Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА E. SHARPSTON
представено на 17 ноември 2011 година[1]

Дело C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza
срещу
Belvedere Costruzioni Srl

(Преюдициално запитване, отправено от Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Италия)

„Задължение на държавите членки да осигурят ефективно събиране на приходите от ДДС — Членове 2 и 22 от Шеста директива — Прекратяване на съдебното производство без решение на трета инстанция“

1. С оглед да се намали значителното забавяне на работата на данъчните юрисдикции Италианската република приема законова разпоредба, по силата на която, когато данъчната администрация загуби на първа и на втора инстанция и спорът като цяло е висящ повече от десет години, производството пред последната инстанция, започнато по жалба на данъчната администрация, да се прекратява без постановяване на решение по същество.

2. Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Централна данъчна юрисдикция, съставът в Болоня), пред която е висящо такова производство, иска да установи дали когато спорът се отнася до данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), такава разпоредба е съвместима със задължението на държавата членка да гарантира ефективно събиране на приходите от данъка.

Правото на Европейския съюз

3. По силата на член 4, параграф 3 ДЕС (предишен член 10 ЕО) държавите членки трябва да гарантират изпълнението на задълженията, произтичащи от Договорите или от актовете на институциите на Съюза, да съдействат на Съюза при изпълнението на неговите задачи и да се въздържат от всякакви мерки, които биха могли да застрашат постигането на целите на Съюза. Правната уредба в областта на ДДС освен това предвижда специфични задължения.

4. От 1 януари 2007 г. основните разпоредби в областта на ДДС са в Директива 2006/112[2]. Към момента на настъпване на фактите по главното производство тези разпоредби се съдържат в Шеста директива[3]. Националната юрисдикция се позовава по-специално на членове 2 и 22 от последната.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

3 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, многократно изменяна).

5. Член 2 гласи:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

1. възмездната доставка на стоки или услуги на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. вносът на стоки“ [неофициален превод] [4].

6. Член 22 от Шеста директива е озаглавен „Задължения при вътрешната система“ [неофициален превод]. Националната юрисдикция цитира три параграфа от него:

„4. Всяко данъчнозадължено лице подава данъчна декларация в срока, определен от държавите членки […].

5. Всяко данъчнозадължено лице внася нетния размер на данъка върху добавената стойност при подаване на декларацията […].

[…]

8. […] държавите членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяването на измами“ [неофициален превод] [5].

7. Националната юрисдикция цитира и точки 37—39 от Решение на Съда по дело Комисия/Италия (C-132/06) [6].

„37 От членове 2 и 22 от Шеста директива, както и от член 10 ЕО следва, че всяка държава членка има задължение да вземе всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на нейната територия ДДС. За целта държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, счетоводните отчети на същите и другите относими документи, както и да изчислят и да съберат дължимия данък.

38 В рамките на общата система на ДДС държавите членки са длъжни да гарантират спазването на задълженията, които данъчнозадължените лица имат, и те се ползват в това отношение с известна свобода, що се отнася именно до начина на използване на средствата, с които разполагат.

39 Тази свобода все пак е ограничена от задължението да се осигури ефективното събиране на собствените ресурси на Общността и от това да не се създават значителни различия в начина, по който са третирани данъчнозадължените лица, независимо дали става въпрос за вътрешността на една от тези държави членки или за всички тях. Съдът е присъдил, че Шеста директива трябва да се тълкува в съответствие с присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет, според който икономическите оператори, които осъществяват едни и същи сделки, не трябва да бъдат третирани по различен начин при

4 — Вж. понастоящем член 2, параграф 1, букви а) и г) от Директива 2006/112.

5 — Член 22 е заменен от 1 януари 1993 г. с член 28з (Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълване на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници, ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110), което не променя съществено цитираните разпоредби. Вж. понастоящем член 252, параграф 1, и членове 206 и 273 от Директива 2006/112.

6 — Решение от 17 юли 2008 г., Сборник, стр. I-5457.

събиране на ДДС (Решение от 16 септември 2004 г. по дело Cimber Air, C-382/02, Recueil, стр. I-8379, точка 24). Всяко действие на държавите членки, свързано със събирането на ДДС, трябва да спазва този принцип“.

8. В това съдебно решение Съдът стига до извода, че италианската данъчна амнистия (членове 8 и 9 от закон № 289/2002), която заменя малко след изтичането на сроковете, дадени на данъчнозадължените лица за плащане на нормално дължимия размер на ДДС, задълженията, произтичащи от членове 2 и 22 от Шеста директива, с други задължения, които не налагат плащането на посочените суми, лишава от съдържание тези членове. Законът води почти до освобождаване от данък, сериозно затруднява доброто функциониране на общата система на ДДС, нарушава принципа на данъчен неутралитет, като въвежда значителни различия в третирането на данъчнозадължените лица в Италия, и нарушава задължението за осигуряване на еднакво събиране на ДДС във всички държави членки[7].

9. Поради това Съдът постановява, че като предвижда общ и недиференциран отказ от проверка на облагаемите сделки, осъществени през редица данъчни периоди, Италия не е изпълнила задълженията, които има по силата на членове 2 и 22 от Шеста директива и по член 10 ЕО.

