SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 17. julija 2008 *

V zadevi C-132/06,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 7. marca 2006,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata E. Traversa in M. Afonso, zastopnika,

tožeča stranka,

proti

Italijanski republiki, ki jo zastopa I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,

tožena stranka,

* Jezik postopka: italijanščina.

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis in U. Lõhmus, predsedniki senatov, E. Juhász, A. Borg Barthet (poročevalec), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka in E. Levits, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. septembra 2007,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. oktobra 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s to tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Italijanska republika, s tem da je v členih 8 in 9 zakona št. 289 z dne 27. decembra 2002 o pravilih o oblikovanju letne in večletne državne bilance (finančni zakon iz leta 2003) (legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)) (redni dodatek št. 240/L h GURI št. 305 z dne 31. decembra 2002, v nadaljevanju: zakon št. 289/2002) izrecno sprejela splošno opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v več davčnih letih, ni izpolnila obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977

o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str.1, v nadaljevanju: Šesta direktiva), in iz člena 10 ES.

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

2 Člen 10 ES določa:

„Države članice sprejemajo vse ustrezne ukrepe, splošne ali posebne, da bi zagotovile izpolnjevanje obveznosti, ki izhajajo iz te pogodbe ali so posledica ukrepov institucij Skupnosti. Tako olajšujejo izpolnjevanje nalog Skupnosti.

Vzdržijo se vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili doseganje ciljev te pogodbe."

3 V drugi uvodni izjavi Šeste direktive je navedeno:

„ker […] se ne glede na druge prihodke proračun Skupnosti v celoti financira iz lastnih sredstev Skupnosti; ker naj bi ta sredstva vključevala tudi sredstva iz davka na dodano vrednost [(v nadaljevanju: DDV)], dobljena z uporabo skupne davčne stopnje od osnove za odmero, ki se enotno določi v skladu s pravili Skupnosti."

4 V četrti uvodni izjavi te direktive je navedeno:

„ker je treba upoštevati cilj odprave obdavčitve pri uvozu in odpustitev davka pri izvozu v trgovini med državami članicami; ker je treba zagotoviti, da skupni sistem prometnih davkov ni diskriminatoren glede porekla blaga in storitev, da bo mogoče vzpostaviti skupni trg, ki bo omogočal lojalno konkurenco in odražal dejanski notranji trg“.

5 V štirinajsti uvodni izjavi navedene direktive je navedeno:

„ker je treba obveznosti davkoplačevalcev čim bolj uskladiti, da se zagotovijo potrebne varovalke za pobiranje davkov na enoten način v vseh državah članicah; ker morajo davkoplačevalci zlasti sestavljati periodične skupne obračune svojih transakcij, nanašajoče se na vložena sredstva in rezultate, kadar je to potrebno za določitev in spremljanje osnove za odmero virov lastnih sredstev“.

6 V skladu s členom 2 Šeste direktive je predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, ter uvoz blaga.

7 Člen 22 Šeste direktive določa:

„[…]

4. (a) Vsak davčni zavezanec predloži obračun v roku, ki ga določi država članica […].

[…]

5. Vsak davčni zavezanec plača neto znesek [DDV] ob predložitvi obračuna. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo zneska ali lahko zahtevajo vmesno plačilo.

[…]

8. […] države članice [lahko] naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.

[…]“

Nacionalno pravo

8 Člena 8 in 9 zakona št. 289/2002, ki urejata „Dodatne obračune elementov obdavčitve za prejšnja leta“ in „Avtomatično poravnavo za prejšnja leta“, se nanašata tako na DDV kot na druge obvezne davke in dajatve.

Člen 8 zakona št. 289/2002

9 Člen 8 zakona št. 289/2002 v bistvu določa možnost, da davčni zavezanec predloži dodatni obračun za DDV, da bi popravil obračune, ki so bili že predloženi za davčna leta od 1998 do 2001. V skladu z navedenim členom 8(3) mora biti hkrati z obračunom plačan dodatni znesek DDV, dolgovan pred 16. aprilom 2003, s tem da se zadnjenavedeni izračuna „v skladu z določbami, ki so veljale v posameznem davčnem letu“. Navedeni obračun je veljaven samo, če prikazuje dodatne dolgovane zneske v višini vsaj 300 EUR za vsako davčno leto. Plačila se lahko opravijo v dveh enakih obrokih, če presegajo 3000 EUR za posameznike in 6000 EUR za pravne osebe.

