Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ELEANOR SHARPSTON
föredraget den 17 november 2011 [1]

Mål C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza
mot
Belvedere Costruzioni Srl

(begäran om förhandsavgörande från Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Italien))

”Medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatt — Artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet — Avgörande av mål utan beslut i tredje instans”

1. För att reducera en väsentlig anhopning av arbete i skattedomstolarna har Republiken Italien infört lagstiftning som innebär att ett av skattemyndigheten inlett överklagande i sista instans ska avgöras utan ett beslut i saken, när skattemyndighetens talan har ogillats i både första och andra instans och tvisten pågått i över tio år.

2. Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (centrala skattedomstolen, avdelningen för Bologna), där ett sådant mål pågår, söker klarhet i huruvida en sådan bestämmelse – när tvisten avser mervärdesskatt – är förenlig med medlemsstatens skyldighet att säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatt.

Unionsrätten

3. Enligt artikel 4.3 FEU (tidigare artikel 10 EG) ska medlemsstaterna säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av fördragen eller av unionens institutioners akter, hjälpa unionen att fullgöra sina uppgifter och avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål. I mervärdesskattelagstiftningen föreskrivs vissa ytterligare särskilda skyldigheter.

4. Sedan den 1 januari 2007 återfinns de huvudsakliga bestämmelserna på mervärdesskatteområdet i direktiv 2006/112. [2] Vid tidpunkten för de aktuella omständigheterna i det nationella målet återfanns de i sjätte direktivet. [3] Den nationella domstolen har särskilt åberopat artiklarna 2 och 22 i sistnämnda direktiv.

5. I artikel 2 föreskrevs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

3 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, som ändrats vid flera tillfällen, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor.” [4]

6. Artikel 22 i sjätte direktivet hade rubriken ”Skyldigheter enligt det inhemska systemet”. Den nationella domstolen har angett tre punkter:

”4. Varje skattskyldig person skall lämna en deklaration inom en tidsperiod som skall bestämmas av varje medlemsstat. …

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen. …

…

8. … [M]edlemsstaterna [får] ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.” [5]

7. Den nationella domstolen har också angett punkterna 37–39 i domstolens dom i mål C-132/06, kommissionen mot Italien: [6]

”37 Det framgår av artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och av artikel 10 EG att varje medlemsstat är skyldig att vidta alla rättsliga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet. Medlemsstaterna är därmed skyldiga att kontrollera de skattskyldiga personernas deklarationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas.

38 Inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska medlemsstaterna säkerställa att de skattskyldiga personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts. Medlemsstaterna har i detta avseende en viss handlingsfrihet, bland annat vad gäller det sätt på vilket de medel som de förfogar över ska användas.

39 Denna handlingsfrihet är dock begränsad genom skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av gemenskapens egna medel och genom skyldigheten att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de skattskyldiga personerna, vare sig inom en enskild medlemsstat eller mellan medlemsstaterna. Domstolen har funnit att sjätte direktivet ska tolkas mot bakgrund av principen om skatteneutralitet som är inneboende i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Enligt denna princip får ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air, REG 2004, s. I-8379, punkt 24). Denna princip ska iakttas för alla åtgärder som medlemsstaterna vidtar för uppbörd av mervärdesskatt.”

8. I nämnda dom fann domstolen att en italiensk skatteamnesti (artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002) som, en mycket kort tid efter utgången av fristen för att erlägga den mervärdesskatt som normalt skulle ha betalats, ersatte skyldigheterna enligt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet med andra skyldigheter som inte innehöll ett krav på betalning av nämnda belopp, berövade dessa artiklar allt

4 — Se nu artiklarna 2.1 a och d i direktiv 2006/112.

5 — Artikel 22 ersattes från och med den 1 januari 1993 av artikel 28h (rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33), utan att några ändringar i sak gjordes av de nu relevanta artiklarna. Nu artiklarna 252.1, 206 och 273 i direktiv 2006/112.

6 — Domstolens dom av den 17 juli 2008 i mål C-132/06, kommissionen mot Italien (REG 2008, s. I-5457).

innehåll. Lagen innebar i stort sett ett undantag från skatteplikt som allvarligt äventyrade det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, vilket gjorde att principen om skatteneutralitet snedvreds genom att väsentliga variationer infördes i behandlingen av skattskyldiga personer i Italien och undergrävde skyldigheten att säkerställa att uppbörden skedde på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. [7]

9. Domstolen slog därför fast att Italien hade underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och enligt artikel 10 EG, genom att föreskriva ett allmänt och odifferentierat undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsperioder.