Италианското право

10. До 1 април 1996 г. данъчните спорове в Италия се разглеждат от първоинстанционни и второинстанционни данъчни юрисдикции на местно равнище и на равнище провинция, с последна инстанция Commissione Tributaria Centrale със седалище в Рим. Считано от 1 април 1996 г.[8] тази система е заменена с регионални и провинциални данъчни юрисдикции, с възможност за обжалване пред Corte di Cassazione (Касационен съд). Commissione Tributaria Centrale по принцип е премахната. Пред нея не могат да бъдат подавани нови жалби, но тя продължава да заседава в регионални или провинциални състави до разрешаване на всички производства, които са висящи пред нея към посочената дата. Този момент още не е настъпил[9].

11. Разпоредбата, която запитващата юрисдикция следва да приложи[10], влиза в сила на 26 май 2010 г. Нейният текст е следният:

„С цел ограничаване на продължителността на данъчните производства предвид принципа за разумна продължителност на делата по смисъла на [Европейската конвенция за правата на човека, наричана по-нататък „ЕСПЧ“] и с оглед по-специално на неспазването на изискването за „разумен срок“, установено в член 6, параграф 1 от посочената конвенция, висящите данъчни производства, по които първоинстанционните жалби са подадени повече от десет години преди влизането в сила на закона за преобразуване на настоящия декрет в закон и по които държавната данъчна администрация е загубила делото пред първите две съдебни инстанции, се прекратяват в съответствие със следните правила:

а) висящите данъчни производства пред Commissione tributaria centrale, с изключение на тези, които имат за предмет искания за възстановяване, се прекратяват автоматично с определение на председателя на състава или на друг упълномощен негов член […],

7 — Точки 43 и 44 от това решение.

8 — Декрет-закон № 545/1992.

9 — Изглежда, че през октомври 2010 г. все още са висящи близо 211 000 жалби, но е изразена надеждата, че всички висящи пред Commissione Tributaria Centrale производства ще приключат до 31 декември 2012 г., което ще позволи окончателното отпадане на този орган.

10 — Член 3, параграф 2bis от Декрет-закон № 40/2010, въведен със Закон № 73/2010 за преобразуване на този декрет в закон. Член 3 е озаглавен „Съкращаване на съдебното производство и рационализиране на събирането“. По-нататък ще наричам член 3, параграф 2bis, първо изречение и буква а) „спорната разпоредба“.

б) висящите данъчни дела пред Corte di Cassazione могат да се прекратят при заплащане на сума, равняваща се на 5 % от цената на иска […], придружено с отказ от евентуални претенции за справедливо обезщетение по смисъла на Закон № 89 от 24 март 2001 г.[11] Данъчнозадълженото лице може да подаде молба за тази цел до съответния секретариат или деловодство в срок от 90 дни от влизането в сила на закона за преобразуване на настоящия декрет в закон, заедно с удостоверение за съответното плащане. Производствата по настоящата буква се спират до изтичането на срока по второто изречение от нея и се прекратяват с определение за разпределяне на всички съдебни разноски. Съдебни разноски не се възстановяват […]“.

Факти, производство и преюдициален въпрос

12. В годишната си декларация за ДДС за 1980 г. Belvedere costruzioni Srl (наричано по-нататък „Belvedere“) посочва кредит в размер на 24 288 000 ITL. Това дружество подава декларацията си за 1981 г. късно, на 8 април 1982 г. В декларацията си за ДДС за 1982 г. то приспада данъчен кредит по ДДС в размер на 22 264 000 ITL[12], посочвайки тази сума като кредит, който произтича от декларацията за 1981 г.

13. През август 1985 г. данъчната администрация изпраща на Belvedere акт за изменение на данъчното задължение за 1982 г. въз основа на това, че дружеството е подало късно декларацията си за 1981 г. и че следователно кредитът в размер на 22 264 000 ITL не може да се приспадне.

14. Пред първоинстанционната данъчна юрисдикция Belvedere твърди, че претенцията му не произтича от данъчния период за 1981 г., а от кредита, посочен в неговата годишна декларация за 1980 г. Според него, когато ДДС е бил надвнесен през определена година, правото на приспадането му през следващите години се погасява само ако е налице кумулативно неизчисляване на дължимия ДДС за референтния период и неотчитане в годишната декларация. Данъчнозадълженото лице достига до извода, че след като не може да му бъде вменена отговорността за нито едно от тези бездействия, то все още е могло да приспадне от декларацията за 1982 г. кредита по ДДС, произтичащ от декларацията за 1980 г.

15. Данъчната администрация твърди, че тъй като декларацията за 1981 г. е била подадена след определения срок, тя не поражда последици. Поради това трябва да се приеме, че за тази година не е искан кредит и че освен това дружеството не е изразило желание за приспадане на кредит през 1982 г. Следователно извършеното в декларацията за 1982 г. приспадане на кредит, който не произтича от валидна декларация за 1981 г., е било незаконно.