10 Člen 8(4) zakona št. 289/2002 določa možnost, da se dodatni obračun predloži v okviru zaupnega postopka. Vendar davčni zavezanec, ki ni predložil obračuna za niti eno zadevno davčno leto, nima te možnosti.

11 V skladu s členom 8(6) tega zakona ima predložitev dodatnega obračuna DDV v zvezi z zneski, ki so enaki povečanemu DDV, ki izhajajo iz tega obračuna, povečanega za 100 %, torej v višini dvojnega zneska DDV, ki ga je obračunal davčni zavezanec, za posledico ugasnitev upravnih in davčnih sankcij, izključitev uporabe kazenskopravnih sankcij za zadevnega davčnega zavezanca za določene davčne kršitve in kršitve splošnega prava ter izključitev vsakršnega davčnega nadzora.

12 Člen 8(9) navedenega zakona dovoljuje davčnim zavezancem, ki so uporabili zaupni postopek iz člena 8(4) tega zakona, da se izognejo vsakršnemu preverjanju, razen preverjanju glede doslednosti njihovih dodatnih obračunov.

13 Člen 8(10) zakona št. 289/2002 določa, da do uporabe določb člena 8 niso upravičeni:

– davčni zavezanci, ki jim je bil na datum začetka veljavnosti tega zakona vročen zapisnik, v katerem je bila ugotovljena kršitev, odločba o popravku ali so bili pozvani k udeležbi v kontradiktornem postopku;

– davčni zavezanci, v zvezi s katerimi je bil začet kazenski pregon zaradi kršitev iz člena 8(6)(c) istega zakona, o katerem so bili uradno obveščeni pred datumom predložitve dodatnega obračuna DDV.

14 V skladu s členom 8(12) zakona št. 289/2002 vložitev dodatnega obračuna DDV ne more pomeniti informacije o kaznivem ravnanju.

Člen 9 zakona št. 289/2002

15 Člen 9 zakona št. 289/2002 se nanaša na „Avtomatično poravnavo za prejšnja leta“. V skladu z okrožnico št. 12/2003 Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso (agencija za davke – generalna direkcija za zakonodajo in pravne zadeve) z dne 21. februarja 2003 namen obračuna za avtomatično poravnavo iz člena 9 zakona št. 289/2002, v nasprotju z dodatnim obračunom DDV iz člena 8 tega zakona, ni obračun dodatnih obdavčljivih zneskov, ampak predložitev podatkov, ki omogočajo opredelitev zneskov, ki jih je treba izplačati za amnestijo.

16 Čeprav so davčna leta, na katera se nanaša navedena avtomatična poravnava, enaka kot leta iz člena 8 zakona št. 289/2002, pa se mora obračun iz člena 9 tega zakona, v skladu z odstavkom 1 tega člena 9 navedenega zakona, „[nanašati na] vsa davčna leta, da bi se izognili neveljavnosti“.

17 V skladu s členom 9(2)(b) zakona št. 289/2002 se avtomatična poravnava v zvezi z DDV izvede z izplačilom za vsako davčno leto „zneska 2 % davka za dobavo blaga ali storitev, ki jo opravi davčni zavezanec, v zvezi s katerimi je v davčnem letu nastala obveznost plačila davka“ in zneska 2 % DDV za dobavo blaga ali storitev „ki je bil v istem letu odbit“, s tem da je treba navedene zneske kumulirati. Ta odstotek je določen na 1,5 % za vstopni ali izstopni davek, ki preseže 200.000 EUR, in na 1 % za zneske, ki presegajo 300.000 EUR. Kadar pa je posledica uporabe te določbe plačilo zneska, višjega od 11.600.000 EUR, se delež, ki presega ta znesek, zmanjša za 80 %. Vendar člen 9(6) navedenega zakona določa minimalno vsoto za vsakoletna plačila, in sicer v znesku 500 EUR, kadar promet zadevnega davčnega zavezanca ne presega 50.000 EUR; 600 EUR, kadar je ta promet med 50.000 in 180.000 EUR, in 700 EUR, kadar promet presega 180.000 EUR.