Italiensk rätt

10. Fram till den 1 april 1996 prövades i Italien skattemål i skattedomstolar i första och andra instans på lokal respektive provinsiell nivå med Commissione Tributaria Centrale i Rom som sista instans. Från och med den 1 april 1996 [8] ersattes detta system med regionala och provinsiella skattedomstolar i första och andra instans med Corte di Cassazione (kassationsdomstolen) som sista instans. Commissione Tributaria Centrale upplöstes i princip och inga nya överklaganden kunde göras till domstolen. Den skulle dock fortsätta att döma, i regionala och provinsiella avdelningar, tills alla mål som vid nämnda datum var anhängiga i domstolen hade avgjorts. Detta har ännu inte skett. [9]

11. Den bestämmelse som är aktuell i det nationella målet [10] trädde i kraft den 26 maj 2010. Den har följande lydelse:

”För att säkerställa att rättegångar i skatteärenden avgörs inom skälig tid, såsom krävs enligt [Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen)], avgörs pågående skattemål i vilka talan i första instans väckts mer än tio år före ikraftträdandet av den lag som omvandlade föreliggande dekret till lag, när den statliga skattemyndighetens talan har ogillats i både första och andra instans, på den grunden att det i artikel 6.1 i nämnda konvention föreskrivna kravet på ’skälig tid’ har åsidosatts, på följande sätt:

a) Skattemål som pågår vid Commissione Tributaria Centrale, med undantag för de som rör ansökningar om återbetalning, avgörs automatiskt genom dekret av ordföranden eller annan därtill befullmäktigad person …

b) Skattemål som pågår vid Corte di Cassazione kan utsläckas genom erläggande av ett belopp motsvarande 5 procent av tvistens värde ... och samtidigt avstående från alla eventuella anspråk på skälig ersättning i den mening som avses i lag nr 89 av den 24 mars 2001.[[11]] Den skattskyldige kan i detta syfte, inom 90 dagar från ikraftträdandet av den lag som omvandlar föreliggande dekret till lag, framställa en ansökan till det behöriga sekretariatet eller kansliet, med intyg om berörd betalning. De mål som avses enligt denna punkt vilandeförklaras till dess att fristen enligt andra meningen häri har löpt ut och avgörs genom föreläggande att betala samtliga rättegångskostnader. Någon återbetalning ska inte ske under några förhållanden. …”

7 — Punkterna 43 och 44 i domen.

8 — Lagstiftningsdekret nr 545/1992.

9 — Knappt 211 000 överklaganden pågick fortfarande i oktober 2010, men förhoppningen är att alla pågående rättegångar i Commissione Tributaria Centrale ska ha avslutats senast den 31 december 2012, vilket skulle göra det möjligt att slutligt upplösa domstolen.

10 — Artikel 3.2 bis i lagdekret nr 40/2010 omvandlades till lag genom lag nr 73/2010, genom vilken artikel 3.2 bis infördes. Artikel 3 har rubriken ”Färre rättegångar och effektivare uppbörd”. Första meningen och strecksats a) i artikel 3.2 bis kallas nedan den omtvistade bestämmelsen.

11 — Den så kallade Pintolagen, som tillhandahåller en mekanism för att kräva kompensation för rättegångar som pågått för lång tid, vilken infördes efter en rad mycket kritiska domar från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågan

12. I sin mervärdesskattedeklaration för 1980 deklarerade Belvedere Costruzioni Srl (nedan kallat Belvedere) en fordran på 24 288 000 ITL. Företaget lämnade in sin mervärdesskattedeklaration för 1981 för sent, den 8 april 1982. I sin mervärdesskattedeklaration för 1982 drog företaget av 22 264 000 ITL [12], vilket uppgavs vara en fordran som följde av deklarationen för år 1981.

13. I augusti 1985 efterbeskattade skattemyndigheten Belvedere för 1982, på grunden att företaget hade lämnat in sin mervärdesskattedeklaration för 1981 för sent och därför inte hade rätt att dra av nämnda fordran om 22 264 000 ITL.

14. I skattedomstolen i första instans gjorde Belvedere gällande att nämnda fordran inte härrörde från skatteåret 1981 utan från den fordran som framgick av dess deklaration för 1980. Företaget gjorde gällande att en skattskyldig person endast förlorar rätten att under efterföljande år göra avdrag för överskjutande ingående mervärdesskatt avseende ett tidigare år, när denne både underlåtit att beräkna mervärdesskatten under den relevanta perioden och att redovisa denna i den årliga deklarationen. Eftersom Belvedere inte hade gjort sig skyldig till någon sådan underlåtelse kunde företaget, i sin deklaration för 1982, fortfarande dra av den fordran som framgick av deklarationen för 1980.

15. Skattemyndigheten ansåg att deklarationen för 1981 saknade rättsverkningar, eftersom den inte hade lämnats in i rätt tid. Således hade företaget det året varken framställt en ansökan om återbetalning eller uttryckt en avsikt att för 1982 göra avdrag för en fordran. Det avdrag som den skattskyldige gjort i deklarationen för år 1982 för en fordran som inte framgick av en giltig deklaration för år 1981 stred därför mot lagen.

16. I oktober 1986 dömde den första skattedomstolen till Belvederes fördel. I maj 1990 avslog den andra skattedomstolen skattemyndighetens överklagande. I juli 1990 överklagade skattemyndigheten sistnämnda dom till den hänskjutande domstolen. 2008 bekräftade myndigheten sin avsikt att vidhålla sin talan. Parternas grunder var i stort sett samma som i de första två instanserna.

