Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 17. listopadu 2011 [1]

Věc C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza
proti
Belvedere Costruzioni Srl[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná

Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Itálie)]

„Povinnost členských států zajistit účinné vybírání DPH — Články 2 a 22 šesté směrnice — Ukončení soudního řízení bez rozhodnutí ve třetím stupni“

1. Za účelem snížení značného pracovního přetížení daňových soudů přijala Italská republika právní úpravu, podle které platí, že řízení o opravném prostředku v posledním stupni zahájené orgánem daňové správy musí být ukončeno bez rozhodnutí ve věci samé v případě, že orgán daňové správy neměl v prvním, ani ve druhém stupni úspěch ve věci a spor přitom trvá celkově více než 10 let.

2. Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Nejvyšší soud pro daňové záležitosti, oddělení v Boloni), u kterého taková řízení probíhají, se táže, zda v případě, kdy se spor týká daně z přidané hodnoty („DPH“), je takový předpis slučitelný s povinností členského státu zajistit účinné vybírání uvedené daně.

Unijní právo

3. Podle čl. 4 odst. 3 SEU (dříve článek 10 ES) členské státy musí zajistit plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z aktů orgánů Unie, usnadnit Unii plnění jejích úkolů a zdržet se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie. Další konkrétní povinnosti stanoví právní předpisy v oblasti DPH.

4. Hlavní ustanovení v oblasti DPH jsou od 1. ledna 2007 upravena ve směrnici 2006/112 [2]. Tato ustanovení byla v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení upravena šestou směrnicí [3]. Vnitrostátní soud odkazuje konkrétně na články 2 a 22 této směrnice.

5. Článek 2 stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006 L 347, s. 1).

3 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977 L 145, s. 1, vícekrát změněna).

2. dovoz zboží.“ [4]

6. Článek 22 šesté směrnice byl nazván „Povinnosti v rámci vnitřního systému“. Vnitrostátní soud cituje tři odstavce:

„4. Každá osoba povinná k dani předloží ve lhůtě stanovené členskými státy daňové přiznání. […]

5. Každá osoba povinná k dani zaplatí při odevzdání daňového přiznání čistou výši daně z přidané hodnoty. […]

[…]

8. […] mohou členské státy ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům.“ [5]

7. Vnitrostátní soud rovněž cituje body 37 až 39 z rozsudku Soudního dvora ve věci C-132/06, Komise v. Itálie [6]:

„37. Z článků 2 a 22 šesté směrnice, jakož i z článku 10 ES vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby DPH byla vybrána na jeho území v plné výši. V tomto ohledu mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypočíst a vybrat dlužnou daň.

38. V rámci společného systému DPH musí členské státy zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani, a v tomto ohledu požívají jisté volnosti, zejména ohledně způsobu využití prostředků, kterými disponují.

39. Tato volnost je však omezena povinností zajistit účinné vybírání vlastních zdrojů Společenství a povinností nevytvářet významné rozdíly ve způsobu zacházení s osobami povinnými k dani, ať v rámci jednoho členského státu nebo všech členských států. Soudní dvůr rozhodl, že šestá směrnice musí být vykládána v souladu se zásadou daňové neutrality vlastní společnému systému DPH, podle níž nelze s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, zacházet při vybírání DPH rozdílně (rozsudek ze dne 16. září 2004, Cimber Air, Sb. rozh. s. I-8379, bod 24). Jakákoli činnost členských států týkající se výběru DPH musí tuto zásadu dodržovat.“

8. Soudní dvůr v tomto rozsudku dospěl k závěru, že italská daňová amnestie (články 8 a 9 zákona č. 289/2002), která krátce po uplynutí lhůt stanovených pro zaplacení částek DPH dlužných na základě běžných podmínek nahradila povinnosti vyplývající z článků 2 a 22 šesté směrnice jinými povinnostmi, jež zaplacení uvedených částek nepožadují, zbavila tyto články obsahu. Účinek předmětného zákona se rovná osvobození od daně, což vážně narušuje řádné fungování společného systému DPH, porušuje zásadu daňové neutrality tím, že zavádí podstatné odlišnosti v zacházení s osobami povinnými k dani v Itálii a ohrožuje povinnost zajistit jednotný způsob vybírání daně ve všech členských státech [7].

9. Soudní dvůr tedy rozhodl, že Itálie tím, že stanovila obecné a bezpodmínečné vzdání se ověřování zdanitelných plnění uskutečněných v průběhu řady po sobě jdoucích daňových období, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 2 a 22 šesté směrnice, jakož i z článku 10 ES.

4 — Viz nyní čl. 2 odst. 1 písm. a) a d) směrnice 2006/112.

5 — Článek 22 byl od 1. ledna 1993 nahrazen článkem 28h (směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic, Úř. věst. 1991 L 376, s. 1; Úř. věst. 09/01, s. 160), aniž jsou citovaná ustanovení věcně změněna. Viz nyní čl. 252 odst. 1, články 206 a 273 směrnice 2006/112.

6 — Sb. rozh. s. I-5457.

7 — Výše uvedený rozsudek ve věci C-132/06, body 43 a 44.

Italské právo

10. Do 1. dubna 1996 řešily daňové spory v Itálii na místní úrovni a úrovni provincie daňové soudy 1. a 2. stupně, přičemž třetím stupněm byl Commissione Tributaria Centrale v Římě. Od 1. dubna 1996 [8] byl tento systém nahrazen regionálními a provinčními daňovými soudy s možností podat opravný prostředek ke Corte di Cassazione (kasační soud). Commissione Tributaria Centrale byl v zásadě zrušen. K tomuto orgánu sice již není možné podávat žádné nové opravné prostředky, v regionálních nebo provinčních senátech však nadále zasedá, a to dokud nebudou ukončena všechna řízení, která před ním k výše uvedenému datu probíhala. Tento okamžik zatím nenastal [9].