18 Člen 9(8) zakona 289/2002 za posamezna davčna leta, ko obračuni sploh niso bili predloženi, zahteva pavšalno plačilo v višini 1500 EUR za zadevne fizične osebe in 3000 EUR za družbe in združenja.

19 V skladu s členom 9(10)(b) in (c) navedenega zakona avtomatična poravnava v zvezi z DDV za zadevnega davčnega zavezanca pomeni ugasnitev s tem povezanih upravnih in davčnih sankcij, izključitev uporabe kazenskopravnih sankcij za določene davčne in nedavčne kršitve ter izključitev vsakršnega davčnega nadzora.

20 V skladu s členom 9(14) zakona št. 289/2002 do avtomatične poravnave niso upravičeni:

– davčni zavezanci, ki jim je bil na datum začetka veljavnosti tega zakona vročena zapisnik, v katerem je bila ugotovljena kršitev, in odločba o popravku ali so bili pozvani k udeležbi v kontradiktornem postopku;

– davčni zavezanci, proti katerim se je začel kazenski pregon zaradi kršitev iz člena 9(10)(c) istega zakona, o katerem so bili uradno obveščeni pred datumom predložitve dodatnega obračuna;

– davčni zavezanci, ki niso predložili vseh obračunov v zvezi z vsemi plačili iz odstavka 2 člena 9 za vsa davčna leta iz odstavka 1 člena 9.

Predhodni postopek

21 Komisija je, ker je menila, da določbe členov 8 in 9 zakona št. 289/2002 niso združljive s členoma 2 in 22 Šeste direktive ter s členoma 10 ES in 249 ES, v skladu s postopkom iz člena 226 ES 16. decembra 2003 na Italijansko republiko naslovila pisni opomin. Ta država članica je z dopisom z dne 30. marca 2004 ugovarjala nezdružljivosti, na katero se je sklicevala Komisija. Ker Komisija z odgovorom Italijanske republike ni bila zadovoljna, je 18. oktobra 2004 izdala obrazloženo mnenje, s katerim jo je pozvala, naj v dveh mesecih od prejetja tega obrazloženega mnenja sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim. Italijanska republika je 31. januarja 2005 v odgovoru na navedeno obrazloženo mnenje ponovno ugovarjala obstoju take nezdružljivosti. V navedenih okoliščinah se je Komisija odločila vložiti to tožbo.

Tožba

Trditve strank

22 Komisija zatrjuje, da Italijanska republika s tem, da je v členih 8 in 9 zakona št. 289/2002 sprejela opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v zaporednih davčnih letih, ni izpolnila svojih obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive ter iz člena 10 Pogodbe ES.

23 Komisija navaja, da člena 2 in 22 Šeste direktive ter člen 10 ES državam nalagajo dve obveznosti, in sicer ne le, da izdajo vse nacionalne zakonodajne akte, potrebne za izvedbo Šeste direktive o DDV, ampak tudi, da sprejmejo vse potrebne upravne ukrepe za zagotovitev, da bodo zavezanci za DDV spoštovali obveznosti iz te direktive, zlasti obveznost plačila davka od opravljanja obdavčljivih transakcij v določenem roku.

24 Komisija meni, da člena 8 in 9 zakona št. 289/2002 določata odstopanje od splošne zakonodaje o DDV in v italijansko pravo prenašata direktive Skupnosti o DDV. Komisija šteje, da je tako odstopanje v nasprotju s členoma 2 in 22 Šeste direktive.