16. През октомври 1986 г. първоинстанционната данъчна юрисдикция постановява решение в полза на Belvedere. През май 1990 г. въззивната инстанция отхвърля жалбата на данъчната администрация. През юли 1990 г. последната подава нова жалба пред запитващата юрисдикция. През 2008 г. тя потвърждава интереса си от продължаване на производството. Доводите и на двете страни по съществото си са същите като пред нисшестоящите юрисдикции.

17. През септември 2010 г. Commissione Tributaria Centrale сезира Съда с преюдициално запитване. По силата на спорната разпоредба тази юрисдикция трябва да прекрати автоматично производството с определение, което ще придобие сила на пресъдено нещо и ще доведе до окончателно погасяване на претенцията на данъчната администрация пред трите юрисдикции.

11 — Т.нар. закон „Pinto“, който предвижда механизъм за подаване на искане за обезщетение за прекомерната продължителност на съдебните производства, приет след поредица силно критични решения на Европейския съд по правата на човека.

12 — Приблизително 11 500 EUR.

В светлината на Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, запитващата юрисдикция иска да се установи дали правото на ЕС позволява това. Ето защо тази юрисдикция поставя следния въпрос:

„Допускат ли член 10 ЕО, понастоящем член 4 ДЕС, и членове 2 и 22 от [Шеста директива] италианска правна норма, съдържаща се в член 3, параграф 2bis от Декрет-закон № 40 от 25 март 2010 г., преобразуван в Закон № 73 от 22 май 2010 г., която преграждa възможността за компетентната данъчна юрисдикция да се произнесе по съществуването на твърдяната данъчна претенция, своевременно предявена от администрацията с жалба срещу неблагоприятно решение, и която по този начин предвижда по същество пълен отказ от претендираното задължение за заплащане на ДДС, когато в две съдебни инстанции е прието, че то не съществува, без да има никакво, дори частично плащане на претендираното задължение от страна на данъчнозадълженото лице, което се ползва от този отказ?“.

18. Италианското правителство и Комисията представят писмени и устни становища.

Предварителни въпроси

Релевантната правна уредба на ЕС

19. Главното производство се отнася до данъчните периоди от 1980 г. до 1982 г. Тъй като пред Commissione Tributaria Centrale не са подавани никакви нови жалби от 1996 г., всички спорове, засегнати от спорната разпоредба, се отнасят до данъчни периоди преди тази дата. Поради това съм съгласна с Комисията, че задълженията, наложени на държавата членка по силата на правната уредба на ЕС относно ДДС, произтичат от Шеста директива, а не от Директива 2006/112, която се прилага едва от 1 януари 2007 г.

20. Що се отнася до релевантните разпоредби на Договора — член 10 ЕО или член 4, параграф 3 ДЕСq — положението може би не е така ясно, като се има предвид, че спорната разпоредба е приета през май 2010 г., след влизането в сила на Договора от Лисабон. Тъй като обаче тези два члена предвиждат по същество едни и същи задължения за действие и за бездействие, разграничението е чисто формално.

Релевантното италианско законодателство

21. Член 3, параграф 2bis, букви a) и b) от преобразувания декрет-закон установява доста различни условия за прекратяване на производствата, според това дали са висящи пред Commissione Tributaria Centrale или пред Corte di Cassazione. По-конкретно, в първия случай производствата се прекратяват автоматично без каквото и да е плащане на данък, докато в последния случай *могат* да се прекратят по молба, подадена в срок от 90 дни и посредством заплащане от данъчнозадълженото лице на 5 % от спорната сума [13].

22. Настоящото преюдициално запитване се отнася само до буква a). Не се разглежда съвместимостта с правото на ЕС на разпоредбите, предвидени в буква b). Този аспект е изтъкнат в друго преюдициално запитване [14], което обаче се отнася не до ДДС — данък, който е предмет на хармонизация в Съюза, — а до нехармонизиран пряк данък върху дивидентите, който изглежда е бил приложен към дружество, установено в трета държава.

13 — Вж. точка 11 по-горе.

14 — Дело 3M Italia (C-417/10), по което е проведено съдебно заседание непосредствено преди това по настоящото дело.

23. Макар че в някои отношения сравнението на буква b) с буква a) може да е полезно, смятам, че е важно да се избегне объркването им. По-специално, в контекста на настоящото дело аз няма да се основа, както прави Комисията, на начина, по който Corte di Cassazione представя или тълкува буква b) в своето преюдициално запитване по посоченото друго дело.

Релевантни аспекти на делото в главното производство

24. Спорът в главното производство се отнася до правото на данъчнозадължено лице да пренесе посочен в декларацията по ДДС кредит във втората година, следваща годината, през която според него този кредит е възникнал, в случаите, когато данъчната декларация за междинната година не е била подадена навреме. Правният въпрос изглежда включва относителната тежест, която следва да се признае съответно на две процесуални разпоредби от италианското законодателство в областта на ДДС, които евентуално отчасти си противоречат.

25. Съществото на този спор обаче няма отношение към преюдициалния въпрос и не би имало значение да се разглежда дали Belvedere или данъчната администрация би трябвало (или е трябвало) да спечелят.

