal bovendien zijn kansen en zijn belang meer of minder nauwkeurig tegen elkaar afwegen alvorens een nieuw beroep in te stellen. Een openbare instantie als de belastingdienst kan voorts, op grond van rechtszekerheidsoverwegingen, in het algemeen belang een beslissing van de hoogste rechter willen verkrijgen.

54. Enerzijds lijkt de litigieuze bepaling in feite de inschatting door de fiscus van zijn belang bij de voortzetting van het geding te vervangen door een als het ware statistische benadering van de kans op een andere beslissing in beroep. Wanneer die kans klein is, zoals de litigieuze bepaling lijkt te veronderstellen, komt het ontbreken van een beslissing in laatste instantie, zij het niet ideaal, althans minder problematisch voor.

55. Anderzijds lijkt een na onderhandelingen in individuele gevallen gesloten schikking waarbij de fiscus afziet van volledige voldoening van het naar zijn mening verschuldigde bedrag in ruil voor betaling van een gedeelte daarvan, geen heilzamere benadering. Het levert per definitie hetzij meer, hetzij minder belasting op dan volgens een juiste uitlegging van de relevante wetgeving geheven had moeten worden, terwijl de mogelijkheid om van de rechter in laatste instantie een beslissing inzake die uitlegging te verkrijgen, evengoed wordt prijsgegeven.

56. Geen van beide opties is ideaal vanuit het oogpunt van de inning van de gehele verschuldigde belasting, maar geen van beide komt onaanvaardbaar voor of valt te vergelijken met een algemene afstand van inning in de zin van het arrest in zaak C-132/06.

Rechtvaardiging op grond van het EVRM

57. Inachtneming van het vereiste van een „redelijke termijn” [27] van artikel 6, lid 1, EVRM (en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Unie, dat voor de lidstaten geldt bij de uitvoering van Unierecht) lijkt daarentegen een duidelijke en bijzonder sterke rechtvaardiging voor een regeling als die van de litigieuze bepaling. Vanuit het oogpunt van de vereisten van de rechtszekerheid lijkt tien jaar een wel erg lange duur voor een rechtsgeding, indien de bijzondere omstandigheden van de zaak dit niet rechtvaardigen. [28] De litigieuze bepaling is in de praktijk alleen toepasselijk op procedures die in april 2010 tien jaar (in de praktijk veertien jaar) of langer in derde aanleg aanhangig waren, en die in totaal dus aanmerkelijk langer hebben geduurd. Hoewel een zo lange duur op zichzelf uiteraard een ernstig probleem vormt waarover de lidstaat zich moet buigen [29], ben ik niet van mening dat de Unierechtelijke verplichting om de doeltreffende inning van de btw te verzekeren, de instandhouding gedurende meer dan tien of veertien jaar kan verlangen van een situatie van rechtsonzekerheid met betrekking tot een betwiste belastingschuld waarover reeds twee beslissingen ten gunste van de belastingplichtige zijn gewezen.

27 — Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft procedurele vertragingen in Italië van minder dan 10 jaar herhaaldelijk in strijd geoordeeld met artikel 6, lid 1, EVRM [zie bijvoorbeeld de arresten Sciortino/Italië, nr. 30127/96 (Sect. 2) (18.10.01), §§ 19 e.v., en Scordino/Italië (no. 1) [GC], nr. 36813/97, ECHR 2006-V (29.3.06), §§ 175 e.v.].

28 — In de context van procedures voor de gerechten van de Unie, zie bijvoorbeeld het arrest van 16 juli 2009, Der Grüne Punkt — Duales System Deutschland (C-385/07 P, Jurispr. blz. I-6155, punten 181 e.v.).

29 — Zie hierboven, voetnoot 9.

58. Op grond van al deze overwegingen ben ik derhalve van mening dat de litigieuze bepaling in deze zaak niet is te vergelijken met die in zaak C-132/06 en niet meebrengt dat Italië in gebreke is gebleven bij de juiste toepassing van het btw-stelsel.