25 Komisija v zvezi z obveznostjo, ki jo imajo države članice na podlagi člena 2 Šeste direktive, da obračunajo DDV za vsako dobavo blaga ter vse opravljene storitve, trdi, da je izključeno, da bi se država članica lahko enostransko izognila obveznosti obdavčiti z DDV določene kategorije obdavčljivih transakcij, s tem da bi uvedla oprostitve davka, ki jih zakonodajalec Skupnosti ni določil, ali iz področja uporabe te direktive izključila obdavčljive transakcije, ki bi nasprotno morale biti z njim zajete.

26 Komisija v zvezi z obveznostmi iz člena 22 Šeste direktive trdi, da lahko države članice, ker so te obveznosti določene nedvoumno in obvezujoče, davčnim zavezancem oprostijo katero od njih, le če posebna določba člena 22 izrecno določa, da imajo možnost odstopanja od navedenih obveznosti. Komisija meni, da se člen 22(8) navedene direktive nanaša na to, da se nacionalnim davčnim upravam zagotovijo potrebna sredstva za nadzor, s tem da davčnim zavezancem naložijo obveznosti, ki ustrezajo tem zahtevam nadzora, in na to, da se državam članicam naloži obveznost „zagotoviti pravilno odmero in pobiranje davka“ z učinkovitim preverjanjem in bojem proti goljufijam. Komisija meni, da navedeni člen 22 državam članicam ne daje diskrecijske pravice, ki bi jim omogočala, da vse davčne zavezance oprostijo obveznosti vodenja knjig, izdajanja računov in predložitve obračuna za plačilo DDV.

27 Komisija priznava, da imajo države članice, ko preverjajo natančnost obračunov DDV in ustreznih izplačil davčnih zavezancev, določeno diskrecijsko pravico, ki jim omogoča prilagajanje njihovih ukrepov nadzora glede na kadrovske vire in tehnična sredstva, ki so v ta namen na voljo. Vendar zatrjuje, da člena 8 in 9 zakona št. 289/2002 presegata diskrecijsko pravico, ki jo je zakonodajalec Skupnosti dal državam članicam, ker je Italijanska republika sprejela splošno, nerazlikovalno in predhodno opustitev vseh dejavnosti nadzora in preverjanja na področju DDV.

28 Ker je Komisija poleg tega ugotovila, da ni povezave med davčnim dolgom, izračunanim v skladu z običajnimi pravili o DDV, in zneski, ki jih mora plačati davčni zavezanec, ki želi biti upravičen do ugodnosti iz ureditve o amnestiji iz členov 8 in 9 zakona št. 289/2002, meni, da določbe navedenih členov povzročajo resne motnje pravilnega delovanja skupnega sistem DDV, izkrivljajo načelo davčne nevtralnosti, ki velja za ta sistem, in pomenijo kršitev obveznosti zagotoviti pobiranje davkov enotno v vseh državah članicah.

29 Italijanska republika, ki je priznala, da ureditev Skupnosti o DDV državam članicam nalaga, da obdavčijo vse davčne zavezance in da izvajajo nadzor v zvezi s to obveznostjo, trdi, da mehanizem iz členov 8 in 9 zakona št. 289/2002 ne vpliva niti na obveznosti davčnih zavezancev niti na bistvene elemente davka. Ta mehanizem se,

nasprotno, umešča na področje nadzora in izterjave davka, na katerem imajo države članice diskrecijsko pravico.

30 Ta država članica meni, da bi očitek Komisije – katerega namen je opredelitev mehanizma iz členov 8 in 9 zakona št. 289/2002 kot „splošno nerazlikovalno in predhodno opustitev vseh dejavnosti nadzora in preverjanja na področju DDV“ – privedel do tega, da države članice ne bi mogle uporabiti instrumentov za konciliacijo ali poravnavo sporov, ki potekajo, da bi se izognili postopkom in zagotovili takojšen prihodek z dogovorjenimi znižanji davkov.

31 Italijanska republika zatrjuje predvsem to, da njena davčna uprava ne more nadzorovati vseh davčnih zavezancev, ureditev iz členov 8 in 9 zakona št. 289/2002 pa omogoča takojšnje pobiranje pomembnega dela davka in izvajanje ukrepov nadzora nad davčnimi zavezanci, ki niso uporabili postopka zadevne amnestije.