26. От значение в случая е, че производството е започнало на първа инстанция повече от десет години преди влизането в сила на спорната разпоредба (въпреки че това условие по необходимост се изпълнява от всички производства по обжалване, понастоящем висящи пред Commissione Tributaria Centrale, щом като след 1996 г. вече не са възможни нови жалби) и че данъчната администрация е загубила пред две инстанции. Следователно предвидените в спорната разпоредба условия за автоматично прекратяване на производството пред Commissione Tributaria Centrale са изпълнени. Въпросът, на който трябва да се отговори, е дали такова автоматично прекратяване въз основа на тези условия е съвместимо с правото на ЕС.

27. Комисията отбелязва, че първоинстанционната юрисдикция е посветила само осем реда на мотивите за своето решение в полза на Belvedere, докато въззивната юрисдикция е изложила мотивите си в четири реда.

28. Това обстоятелство също изглежда ирелевантно от гледна точка на поставения въпрос, който засяга всички висящи пред Commissione Tributaria Centrale дела. Впрочем то не изглежда особено значимо от никаква друга гледна точка, при положение че първата жалба на данъчната администрация съдържа само дванадесет реда правни мотиви (развити до двадесет и четири реда във втората жалба).

Кратко обобщение на становищата по същество

29. Комисията смята, че е необходимо да се вземе предвид тълкуването на спорната разпоредба, което запитващата юрисдикция прави в акта за преюдициално запитване, а именно че тази разпоредба „предвижда по същество пълен отказ от претендираното задължение за заплащане на ДДС“, когато условията, установени в спорната разпоредба, са изпълнени.

30. Въз основа на това Комисията прави извода, че спорната разпоредба представлява общ отказ като този, който Съдът порицава в Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, и че основно по същите причини като изложените в това решение тя е несъвместима с правото на ЕС. Според Комисията със спорната разпоредба просто е ликвидирана цяла категория претенции на данъчните органи, без каквато и да било преценка на конкретните обстоятелства. Комисията същевременно посочва в съдебното заседание, че не е започнала производство за установяване на неизпълнение на задължения срещу Италия във връзка със спорната разпоредба.

31. Италианското правителство поддържа, че за разлика от амнистията, разгледана в дело Комисия/Италия, посочено по-горе, спорната разпоредба е чисто процесуална норма, която се прилага в производствата пред данъчните юрисдикции, и че тя произвежда действие на етапа след упражняването на правомощията на държавата и изпълнението на нейните задължения в областта на проверката и събирането на сумите, дължими на основание на ДДС. Макар Съдът по принцип да е обвързан от тълкуването на националното право, дадено от националните юрисдикции, настоящото преюдициално запитване има недостатъци, доколкото не обяснява защо спорната разпоредба следва да се разглежда като общ отказ. Поради това Съдът следва да вземе предвид обяснението, представено от италианското правителство.

32. Италианското правителство твърди, при условията на евентуалност, че за разлика от амнистията по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, спорната разпоредба не затруднява сериозно доброто функциониране на общата система на ДДС или принципа на данъчен неутралитет, нито поставя в по-благоприятно положение данъчнозадължените лица, които са извършили данъчни измами [15]. Напротив, тя се прилага само в случаите, при които нуждата от спазване на установеното в ЕКПЧ изискване за разумен срок на решаване на споровете и целта да се облекчи претоварената с все по-продължителни производства съдебна система надделяват над намаляващия обществен интерес от предявяване на данъчни претенции, които вече са отхвърлени пред две инстанции.

Правен анализ

Тълкуване на спорната разпоредба

33. Макар тълкуването на спорната разпоредба да е задължение на националните юрисдикции, не съм съгласна, че Съдът е стриктно обвързан от представянето на тази разпоредба в преюдициалното запитване като пълен отказ от претендираното задължение за заплащане на ДДС. Действието на разпоредбата може да се извлече от нейната формулировка. Това, което запитващата юрисдикция иска да се установи, е дали посоченото действие може да се разглежда като „общ и недиференциран отказ от проверка на облагаемите сделки“ по смисъла на Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, или като достатъчно сходно на такъв отказ, за бъде също толкова несъвместимо с правото на ЕС. Въпросът не презумира, че спорната разпоредба може да се разглежда като такава. В противен случай тълкуването от страна на самата запитваща юрисдикция щеше вече да е представило отговора.

34. Ако обаче се счете за обвързан от това тълкуване, Съдът би трябвало да отговори на въпроса отрицателно.

Сравнение с разгледаните в дело Комисия/Италия разпоредби

35. Действието на спорната разпоредба е значително по-различно от действието на разгледаните в дело Комисия/Италия разпоредби.

36. Последните [16] предоставят по същество широк имунитет срещу проверка или разследване от страна на данъчната администрация по отношение на ДДС, който не е деклариран навреме, в замяна на плащане, вариращо от половината от размера, деклариран впоследствие като дължим, до чисто символична сума. Както посочва Съдът [17], тези разпоредби са имали за ефект

15 — Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точки 44, 45 и 47.

16 — Вж. обобщенията в точка 8 и сл. от решението и в точка 11 и сл. от моето заключение по това дело.

17 — Точка 47 от това решение.