Vereiste van fiscale neutraliteit

59. In het licht van onder meer het arrest van het Hof in zaak C-132/06 roept de litigieuze bepaling echter vragen op uit het oogpunt van het vereiste van „fiscale neutraliteit", te weten de verplichting om „binnen een lidstaat dan wel in alle lidstaten geen aanzienlijke verschillen in de behandeling van de belastingplichtigen in het leven te roepen".[30]

60. De Commissie brengt dit aspect ter sprake door te vragen waarom artikel 3, lid 2 bis, van het omgezette Decreto-legge, wanneer dit werkelijk tot doel had om de achterstand bij de Commissione Tributaria Centrale en de Corte di Cassazione af te bouwen, alleen van toepassing is op zaken die op een bepaalde datum meer dan tien jaar aanhangig waren, en niet op alle zaken zodra ze de grens van tien jaar bereikten.

61. Die vraag lijkt me niet geheel gelukkig geformuleerd in de context van de onderhavige zaak die, zoals we weten, uitsluitend zaken betreft die voor de Commissione Tributaria Centrale aanhangig zijn. Toen de litigieuze bepaling in werking trad, waren alle zaken al meer dan tien jaar bij dat gerecht aanhangig en konden er geen nieuwe beroepen worden ingesteld.

62. Niettemin creëert artikel 3, lid 2 bis, in zijn geheel een verschil in behandeling tussen beroepen in laatste instantie in btw-procedures, op grond van in hoofdzaak de datum waarop deze zijn ingesteld en ongeacht hoelang ze aanhangig waren.[31] En ook al kan een criterium van tien jaar als objectieve (zij het, zoals alle termijnen, willekeurige) maatstaf worden aangemerkt in het licht van het vereiste van een „redelijke termijn" van artikel 6, lid 1, EVRM en artikel 47 van het handvest van de grondrechten, het lijkt niet aanvaardbaar dat dit criterium tot verschillende uitkomsten leidt afhankelijk van alleen de dag waarop het laatste beroep werd ingesteld.

63. Dit volstaat naar mijn mening echter niet om de litigieuze bepaling op zichzelf als onverenigbaar aan te merken met de verplichting van Italië een doeltreffende inning van de btw en de daadwerkelijke nakoming door de belastingplichtigen van hun btw-verplichtingen te waarborgen. Een gelijke behandeling van alle situaties die worden bestreken door artikel 3, lid 2 bis, van het omgezette decreto-legge, althans met betrekking tot de btw, is wellicht gewenst. Wanneer de voor de Corte di Cassazione aanhangige zaken op dezelfde wijze zouden worden behandeld als die voor de Commissione Tributaria Centrale, zodra de procesduur de grens van tien jaar bereikt, zou het probleem uit de weg kunnen worden geruimd. Dit zou misschien ook bereikt kunnen worden door de behandeling die thans geldt voor beroepen voor de Corte di Cassazione uit te breiden tot beroepen voor de Commissione Tributaria Centrale. Mijns inziens is het in het kader van de onderhavige prejudiciële verwijzing evenwel niet aan het Hof om zich over een van beide — of eventuele andere — benaderingen uit te spreken. Dergelijke overwegingen zijn niet relevant voor de vraag of een maatregel zoals de litigieuze bepaling, op zichzelf beschouwd, wordt verboden door de Uniewetgeving.

30 — Punt 39 van dat arrest.

31 — Eigenlijk is het onderscheid drievoudig: beroepen bij de Commissione Tributaria Centrale worden anders behandeld dan die bij de Corte di Cassazione, en beroepen bij de laatste worden anders behandeld al naargelang de procedure in eerste aanleg vóór of na 26 mei 2000 werd aangebracht.

Conclusie

64. Ik ben derhalve van oordeel dat het Hof de door de Commissione Tributaria Centrale gestelde vraag als volgt dient te beantwoorden:

„Noch artikel 4, lid 3, VEU (artikel 10 EG) noch de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, verzetten zich tegen een nationale bepaling volgens welke in geschillen inzake de belasting over de toegevoegde waarde tussen een belastingplichtige persoon en de belastingdienst na verloop van tien jaar nadat de zaak in eerste aanleg is aangebracht, een beroep in hoogste instantie dat de belastingdienst heeft ingesteld na zowel in eerste als in tweede aanleg in het ongelijk te zijn gesteld, door de rechter in hoogste instantie zonder beslissing ten gronde automatisch wordt afgedaan."