32 Navedena država članica tudi zatrjuje, da je na podlagi pobiranja zneskov davka, ki so po njenem mnenju znatno višji kot tisti, ki bi lahko bili odmerjeni na podlagi običajnega postopka preverjanja in nadzora, mogoče šteti, da so bile obveznosti iz Šeste direktive spoštovane in da nasprotnega ni mogoče zatrjevati zgolj zato, ker so davčni zavezanci te zneske plačali prostovoljno, ne pa s prisilno zahtevo davčne uprave.

33 Ta država članica zatrjuje, da je cilj člena 8 zakona št. 289/2002 davčnim zavezancem, ki jih davčna uprava še ni obvestila, da so storili goljufijo, omogočiti, da svoj položaj uskladijo s predpisi, če so prostovoljno obračunali obdavčljive zneske, na katere se nanaša goljufija, in če so plačali vsoto, ki znaša najmanj 50 % utajenega davka (ali dve tretjini davka, če gre za odbiti davek). Zaradi izvedenih plačil davčna uprava ne sme izvajati nadzora nad vsotami, ki vsaj za 100 % ne presegajo zneskov, ki so bili dodatno obračunani (ali 50 %, če gre za dodatno odbiti davek).

34 Italijanska republika se sklicuje na člen 8(10) zakona št. 289/2002, katerega določbe so navedene v točki 13 te sodbe, in navaja, da davčni zavezanci, za katere je že znano, da so storili goljufijo, niso upravičeni do ugodnosti iz ureditve člena 8.

35 Italijanska republika v zvezi s členom 9 zakona št. 289/2002 navaja, da se upravičenost do ugodnosti iz te določbe zavrne v dveh primerih, določenih v členu 8(10) tega zakona, ki sta navedena v točki 13 te sodbe, in na podlagi člena 9(14) navedenega zakona, kadar zadevna oseba ni predložila nobenega obračuna v zvezi s plačili iz odstavka 2 člena 9 za nobeno od davčnih let iz odstavka 1 člena 9.

36 Ta država članica navaja, da se je sklicevanje v členu 9(14) zakona št. 289/2002 na „ vs[a] plačil[a] iz odstavka 2“ vedno razlagalo tako, da je treba plačila iz člena 9(2)(a) tega zakona in DDV iz člena 9(2)(b) upoštevati ločeno. Avtomatične poravnave iz člena 9 tako ni mogoče uporabiti, ker DDV v nobenem od zadevnih let ni bil obračunan, čeprav so bili za ta leta predloženi obračuni v zvezi z drugimi davki. Navedena država članica dodaja, da ima davčna uprava v skladu s členom 9(9) zakona št. 289/2002 še vedno pravico davek izterjati na podlagi podatkov iz obračuna DDV in da je v vsakem primeru davčni nadzor še vedno mogoč, kadar gre za preveritev upravičenosti (ali neupravičenosti) do povračila davka, ki bi morala izhajati iz tega obračuna.

Presoja Sodišča

37 Iz členov 2 in 22 Šeste direktive ter člena 10 ES izhaja, da ima vsaka država članica obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovani DDV v celoti pobran na njenem ozemlju. V zvezi s tem morajo države

članice preveriti obračune davčnih zavezancev, njihove račune in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovani davek.

38 Države članice morajo v okviru skupnega sistema DDV zagotoviti spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci, in imajo v zvezi s tem določeno svobodo, zlasti v zvezi z načinom uporabe sredstev, ki jih imajo na voljo.

39 Vendar je ta svoboda omejena z obveznostjo zagotoviti učinkovito pobiranje lastnih sredstev Skupnosti in obveznostjo, da se davčnih zavezancev ne sme znatno različno obravnavati bodisi znotraj določenih držav članic ali v vseh državah članicah. Sodišče je odločilo, da je treba Šesto direktivo razlagati v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki velja za skupni sistem DDV, v skladu s katerim se gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije, ne sme obravnavati različno glede pobiranja DDV (sodba z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air, C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točka 24). Države članice morajo to načelo spoštovati pri vsakem ukrepu v zvezi z odmero DDV.