„постав[янето] в по-благоприятно положение [на] извършилите измами данъчнозадължени лица“. Съдът също приема[18], че „[к]ато е въвела обаче мярката на амнистия наскоро след изтичането на сроковете, в които данъчнозадължените лица е трябвало да платят ДДС, и като изисква плащането на много малки в сравнение с реално дължимия данък суми, разглежданата мярка позволява на заинтересованите данъчнозадължени лица да се освободят окончателно от задълженията си във връзка с ДДС, при положение че националните данъчни органи биха могли да открият поне част от тези данъчнозадължени лица през четирите години, предхождащи датата на погасяването на задълженията за нормално дължимия данък. В този смисъл Закон № 289/2002 поставя под въпрос отговорността, която има всяка държава членка, да гарантира правилното събиране на данъка“.

37. Същото не важи за спорната разпоредба в конкретния случай. Италианското правителство и Комисията са съгласни, че тя се прилага към съдебната фаза, а не към административната фаза на производството, за която отговаря данъчната администрация. Процесуалният характер на спорната разпоредба се подчертава от факта, че тя не се прилага само за ДДС, както разпоредбите, разгледани в дело Комисия/Италия, посочено по-горе, а към производства по обжалване пред Commissione Tributaria Centrale, свързани с всякакви видове данъци. Разпоредбата не предвижда имунитет срещу разследване или проверка от страна на данъчната администрация. Всички въпросни дела са били разследвани и сумите, които са били счетени за дължими, са били поискани преди приемането на спорната разпоредба. Тази разпоредба прекратява производството по касационната жалба на данъчната администрация срещу неблагоприятното за нея съдебно решение, но не поставя в особено по-благоприятно положение извършилите данъчни измами данъчнозадължени лица. Всъщност изглежда невероятно (доста невероятно, надявам се) такива лица да спечелят два пъти съдебен спор с данъчната администрация — не само на първа инстанция, но и след въззивно обжалване. Накрая, спорната разпоредба влиза в сила повече от четиринадесет години след крайния срок, в който касационните жалби са можели да бъдат подадени, а не „много скоро след изтичането на сроковете, в които данъчнозадължените лица е трябвало да платят ДДС“[19].

38. Поради това не е възможно да се потвърди, че спорната разпоредба „поставя под въпрос отговорността, която има всяка държава членка, да гарантира правилното събиране на данъка“ по същия начин както разпоредбите, разгледани в дело Комисия/Италия, посочено по-горе.

Задълженията на държавите членки

39. Комисията поставя на преден план задълженията на държавите членки „да взем[ат] всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на [тяхната] територия ДДС“, „да гарантират спазването на задълженията, които данъчнозадължените лица имат“, „да […] осигур[ят] ефективното събиране на собствените средства на Общността“ и „да не […] създават значителни различия в начина, по който са третирани данъчнозадължените лица“[20].

40. Тези задължения обаче не могат да се разпростират дотам да гарантират, че данъчната администрация може да продължава с обжалването на съдебните решения, докато не спечели. Освен това няма принцип на правото на ЕС, който да изисква да е на разположение обжалване пред повече от една инстанция. Самият Съд на ЕС представлява пример, при някои видове производства, за юрисдикция, която е първа и последна инстанция. В някои други правни системи правото на обжалване не е абсолютно и разрешението за обжалване рядко може да

18 — Точка 52 от това решение.

19 — Освен това настоящото дело се отнася до претенция за кредит, който е възникнал (или не е възникнал) преди около 30 години.

20 — Решение по дело Комисия/Италия, посочено в точка 7 по-горе, точки 37—39.

бъде дадено на страна, която е загубила пред две последователни съдебни инстанции. Във всяка система трябва да има положение, при което вече не е възможно обжалване. Няма система, която да гарантира, че окончателното решение ще бъде неопровержимо правилно от правна гледна точка.

41. Спорната разпоредба прекратява касационното обжалване от данъчния орган след неблагоприятни съдебни решения на първа и втора инстанция. Следователно тя се прилага към положение, при което този орган е предприел мерки, които могат да се считат за подходящи за гарантиране на събирането на ДДС, смятан от него за дължим, но при което и първоинстанционната, и въззивната юрисдикция са постановили, че претендираният ДДС в действителност не е бил дължим. Не мога да приема, че такава мярка представлява сама по себе си неизпълнение на задължението на държавата членка да гарантира правилното прилагане на системата на ДДС.

42. В съдебното заседание Комисията приема, че няма общо задължение за държавата членка да гарантира възможността на данъчната администрация да подаде касационна жалба по спорове във връзка с ДДС, но посочва, че когато такова обжалване по правило е възможно, не е позволено произволно определена подгрупа жалби да бъдат „обезглавени“, след като са подадени, но преди да е постановено решение по тях.

43. Смятам, че спорната разпоредба не се отнася до произволно определена подгрупа жалби. Тя се отнася до всички производства по обжалване пред Commissione Tributaria Centrale, в които данъчната администрация е загубила пред първите две юрисдикции и които са били висящи повече от десет (на практика четиринадесет) години. Задължението на държавите членки съгласно член 22 от Шеста директива да гарантират правилното събиране на приходите от ДДС трябва да бъде изпълнено в много по-кратък срок [21]. Би могло действително да се твърди, че като не е гарантирала решаването на споровете в областта на данъчното облагане в разумен срок след окончателното определяне на размера на ДДС, въпреки двете съдебни решения в полза на една и съща страна, Италия не е изпълнила това задължение. Смятам, че не може да се твърди, че тя не е изпълнила своето задължение, като е прекратила тези спорове след четиринадесет години по единствения начин, който не би могъл да доведе до несправедливост спрямо страната, в полза на която са били постановени тези предходни съдебни решения. (Подчертавам, че тези бележки се отнасят за самата спорна разпоредба, а не за другата разпоредба, която се прилага към жалбите пред Corte di Cassazione, или за отношението между двете.)

44. Комисията се позовава също на Решение на Съда по дело Lucchini [22] и особено на Решение на Съда по дело Fallimento Olimpiclub [23]. И двете дела се отнасят до прилагането на принципа на сила на пресъдено нещо в италианското право. В Решение по дело Lucchini Съдът приема, че правото на ЕС не допуска прилагането на разпоредба от националното право, която има за цел да закрепи този принцип, ако прилагането ѝ възпрепятства възстановяването на държавна помощ, чиято несъвместимост с общия пазар е установена от Комисията с решение, което е станало окончателно. В Решение по дело Fallimento Olimpiclub, позовавайки се на Решение по дело Lucchini, Съдът постановява, че правото на ЕС не допуска прилагането на същата разпоредба в спор относно ДДС за данъчна година, за която все още не е прието окончателно съдебно решение, когато такова прилагане би създало пречки за отчитането от националната юрисдикция на правните норми на Съюза относно злоупотребите в областта на ДДС. Комисията се стреми да направи сравнение между тези две приложения на принципа на

21 — Член 22, параграфи 4 и 5 от Шеста директива предвижда, че данъчнозадължените лица са длъжни да подават данъчна декларация в срок от два месеца след изтичането на всеки данъчен период, който не може да надхвърля една година, и да внасят нетния размер на ДДС при подаване на декларацията.

22 — Решение от 18 юли 2007 г. (C-119/05, Сборник, стр. I-6199).

23 — Решение от 3 септември 2009 г. (C-2/08, Сборник, стр. I-7501).

пресъдено нещо, които правото на ЕС не допуска, и спорната разпоредба, доколкото последната изглежда предоставя сила на пресъдено нещо на решението на въззивната юрисдикция, същевременно изключвайки от преценката на (юрисдикцията, която е щяла да бъде) касационна инстанция всякакви въпроси за съвместимост с правото на Съюза

45. Не смятам, че това сравнение е валидно. Положението по дело Lucchini е много специфично; спорът се отнася до принципи, регулиращи разпределянето на правомощията между държавите членки и Общността в областта на държавните помощи, тъй като Комисията разполага с изключителна компетентност да разглежда съвместимостта с общия пазар на национална мярка за държавна помощ. От своя страна Решение по дело Fallimento Olimpiclub, макар и по-тясно свързано с настоящия случай, доколко то се отнася до ДДС, е разрешило специфичния въпрос дали тълкуване на принципа за силата на пресъдено нещо, съгласно което в споровете в областта на ДДС, щом като силата на пресъдено нещо по дадено дело се отнася до основен въпрос, общ и за други дела, тя има обвързващо действие по този въпрос, макар и направените по този повод констатации да се отнасят за различен данъчен период, е съвместимо с принципа на ефективност. Настоящото дело не се отнася към едно от тези две положения, нито към сходно положение, и трябва да бъде решено в зависимост от специфичните му характеристики.

46. Комисията подчертава още, че приходите от ДДС съставляват основата на един от „собствените ресурси“ на ЕС, за ефективното събиране на който са отговорни държавите членки [24].

47. Това, разбира се, е вярно. Собствените ресурси, произтичащи от приходи от ДДС, са определени на 0.3 % от хармонизираните бази за изчисляване на ДДС за всяка държава членка [25]. Тъй като теоретичната хармонизирана база всъщност се изчислява въз основа на действително събраните суми [26], ефективното събиране от държавите членки засяга бюджетните приходи на ЕС.

48. Все пак задължението за ефективно събиране не може да бъде абсолютно. Разходите и перспективите за събиране трябва да се претеглят спрямо потенциалните приходи. Що се отнася до спорната разпоредба, разходи ще възникнат не само за данъчната администрация, когато тя води съдебни дела, но и за държавата, която запазва съществуването на Commissione Tributaria Centrale за предвидимо много дълъг период. Перспективите за събиране на данъка са повлияни не само от факта, че две съдебни решения са били неблагоприятни за данъчната администрация, но също и от самия ход на времето, което може да е довело до невъзможност за възстановяване на някои суми, дори в случай на последващо благоприятно решение. Освен това задължението за събиране трябва да се претегли спрямо задължението да се позволи на данъчнозадълженото лице да приключи счетоводната си отчетност в разумен срок след края на всеки данъчен период по ДДС. Когато даден спор е висящ за много дълъг период, неизбежно идва момент, в който тези съображения трябва да надделеят над задължението да се предявят всички претенции за ДДС. Условията, предвидени в спорната разпоредба, не изглеждат неразумни в този контекст.