11. Ustanovení, kterým se předkládající soud zabývá [10], vstoupilo v platnost dne 26. května 2010. Dané ustanovení zní takto:

„S cílem zachovat přiměřené délky řízení v daňových věcech, jak stanoví [Evropská úmluva o lidských právech ‚EÚLP'], jsou probíhající daňové spory zahájené žalobami podanými v prvním stupni více než 10 let před vstupem v platnost zákona, který změnil toto nařízení v zákon, v nichž neměl orgán státní daňové správy v prvních dvou stupních řízení úspěch, ukončeny na základě nedodržení ‚přiměřené lhůty' stanovené čl. 6 odst. 1 výše uvedené úmluvy následujícím způsobem:

(a) daňové spory probíhající před Commissione Tributaria Centrale, s výjimkou sporů, jejichž předmětem je vrácení daně, se automaticky ukončují rozhodnutím přijatým předsedou soudu nebo jiným pověřeným členem […];

(b) probíhající daňové spory před Corte di Cassazione mohou být ukončeny platbou částky rovnající se 5 % z hodnoty nároku […] se současným vzdáním se jakéhokoliv nároku na spravedlivé vypořádání ve smyslu zákona č. 89 ze dne 24. března 2001 [11]. Za tímto účelem může poplatník podat žádost v příslušné kanceláři s doložením příslušné platby, a to do 90 dnů od vstupu v platnost zákona, který změnil toto nařízení v zákon. Řízení podle tohoto písmene budou přerušena až do uplynutí lhůty podle jeho druhé věty a budou ukončena usnesením, jímž bude rozhodnuto o veškerých nákladech řízení. K navrácení v žádném případě nedojde […]"

Skutkový stav, řízení a předběžná otázka

12. Společnost Belvedere Costruzioni Srl (dále jen „Belvedere") uplatňovala ve svém přiznání k DPH podaném za rok 1980 daňový přeplatek ve výši 24 288 000 ITL. Přiznání k DPH za rok 1981 podala opožděně, a to dne 8. dubna 1982. V přiznání k DPH za rok 1982 provedla odpočet částky ve výši 22 264 000 ITL [12], a uvedla, že se jednalo o přeplatek DPH vyplývající z přiznání za rok 1981.

13. V srpnu roku 1985 orgány daňové správy informovaly společnost Belvedere o dodatečném vyměření daně za rok 1982 z důvodu, že uvedená společnost podala daňové přiznání za rok 1981 opožděně, a proto přeplatek ve výši 22 264 000 ITL nebylo možné odpočíst.

8 — Legislativní nařízení č. 545/1992.

9 — Přestože v říjnu 2010 zřejmě stále probíhala řízení o téměř 211 000 opravných prostředcích, očekává se, že všechna řízení před Commissione Tributaria Centrale budou skončena ke dni 31. prosince 2012, což by umožnilo činnost tohoto orgánu definitivně ukončit.

10 — Článek 3 odst. 2a nařízení s mocí zákona č. 40/2010, které bylo přeměněno na zákon zákonem č. 73/2010, jenž zavedl čl. 3 odst. 2a. Článek 3 nese název „Snížení počtu řízení a racionalizace výběru daně". Na čl. 3 odst. 2a první větu a písmeno a) budu dále odkazovat jako na „sporné ustanovení".

11 — Tak zvaný „zákon Pinto", který stanoví systém umožňující žádat náhradu za nepřiměřenou délku soudního řízení, jenž byl zaveden po řadě velmi kritických rozsudků ze strany Evropského soudu pro lidská práva.

12 — Přibližně 11 500 eur.

14. Společnost Belvedere před daňovým soudem v prvním stupni tvrdila, že nárok nevyplývá z daňového roku 1981, ale z přeplatku, uvedeném v jejím přiznání k DPH za rok 1980. Společnost Belvedere je toho názoru, že v případě, že v určitém roce došlo k přeplatku na DPH, právo provést odpočet v následujícím roce zaniká pouze v případě, kdy v průběhu relevantního období nebyla splněna povinnost výpočtu DPH, a s ročním daňovým přiznáním nebylo předloženo zaúčtování. Vzhledem k tomu, že žádné takové pochybení na straně společnosti Belvedere nenastalo, byla oprávněna ve svém přiznání na rok 1982 odpočet přeplatku vyplývajícího z přiznání za rok 1980 provést.

15. Orgány daňové správy uvádí, že daňové přiznání za rok 1981 nevyvolává účinky, neboť bylo podáno opožděně. V uvedeném roce tudíž nedošlo ani k podání žádosti o navrácení ani k vyjádření zájmu společnosti provést odpočet přeplatku v roce 1982. Uplatnit v daňovém přiznání za rok 1982 odpočet přeplatku neuvedeného v platném daňovém přiznání za rok 1981 je tedy protiprávní.

16. V říjnu 1986 vydal daňový soud v prvním stupni rozsudek ve prospěch společnosti Belvedere. V květnu 1990 soud ve druhém stupni zamítl opravný prostředek daňové správy. V červenci 1990 orgány daňové správy podaly další opravný prostředek k předkládajícímu soudu. V roce 2008 potvrdily svůj zájem v opravném prostředku pokračovat. Argumenty obou stran jsou v podstatě stejné jako u nižších soudů.