17. I september 2010 hänsköt Commissione Tributaria Centrale en tolkningsfråga till domstolen. Enligt den omtvistade bestämmelsen ska målet i Commissione Tributaria Centrale automatiskt avgöras genom ett dekret som utgör *res judicata* och slutligt utsläcker ett anspråk som skattemyndigheten har framställt i rättegång i tre instanser. Mot bakgrund av domen i målet C-132/06 söker den nationella domstolen klarhet i huruvida detta är förenligt med unionsrätten. Den har därför ställt följande fråga till domstolen:

”Utgör artikel 10 EG, nu artikel 4 FEU, och artiklarna 2 och 22 i [sjätte direktivet] hinder för att tillämpa bestämmelsen i artikel 3.2 bis i lagdekret nr 40 av den 25 mars 2010, omvandlad till lag nr 73 av den 22 maj 2010, som innebär att skattedomstolarna inte får pröva en talan om betalning av skatt som skattemyndigheten i rätt tid har anhängiggjort genom att överklaga avgöranden som har gått myndigheten emot, och i princip innebär att myndigheten måste avstå från hela den omtvistade mervärdesskattefordringen, när domstolarna i två instanser har funnit att det saknas grund för fordringen, utan att den skattskyldige som gynnas av detta avstående behöver betala ens en del av fordringen?”

18. Skriftliga och muntliga yttranden har inkommit från den italienska regeringen och kommissionen.

12 — Vilket motsvarar cirka 11 500 euro.

Inledande synpunkter

Relevant unionslagstiftning

19. Målet i den nationella domstolen avser mervärdesskatteåren 1980–1982. Eftersom inga nya överklaganden har inkommit till Commissione Tributaria Centrale sedan 1996 gäller samtliga mål som berörs av den omtvistade bestämmelsen åren före detta år. Jag delar därför kommissionens uppfattning att eventuell mervärdesskatt som pålagts en medlemsstat enligt unionens mervärdesskattelagstiftning har utgått enligt sjätte direktivet snarare än direktiv 2006/112, som endast har varit i kraft sedan den 1 januari 2007.

20. I fråga om den relevanta fördragsbestämmelsen – artikel 10 EG eller artikel 4.3 FEU – kan situationen vara något mer otydlig, eftersom den omtvistade bestämmelsen antogs i maj 2010, efter det att Lissabonfördraget hade trätt i kraft. Då de två artiklarna emellertid innehåller i stort sett samma positiva och negativa skyldigheter, är dock skillnaden endast formell.

Relevant italiensk lagstiftning

21. Med avseende på avgörande av mål skiljer sig kriterierna i artikel 3.2 bis stycke a) respektive b) i det omvandlade lagdekretet åt väsentligt beroende på om målet är anhängigt i Commissione Tributaria Centrale eller i Corte di Cassazione. Exempelvis avgörs en rättegång i den förra domstolen automatiskt utan erläggande av skatt, medan en rättegång i den senare domstolen *kan* avgöras på ansökan inom 90 dagar, varvid 5 procent av det omstridda beloppet ska betalas av den skattskyldige.[13]

22. Föreliggande begäran om förhandsavgörande gäller endast stycke a). Tillåtligheten av bestämmelserna i stycke b) ska inte prövas. Den aspekten har uppkommit i en annan begäran om förhandsavgörande till domstolen[14] som dock inte avser mervärdesskatt, vilken är en skatt som harmoniseras inom unionen, utan en icke-harmoniserad direkt skatt på utdelning som enligt uppgift tillämpades på ett företag utanför EU.

23. Emedan det i vissa avseenden kan vara värdefullt att jämföra stycke b) med stycke a), är det viktigt att inte koppla ihop de två styckena. Framför allt skulle jag inte inom ramen för förevarande mål, såsom kommissionen gjort, lägga någon vikt vid det sätt på vilket Corte di Cassazione beskrev eller tolkade stycke b) i sitt beslut om hänskjutande i mål C-147/10.

Relevanta aspekter i det nationella målet

24. Det nationella målet avser en skattskyldig persons rätt att föra över en mervärdesskattefordran till det andra året efter det år fordran påstås ha uppkommit, när skattedeklarationen för det mellanliggande året inte lämnades in i rätt tid. Rättsfrågan avser den relativa vikt som ska läggas vid var och en av två, eventuellt delvis motstridiga, processuella bestämmelser i den italienska mervärdesskattelagstiftningen.

25. Tvistens sakfrågor ligger dock utanför tolkningsfrågan och frågan huruvida Belvedere eller skattemyndigheten skulle ha (eller har) vunnit målet saknar relevans.

13 — Se punkt 11 ovan.

14 — Mål C-417/10, 3M Italia, i vilket förhandling hölls omedelbart före förhandlingen i förevarande mål.

26. Vad som är relevant är att målet anhängiggjordes i första instans mer än tio år innan den omtvistade bestämmelsen trädde i kraft (även om detta är något som gäller samtliga överklaganden i Commissione Tributaria Centrale för närvarande, eftersom det inte har varit möjligt att inkomma med nya överklaganden till nämnda domstol sedan 1996) och att skattemyndigheten tappat målet både i första och andra instans. Följaktligen är förutsättningarna i den omtvistade bestämmelsen för automatiskt avgörande av målet i Commissione Tributaria Centrale uppfyllda. Den fråga som ska besvaras är om ett sådant automatiskt avgörande av målet på grundval av dessa förutsättningar är förenligt med unionsrätten.

27. Kommissionen har anmärkt att den första domstolen endast ägnade åtta rader åt att motivera sitt bifall till Belvederes talan och att den andra domstolen endast ägnade fyra rader åt motiveringen.

28. Även denna omständighet saknar betydelse för tolkningsfrågan, som omfattar samtliga mål i Commissione Tributaria Centrale. Inte heller är omständigheten relevant av andra skäl, eftersom skattemyndighetens första överklagande i sig endast innehöll 12 rader med rättslig argumentering (som utökades till 24 rader i det andra överklagandet).