Сравнение с член 16 от Закон № 289/2002

49. Комисията се позовава на съдебната практика на Corte di Cassazione, отнасяща се до член 16 от Закон № 289/2002, членове 8 и 9 от който са били предмет на иска на Комисията по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, и които Съдът приема за несъвместими с правото на ЕС. Член 16 позволява на данъчнозадължените лица да издействат прекратяване на всяко висящо

24 — Вж. второ и четиринадесето съображение от преамбюла на Шеста директива и Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 39.

25 — Вж. член 2 от Решение 2007/436/ЕО, Евратом на Съвета от 7 юни 2007 година относно системата на собствените ресурси на Европейските общности (ОВ L 163, стр. 17).

26 — Вж. European Union public finance, четвърто изд. (Служба за публикации на ЕС, 2008 г.), стр. 239.

производство пред данъчна юрисдикция срещу заплащане на 10 % от спорната сума, или на 150 EUR, ако спорната сума е по-ниска от 2 000 EUR. Corte di Cassazione постановява, че този член също като членове 8 и 9 от Закон № 289/2002 е несъвместим с правото на ЕС. Комисията твърди, че това решение е релевантно за преценката на спорната разпоредба, която според нея е „на практика идентична“.

50. Съвместимостта с правото на ЕС на член 16 от Закон № 289/2002 не е предмет на настоящото производство и при тези обстоятелства Съдът не следва да се произнася. При все това отбелязвам, че между тази разпоредба и спорната разпоредба има поне една значителна разлика, доколкото се прилага за всички висящи производства пред всички данъчни юрисдикции, независимо от тяхната продължителност. Следователно тя доста повече прилича на „общ отказ“, отколкото спорната разпоредба, която се прилага само към третоинстанционните производства, когато производството като цяло е висящо повече от десет (на практика четиринадесет) години. Поради това не мисля, че каквато и да е национална съдебна практика относно член 16 от Закон № 289/2002 може да се приеме за релевантна за настоящия случай.

Сравнение със спогодбите по всеки конкретен случай

51. Комисията подчертава, че спорната разпоредба води до прекратяване на всички спорове, за които се отнася, независимо от вероятността за приемане на решение в полза на данъчния орган. Тя я сравнява с други разпоредби от италианското право, които допускат постигане на съдебна спогодба между данъчната администрация и данъчнозадълженото лице въз основа на индивидуално разглеждане на спора от органа и/или заплащане от данъчнозадълженото лице на част от спорната сума. Според Комисията спорната разпоредба представлява общ отказ по смисъла на Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, а не спогодба по всеки конкретен случай, която тя изглежда смята за приемлива.

52. За мен този довод не е убедителен.

53. Несъмнено загубилата на първа инстанция и след въззивно обжалване страна може да спечели след касационно обжалване. Освен това такава страна по правило ще оцени с по-голяма или с по-малка точност своя интерес и шансове за успех, преди да подаде касационна жалба. Публично образувание като данъчната администрация може също да иска, на по-общо основание за правна сигурност, да получи касационно решение в обществен интерес.

54. От една страна, спорната разпоредба на практика изглежда замества преценката от данъчния орган на неговия интерес да води делото с квазистатистическо приблизително изчисляване на шансовете да бъде постановено различно решение в рамките на обжалването. Когато тези шансове са малки, както изглежда е съобразено в спорната разпоредба, непроизнасянето на касационната инстанция, макар и да не е идеално, изглежда по-малко проблематично решение.

55. От друга страна, договорена във всеки отделен случай спогодба, с която данъчната администрация се отказва от претенцията си за събиране на пълния размер, който счита за дължим, в замяна на плащане на част от тази сума, не изглежда по-сполучлив подход. Той непременно води до размер на данъка, по-голям или по-малък от този, който е щял да бъде събран при правилно тълкуване на релевантното законодателство, като същевременно прегражда всяка възможност за постановяване на решение по това тълкуване от юрисдикцията, която е последна инстанция.

56. И двете възможности не са идеални, що се отнася до събирането на пълния размер на дължимия данък, но нито една от тях не изглежда неприемлива или сравнима с общ отказ по смисъла на Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе.

Обосновка въз основа на ЕКПЧ

57. Напротив, необходимостта от спазване на изискването за „разумен срок“ в член 6, параграф 1 от ЕКПЧ[27] (и член 47 от Хартата на основните права на ЕС, която държавите членки са длъжни да спазват, когато прилагат правото на ЕС) изглежда напълно ясна и особено убедителна обосновка за норма като спорната разпоредба. По отношение на изискванията за правна сигурност десет години изглеждат особено дълъг период за висящо съдебно производство, освен ако този период е обоснован със специфичните обстоятелства по делото[28]. Спорната разпоредба на практика се прилага само за производства, които през април 2010 г. са висящи на трета инстанция от десет (на практика четиринадесет) години или повече и чиято обща продължителност е доста по-голяма. Макар и да е очевидно, че такава продължителност представлява сериозен проблем, с който държавата членка трябва да се заеме[29], не мисля, че задължението да се гарантира ефективното събиране на приходите от ДДС, предвидено от правото на ЕС, може да изисква поддържането за повече от десет или четиринадесет години на положение на правна несигурност, що се отнася до спорния размер на един данък, във връзка с който данъчнозадълженото лице вече е получило две благоприятни съдебни решения.

58. Вследствие на това предвид гореизложените съображения съм на мнение, че спорната разпоредба в настоящото дело не е сходна с разпоредбите, разглеждани в дело Комисия/Италия, посочено по-горе, и че тя не представлява неизпълнение на задължението на Италия да гарантира правилното прилагане на системата на ДДС.

Изискването за данъчен неутралитет

59. Един аспект на спорната разпоредба обаче изглежда спорен в светлината по-специално на Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, във връзка с изискването за „данъчен неутралитет“, т.е. задължението „да не се създават значителни различия в начина, по който са третирани данъчнозадължените лица, независимо дали става въпрос за вътрешността на една от тези държави членки или за всички тях“[30].

60. Комисията изтъква този аспект, задавайки въпроса защо, щом като целта на член 3, параграф 2bis от преобразувания декрет-закон наистина е била да се намали забавянето на делата пред Commissione Tributaria Centrale и пред Corte di Cassazione, тази разпоредба се прилага само за производствата, които са били висящи повече от десет години към определена дата, а не за всички производства с достигането на предела от десет години.

61. Този въпрос не ми изглежда уместен в контекста на настоящото дело, което — трябва да се напомни — се отнася до дела, отнесени пред Commissione Tributaria Centrale. Когато спорната разпоредба влиза в сила, всички производства по обжалване пред тази юрисдикция са били висящи повече от десет години и тя вече не е могло да бъде сезирана с нови жалби.

62. Въпреки това член 3, параграф 2bis като цяло създава разлика в третирането на жалбите пред последната инстанция в производства по ДДС, преди всичко в зависимост от датата, на която те са били подадени, отколкото в зависимост от продължителността на периода, в който

27 — Европейският съд по правата на човека неколкократно е постановявал, че съдебни производства с продължителност от по-малко от десет години нарушават член 6, параграф 1 от ЕКПЧ (вж. например Решение на ЕСПЧ по дело Sciortino с/у Италия от 18 октомври 2001 г., № 30127/96, точка 19 и сл., и Решение на ЕСПЧ по дело Scordino с/у Италия (№ 1) от 29 март 2006 г., [ГК], № 36813/97, ЕСПЧ 2006-V, точка 175 и сл.).

28 — В контекста на производствата пред юрисдикциите на ЕС вж. например Решение на Съда от 16 юли 2009 г. по дело Der Grüne Punkt — Duales System Deutschland/Комисия (C-385/07 P, Сборник, стр. I-6155, точка 181 и сл.

29 — Вж. бележка под линия 9 по-горе.

30 — Точка 39 от това решение.

те са били висящи [31]. И макар десетгодишният срок да може да се разглежда като обективен критерий (но произволен както всеки срок) в светлината на изискването за „разумен срок“ в член 6, параграф 1 от ЕКПЧ и член 47 от Хартата на основните права, не изглежда приемливо този критерий да поражда различни последици единствено в зависимост от датата, на която е била подадена жалбата пред последната инстанция.

63. Все пак не считам този елемент за достатъчно основание, за да може спорната разпоредба сама по себе си да се приеме за несъвместима със задължението на Италия да гарантира ефективно събиране на приходите от ДДС и ефективно спазване на задълженията на данъчнозадължените лица съгласно системата на ДДС. Би могло да се изисква всички положения, обхванати от член 3, параграф 2bis от преобразувания декрет-закон, да бъдат третирани еднакво поне доколкото се отнасят за ДДС. Ако висящите пред Corte di Cassazione жалби бяха третирани по същия начин както жалбите пред Commissione Tributaria Centrale щом продължителността на производството достигне десетгодишния предел, тази трудност би могла да бъде премахната. Същото би могло да се отнася и за случая, в който действащото третиране на жалбите пред Corte di Cassazione би се прилагало и по отношение на висящите пред Commissione Tributaria Centrale жалби. Аз обаче не мисля, че Съдът следва да се произнесе в рамките на настоящото преюдициално запитване по един от тези подходи или по който и да е друг подход. Такова разглеждане не е релевантно за отговора на въпроса дали мярка като спорната разпоредба, разглеждана поотделно, е несъвместима с правилното тълкуване на правната уредба на ЕС.

Заключение

64. По изложените съображения смятам, че Съдът трябва да отговори на поставения от Commissione Tributaria Centrale въпрос, както следва:

„Член 4, параграф 3 ДЕС (предишен член 10 ДЕО) и членове 2 и 22 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, допускат национална разпоредба, съгласно която в спорове между данъчнозадължено лице и данъчната администрация относно данъка върху добавената стойност касационното производство, започнато по касационна жалба на данъчната администрация, която е загубила делото в рамките на първоинстанционното и на въззивното обжалване, се прекратява автоматично без решение по същество от касационната юрисдикция, когато са изминали десет години от подаването на жалбата пред първата инстанция“.

31 — В действителност разграничението е тройно: жалбите пред Commissione Tributaria Centrale са третирани различно от жалбите пред Corte di Cassazione, и жалбите пред последния са третирани различно в зависимост от това дали производствата са започнали на първа инстанция преди или след 26 май 2000 г.