17. V září roku 2010 položil Commissione Tributaria Centrale otázku Soudnímu dvoru. Podle sporného ustanovení musí Commissione Tributaria Centrale automaticky řízení ukončit usnesením, s nímž je spojena překážka věci pravomocně rozsouzené a způsobí definitivní zánik nároku daňové správy uplatňovaného ve třech stupních soudního řízení. S přihlédnutím k rozsudku ve věci C-132/06 se předkládající soud táže, zda unijní právo takové řešení připouští. Commissione Tributaria Centrale tudíž žádá o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

„Brání článek 10 ES, nyní článek 4 SEU a články 2 a 22 [šesté směrnice] normám italské právní úpravy stanoveným v čl. 3 odst. 2a nařízení s mocí zákona č. 40 ze dne 25. března 2010, přeměněného na zákon č. 73 ze dne 22. května 2010, které zakazují daňovému soudu, aby rozhodl o existenci daňové pohledávky, již orgán daňové správy ve stanovené lhůtě uplatnil podáním opravného prostředku proti nepříznivému rozhodnutí, a v podstatě tak stanoví vzdání se pohledávky DPH v plné výši, pokud bylo jak v prvním, tak ve druhém stupni soudního řízení rozhodnuto, že tato pohledávka neexistuje, aniž by osoba povinná dani, v jejíž prospěch ke vzdání se došlo, musela být i jen část požadované pohledávky zaplatit?“

18. Italská vláda a Komise předložily svá písemná a ústní vyjádření.

Úvodní otázky

Příslušná unijní právní úprava

19. Původní řízení se týká daňových přiznání k DPH v letech 1980 až 1982. Vzhledem k tomu, že od roku 1996 nebyly ke Commissione Tributaria Centrale podány žádné nové opravné prostředky, všechny spory, které se sporného ustanovení týkají, uvedenému datu předcházejí. Souhlasím tudíž s Komisí, že jakákoliv povinnost uložená danému členskému státu unijní právní úpravou o DPH vzniká spíše na základě šesté směrnice než podle směrnice 2006/112, která je platná až od 1. ledna 2007.

20. Pokud jde o příslušná ustanovení Smlouvy – článek 10 ES nebo čl. 4 odst. 3 SEU – může být situace méně jasná vzhledem k tomu, že sporné ustanovení bylo vydáno v květnu 2010, tedy po vstupu Lisabonské smlouvy v platnost. Toto rozlišení je však čistě formální, neboť obě ustanovení v zásadě uvádí tytéž pozitivní a negativní povinnosti.

Příslušná italská právní úprava

21. Článek 3 odst. 2a písmeno a) a b) nařízení s mocí zákona stanoví značně odlišné podmínky, které upravují ukončení řízení podle toho, zda probíhají před Commissione Tributaria Centrale nebo Corte di Cassazione. Kromě jiných odlišností rovněž platí, že řízení, která probíhají před Commissione Tributaria Centrale, jsou ukončena automaticky bez platby daně, zatímco v případě Corte di Cassazione mohou být řízení ukončena na žádost podanou do 90 dní a 5 % sporné částky musí být osobou povinnou k dani zaplaceno [13].

22. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká pouze písmene a). Slučitelnost pravidel uvedených v písmenu b) s unijním právem není dotčena. Tento aspekt byl předmětem jiné předběžné otázky předložené Soudnímu dvoru [14], jež se však týká přímého zdanění dividend, které nebylo harmonizováno a které bylo patrně uplatněno na společnost se sídlem mimo EU, a nikoliv DPH, což je daň, která je na úrovni EU harmonizována.

23. I když písmeno b) může v některých ohledech poskytnout poučné srovnání s písmenem a), považuji za důležité vyhnout se jejich spojení. Na rozdíl od přístupu Komise bych se v kontextu projednávaného případu především nespoléhala na způsob, jímž Corte di Cassazione popsal nebo vyložil písmeno b) ve svém předkládacím rozhodnutí v onom druhém případě.

Relevantní skutečnosti věci v původním řízení

24. Spor v původním řízení se týká práva osoby povinné k dani přenést uplatňovaný přeplatek na DPH na další rok následující po roce, ve kterém údajně uvedený přeplatek vznikl, nebylo-li daňové přiznání pro předcházející rok podáno včas. Právní otázka se zjevně týká významu, jenž je třeba přisoudit každému z obou procesních ustanovení italské právní úpravy týkající se DPH, která mohou být částečně ve vzájemném rozporu.

25. Meritum uvedeného sporu však s předběžnou otázkou nesouvisí a je zcela irelevantní se zabývat otázkou, zda společnost Belvedere nebo orgány daňové správy měly mít (nebo měly) ve věci úspěch.

26. Podstatná je skutečnost, že řízení v prvním stupni bylo zahájeno více než 10 let před vstupem sporného ustanovení v platnost (i když to je podmínka, která je nutně splněna u jakéhokoliv opravného prostředku, jenž se v současné době projednává před Commissione Tributaria Centrale, jelikož od roku 1996 nebylo možné nové opravné prostředky podávat) a že orgány daňové správy neměly ani v jednom stupni úspěch. Z toho vyplývá, že podmínky stanovené sporným ustanovením pro automatické ukončení řízení před Commissione Tributaria Centrale jsou splněny. Otázkou je, zda je uvedené automatické ukončení na základě těchto podmínek slučitelné s unijním právem.

27. Komise poznamenala, že soud prvního stupně věnoval odůvodnění svého rozhodnutí ve prospěch společnosti Belvedere pouze osm řádků, zatímco odvolací soud své odůvodnění rozvedl na čtyřech řádcích.

28. Tato okolnost je patrně rovněž irelevantní ve vztahu ke vznesené otázce, která se týká všech případů projednávaných před Commissione Tributaria Centrale. Ani z jakéhokoliv jiného pohledu se nejeví jako zvláště významná, vzhledem k tomu, že samotný první opravný prostředek daňové správy obsahoval pouze 12 řádků právních argumentů (které byly ve druhém opravném prostředku rozšířeny na 24 řádků).

13 — Viz bod 11 výše.

14 — Věc 3 M Italia, C-417/10, v níž se jednání konalo krátce před jednáním v projednávané věci.

Stručné shrnutí vyjádření k věci samé

29. Komise má za to, že je nezbytné vycházet z výkladu dotčeného sporného ustanovení předkládajícím soudem, který je v předběžné otázce uveden, a sice že uvedené ustanovení „ve skutečnosti stanoví, že jakmile jsou podmínky sporného ustanovení splněny, je třeba se uplatňované pohledávky na DPH v plné výši vzdát“.

30. Na tomto základě Komise dospěla k závěru, že sporné ustanovení je takovým obecným vzdáním se, jaké bylo předmětem kritiky Soudního dvora ve věci C-132/06, a je tedy v podstatě ze stejných důvodů, jako jsou důvody uvedené v daném rozsudku, s unijním právem neslučitelné. Komise má za to, že toto ustanovení bez jakéhokoliv posouzení individuálních okolností způsobuje zánik celé jedné kategorie pohledávek daňové správy. Komise však na jednání uvedla, že proti Itálii nebylo ohledně sporného ustanovení zahájeno žádné řízení o nesplnění povinnosti.

31. Italská vláda tvrdí, že na rozdíl od amnestie ve věci C-132/06 je sporné ustanovení ryze procesním pravidlem, týkajícím se řízení před daňovými soudy, které doplňuje výkon státní pravomoci a plnění povinností státem, pokud jde o kontrolu a výběr dlužných částek DPH. I když je Soudní dvůr v zásadě vázán výkladem vnitrostátního práva předkládajícím soudem, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je v tomto případě chybně formulována, neboť nevysvětluje, z jakého důvodu by mělo být sporné ustanovení považováno za obecné vzdání se. Soudní dvůr by tudíž měl přihlédnout k vysvětlení, které poskytla italská vláda.

32. Italská vláda podpůrně tvrdí, že na rozdíl od amnestie ve věci C-132/06, sporné ustanovení vážně nenarušuje řádné fungování společného systému DPH nebo zásadu daňové neutrality či nestaví osoby povinné k dani, které se dopustily podvodu, do výhodnější pozice[15]. Sporné ustanovení se naopak uplatní pouze v případech, ve kterých potřeba dodržování zásady přiměřené lhůty pro řešení sporů podle EÚLP a snaha ulehčit soudnímu systému přetíženému stále déle trvajícími spory převažuje nad slábnoucím veřejným zájmem řešit případy daňových pohledávek, které již byly v prvním a druhém stupni zamítnuty.

Posouzení

Výklad sporného ustanovení

33. Ačkoliv výklad sporného ustanovení náleží vnitrostátním soudům, nesouhlasím s tím, že Soudní dvůr je striktně vázán popisem dotčeného ustanovení jakožto naprostého vzdání se uplatňované pohledávky DPH. Účinek tohoto ustanovení lze zjistit z jeho znění. Předkládající soud se táže, zda lze tento účinek považovat za „obecné a bezpodmínečné vzdání se ověřování zdanitelných plnění“ ve smyslu rozsudku ve věci C-132/06, nebo zda se uvedenému vzdání se podobá natolik, aby bylo unijním právem rovněž zakázáno. Z položené otázky nevyplývá, že na sporné ustanovení lze takto nahlížet. Pokud by tomu tak bylo, výklad předkládajícího soudu by již sám o sobě odpověď poskytl.

34. Pokud by však měl mít Soudní dvůr za to, že je uvedeným výkladem vázán, musel by na uvedenou otázku odpovědět kladně.

Srovnání s ustanoveními dotčenými ve věci C-132/06

35. Účinek sporného ustanovení se jeví značně odlišným od účinku ustanovení dotčených ve věci C-132/06.

15 — Výše uvedený rozsudek ve věci C-132/06, body 44, 45 a 47.

36. Ustanovení ve věci C-132/06[16] v podstatě poskytovala širokou imunitu před kontrolou a šetřením provedeným orgány daňové správy, pokud jde o částky DPH, které nebyly včas deklarovány, výměnou za platbu, která se různila od poloviny částky následně deklarované jako dlužné, po čistě symbolickou částku daně. Soudní dvůr uvedl[17], že tato ustanovení měla takový účinek, „že zvýhodň[ovala] osoby povinné k dani, které se dopustily daňových úniků“. Dále měl Soudní dvůr za to[18], že tím, že dotčené opatření „zavedlo amnestii velmi krátce po uplynutí lhůt, ve kterých měly osoby povinné k dani zaplatit DPH, a požadovalo zaplacení velmi nízké částky ve srovnání se skutečně dlužnou daní, umožnilo dotyčným osobám povinným k dani se s konečnou platností vyhnout povinnostem v oblasti DPH, ačkoli vnitrostátní orgány daňové správy mohly odhalit alespoň část uvedených osob povinných k dani v průběhu čtyř let předcházejících datu promlčení daně dlužné za běžných podmínek. V tomto smyslu zákon č. 289/2002 zpochybňuje odpovědnost jednotlivých členských států zajistit správné uložení a výběr daně.“

37. Totéž neplatí pro sporné ustanovení v projednávaném případě. Jak se italská vláda a Komise shodly, sporné ustanovení se uplatní na soudní, nikoliv na správní fázi řízení, za níž jsou odpovědny orgány daňové správy. Jeho procesní povahu zdůrazňuje skutečnost, že uvedené ustanovení se neuplatní pouze na DPH, jako tomu bylo v případě ustanovení dotčených ve věci C-132/06, ale na opravné prostředky týkající se všech druhů daní předložených Commissione Tributaria Centrale. Pokud jde o šetření nebo posouzení orgány daňové správy, uvedené ustanovení imunitu nestanoví. Všechny dotčené případy byly předmětem šetření a dlužné částky byly uplatněny před tím, než bylo sporné ustanovení přijato. Sporné ustanovení sice nadále orgánu daňové správy neumožňuje podat opravný prostředek ve třetím stupni proti nepříznivému soudnímu rozhodnutí, ale osoby, které se dopustily daňového podvodu, konkrétně nezvýhodňuje. Jeví se opravdu nepravděpodobné (doufejme vysoce nepravděpodobné), že by tyto osoby byly v soudním řízení proti orgánu daňové správy dvakrát úspěšné – tedy nejen v prvním stupni, ale i v rámci prvního opravného prostředku. Závěrem, sporné ustanovení vstoupilo v platnost více než 14 let po posledním dni, kdy mohlo být řízení ve třetím stupni zahájeno, tedy nikoli „krátce po uplynutí lhůt, ve kterých měly osoby povinné k dani DPH zaplatit“[19].

38. Není tedy možné tvrdit, že sporné ustanovení „zpochybňuje odpovědnost jednotlivých členských států zajistit správné uložení a výběr daně“ stejným způsobem jako ustanovení dotčená ve věci C-132/06.

Povinnosti členských států

39. Komise klade důraz na povinnosti členských států „přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby DPH byla vybrána na jejich území v plné výši“, „zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani“, „zajistit účinné vybírání vlastních zdrojů Společenství“ a „nevytvářet významné rozdíly ve způsobu zacházení s osobami povinnými k dani“[20].

40. Takové povinnosti však nemohou být rozšířeny na povinnost obecného zajištění toho, že orgány daňové správy mohou v podávání opravných prostředků proti soudním rozhodnutím pokračovat, dokud neobdrží kladné rozhodnutí. Ani žádná zásada unijního práva nevyžaduje, aby bylo možné podat více než jeden opravný prostředek. Soudní dvůr je sám o sobě pro některé druhy řízení příkladem soudu prvního a zároveň posledního stupně. V některých jiných právních systémech neexistuje absolutní právo na opravný prostředek a tento je zřídkakdy povolen straně, která neměla úspěch u dvou soudů po sobě. Každý systém musí stanovit hranici, kdy již není možné další opravný prostředek podat. Žádný systém nezaručuje, že konečné rozhodnutí bude po právní stránce nevyvratitelně správné.

16 — Viz shrnutí v bodech 8 a násl. rozsudku a v bodě 11 a násl. mého stanoviska v uvedené věci.

17 — Výše uvedený rozsudek ve věci C-132/06, bod 47.

18 — Tamtéž, bod 52.

19 — V projednávaném případě se nárok navíc týká daňového odpočtu, který vznikl (nebo nevznikl) přibližně před 30 lety.

20 — Viz rozsudek ve věci C-132/06, uvedený v bodě 7 výše, body 37 až 39.

41. Sporné ustanovení nadále neumožňuje orgánu daňové správy podat opravný prostředek ve třetím stupni v případě, že v prvním a druhém stupni bylo vydáno nepříznivé rozhodnutí. Uvedené ustanovení se tudíž týká situace, kdy daný orgán učinil opatření, která lze považovat za přiměřená za účelem vybrání DPH, u níž má za to, že je dlužná, ale u které soud prvního a druhého stupně rozhodl, že uplatňovaná DPH ve skutečnosti dlužná není. Nemohu připustit tezi, že takové opatření samo o sobě představuje nesplnění povinnosti členským státem zajistit účinné fungování systému DPH.

42. Komise na jednání uznala, že neexistuje obecná povinnost členského státu zajistit, aby orgán daňové správy mohl ve sporech ohledně DPH podat druhý opravný prostředek, ale uvedla, že pokud je takový opravný prostředek za normálních okolností možný, je nepřípustné, aby byl stanoven „zánik" svévolně určeného podsouboru opravných prostředků poté, co byly tyto opravné prostředky podány, avšak před tím, než o nich lze rozhodnout.

43. Podle mého názoru se sporné ustanovení netýká svévolně určeného podsouboru opravných prostředků. Týká se všech opravných prostředků podaných ke Commissione Tributaria Centrale, v nichž orgán daňové správy nebyl v prvních dvou stupních úspěšný a které probíhají déle než 10 (ve skutečnosti 14) let. Povinnosti členského státu podle článku 22 šesté směrnice zajistit správné vyměřování a výběr DPH musí být vyhověno v mnohem kratší lhůtě [21]. Bylo by možné namítnout, že Itálie tím, že nezajistila, aby spory ohledně vyměřování daní byly rozhodnuty v přiměřené lhůtě poté, co DPH měla být s konečnou platností stanovena, a to navzdory dvěma soudním rozhodnutím vydaným ve prospěch téže strany, nesplnila tuto povinnost. Podle mého názoru nelze namítat, že Itálie svoji povinnost nesplnila, když uvedené spory ukončila po 14 letech, a to jediným možným způsobem, který by nebyl nespravedlivý vůči straně, v jejíž prospěch byly dané předchozí rozsudky vyneseny. (Podotýkám, že tyto poznámky se týkají samotného sporného ustanovení, a nikoli odlišného ustanovení, které se uplatní na opravné prostředky podané ke Corte di Cassazione, ani jejich vzájemného vztahu.)

44. Komise rovněž odkázala na rozsudky Soudního dvora ve věci Lucchini [22], a zejména pak ve věci Fallimento Olimpiclub [23]. Oba případy se týkaly uplatnění zásady překážky věci pravomocně rozsouzené v Italském právu. Ve věci Lucchini Soudní dvůr rozhodl, že unijní právo brání uplatnění vnitrostátního ustanovení, které tuto zásadu zavádí, pokud jeho uplatnění zabrání navrácení státní podpory, kterou Komise ve svém rozhodnutí, jež se stalo konečným, prohlásila za neslučitelnou se společným trhem. V rozsudku Fallimento Olimpiclub Soudní dvůr s odkazem na rozsudek Lucchini rozhodl, že uplatnění téhož ustanovení je ve sporu ohledně DPH vztahujícímu se k daňovému období, ve kterém zatím nebylo vydáno konečné soudní rozhodnutí, zakázáno, jelikož takové uplatnění by vnitrostátnímu soudu zabránilo zohlednit unijní normy související se zneužívajícími praktikami v oblasti DPH. Komise se pokouší načrtnout paralelu mezi těmito zakázanými uplatněními zásady překážky věci pravomocně rozsouzené a sporným ustanovením, jelikož sporné ustanovení zdánlivě přisuzuje překážku věci pravomocně rozsouzené rozhodnutí prvního odvolacího stupně, zatímco odvolacímu soudu ve třetím stupni přezkum otázky slučitelnosti s unijním právem (ke kterému by za normálních okolností došlo) odnímá.

45. Podle mého názoru tuto paralelu načrtnout nelze. Situace ve věci Lucchini byla zcela specifická; problém se týkal zásad, jimiž se řídí dělba pravomocí mezi členskými státy a Společenstvím v oblasti státních podpor, v níž má Komise výlučnou pravomoc posoudit slučitelnost vnitrostátního opatření státní podpory se společným trhem. V rozsudku Fallimento Olimpiclub – přestože jde o případ, který má s projednávanou věcí větší spojitost, jelikož se týkal DHP – byla vyřešena konkrétní otázka, zda se slučuje se zásadou efektivity výklad zásady překážky věci pravomocně rozsouzené v tom smyslu, že

21 — Článek 22 odst. 4 a 5 šesté směrnice vyžadoval od osob povinných k dani předložit daňové přiznání ve lhůtě dvou měsíců od konce jednotlivých zdaňovacích období, která nesměla překročit jeden rok, a při předložení daňového přiznání zaplatit čistou výši DPH.

22 — Rozsudek ze dne 18. července 2007 (C-119/05, Sb. rozh. s. I-6199).

23 — Rozsudek ze dne 9. září 2009 (C-2/08, Sb. rozh. s. I-7501).

pokud se ve sporech v oblasti DPH pravomocný rozsudek v konkrétním případě týká zásadní otázky společné dalším věcem, má stran této otázky závaznou povahu, i když se zjištění provedená při této příležitosti vztahovala k jinému zdaňovacímu období. Žádná z uvedených situací ani žádná obdobná situace v projednávané věci není dána, a tato věc proto musí být rozhodnuta z hlediska jejích zvláštních aspektů.

46. Komise dále zdůraznila, že DPH je základem jednoho z „vlastních zdrojů" Unie a za její účinné vybírání jsou odpovědné členské státy [24].

47. To je jistě pravda. Vlastní zdroje založené na DPH jsou stanoveny ve výši 0,3 % harmonizovaného vyměřovacího základu DPH pro každý členský stát [25]. Vzhledem k tomu, že teoretický harmonizovaný základ se ve skutečnosti vypočítává zpětně ze skutečně vybraných částek [26], účinné vybírání DPH členskými státy má vliv na příjem unijního rozpočtu.

48. Požadavek účinného vybírání však nelze chápat absolutně. Náklady na výběr DPH a pravděpodobnost tohoto výběru je třeba poměřovat s potenciálními příjmy. S ohledem na sporné ustanovení by náklady vznikly jak orgánu daňové správy, před kterým probíhá řízení, tak státu, který by musel zachovat existenci Commissione Tributaria Centrale, a to pravděpodobně na velmi dlouhou dobu. Pravděpodobnost vybrání DPH je ovlivněna nejen skutečností, že byla vydána dvě soudní rozhodnutí v neprospěch orgánu daňové správy, ale také pouhým plynutím času, které mohlo způsobit, že některé částky nebude možné vybrat, a to i v případě pozdějšího kladného rozhodnutí. Povinnost vybrat DPH je kromě toho třeba poměřit s povinností umožnit osobě povinné k dani uzavřít účetnictví v přiměřené lhůtě na konci každého zdaňovacího období DPH. Pokud řízení probíhá již značně dlouhou dobu, nevyhnutelně přijde okamžik, kdy uvedené úvahy musí převážit nad povinností vymáhat veškeré pohledávky z DPH. V tomto kontextu se kritéria, která sporné ustanovení stanoví, jeví přiměřenými.

Srovnání s článkem 16 zákona č. 289/2002

49. Komise odkazuje na judikaturu Corte di Cassazione týkající se článku 16 zákona č. 289/2002, jehož články 8 a 9 byly předmětem žaloby Komise ve věci C-132/06 a Soudní dvůr tyto články shledal s unijním právem neslučitelné. Článek 16 umožňuje plátci daně dosáhnout ukončení jakéhokoliv probíhajícího sporu před jakýmkoliv daňovým soudem, pokud zaplatí 10 % sporné částky nebo 150 eur v případě, že sporná částka je nižší než 2 000 eur. Corte di Cassazione rozhodl, že článek 16 je, stejně jako články 8 a 9 zákona č. 289/2002, neslučitelný s unijním právem. Komise tvrdí, že uvedené rozhodnutí je relevantní pro posouzení sporného ustanovení, které je podle jejího názoru „prakticky totožné".

50. Slučitelnost článku 16 zákona č. 289/2002 s unijním právem není v projednávaném sporu dotčena a Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se k tomuto bodu vyjadřoval. Upozorňuji však na to, že tento článek se od sporného ustanovení významně liší přinejmenším v tom, že se uplatní na veškerá probíhající řízení před všemi daňovými soudy bez ohledu na délku jejich trvání. Tento článek se tedy podstatně více blíží „obecnému vzdání se", než jak je tomu v případě sporného ustanovení, které se uplatní pouze na řízení ve třetím stupni, jestliže řízení jako celek probíhá déle než 10 (ve skutečnosti 14) let. Domnívám se tudíž, že vnitrostátní judikaturu vztahující se k článku 16 zákona č. 289/2002 nelze pro účely této věci považovat za relevantní.

24 — Viz druhý a čtrnáctý bod odůvodnění preambule šesté směrnice a bod 39 rozsudku C-132/06.

25 — Viz článek 2 rozhodnutí Rady 2007/436/ES, Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. 2007, L 163, s. 17).

26 — Viz *Veřejné finance Evropské unie*, čtvrté vydání (Úřad pro úřední tisky EU, 2008), s. 239.

Srovnání s narovnáním případ od případu

51. Komise zdůrazňuje, že sporné ustanovení má za následek ukončení všech dotčených sporů, a to bez ohledu na pravděpodobnost, že orgán daňové správy dosáhne rozhodnutí ve svůj prospěch. Komise uvedené ustanovení srovnává s jinými ustanoveními italského práva, která umožňují soudní narovnání sporu mezi orgány daňové správy a osobou povinnou k dani na základě individuálního přezkumu sporu orgánem nebo platby části požadované částky osobou povinnou k dani. Podle názoru Komise sporné ustanovení představuje obecné vzdání se ve smyslu rozsudku ve věci C-132/06, spíše než narovnání případ od případu, jež zjevně považuje za přijatelné.

52. Tento argument pro mne není přesvědčivý.

53. Účastník, který nebyl v prvním a druhém stupni úspěšný, může jistě uspět při druhém opravném prostředku. Tento účastník kromě toho obvykle před podáním druhého opravného prostředku více či méně přesně vyhodnotí své zájmy a vyhlídky na úspěch. Takový veřejnoprávní subjekt, jako je orgán daňové správy, si také může z obecných důvodů právní jistoty přát, aby byl v posledním stupni vydán rozsudek ve prospěch veřejného zájmu.

54. Na jednu stranu sporné ustanovení ve skutečnosti podle všeho nahrazuje posouzení zájmu orgánu daňové správy na pokračování v řízení provedené tímto orgánem takřka statistickým odhadem pravděpodobnosti, s jakou může být v rámci řízení o opravném prostředku vydáno odlišné rozhodnutí. Pokud je tato pravděpodobnost nízká, s čímž zřejmě sporné ustanovení počítá, neexistence rozhodnutí ve třetím stupni se pak jeví méně problematická, ačkoliv není ideální.

55. Na druhou stranu narovnání sjednané případ od případu, při němž se orgán daňové správy vzdá svého nároku na celou částku, již považuje za dlužnou, výměnou za platbu části této částky, není zřejmě mravnějším přístupem. Jeho výsledkem je nutně vyšší nebo nižší daňový výnos, než je částka daně, která měla být podle správného výkladu příslušné právní úpravy vybrána, a vzdání se jakékoliv možnosti získat rozhodnutí soudu posledního stupně ohledně tohoto výkladu.

56. Pokud jde o vybrání veškeré dlužné částky daně, pak není ideální ani jedna možnost, ovšem ani jedna z nich se nezdá nepřijatelná nebo srovnatelná s obecným vzdáním se ve smyslu rozsudku C-132/06.

Odůvodnění na základě EÚLP

57. Nutnost dodržet „přiměřenou lhůtu“ podle čl. 6 odst. 1 EÚLP [27] (a článku 47 Listiny základních práv EU, která se použije na členské státy, pokud uplatňují unijní právo) se naopak jeví jako jasné a zvlášť pádné odůvodnění takového pravidla, jako je pravidlo uvedené ve sporném ustanovení. S ohledem na požadavky právní jistoty se 10 let jeví jako velmi dlouhá doba pro trvání soudního řízení, není-li odůvodněna specifickými okolnostmi případu [28]. Sporné ustanovení se ve skutečnosti uplatní pouze na řízení, která v dubnu 2010 probíhala ve třetím stupni již po dobu 10 (ve skutečnosti 14) let nebo déle a jejichž celková doba trvání byla znatelně delší. Přestože je uvedená doba trvání jednoznačně vážným problémem, se kterým by se členský stát měl vypořádat [29], nedomnívám se, že povinnost zajistit účinné vybírání DPH stanovená unijním právem může vyžadovat, aby po dobu více než 10 nebo 14 let trvala právní nejistota ohledně sporné částky daně, ohledně níž byly ve prospěch osoby povinné k dani vydány již dva rozsudky.

27 — Evropský soud pro lidská práva opakovaně rozhodl, že procesní průtahy v Itálii trvající méně než 10 let porušují čl. 6 odst. 1 EÚLP (viz například rozsudky Evropského soudu pro lidská práva Sciortino v. Itálie ze dne 18. října 2001, č. 30127/96, § 19 a násl., a Scordino v. Itálie ze dne 29. března 2006, č. 36813/97, § 175 a násl.).

28 — V rámci řízení před unijními soudy, viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 16. července 2009, Der Grüne Punkt – Duales System Německo v. Komise (C-385/07 P, Sb. rozh. s. I-6155, body 181 a násl.).

29 — Viz výše uvedená poznámka pod čarou 9.

58. Na základě všech výše uvedených úvah jsem tudíž názoru, že sporné ustanovení v projednávaném případě nelze srovnávat s ustanoveními dotčenými ve věci C-132/06 a neznamená, že Itálie nesplnila povinnost zajistit řádné uplatňování sytému DPH.

Požadavek daňové neutrality

59. Jeden aspekt sporného ustanovení se však mimo jiné ve světle rozsudku Soudního dvora ve věci C-132/06 jeví diskutabilní s ohledem na požadavek „daňové neutrality“, tj. povinnosti „nevytvářet významné rozdíly ve způsobu zacházení s osobami povinnými k dani, ať v rámci jednoho členského státu nebo všech členských států.“ [30]

60. Komise na tento aspekt upozorňuje, když se táže na to, z jakého důvodu – jestliže bylo cílem čl. 3 odst. 2a nařízení s mocí zákona skutečně snížit počet nevyřízených případů před Commissione Tributaria Centrale a Corte di Cassazione – se uvedené ustanovení uplatnilo pouze na řízení, která probíhala po dobu více než 10 let k určitému datu, a nikoli na veškerá řízení dosahující hranice 10 let.

61. Tato otázka je podle mého názoru irelevantní v kontextu projednávaného případu, který, a to je třeba připomenout, se týká pouze případů před Commissione Tributaria Centrale. Když sporné ustanovení vstoupilo v platnost, všechna řízení o opravných prostředcích před uvedeným soudem probíhala déle než 10 let a žádné další opravné prostředky k němu nebylo možné podat.

62. Článek 3 odst. 2a však jako celek vytváří rozdíl v zacházení s opravnými prostředky ve třetím stupni v řízeních ohledně DPH, a to v podstatě v závislosti na datu, kdy byly podány, a nikoli na době, po kterou byly projednávány [31]. I když lze na kritérium 10 let nahlížet jako na objektivní (ačkoliv, jako u každé časové lhůty, svévolný) rozlišující znak, ve světle požadavku „přiměřené lhůty“ stanoveného v čl. 6 odst. 1 EÚLP a článku 47 Listiny základních práv je zjevně nepřijatelné, aby uvedené kritérium mělo různé účinky pouze v závislosti na dni, ke kterému byl opravný prostředek ve třetím stupni podán.

63. Nedomnívám se však, že se zde jedná o dostatečný důvod k tomu, aby bylo rozhodnuto, že sporné ustanovení je samo o sobě neslučitelné s povinností Itálie zajistit účinné vybírání DPH a účinné dodržování povinností, které mají osoby povinné k dani na základě systému DPH. Bylo by možné požadovat, aby se všemi situacemi, na které se čl. 3 odst. 2a nařízení s mocí zákona vztahuje, bylo zacházeno jednotně přinejmenším v rozsahu, v němž se týkají DPH. Uvedený problém by byl vyřešen, jestliže by s opravnými prostředky podanými ke Corte di Cassazione bylo zacházeno stejně jako s opravnými prostředky podanými ke Commissione Tributaria Centrale, a to jakmile by doba trvání řízení dosáhla 10 let. Stejně by tomu bylo v případě, kdy by současné zacházení s opravnými prostředky podanými ke Corte di Cassazione bylo rozšířeno na opravné prostředky podané ke Commissione Tributaria Centrale. Soudnímu dvoru však podle mého názoru nepřísluší, aby se k ani jednomu z těchto přístupů nebo k jakémukoli jinému přístupu v kontextu této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyslovil. Ve vztahu k otázce, zda správný výklad unijních právních předpisů brání takovému ustanovení, jako je sporné ustanovení, je-li posuzováno samostatně, nejsou takové úvahy relevantní.

30 — Výše uvedený rozsudek ve věci C-132/06, bod 39.

31 — Ve skutečnosti existuje trojí rozlišení: s opravnými prostředky podanými ke Commissione Tributaria Centrale je zacházeno odlišně než s opravnými prostředky podanými ke Corte di Cassazione a s posledně uvedenými opravnými prostředky je zacházeno podle toho, zda řízení na prvním stupni začalo před nebo po 26. květnu 2000.

Závěry

64. Mám tudíž za to, že Soudní dvůr by měl na otázku položenou Commissione Tributaria Centrale odpovědět takto:

„Článek 4 odst. 3 SEU (článek 10 ES) ani články 2 a 22 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně nebrání vnitrostátnímu ustanovení, které stanoví, že ve sporech ohledně daně z přidané hodnoty mezi osobou povinnou k dani a orgánem daňové správy, v nichž uplynulo 10 let od zahájení řízení v prvním stupni, je řízení o druhém opravném prostředku, který daňový orgán podal v návaznosti na rozsudky vydané v jeho neprospěch v prvním i druhém stupni, soudem rozhodujícím o druhém opravném prostředku automaticky ukončeno bez rozhodnutí ve věci samé.“