40 Na podlagi člena 8 zakona št. 289/2002 se lahko davčni zavezanci, ki niso spoštovali svojih obveznosti v davčnih letih od 1998 do 2001 – kar je v določenih primerih zgolj eno leto pred sprejetjem tega zakona –, izognejo vsakemu nadzoru in veljavnim sankcijam do zneska, ki je enak dvojnemu znesku DDV iz dodatnega obračuna DDV. Italijanski organi namreč nimajo več podlage, da preverijo obdavčljive transakcije, opravljene v štirih letih pred sprejetjem navedenega zakona, do mej zneskov, določenih v členu 8(6) tega zakona. Ta opustitev načeloma velja, kadar davčni zavezanec obračuna in plača znesek, ki bi ga moral plačati prvotno. Ker je mogoče preveriti zgolj zneske, ki presegajo dvojni znesek, ki ga je davčni zavezanec obračunal v dodatnem obračunu DDV, zakon št. 289/2002 davčnega zavezanca zelo spodbuja, da obračuna le del dejansko dolgovanega dolga. Iz tega sledi, da se davčni zavezanci, ki so upravičeni do ugodnosti iz tega člena, dokončno izognejo svojim obveznostim obračunati in plačati znesek DDV, običajno dolgovan za davčna leta od 1998 do 2001.

41 Znesek DDV, dolgovan na podlagi člena 9 zakona št. 289/2002, se še bolj razlikuje od zneska DDV, ki bi ga davčni zavezanec moral plačati. V skladu s tem členom se lahko davčni zavezanec, ki ni predložil obračuna za davčna leta od 1998 do 2001, izogne vsakemu nadzoru ter vsaki davčni, upravni in kazenskopravni sankciji, s tem da plača znesek 2 % DDV za dostavo blaga in storitve, ki jih je opravil, in znesek 2 % DDV, odbitega v istem letu. Ta odstotek je določen na 1,5 % za vstopni ali izstopni davek, ki preseže 200.000 EUR, in na 1 % za znesek, ki presega 300.000 EUR. Kadar pa je dolgovani znesek zaradi uporabe člena 9 višji od določenega zneska, se delež, ki presega ta znesek, zmanjša za 80 %. Zneski, ki jih je treba plačati, ne smejo biti nižji od 500 EUR.

42 Iz tega izhaja, da člen 9 zakona št. 289/2002 davčnim zavezancem, ki niso spoštovali svojih obveznosti glede DDV v davčnih letih od 1998 do 2001, omogoča, da se tem obveznostim in sankcijam, ki se naložijo, če te obveznosti niso spoštovane, dokončno izognejo s tem, da namesto sorazmernega zneska ustvarjenega prometa plačajo pavšalno vsoto. Ti pavšalni zneski so torej nesorazmerni glede na znesek, ki bi ga moral davčni zavezanec plačati na podlagi prometa iz naslova transakcij, ki jih je opravil, vendar jih ni obračunal.

43 Člena 8 in 9 zakona št. 289/2002 sta s tem – da sta kmalu po izteku rokov, ki so jih imeli davčni zavezanci za plačilo običajno dolgovanih zneskov DDV, obveznosti zadevnih oseb iz členov 2 in 22 Šeste direktive nadomestila z drugimi obveznostmi, v skladu s katerimi se ne zahteva plačilo navedenih zneskov – tema členoma Šeste direktive, ki sta kljub temu temelj skupnega sistema DDV, odvzela učinek in tako posegla v samo strukturo tega davka. Veliko neravnovesje med zneski, ki so jih davčni zavezanci, ki so želeli biti zajeti z zadevno davčno amnestijo, dejansko dolgovali, in zneski, ki so jih plačali, praktično vodi do davčne oprostitve.