Kortfattad beskrivning av argumenten i sakfrågan

29. Kommissionen har gjort gällande att det är nödvändigt att utgå från den hänskjutande domstolens tolkning av den omtvistade bestämmelsen i tolkningsfrågan, nämligen att den ”i princip innebär att myndigheten måste avstå från hela den omtvistade mervärdesskattefordran” när förutsättningarna i den omtvistade bestämmelsen är uppfyllda.

30. Mot denna bakgrund har kommissionen anfört att den omtvistade bestämmelsen utgör ett allmänt undantag av den typ som inte godtogs i domen i mål C-132/06 och som, av samma skäl som angetts i nämnda dom, inte tillåts enligt unionsrätten. Kommissionen har gjort gällande att en hel grupp av anspråk från skattemyndigheternas sida helt enkelt utplånas enligt den omtvistade bestämmelsen, utan någon som helst utvärdering av de individuella omständigheterna. Vid förhandlingen angav dock kommissionen att någon fördragsbrottstalan inte hade inletts mot Italien avseende den omtvistade bestämmelsen.

31. Den italienska regeringen har gjort gällande att den omtvistade bestämmelsen, till skillnad mot amnestin i mål C-132/06, är en rent processuell bestämmelse som är tillämplig på rättegångar i skattedomstolarna, och är verksam på en nivå som är underordnad statens utövande av sin befogenhet och fullgörande av sina skyldigheter med avseende på verifiering och uppbörd av belopp som ska erläggas i mervärdesskatt. Emedan domstolen i princip är bunden av den nationella domstolens tolkning av nationell rätt, är beslutet om hänskjutande bristfälligt såtillvida att det inte förklarar varför den omtvistade bestämmelsen ska anses utgöra ett allmänt undantag. Domstolen bör därför beakta den italienska regeringens egen förklaring.

32. Den italienska regeringen har i andra hand gjort gällande att den omtvistade bestämmelsen, till skillnad mot amnestin i mål C-132/06, inte allvarligt äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion eller principen om skatteneutralitet och inte heller gynnar skattskyldiga personer som har gjort sig skyldiga till skatteundandragande.[15] Tvärtom är den endast tillämplig i mål där behovet att efterkomma det i Europakonventionen föreskrivna kravet på en snabb lösning av tvister och en önskan att avlasta ett domstolssystem som är överbelastat med ett växande antal utdragna rättegångar väger tyngre än det minskade allmänintresset av att föra talan om skatteanspråk som redan har ogillats i första och andra instans.

15 — Se punkterna 44, 45 och 47 i domen i mål C-132/06.

Bedömning

Tolkning av den omtvistade bestämmelsen

33. Även om det ankommer på de nationella domstolarna att tolka den omtvistade bestämmelsen, delar jag inte uppfattningen att EU-domstolen är strikt bunden av beskrivningen av bestämmelsen i tolkningsfrågan, enligt vilken myndigheten ska avstå från hela den omtvistade mervärdesskattefordran. Bestämmelsens verkan framgår av ordalydelsen. Vad den hänskjutande domstolen vill ha klarhet i är huruvida denna verkan ska betraktas som ett ”allmänt och odifferentierat undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner” i den mening som avsågs i mål C-132/06 eller som så likt ett sådant undantag att det på motsvarande sätt förbjuds enligt unionsrätten. Det är inte en förutsättning i tolkningsfrågan att den omtvistade bestämmelsen kan betraktas på detta sätt. Om detta hade varit fallet skulle den hänskjutande domstolens tolkning redan ha gett svaret på frågan.

34. Om domstolen däremot skulle anse sig bunden av nämnda tolkning skulle den behöva besvara tolkningsfrågan jakande.

Jämförelse med bestämmelserna i mål C-132/06

35. Den omtvistade bestämmelsen synes ha en avsevärt annan verkan än bestämmelserna i mål C-132/06.

36. Bestämmelserna i sistnämnda mål [16] beviljade i princip immunitet från skattebeslut eller utredning från skattemyndigheternas sida med avseende på mervärdesskatt som inte hade deklarerats i rätt tid, i utbyte mot en betalning som varierade mellan halva det belopp som skatten sedermera beräknades uppgå till och en rent symbolisk summa. Såsom domstolen angav [17] medförde dessa bestämmelser att de ”skattskyldiga personer som [hade] gjort sig skyldiga till skatteundandragande [gynnades]”. Domstolen angav också [18] att ”[g]enom att införa skatteamnestin mycket kort tid efter utgången av de skattskyldiga personernas frist för att erlägga mervärdesskatt och genom att endast kräva betalning av ett mycket obetydligt belopp i förhållande till den skatt som faktiskt skulle ha betalats, kan dock de berörda skattskyldiga personerna slutgiltigt undgå sina skyldigheter i mervärdesskattehänseende. Detta gäller även om de nationella skattemyndigheterna under de fyra åren fram till preskriptionsdagen för den skatt som normalt skulle ha betalats avslöjar åtminstone en del av dessa skattskyldiga personer. Därmed medför lag nr 289/2002 att den skyldighet som åvilar varje medlemsstat att säkerställa en korrekt debitering och uppbörd av skatt påverkas.”

37. Detsamma kan inte sägas om den omtvistade bestämmelsen i detta mål. Såsom den italienska regeringen och kommissionen har medgett är den tillämplig på domstolsförfarandet och inte på det administrativa förfarandet för vilket skattemyndigheten ansvarar. Det faktum att bestämmelsen är av processuell art stöds av omständigheten att den inte bara gäller i fråga om mervärdesskatt, vilket var fallet i mål C-132/06, utan att den gäller överklaganden i alla slags skattemål till Commissione Tributaria Centrale. Det beviljas ingen immunitet från skattemyndigheternas utredning eller skattebeslut. Alla relevanta mål har utretts och kraven avseende den skatt som skulle erläggas hade framställts innan den omtvistade bestämmelsen infördes. Bestämmelsen introducerar en tidsfrist för skattemyndighetens slutliga överklagande av ett domstolsbeslut som gått den emot, men gynnar inte särskilt de som har gjort sig skyldiga till skatteundandragande. Faktum är att det framstår som osannolikt (förhoppningsvis särskilt osannolikt) att sådana personer skulle vinna två rättegångar mot

16 — Se sammanfattningarna vid punkt 8 och följande punkter i domen och punkt 11 och följande punkter i mitt förslag till avgörande i det målet.

17 — Punkt 47 i domen.

18 — Punkt 52 i domen.

skattemyndigheten – inte bara i första instans utan också i en överinstans. Slutligen trädde den omtvistade bestämmelsen i kraft mer än fjorton år efter den sista dagen för överklagande till sista instans och inte en ”mycket kort tid efter utgången av de skattskyldiga personernas frist för att erlägga mervärdesskatt”. [19]

38. Det kan därför inte påstås att den omtvistade bestämmelsen ”medför ... att den skyldighet som åvilar varje medlemsstat att säkerställa en korrekt debitering och uppbörd av skatt påverkas” på det sätt som var fallet med de aktuella bestämmelserna i mål C-132/06.

Medlemsstaternas skyldigheter

39. Kommissionen har betonat medlemsstaternas skyldighet att ”vidta alla rättsliga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet”, att ”säkerställa att de skattskyldiga personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts”, ”att säkerställa en effektiv uppbörd av gemenskapens egna medel” och ”att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de skattskyldiga personerna”. [20]

40. Dessa skyldigheter kan dock inte utsträckas till att omfatta en skyldighet att säkerställa att myndigheterna, som en allmän princip, kan fortsätta att överklaga domstolsbeslut tills överklagandet bifalls. Inte heller föreskrivs enligt någon unionsrättslig princip att det ska vara möjligt att överklaga mer än en gång. EU-domstolen är själv ett exempel på en domstol som i vissa typer av förfaranden utgör både första och sista instans. I vissa andra rättsordningar finns det ingen absolut rätt att överklaga och ofta är det sällsynt att prövningstillstånd beviljas en part vars talan har ogillats i två på varandra följande domstolar. I alla rättssystem måste det komma en punkt när det inte längre är möjligt att överklaga ett avgörande. Det finns inte något rättssystem som garanterar att det slutliga avgörandet ovedersägligen är juridiskt riktigt.

41. Den omtvistade bestämmelsen introducerar en tidsfrist för skattemyndighetens slutliga överklagande av ett domstolsbeslut som gått den emot i första och andra instans och avser därför en situation där skattemyndigheten har vidtagit vad som kan anses utgöra lämpliga åtgärder för att säkerställa uppbörd av den mervärdesskatt som myndigheten anser ska utgå, men som både domstolen i första instans och en överdomstol har ansett faktiskt inte ska utgå. Jag kan inte godta att en sådan åtgärd i sig skulle innebära att medlemsstaten har åsidosatt sin skyldighet att säkerställa en riktig tillämpning av mervärdesskattesystemet.

42. Vid förhandlingen höll kommissionen med om att medlemsstaterna inte har en allmän skyldighet att säkerställa att skattemyndigheterna kan överklaga mervärdesskattemål i två instanser, men gjorde gällande att det, när det normalt erbjuds ett sådant förfarande, inte är tillåtet att ”hugga av” en skönsmässigt bestämd undergrupp av överklaganden efter det att de anhängiggjorts, men innan de har avgjorts.

43. Enligt min uppfattning avser den omtvistade bestämmelsen inte någon skönsmässigt bestämd undergrupp av överklaganden. Den avser alla överklaganden i Commissione Tributaria Centrale som skattemyndigheten har tappat i första och andra instans och har pågått i över tio (i praktiken fjorton) år. Medlemsstaternas skyldighet enligt artikel 22 i sjätte direktivet att säkerställa en riktig beräkning och uppbörd av mervärdesskatt, ska efterkommas inom en mycket kortare tidsperiod. [21] Det kan mycket väl framhållas att Italien åsidosatte denna skyldighet genom att inte tillse att tvister avseende skattebeslut avgjordes inom skälig tid efter det att mervärdesskatten definitivt skulle ha redovisats,

19 — Och förevarande mål avser en fordran som uppstod (eller inte uppstod) för cirka 30 år sedan.

20 — Se punkterna 37–39 i domen i målet kommissionen mot Italien (ovan fotnot 6).

21 — Enligt artiklarna 22.4–5 i sjätte direktivet skulle skattskyldiga personer lämna in en deklaration inom två månader från utgången av varje skatteperiod, vilken inte fick överskrida ett år, och betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen.

trots att ena partens talan hade bifallits i två domstolar. Enligt min uppfattning är det inte riktigt att påstå att Italien åsidosatte denna skyldighet genom att avgöra sådana tvister efter fjorton år på det enda sätt som inte skulle vara orättvist för den part som vunnit bifall i de tidigare rättegångarna. (Jag vill här understryka att dessa anmärkningar gäller den omtvistade bestämmelsen i sig och inte den annorlunda beskaffade bestämmelsen om överklaganden i Corte di Cassazione eller förhållandet mellan de två.)

44. Kommissionen har också åberopat domen i målet Lucchini [22] och, framför allt, i målet Fallimento Olimpiclub. [23] Båda målen avsåg tillämpningen av principen om *res judicata* i italiensk rätt. I domen i målet Lucchini fann domstolen att unionsrätten utgjorde hinder för att tillämpa en bestämmelse i nationell rätt genom vilken denna princip stadfästes, om tillämpningen utgjorde ett hinder för att återvinna statligt stöd som hade beviljats i strid med gemenskapsrätten och vars oförenlighet med den gemensamma marknaden har slagits fast i ett kommissionsbeslut som vunnit laga kraft. I domen i målet Fallimento Olimpiclub, angav domstolen, med hänvisning till domen i målet Lucchini, att tillämpningen av nämnda bestämmelse inte tilläts i ett mervärdesskattemål avseende ett beskattningsår för vilket det ännu inte förelåg något lagakraftvunnet domstolsavgörande, i den mån denna tillämpning skulle utgöra hinder för den nationella domstolen att beakta unionsrättsliga bestämmelser om missbruk på området för mervärdesskatt. Kommissionen vill dra en parallell mellan dessa otillåtna sätt att tillämpa principen om *res judicata* och den omtvistade bestämmelsen, då den senare verkar få till följd att avgörandet i första överdomstolen utgör *res judicata* och samtidigt undandrar alla frågor om förenligheten med unionsrätten från (vad som annars skulle ha varit) den högsta instansens prövning.

45. Jag tycker inte att det går att dra en sådan parallell. Situationen i målet Lucchini var mycket speciell. I det målet rörde det sig om principer för befogenhetsfördelningen mellan medlemsstaterna och gemenskapen vad gäller statligt stöd, där kommissionen har exklusiv behörighet att pröva huruvida en nationell åtgärd för statligt stöd är förenlig med den gemensamma marknaden. Även om målet Fallimento Olimpiclub visserligen var mer likt förevarande fall, försåvitt att det avsåg mervärdesskatt, avgjordes det på grundval av den särskilda frågan huruvida en tolkning av principen om *res judicata*, enligt vilken avgöranden i mervärdesskattemål, när det rörde sig om en bedömning av en grundläggande fråga som även var relevant i andra mål, hade prejudicerande verkan även om de avsåg andra redovisningsperioder för skatt, var förenlig med effektivitetsprincipen. Ingen av de situationerna, eller någon likvärdig situation, föreligger i förevarande mål, vilket ska avgöras på grundval av de särskilda omständigheter som där är aktuella.

46. Kommissionen har vidare understrukit att mervärdesskatt utgör grunden för ett av unionens ”egna medel” för vars effektiva uppbörd medlemsstaterna ansvarar. [24]

47. Detta är givetvis riktigt. De egna resurser som grundar sig på mervärdesskatten har fastställts till 0,3 procent av de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt för varje medlemsstat. [25] Eftersom det teoretiska harmoniserade underlaget i själva verket har beräknats utifrån belopp som faktiskt har uppburits, [26] påverkar medlemsstaternas effektiva uppbörd unionsbudgetens intäkter.

48. Kravet på en effektiv uppbörd kan dock inte anses absolut. Kostnaderna och sannolikheten för uppbörd måste vägas mot de eventuella intäkterna. Med avseende på den omtvistade bestämmelsen, skulle inte bara skattemyndigheten ådra sig kostnader om rättegången fortsatte, utan staten skulle också ådra sig kostnader för att ha kvar Commissione Tributaria Centrale under en tid som antagligen skulle vara mycket lång. Sannolikheten för uppbörd påverkas inte bara av det faktum att två

22 — Dom av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini (REG 2007, s. I-6199).

23 — Dom av den 3 september 2009 i mål C-2/08, Fallimento Olimpiclub (REG 2009, s. I-7501).

24 — Se andra och fjortonde skälen i sjätte direktivet och punkt 39 i domen i målet kommissionen mot Italien (ovan fotnot 6).

25 — Se artikel 2 i rådets beslut av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (2007/436/EG, Euratom) (EUT L 163, s. 17).

26 — Se *Europeiska unionens offentliga finanser*, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, Luxemburg, 2008, s. 239.

domstolsavgöranden har gått skattemyndigheten emot, utan också av tidsförloppet, som kan ha gjort att vissa belopp inte längre skulle kunna uppbäras ens om skattemyndighetens överklagande slutligen bifölls. Dessutom måste uppbördsskyldigheten vägas mot skyldigheten att göra det möjligt för en skattskyldig person att upprätta bokslut inom skälig tid efter varje mervärdesskatteperiod. Om en tvist har pågått under en mycket lång tid skulle det onekligen komma till en punkt där sådana hänsyn väger tyngre än skyldigheten att driva in all mervärdesskatt som ska erläggas. Villkoren i den omtvistade bestämmelsen framstår inte som oskäliga i detta sammanhang.

Jämförelse med artikel 16 i lag nr 289/2002

49. Kommissionen har åberopat Corte di Cassaziones rättspraxis rörande artikel 16 i lag nr 289/2002, vars artiklar 8 och 9 var föremål för kommissionens talan i mål C-132/06 och av domstolen befanns strida mot unionsrätten. Med hjälp av artikel 16 kan en skattskyldig person få ett avslut på alla rättegångar som pågår i en skattedomstol genom att erlägga 10 procent av det omtvistade beloppet, eller 150 euro om det omtvistade beloppet är lägre än 2 000 euro. Corte di Cassazione har slagit fast att artikeln i fråga, på samma sätt som artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002, är oförenlig med unionsrätten. Kommissionen anser att detta är relevant för bedömningen av den omtvistade bestämmelsen vilken, enligt kommissionen, är ”praktiskt taget identisk”.

50. Förevarande mål avser inte frågan om huruvida artikel 16 i lag nr 289/2002 är förenlig med unionsrätten och domstolen ska inte uttala sig om detta. Jag vill dock anmärka att det åtminstone finns en betydande skillnad jämfört med den omtvistade bestämmelsen, då den gäller alla pågående förfaranden i alla skattedomstolar, oavsett hur länge de har pågått. Således framstår nämnda artikel mycket mer som ett ”allmänt undantag” än den omtvistade bestämmelsen, som endast gäller förfaranden i tredje instans när målet som helhet har pågått i över tio (i praktiken fjorton) år. Enligt min uppfattning saknar därför eventuell nationell rättspraxis avseende artikel 16 i lag nr 289/2002 relevans i förevarande sammanhang.

Jämförelse med avgöranden från fall till fall

51. Kommissionen har påpekat att den omtvistade bestämmelsen innebär att alla relevanta mål avgörs slutligt, utan någon hänsyn till sannolikheten för att skattemyndighetens överklagande ska bifallas. Kommissionen jämför detta med andra bestämmelser i italiensk rätt som erbjuder en möjlighet att i domstol slita tvister mellan en skattemyndighet och en skattskyldig person på grundval av en av myndigheten genomförd individuell bedömning av tvisten och/eller den skattskyldige personens betalning av en andel av det yrkade beloppet. Enligt kommissionen ska den omtvistade bestämmelsen betraktas som ett allmänt undantag i den mening som avses i domen i mål C-132/06, snarare än ett avgörande från fall till fall, vilket kommissionen verkar anse är godtagbart.

52. Detta argument förmår inte övertyga.

53. Det är visserligen möjligt att den tappande parten i andra instans kan vara framgångsrik i tredje instans. Dessutom skulle en sådan part, med större eller mindre säkerhet, normalt göra en uppskattning av sitt intresse och sin möjlighet till bifall innan denne ånyo överklagar. En myndighet såsom en skattemyndighet kanske också vill erhålla ett avgörande utifrån mer generella rättssäkerhetsgrunder i det allmännas intresse.

54. Å andra sidan verkar den omtvistade bestämmelsen i praktiken ersätta skattemyndighetens uppskattning av sitt intresse av att upprätthålla målet med hjälp av någon sorts kvasistatistisk uppskattning av sannolikheten att ett överklagande ska bifallas. Om den sannolikheten är liten, vilket den omtvistade bestämmelsen verkar förutsätta, framstår det som mindre problematiskt att inte erhålla ett avgörande i sista instans, även om det inte är idealiskt.

55. Å andra sidan framstår inte ett förhandlat avgörande från fall till fall, varvid skattemyndigheten avsäger sig sitt krav på det fullständiga beloppet som den anser är utestående, i utbyte mot betalning av en del av den summan, som ett ädlare betraktelsesätt. Det leder med nödvändighet antingen till mer eller mindre skatt än som skulle ha uppburits vid en korrekt tolkning av den relevanta lagstiftningen, samtidigt som det ändå medför att alla möjligheter att erhålla ett avgörande av den tolkningen i högsta instans, överges.

56. Båda alternativen är allt annat än idealiska när det gäller att kunna uppbära mervärdesskatten i sin helhet, men inget av dem framstår som oacceptabelt eller jämförbart med ett allmänt undantag i den mening som avses i mål C-132/06.

Motivering på grundval av Europakonventionen

57. Skyldigheten att uppfylla kravet ”inom skälig tid” i artikel 6.1 i Europakonventionen [27] (och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna som medlemsstaterna ska tillämpa när de genomför unionsrätten) framstår däremot som en tydlig och särskilt kraftfull motivering för en princip som den i den omtvistade bestämmelsen. Med avseende på kravet på rättssäkerhet verkar tio år vara en ovanligt lång tid för ett domstolsförfarande att pågå, om det inte motiveras av de särskilda omständigheterna i målet. [28] Den omtvistade bestämmelsen omfattar i praktiken endast mål som i april 2010 hade pågått i tredje instans under minst tio (i praktiken fjorton) år och vilka således sammanlagt pågått under mycket längre tid. Medan detta tidsförlopp i sig uppenbarligen är ett allvarligt problem som medlemsstaten måste åtgärda, [29] anser jag inte att den unionsrättsliga skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatt kan få till följd att en situation med rättslig osäkerhet i fråga om ett omtvistat mervärdesskattebelopp, avseende vilket den skattskyldiges talan redan bifallits i två instanser, ska upprätthållas i tio eller fjorton år.

58. Mot bakgrund av samtliga ovan angivna överväganden anser jag därför att den omtvistade bestämmelsen i förevarande mål inte kan jämställas med de bestämmelser som var aktuella i mål C-132/06 och inte innebär att Italien har åsidosatt sin skyldighet att säkerställa en riktig tillämpning av mervärdesskattesystemet.

Kravet på skatteneutralitet

59. En aspekt av den omtvistade bestämmelsen framstår dock som tveksam mot bakgrund av – bland annat – domen i mål C-132/06, i fråga om kravet på ”skatteneutralitet”, nämligen skyldigheten ”att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de skattskyldiga personerna, vare sig inom en enskild medlemsstat eller mellan medlemsstaterna”. [30]

60. Kommissionen har tagit upp denna aspekt genom att fråga varför, om syftet med artikel 3.2 bis i det omvandlade lagdekretet verkligen var att minska överhopningen av mål i Commissione Tributaria Centrale och Corte di Cassazione, den bara var tillämplig på rättegångar som hade pågått i över tio år vid ett visst datum, och inte alla rättegångar från och med den tidpunkt de uppnådde tidsfristen på tio år.

27 — Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna har upprepade gånger funnit att processuella förseningar i Italien, på kortare tid än tio år, har stridit mot artikel 6.1 i Europakonventionen (se, exempelvis, Europadomstolens dom av den 18 oktober 2001 i målet Sciortino mot Italien, nr 30127/96, *Recueil des arrêts et décisions* 2006-II, § 19 §§, samt Scordina mot Italien nr 1 [GC], nr 36813/97, *Recueil des arrêts et décisions* 2006-V, § 175 §§).

28 — Inom ramen för rättegångar i EU-domstolarna, se exempelvis dom av den 16 juli 2009 i mål C-385/07 P, Der Grüne Punkt (REG 2009, s. I-6155), punkt 181 och följande punkter.

29 — Ovan fotnot 9.

30 — Punkt 39 i domen.

61. Enligt min uppfattning är frågan inte välvald inom ramen för föreliggande mål som, det är viktigt att erinra sig, endast avser mål i Commissione Tributaria Centrale. När den omtvistade bestämmelsen trädde i kraft hade alla överklaganden i nämnda domstol pågått i mer än tio år och inga ytterligare överklaganden kunde göras vid denna domstol.

62. Icke desto mindre skapas genom artikel 3.2 som helhet en skillnad i behandlingen av slutliga överklaganden i mervärdesskattemål, huvudsakligen beroende på vilket datum de inkom, snarare än hur lång tid de har pågått.[31] Medan ett villkor på tio år kan ses som en objektiv (om än, som är fallet med alla tidsfrister, skönsmässig) särskiljande egenskap mot bakgrund av kravet på ”skälig tid” i artikel 6.1 i Europakonventionen och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, är det inte rimligt att villkoret får olika följder enbart på grund av vilket datum det slutliga överklagandet inkom.

63. Ändå anser jag inte att detta är tillräcklig grund för att finna att den omtvistade bestämmelsen i sig själv strider mot Italiens skyldighet att säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatt och att skattskyldiga effektivt fullgör sina skyldigheter enligt mervärdesskattesystemet. Vad som kan krävas är enhetlig behandling av alla situationer som omfattas av artikel 3.2 i det omvandlade lagdekretet, åtminstone i den utsträckning de avser mervärdesskatt. Om överklagandena i Corte di Cassazione behandlades på samma sätt som de i Commissione Tributaria Centrale, när rättegången i fråga pågått i tio år, skulle en sådan svårighet kunna undanröjas. Detta skulle också kunna vara fallet om nuvarande behandling av överklaganden i Corte di Cassazione utsträcktes till att omfatta överklaganden i Commissione Tributaria Centrale. Det är dock inte domstolens uppgift att ta ställning till dessa, eller andra, alternativ inom ramen för denna begäran om förhandsavgörande. Sådana hänsyn saknar relevans för frågan om en riktig tolkning av unionslagstiftningen utgör hinder för en rättsakt som den omtvistade bestämmelsen, när den betraktas för sig själv.

Förslag till avgörande

64. Jag anser därför att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Commissione Tributaria Centrale på följande sätt:

Varken artikel 4.3 FEU (artikel 10 EG) eller artiklarna 2 och 22 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund utgör hinder för en nationell bestämmelse som i mervärdesskattetvister mellan en skattskyldig person och skattemyndigheten innebär att ett andra överklagande från skattemyndigheten, efter det att myndigheten har tappat målen både i första och andra instans, avgörs automatiskt när tio år har förflutit sedan talan väcktes i första instans, utan att den andra överdomstolen fattar beslut i saken.

31 — Faktum är att behandlingen skiljer sig åt på tre sätt: Överklaganden i Commissione Tributaria Centrale behandlas på ett annat sätt än överklaganden i Corte di Cassazione och överklaganden i sistnämnda domstol behandlas på olika sätt beroende av om talan anhängiggjordes i första instans före eller efter den 26 maj 2000.