44 Iz tega izhaja, da zakon št. 289/2002 povzroča resne motnje pravilnega delovanja skupnega sistem DDV. Njegove določbe s tem, da uvajajo pomembna odstopanja pri obravnavanju davčnih zavezancev na italijanskem ozemlju, izkrivljajo načelo davčne

nevtralnosti. Te določbe iz istih razlogov pomenijo kršitev obveznosti zagotoviti pobiranje davkov enotno v vseh državah članicah.

45 Ker je cilj načela davčne nevtralnosti, kot je navedeno v četrti uvodni izjavi Šeste direktive, vzpostaviti skupni trg, ki bo omogočal lojalno konkurenco, italijanska zakonodaja vpliva na samo delovanje skupnega trga, ker lahko davčni zavezanci v Italiji pričakujejo, da ne bodo zavezani plačati večjega dela svojih davkov.

46 V zvezi s tem je treba poudariti, da je boj proti goljufijam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja (glej sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 71, in z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, točka 29, ZOdl., str. I-4019, točka 29). Člen 22(8) Šeste direktive države članice tako spodbuja, da po potrebi naložijo dodatne obveznosti, da bi se preprečile goljufije.

47 Ugotoviti je torej treba, da ima italijanska zakonodaja v bistvu nasproten učinek, ker zakon št. 289/2002 ugodneje obravnava davčne zavezance, ki so storili goljufijo.

48 Italijanska republika trdi, da primeri izključitve iz upravičenosti do ugodnosti zadevne davčne amnestije vodijo k zmanjšanju njenega dejanskega vpliva. Zatrjuje tudi, da so davčni zavezanci, ki niso predložili obračuna DDV za nobeno od zadevnih davčnih let, in davčni zavezanci, ki niso spoštovali svojih obveznosti na področju DDV in v zvezi s katerimi je bil postopek že končan v korist davčnih organov, izključeni iz upravičenosti do ugodnosti takega ukrepa.

49 Podatki, ki jih je Italijanska republika posredovala v obrambo, da naj bi leta 2001 okoli 15 % davčnih zavezancev, in sicer 800.000, zaprosilo za davčno amnestijo, ponazarja

obseg ukrepa, za katerega ni mogoče šteti, da ima omejen obseg, kljub primerom izključitev, ki jih je navedla zadevna država članica.

50 Ker so primeri izključitev zelo omejeni, je treba ugotoviti, da je Komisija izpodbijani ukrep amnestije upravičeno opredelila kot splošno in nerazlikovalno opustitev pooblastila davčne uprave za preverjanje in izterjavo.

51 Italijanska republika zatrjuje, da naj bi zakon št. 289/2002 državni blagajni omogočal, da del DDV, ki prvotno ni bil obračunan, izterja takoj, ne da bi morala začeti dolge sodne postopke.

52 Zadevni ukrep torej, s tem da uvaja amnestijo kmalu po izteku rokov, v katerih bi morali davčni zavezanci plačati DDV, in s tem da zahteva plačilo zelo majhnega zneska v primerjavi z dejansko dolgovanim davkom, zadevnim davčnim zavezancem omogoča, da se dokončno izognejo svojim obveznostim na področju DDV, čeprav bi nacionalni davčni organi lahko odkrili vsaj del teh davčnih zavezancev v obdobju štirih let pred nastopom zastaralnega roka za običajno dolgovani davek. Zakon št. 289/2002 v tem smislu povzroča dvome o odgovornosti vsake države članice, da zagotovi pravilno pobiranje davka.

53 Zato je treba šteti, da je tožba Komisije utemeljena, in ugotoviti, da Italijanska republika s tem, da je v členih 8 in 9 zakona št. 289/2002 sprejela splošno in nerazlikovalno opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v več davčnih letih, ni izpolnila obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive in člena 10 ES.

Stroški

54 V skladu s členom 69(2) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Italijanski republiki naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **Italijanska republika s tem, da je v členih 8 in 9 zakona št. 289 o pravilih o oblikovanju letne in večletne državne bilance (finančni zakon iz leta 2003) (legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)) z dne 27. decembra 2002 sprejela splošno in nerazlikovalno opustitev preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v več davčnih letih, ni izpolnila obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, in iz člena 10 ES.**

2. **Italijanski republiki se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi