Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 17. novembra 2011 [1]

Vec C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza
proti
Belvedere Costruzioni Srl

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Taliansko)]

„Povinnosť členských štátov zabezpečiť účinný výber DPH — Články 2 a 22 šiestej smernice — Ukončenie súdnych konaní bez rozhodnutia v treťom stupni“

1. S cieľom znížiť veľký počet konaní prebiehajúcich na daňových súdoch Talianska republika prijala právnu úpravu, podľa ktorej v prípade, ak daňový orgán nemal úspech v prvom stupni ani v konaní o prvom odvolaní a ak celková dĺžka konania prekračuje 10 rokov, konanie o konečnom odvolaní, ktoré podal daňový orgán, sa skončí bez rozhodnutia vo veci samej.

2. Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (ústredný daňový súd, sekcia v Bologni), pred ktorým takéto konanie prebieha, chce vedieť, či je v prípade, ak sa spor týka dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), takéto ustanovenie zlučiteľné s povinnosťou členského štátu zabezpečiť účinný výber dane.

Právo EÚ

3. Podľa článku 4 ods. 3 ZEÚ (predtým článok 10 ES) musia členské štáty zabezpečiť plnenie záväzkov vyplývajúcich zo Zmlúv alebo z aktov inštitúcií Únie, pomáhať Únii pri plnení jej úloh a neprijať žiadne opatrenie, ktoré by mohlo ohroziť dosiahnutie cieľov Únie. Ďalšie osobitné povinnosti sú stanovené predpismi o DPH.

4. Od 1. januára 2007 sú hlavné ustanovenia o DPH obsiahnuté v smernici 2006/112. [2] V čase relevantnom pre konanie vo veci samej boli obsiahnuté v šiestej smernici. [3] Vnútroštátny súd osobitne poukazuje na články 2 a 22 šiestej smernice.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

3 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; viackrát zmenená a doplnená).

5. Článok 2 stanovoval:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

2. dovoz tovaru.“ [4]

6. Článok 22 šiestej smernice bol nazvaný „Povinnosti v rámci vnútorného systému“. Vnútroštátny súd cituje tri odseky:

„4. Každá zdaniteľná osoba musí predložiť daňové priznanie v rámci intervalu, ktorý si stanoví každý členský štát osobitne. …

5. Každá zdaniteľná osoba zaplatí čistú sumu dane z pridanej hodnoty pri predložení daňového priznania. …

…

8. … členské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné pre správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie daňovým podvodom.“ [5]

7. Vnútroštátny súd tiež cituje body 37 až 39 rozsudku Súdneho dvora Komisia/Taliansko [6]:

„37 Z článkov 2 a 22 šiestej smernice, ako aj z článku 10 ES vyplýva, že každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške. V tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň.

38 V rámci spoločného systému DPH sú členské štáty povinné zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby, a v tejto súvislosti majú určitú voľnosť, najmä pokiaľ ide o spôsob použitia prostriedkov, ktoré majú k dispozícii.

39 Táto voľnosť je však obmedzená povinnosťou zabezpečiť účinný výber vlastných zdrojov Spoločenstva a povinnosťou nevytvárať podstatné rozdiely v spôsobe zaobchádzania so zdaniteľnými osobami, a to tak v rámci jedného členského štátu, ako aj všetkých členských štátov. Súdny dvor rozhodol, že šiesta smernica sa má vykladať v súlade so zásadou daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, ktorá nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne (rozsudok zo 16. septembra 2004, Cimber Air, C-382/02, Zb. s. I-8379, bod 24). Akákoľvek činnosť členských štátov týkajúca sa výberu DPH musí byť v súlade s touto zásadou.“

8. V uvedenom rozsudku Súdny dvor dospel k záveru, že talianska daňová amnestia (články 8 a 9 zákona č. 289/2002), ktorou boli krátko po uplynutí lehôt stanovených na zaplatenie obvykle splatných súm DPH povinnosti podľa článkov 2 a 22 šiestej smernice nahradené inými povinnosťami, ktoré nevyžadovali zaplatenie uvedených súm, zbavila uvedené články ich obsahu. Účinok tohto zákona

4 — Pozri teraz článok 2 ods. 1 písm. a) a d) smernice 2006/112.

5 — Článok 22 bol od 1. januára 1993 nahradený článkom 28h (smernica Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice, Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) bez podstatnej zmeny citovaných ustanovení. Pozri teraz článok 252 ods. 1, článok 206 a článok 273 smernice 2006/112.

6 — Rozsudok zo 17. júla 2008, C-132/06, Zb. s. I-5457.

zodpovedal daňovému oslobodeniu, ktoré vážne narušilo riadne fungovanie spoločného systému DPH, porušilo zásadu daňovej neutrality zavedením významných rozdielov v zaobchádzaní so zdaniteľnými osobami v Taliansku a ohrozilo povinnosť zabezpečiť jednotný výber DPH vo všetkých členských štátoch. [7]

9. Súdny dvor preto rozhodol, že Taliansko si tým, že stanovilo všeobecné a nediferencované vzdanie sa overovania zdaniteľných plnení uskutočnených v priebehu niekoľkých zdaňovacích období, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 2 a 22 šiestej smernice a z článku 10 ES.

Talianske právo

10. Do 1. apríla 1996 daňové spory v Taliansku prejednávali daňové súdy prvého a druhého stupňa na miestnej úrovni a na úrovni provincií, pričom o konečnom odvolaní rozhodovala Commissione Tributaria Centrale so sídlom v Ríme. Od 1. apríla 1996 [8] bol tento systém nahradený daňovými súdmi regiónov a provincií, pričom o odvolaní rozhodoval Corte di Cassazione (kasačný súd). Commissione Tributaria Centrale bola v zásade zrušená. Nebolo jej možné podať nové odvolania, avšak naďalej zasadala v regionálnych alebo provinčných sekciách až do skončenia všetkých konaní, ktoré pred ňou k tomuto dňu prebiehali. Tieto konania zatiaľ neboli skončené. [9]

11. Ustanovenie, na ktoré poukazuje vnútroštátny súd, [10] nadobudlo účinnosť 26. mája 2010. Toto ustanovenie znie takto:

„S cieľom zabezpečiť primeranú dĺžku súdnych konaní v daňových veciach v súlade s [Európskym dohovorom o ľudských právach, ďalej len ‚EDĽP‘], prebiehajúce daňové konania o žalobách podaných v prvom stupni viac ako 10 rokov pred dňom nadobudnutia účinnosti zákona, ktorým sa tento dekrét mení na zákon, v ktorých štátny daňový orgán nemal úspech v prvom ani druhom stupni, sa skončia z dôvodu nedodržania požiadavky ‚primeranej lehoty‘ stanovenej v článku 6 ods. 1 tohto dohovoru v súlade s týmito pravidlami:

a) daňové konania prebiehajúce pred Commissione Tributaria Centrale s výnimkou konaní, ktorých predmetom sú nároky na vrátenie dane, sa automaticky skončia uznesením predsedu tohto súdu alebo iného člena určeného na tento účel…;

b) daňové konania prebiehajúce pred Corte di cassazione sa môžu skončiť zaplatením sumy vo výške 5 percent hodnoty sporu… a zároveň vzdaním sa akéhokoľvek nároku na spravodlivú náhradu v zmysle zákona č. 89 z 24. marca 2001.
[11] Daňovník môže podať žiadosť v tomto zmysle na príslušnej podateľni alebo v kancelárii do 90 dní odo dňa nadobudnutia účinnosti zákona, ktorým sa tento dekrét mení na zákon, s potvrdením o zaplatení príslušnej sumy. Konania uvedené v tomto písmene sa prerušia až do uplynutia lehoty uvedenej v druhej vete tohto písmena a skončia sa uznesením o rozdelení celých trov konania. V žiadnom prípade sa trovy nenahrádzajú. …“

7 — Body 43 a 44 rozsudku.

8 — Legislatívny dekrét č. 545/1992.

9 — V októbri 2010 ešte prebiehalo takmer 211 000 odvolacích konaní, avšak všetky konania pred Commissione Tributaria Centrale by sa mali skončiť do 31. decembra 2012, pričom tento orgán by sa následne mohol definitívne zrušiť.

10 — Článok 3 ods. 2a zákonného dekrétu č. 40/2010, zmeneného na zákon zákonom č. 73/2010, ktorým bol doplnený článok 3 ods. 2a. Článok 3 je nazvaný „Zníženie počtu sporov a racionalizácia výberu“. Článok 3 ods. 2a prvú vetu a písm. a) budem označovať ako „sporné ustanovenie“.

11 — Takzvaný „zákon Pinto“, ktorý stanovuje mechanizmus na uplatnenie náhrady za neprimeranú dĺžku súdneho konania, zavedený v nadväznosti na viaceré mimoriadne kritické rozsudky Európskeho súdu pre ľudské práva.

Skutkové okolnosti, konanie a položená otázka

12. Belvedere Costruzioni s.r.l. (ďalej len „Belvedere“) vykázala vo svojom daňovom priznaní za rok 1980 nadmerný odpočet DPH vo výške 24 288 000 ITL. Dňa 8. apríla 1982 podala oneskorene daňové priznanie za rok 1981. Vo svojom daňovom priznaní za rok 1982 si odpočítala sumu 22 264 000 ITL, [12] pričom túto sumu vykázala ako odpočet DPH vyplývajúci z daňového priznania za rok 1981.

13. V auguste 1985 daňový orgán vykonal opravu dane spoločnosti Belvedere za rok 1982 z dôvodu, že táto spoločnosť podala daňové priznanie za rok 1981 oneskorene a v dôsledku toho nebolo možné odpočítať DPH vo výške 22 264 000 ITL.

14. V konaní pred daňovým súdom prvého stupňa Belvedere tvrdila, že uvedený nárok nevznikol z daňového roka 1981, ale z nadmerného odpočtu vykázaného v jej daňovom priznaní za rok 1980. Tvrdila, že ak v konkrétnom roku došlo k zaplateniu DPH v nadmernej výške, právo na jej odpočítanie v nasledujúcich rokoch zanikne iba v prípade, ak nedošlo k výpočtu daňovej povinnosti na DPH počas relevantného obdobia, a k predloženiu účtovnej závierky s uvedením ročného obratu. Keďže Belvedere si obe tieto povinnosti splnila, aj v svojom daňovom priznaní za rok 1982 si mohla odpočítať DPH vykázanú v daňovom priznaní za rok 1980.

15. Daňový orgán naopak tvrdil, že daňové priznanie za rok 1981 bolo podané oneskorene, a preto bolo neúčinné. V tomto roku si teda Belvedere neuplatnila nárok na vrátenie DPH, ani neprejavila vôľu odpočítať si DPH v roku 1982. Odpočítanie DPH, ktorá nebola vykázaná v platnom daňovom priznaní za rok 1981, bolo preto v daňovom priznaní za rok 1982 nezákonné.

16. V októbri 1986 daňový súd prvého stupňa rozhodol v prospech spoločnosti Belvedere. V máji 1990 súd druhého stupňa zamietol odvolanie daňového orgánu. V júli 1990 tento orgán podal ďalšie odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal tento návrh na začatie prejudiciálneho konania. V roku 2008 oznámil, že na tomto odvolaní trvá. Tvrdenia obidvoch účastníkov konania sú v podstate rovnaké ako v konaní pred súdmi nižšieho stupňa.

17. V septembri 2010 Commissione Tributaria Centrale položila otázku Súdnemu dvoru. Podľa sporného ustanovenia musí tento orgán automaticky skončiť konanie uznesením, ktorým bude založená prekážka právoplatne rozhodnutej veci a ktorým definitívne zanikne nárok uplatnený daňovým orgánom v troch stupňoch súdneho konania. Vzhľadom na už citovaný rozsudok Komisia/Taliansko sa vnútroštátny súd pýta, či to právo EÚ pripúšťa. Preto žiada o zodpovedanie tejto otázky:

„Bránia článok 10 ES, teraz článok 4 ZEÚ, a články 2 a 22 [šiestej smernice] talianskej právnej úprave obsiahnutej v článku 3 ods. 2a zákonného dekrétu č. 40 z 25. marca 2010, zmeneného na zákon č. 73 z 22. mája 2010, ktorá neumožňuje daňovému súdu, aby rozhodol o existencii daňovej pohľadávky, ktorú si daňový orgán včas uplatnil podaním odvolania proti nepriaznivému rozhodnutiu, a v podstate tak stanovuje úplné vzdanie sa spornej pohľadávky DPH, ak sa považovala za neopodstatnenú v obidvoch stupňoch rozhodovania, bez akéhokoľvek zaplatenia spornej pohľadávky čo i len v obmedzenej miere zo strany daňovníka, ktorý bol týmto vzdaním sa zvýhodnený?“

18. Talianska vláda a Komisia predložili písomné, ako aj ústne pripomienky.

12 — Táto suma približne zodpovedá sume 11 500 EUR.

Úvodné poznámky

Relevantná právna úprava EÚ

19. Konanie vo veci samej sa týka DPH za roky 1980 až 1982. Vzhľadom na to, že od roku 1996 neboli na Commissione Tributaria Centrale podané nové odvolania, všetky spory dotknuté sporným ustanovením sa týkajú rokov predchádzajúcich uvedenému roku. Preto súhlasím s Komisiou, že prípadná povinnosť, ktorá členskému štátu vyplýva z predpisov EÚ o DPH, je založená na šiestej smernici, a nie na smernici 2006/112, ktorá sa uplatňuje len od 1. januára 2007.

20. Pokiaľ ide o relevantné ustanovenie Zmluvy – článok 10 ES alebo článok 4 ods. 3 ZEÚ – stanovisko nemusí byť také jednoznačné, keďže sporné ustanovenie bolo prijaté v máji 2010, čiže po nadobudnutí účinnosti Lisabonskej zmluvy. Vzhľadom na to, že oba články stanovujú v podstate tie isté pozitívne a negatívne povinnosti, je však toto rozlíšenie čisto formálne.

Relevantná talianska právna úprava

21. Článok 3 ods. 2a písm. a) a b) zákonného dekrétu zmeneného na zákon stanovujú podstatne odlišné podmienky upravujúce skončenie konaní podľa toho, či prebiehajú pred Commissione Tributaria Centrale alebo pred Corte di Cassazione. Okrem iného v prvom uvedenom prípade sa konanie automaticky skončí bez akéhokoľvek zaplatenia dane, zatiaľ čo v druhom uvedenom prípade sa konanie *môže* skončiť na základe žiadosti podanej do 90 dní, pričom zdaniteľná osoba musí zaplatiť 5 % zo spornej sumy. [13]

22. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka iba písmena a). Prípustnosť pravidiel podľa písmena b) nie je predmetom otázky. Tento aspekt bol uvedený v inom návrhu na začatie prejudiciálneho konania podanom Súdnemu dvoru, [14] ktorý sa však netýka DPH, ktorá podlieha harmonizácii na úrovni EÚ, ale neharmonizovanej priamej dane z dividend, ktorá sa zjavne uplatňuje na spoločnosť so sídlom mimo EÚ.

23. Hoci písmeno b) môže v istom zmysle slúžiť na orientačné porovnanie s písmenom a), považujem za potrebné nestotožňovať tieto dve ustanovenia. Na rozdiel od Komisie sa domnievam, že v kontexte prejednávanej veci nemožno vôbec vychádzať z toho, akým spôsobom Corte di Cassazione opísal a vyložil písmeno b) vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania v uvedenej druhej veci.

Relevantné aspekty konania vo veci samej

24. Spor vo veci samej sa týka práva zdaniteľnej osoby preniesť uplatnený nadmerný odpočet DPH do druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom tento nadmerný odpočet údajne vznikol, ak daňové priznanie za rok medzi týmito dvoma rokmi nebolo podané včas. Zdá sa, že právna otázka sa týka pomerného významu, ktorý treba pripísať každému z týchto dvoch procesných ustanovení talianskych právnych predpisov týkajúcich sa DPH, ktoré si môžu čiastočne odporovať.

25. Položená otázka sa však vôbec netýka rozhodnutia vo veci samej a nie je relevantné posudzovať, či (by) mala mať úspech Belvedere alebo daňový orgán.

13 — Pozri bod 11 vyššie.

14 — Vec 3M Italia, C-417/10, v ktorej sa konalo pojednávanie bezprostredne pred pojednávaním v prejednávanej veci.

26. Rozhodujúce je, že konanie v prvom stupni sa začalo viac ako 10 rokov pred nadobudnutím účinnosti sporného ustanovenia (hoci túto podmienku nevyhnutne spĺňa každé odvolacie konanie, ktoré v súčasnosti prebieha pred Commissione Tributaria Centrale, keďže od roku 1996 nie je možné podávať nové odvolania) a že daňový orgán nemal úspech v prvom ani druhom stupni. Kritériá automatického skončenia konaní pred Commissione Tributaria Centrale uvedené v spornom ustanovení sú teda splnené. Je potrebné zaoberať sa otázkou, či je takéto automatické skončenie na základe týchto kritérií zlučiteľné s právom EÚ.

27. Komisia poznamenala, že prvostupňový súd venoval odôvodneniu svojho rozhodnutia v prospech spoločnosti Belvedere iba osem riadkov, zatiaľ čo prvý odvolací súd vyjadril svoje úvahy na štyroch riadkoch.

28. Aj táto okolnosť je podľa môjho názoru irelevantná pre položenú otázku, ktorá sa týka všetkých konaní pred Commissione Tributaria Centrale. Tiež sa nezdá, že by táto okolnosť bola mimoriadne významná v inom smere, keďže samotné prvé odvolanie daňového orgánu obsahovalo iba 12 riadkov právnej argumentácie (ktorá bola v druhom odvolaní rozšírená na 24 riadkov).

Zhrnutie tvrdení týkajúcich sa veci samej

29. Komisia považuje za potrebné vychádzať z výkladu sporného ustanovenia, ktorý uviedol vnútroštátny súd v položenej otázke a podľa ktorého toto ustanovenie „v podstate… stanovuje úplné vzdanie sa spornej pohľadávky DPH," ak sú splnené kritériá stanovené v spornom ustanovení.

30. Na základe toho Komisia tvrdí, že sporné ustanovenie predstavuje také všeobecné vzdanie sa práv, aké Súdny dvor kritizoval v už citovanom rozsudku Komisia/Taliansko a ktoré v podstate z tých istých dôvodov, aké sú uvedené v uvedenom rozsudku, odporuje právu EÚ. Komisia tvrdí, že podľa sporného ustanovenia celá kategória pohľadávok daňových orgánov jednoducho zaniká, bez akéhokoľvek posúdenia konkrétnych okolností. Komisia však na pojednávaní uviedla, že proti Taliansku nebolo v súvislosti so sporným ustanovením začaté nijaké konanie o nesplnenie povinnosti.

31. Talianska vláda tvrdí, že na rozdiel od amnestie, o akú išlo v už citovanom rozsudku Komisia/Taliansko, sporné ustanovenie je výlučne procesným pravidlom, ktoré sa týka konania pred daňovými súdmi, ktoré nasleduje po výkone právomocí a plnení povinností štátu v súvislosti s overovaním a výberom súm dlžných na DPH. Hoci Súdny dvor je v zásade viazaný výkladom vnútroštátneho práva, ktorý podal vnútroštátny súd, návrh na začatie prejudiciálneho konania je v tomto prípade nedostatočný v tom smere, že v ňom nie je vysvetlené, prečo sa má sporné ustanovenie považovať za všeobecné vzdanie sa pohľadávky. Súdny dvor by preto mal vziať do úvahy vlastné vysvetlenie talianskej vlády.

32. Talianska vláda subsidiárne tvrdí, že na rozdiel od amnestie v už citovanom rozsudku Komisia/Taliansko sporné ustanovenie vážne nenarúša riadne fungovanie spoločného systému DPH a neporušuje zásadu daňovej neutrality, ani nezvýhodňuje zdaniteľné osoby, ktoré sa dopustili daňových podvodov.[15] Naopak toto ustanovenie sa použije iba v prípadoch, keď potreba dodržať požiadavku včasného urovnania sporov stanovenú v EDĽP a záujem na odľahčení súdneho systému, ktorý je preťažený čoraz dlhšie trvajúcimi konaniami, prevažuje nad klesajúcim verejným záujmom na vymáhaní daňových pohľadávok, ktoré už boli v prvom aj druhom stupni zamietnuté.

15 — Pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, body 44, 45 a 47.

Posúdenie

Výklad sporného ustanovenia

33. Hoci výklad sporného ustanovenia je vecou vnútroštátnych súdov, nesúhlasím s tým, že Súdny dvor je prísne viazaný opisom tohto ustanovenia v položenej otázke, podľa ktorého ide o úplné vzdanie sa pohľadávky DPH. Účinok tohto ustanovenia možno zistiť z jeho znenia. Vnútroštátny súd chce vedieť, či tento účinok možno považovať za „všeobecné a nediferencované vzdanie sa overovania zdaniteľných plnení“ v zmysle už citovaného rozsudku Komisia/Taliansko alebo za dostatočne podobný takému vzdaniu sa na to, aby tiež odporoval právu EÚ. Otázka nevychádza z predpokladu, že sporné ustanovenie možno takto kvalifikovať. Ak by to tak bolo, už vlastný výklad vnútroštátneho súdu by poskytoval odpoveď.

34. Ak by však Súdny dvor dospel k záveru, že je týmto výkladom viazaný, na otázku by musel zodpovedať kladne.

Porovnanie s ustanoveniami posudzovanými v rozsudku Komisia/Taliansko

35. Zdá sa, že účinok sporného ustanovenia je podstatne odlišný od účinku ustanovení posudzovaných v už citovanom rozsudku Komisia/Taliansko.

36. Ustanovenia posudzované v už citovanom rozsudku Komisia/Taliansko [16] v podstate priznávali širokú imunitu týkajúcu sa vyrubenia dane alebo prešetrovania daňovými orgánmi v súvislosti s čiastkami DPH, ktoré neboli včas vykázané v daňovom priznaní, výmenou za platbu, ktorá sa pohybovala od polovice sumy, ktorá bola následne vyhlásená za splatnú, až po čisto symbolickú čiastku dane. Ako uviedol Súdny dvor, [17] účinok týchto ustanovení spočíval v tom, že „zdaniteľné osoby, ktoré sa dopustili podvodu, [boli] zvýhodnené.“ Súdny dvor ďalej uviedol, [18] že „zavedením daňovej amnestie veľmi skoro po uplynutí lehôt, v ktorých mali zdaniteľné osoby zaplatiť DPH, a požadovaním zaplatenia veľmi nízkej sumy v porovnaní so sumou DPH, ktorú mali zdaniteľné osoby zaplatiť, umožňuje predmetné opatrenie dotknutým zdaniteľným osobám definitívne sa vyhnúť svojim povinnostiam v oblasti DPH, hoci vnútroštátne daňové úrady mohli odhaliť aspoň časť týchto zdaniteľných osôb počas štyroch rokov, ktoré predchádzali premlčaniu inak splatnej dane. V tomto zmysle zákon č. 289/2002 spochybňuje zodpovednosť každého členského štátu zabezpečiť správny výber dane.“

37. To nemožno povedať o ustanovení posudzovanom v prejednávanej veci. Ako talianska vláda a Komisia zhodne uvádzajú, toto ustanovenie sa vzťahuje na súdnu fázu, a nie na administratívnu fázu, za ktorú sú zodpovedné daňové orgány. Jeho procesnú povahu zdôrazňuje skutočnosť, že sa nevzťahuje len na DPH, ako to bolo v prípade ustanovení posudzovaných v už citovanom rozsudku Komisia/Taliansko, ale na odvolacie konania pred Commissione Tributaria Centrale týkajúce sa všetkých druhov daní. Nedochádza k oslobodeniu od prešetrovania alebo vyrubenia dane daňovými orgánmi. Všetky posudzované veci boli prešetrené a čiastky, ktoré sa považovali za dlžné, boli uplatnené pred prijatím sporného ustanovenia. Toto ustanovenie má za následok skončenie konania o konečnom odvolaní daňového orgánu proti nepriaznivému súdnemu rozhodnutiu, ale nie je osobitne na prospech osobám, ktoré sa dopustili daňových podvodov. Je to totiž nepravdepodobné (a

16 — Pozri zhrnutie v bode 8 a nasl. rozsudku a v bode 11 a nasl. návrhov, ktoré som predniesla v uvedenej veci.

17 — Bod 47 rozsudku.

18 — Bod 52 rozsudku.

malo by to byť mimoriadne nepravdepodobné), že takéto osoby by mali dvakrát úspech pred súdmi v spore s daňovým orgánom – nielen v prvom stupni, ale aj v odvolacom konaní. Napokon sporné ustanovenie nadobudlo účinnosť o viac ako 14 rokov po poslednom termíne na podanie konečného odvolania, a nie „veľmi skoro po uplynutí lehôt, v ktorých mali zdaniteľné osoby zaplatiť DPH“. [19]

38. Preto nemožno tvrdiť, že sporné ustanovenie „spochybňuje zodpovednosť každého členského štátu zabezpečiť správny výber dane“ rovnakým spôsobom ako ustanovenia posudzované v už citovanom rozsudku Komisia/Taliansko.

Povinnosti členských štátov

39. Komisia zdôrazňuje povinnosti každého členského štátu „prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške“, „zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby“, „zabezpečiť účinný výber vlastných zdrojov Spoločenstva“ a „nevytvárať podstatné rozdiely v spôsobe zaobchádzania so zdaniteľnými osobami“. [20]

40. Takéto povinnosti však nemožno rozšíriť na všeobecnú povinnosť zabezpečiť, aby daňové orgány mohli ďalej podávať odvolania proti súdnym rozhodnutiam, až kým nedosiahnu priaznivé rozhodnutie. Z nijakej zásady práva EÚ tiež nevyplýva požiadavka, aby bolo k dispozícii viac ako jedno odvolanie. Samotný Súdny dvor je v niektorých druhoch konania príkladom súdu prvého a posledného stupňa. V niektorých iných právnych systémoch neexistuje absolútne právo na odvolanie a možnosť podať odvolanie sa zriedka poskytne účastníkovi konania, ktorý v dvoch po sebe nasledujúcich konaniach nemal úspech. V každom systéme musí nastať okamih, keď už nie je prípustné ďalšie odvolanie. V nijakom systéme neexistuje záruka, že konečné rozhodnutie bude z právneho hľadiska nepochybne správne.

41. Sporné ustanovenie neumožňuje daňovému orgánu podať konečné odvolanie po nepriaznivých rozhodnutiach v prvom a druhom stupni. Týka sa teda situácie, v ktorej tento orgán prijal opatrenia, ktoré možno považovať za primerané, s cieľom zabezpečiť výber DPH, ktorú považuje za dlžnú, ale o ktorej prvostupňový aj odvolací súd rozhodol, že uplatnená DPH v skutočnosti nebola splatná. Nemôžem súhlasiť s tým, že takéto opatrenie predstavuje samo osebe nesplnenie povinnosti členského štátu zabezpečiť riadne fungovanie systému DPH.

42. Na pojednávaní Komisia uznala, že neexistuje všeobecná povinnosť členského štátu zabezpečiť, aby daňový orgán mohol v sporoch týkajúcich sa DPH podať druhé odvolanie, avšak uviedla, že pokiaľ je také odvolanie spravidla dostupné, nie je prípustné, aby sa arbitrárne vymedzená skupina odvolaní po podaní odvolania, avšak pred rozhodnutím o ňom, „vylúčila“.

43. Domnievam sa, že sporné ustanovenie sa netýka arbitrárne vymedzenej skupiny odvolaní. Týka sa všetkých odvolacích konaní pred Commissione Tributaria Centrale, v ktorých daňový orgán nemal v prvom a druhom stupni úspech, pričom všetky tieto konania trvali vyše 10 (v skutočnosti 14) rokov. Povinnosť členského štátu, ktorá vyplýva z článku 22 šiestej smernice, zabezpečiť, aby bola DPH správne vyrubená a vybratá, si vyžaduje dodržanie oveľa kratšej lehoty. [21] Možno tiež tvrdiť, že Taliansko si tým, že nezabezpečilo, aby sa o sporoch týkajúcich sa vyrubenia dane rozhodlo v primeranej lehote po tom, čo sa mala DPH definitívne vysporiadať, napriek dvom súdnym rozhodnutiam v prospech toho istého účastníka konania, túto povinnosť nesplnilo. Podľa môjho názoru nemožno tvrdiť, že Taliansko si nesplnilo svoju povinnosť tým, že skončilo tieto konania po

19 — Prejednávaná vec sa týka nároku na odpočítanie dane, ktorý vznikol (alebo nevznikol) približne pred tridsiatimi rokmi.

20 — Pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný v bode 7 vyššie, body 37 až 39.

21 — Článok 22 ods. 4 a 5 šiestej smernice vyžadovali, aby zdaniteľné osoby predložili daňové priznanie do dvoch mesiacov od skončenia každého zdaňovacieho obdobia, ktoré nemohlo byť dlhšie ako jeden rok, a zaplatili čistú sumu DPH pri predložení daňového priznania.

štrnástich rokoch jediným spôsobom, ktorý nemohol byť nespravodlivý pre účastníka konania, v prospech ktorého boli vydané tieto skoršie rozhodnutia. (Zdôrazňujem, že tieto poznámky sa týkajú samotného sporného ustanovenia, a nie odlišného ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na odvolacie konania pred Corte di Cassazione, alebo vzťahu medzi týmito ustanoveniami.)

44. Komisia tiež poukázala na rozsudok Lucchini [22] a osobitne na rozsudok Fallimento Olimpiclub [23]. Obidva rozsudky sa týkali uplatňovania zásady právoplatne rozhodnutej veci v talianskom práve. V rozsudku Lucchini Súdny dvor konštatoval, že právo EÚ bráni uplatneniu vnútroštátneho ustanovenia, ktorého cieľom je stanoviť uvedenú zásadu, keď jeho uplatnenie bráni vymáhaniu štátnej pomoci, o ktorej Komisia právoplatne rozhodla, že je nezlučiteľná so spoločným trhom. V rozsudku Fallimento Olimpiclub Súdny dvor s poukazom na rozsudok Lucchini rozhodol, že to isté ustanovenie nebolo možné uplatniť v spore o DPH týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia, v súvislosti s ktorým ešte nebolo vydané konečné súdne rozhodnutie, ak by takéto uplatnenie bránilo vnútroštátnemu súdu v zohľadnení pravidiel EÚ týkajúcich sa zneužívajúceho konania v oblasti DPH. Komisia sa usiluje nájsť podobnosť medzi uvedenými prípadmi neprípustného uplatnenia zásady právoplatne rozhodnutej veci a sporným ustanovením, keďže sa zdá, že sporné ustanovenie priznáva právnu silu právoplatne rozhodnutej veci rozhodnutiu prvého odvolacieho súdu, pričom odníma odvolaciemu súdu (ktorý by inak rozhodoval o odvolaní v poslednom stupni) možnosť posúdiť jeho zlučiteľnosť s právom EÚ.

45. Podľa môjho názoru takáto podobnosť neexistuje. Rozsudok Lucchini sa týkal veľmi špecifického prípadu; predmetom posúdenia boli zásady, ktorými sa spravuje rozdelenie právomocí medzi členské štáty a Spoločenstvo v oblasti štátnej pomoci, pričom Komisia má výlučnú právomoc posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátneho opatrenia štátnej pomoci so spoločným trhom. Hoci rozsudok Fallimento Olimpiclub viac súvisí s prejednávanou vecou, keďže sa týkal DPH, Súdny dvor v ňom rozhodoval o špecifickej otázke, či je zlučiteľné so zásadou efektivity vykladať zásadu právoplatne rozhodnutej veci v tom zmysle, že v sporoch o DPH, v ktorých sa konečný rozsudok v danom prípade týkal základnej otázky, ktorá bola spoločná pre iné prípady, je tento rozsudok, pokiaľ ide o túto otázku, záväzný, aj keď bol vydaný v súvislosti s iným zdaňovacím obdobím. V prejednávanej veci nejde o také prípady ani o podobný prípad a mala by sa posúdiť podľa jej osobitných vlastností.

46. Komisia ďalej zdôraznila, že DPH tvorí základ jedného z „vlastných zdrojov EÚ“, za účinný výber ktorých členské štáty zodpovedajú. [24]

47. To je samozrejme pravda. Vlastný zdroj založený na DPH je stanovený na 0,3 % harmonizovaného vymeriavacieho základu DPH pre každý členský štát. [25] Keďže teoretický harmonizovaný základ sa v skutočnosti vypočítava zo skutočne vybratých súm, [26] účinný výber zo strany členských štátov má vplyv na príjmy rozpočtu EÚ.

48. Požiadavka účinného výberu však nemôže byť absolútna. Náklady a pravdepodobnosť výberu sa musia posúdiť so zreteľom na potenciálny príjem. Pokiaľ ide o sporné ustanovenie, nevznikli by len náklady daňového orgánu na pokračovanie v konaní, ale aj náklady štátu na zachovanie Commissione Tributaria Centrale zrejme počas veľmi dlhého obdobia. Na pravdepodobnosť výberu nemá vplyv len skutočnosť, že boli vydané dve súdne rozhodnutia v neprospech daňového orgánu, ale aj samotné plynutie času, ktoré mohlo spôsobiť, že niektoré sumy by aj v prípade neskoršieho priaznivého rozhodnutia boli nevymožiteľné. Okrem toho povinnosť výberu treba posúdiť so zreteľom na

22 — Rozsudok z 18. júla 2007, C-119/05, Zb. s. I-6199.

23 — Rozsudok z 3. septembra 2009, C-2/08, Zb. s. I-7501.

24 — Pozri druhé a štrnáste odôvodnenie šiestej smernice a bod 39 už citovaného rozsudku Komisia/Taliansko.

25 — Pozri článok 2 rozhodnutia Rady 2007/436/ES, Euratom zo 7. júna 2007 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev (Ú. v. EÚ L 163, s. 17).

26 — Pozri *European Union public finance*, štvrté vydanie, Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2008, s. 239.

povinnosť umožniť zdaniteľnej osobe uzavrieť svoje účtovníctvo v primeranej dobe po skončení každého zdaňovacieho obdobia týkajúceho sa DPH. Ak konanie trvá veľmi dlho, nevyhnutne nastane okamih, keď takéto úvahy musia prevážiť nad povinnosťou vymáhať všetky pohľadávky DPH. Kritériá stanovené v spornom ustanovení sa v tejto súvislosti nezdajú byť neprimerané.

Porovnanie s článkom 16 zákona č. 289/2002

49. Komisia poukazuje na judikatúru Corte di Cassazione týkajúcu sa článku 16 zákona č. 289/2002, ktorého články 8 a 9 boli predmetom žaloby Komisie v už citovanej veci Komisia/Taliansko a o ktorých Súdny dvor rozhodol, že sú nezlučiteľné s právom EÚ. Článok 16 umožňuje daňovníkovi dosiahnuť skončenie akéhokoľvek konania pred akýmkoľvek daňovým súdom, ak zaplatí 10 % spornej sumy alebo 150 eur v prípade, ak je sporná suma nižšia ako 2 000 eur. Corte di Cassazione rozhodol, že tento článok je rovnako nezlučiteľný ako články 8 a 9 zákona č. 289/2002. Komisia tvrdí, že takéto konštatovanie je relevantné pre posúdenie sporného ustanovenia, ktoré je podľa jej názoru „prakticky totožné".

50. Zlučiteľnosť článku 16 zákona č. 289/2002 s právom EÚ nie je predmetom tohto konania a neprináleží Súdnemu dvoru, aby sa k nemu v tomto konaní vyjadril. Poznamenávam však, že uvedený článok sa prinajmenšom v jednej otázke podstatne odlišuje od sporného ustanovenia, keďže sa vzťahuje na všetky prebiehajúce konania pred všetkými daňovými súdmi bez ohľadu na ich dĺžku. Javí sa teda ako „všeobecné vzdanie sa práv" v omnoho väčšej miere ako sporné ustanovenie, ktoré sa vzťahuje iba na konanie v treťom stupni, pokiaľ celková dĺžka konania prekračuje 10 (v skutočnosti 14) rokov. Preto si nemyslím, že akúkoľvek vnútroštátnu judikatúru týkajúcu sa článku 16 zákona č. 289/2002 možno považovať za relevantnú na účely tohto konania.

Porovnanie s individuálnymi urovnaniami

51. Komisia zdôrazňuje, že sporné ustanovenie má za následok skončenie všetkých predmetných konaní, bez ohľadu na pravdepodobnosť rozhodnutia v prospech daňového orgánu. Poukazuje na rozdiel s inými ustanoveniami talianskeho práva, ktoré umožňujú súdne urovnanie sporov medzi daňovým orgánom a zdaniteľnou osobou na základe individuálneho posúdenia sporu týmto orgánom a/alebo na základe toho, že zdaniteľná osoba zaplatí časť vymáhanej sumy. Komisia zastáva názor, že sporné ustanovenie zahŕňa namiesto individuálneho urovnania, ktoré zrejme považuje za prijateľné, všeobecné vzdanie sa práv v zmysle už citovaného rozsudku Komisia/Taliansko.

52. Toto tvrdenie ma nepresvedčilo.

53. Je pravda, že účastník konania, ktorý nemal úspech v prvostupňovom konaní a v konaní o prvom odvolaní môže mať úspech v konaní o druhom odvolaní. Okrem toho takýto účastník konania pred podaním druhého odvolania obvykle s väčšou či menšou presnosťou posúdi svoje záujmy a šance na úspech. Verejnoprávny subjekt, akým je daňový orgán, tiež môže zo všeobecných dôvodov právnej istoty chcieť dosiahnuť vo verejnom záujme rozhodnutie o konečnom odvolaní.

54. Na jednej strane sa zdá, že sporné ustanovenie skutočne nahrádza posúdenie záujmu daňového orgánu na pokračovaní v konaní v podstate štatistickým odhadom pravdepodobnosti zmeny rozhodnutia v odvolacom konaní. Pokiaľ je táto pravdepodobnosť malá, ako to zrejme predpokladá sporné ustanovenie, neexistencia rozhodnutia o konečnom odvolaní sa napriek tomu, že nie je ideálna, javí byť menej problematická.

55. Na druhej strane individuálne urovnanie založené na rokovaní, pri ktorom sa daňový orgán vzdá svojej pohľadávky, ktorú považuje za dlžnú, v plnej výške, výmenou za zaplatenie časti tejto sumy, sa nejaví ako ideálnejší prístup. Nevyhnutne vedie k výberu väčšej alebo menšej časti dane, ktorá mala byť vybratá pri správnom výklade príslušných predpisov, pričom tiež vylučuje akúkoľvek možnosť súdneho rozhodnutia o tomto výklade v konaní o konečnom odvolaní.

56. Obidve možnosti sú z hľadiska výberu dlžnej dane v plnej výške menej než ideálne, ale ani jeden z nich sa nezdá byť neprijateľný alebo porovnateľný so všeobecným vzdaním sa práv v zmysle už citovaného rozsudku Komisia/Taliansko.

Odôvodnenie na základe EDĽP

57. Naproti tomu potrebu dodržať požiadavku „primeranej lehoty“ stanovenú v článku 6 ods. 1 EDĽP [27] (a v článku 47 Charty základných práv EÚ, ktorá sa vzťahuje na členské štáty, keď vykonávajú právo EÚ) možno skutočne považovať za jednoznačné a mimoriadne významné odôvodnenie takého pravidla, aké je uvedené v spornom ustanovení. Pokiaľ ide o požiadavky právnej istoty, treba konštatovať, že súdne konanie, ktoré trvá 10 rokov, trvá mimoriadne dlho, pokiaľ táto dĺžka nie je odôvodnená osobitnými okolnosťami veci. [28] Sporné ustanovenie sa v praxi vzťahuje len na konania v treťom stupni, ktoré v apríli 2010 trvali 10 (v skutočnosti 14) rokov alebo viac a ktoré teda celkovo trvali oveľa dlhšie. Hoci samotná skutočnosť, že súdne konanie trvá tak dlho, je zjavne závažným problémom, ktorý musí vyriešiť členský štát, [29] podľa môjho názoru nemôže z povinnosti zabezpečiť účinný výber DPH stanovenej právom EÚ vyplývať požiadavka udržiavať viac ako 10 alebo 14 rokov stav právnej neistoty, pokiaľ ide o spornú sumu dane, v súvislosti s ktorou boli už vydané dve súdne rozhodnutia v prospech zdaniteľnej osoby.

58. Na základe všetkých vyššie uvedených úvah teda zastávam názor, že ustanovenie, ktoré je predmetom prejednávanej veci, nie je porovnateľné s ustanoveniami, ktoré boli predmetom už citovaného rozsudku Komisia/Taliansko, a nepredstavuje porušenie povinnosti Talianska zabezpečiť riadne uplatňovanie systému DPH.

Požiadavka daňovej neutrality

59. Jeden aspekt sporného ustanovenia sa však – okrem iného – z hľadiska už citovaného rozsudku Komisia/Taliansko zdá byť sporný, pokiaľ ide o požiadavku „daňovej neutrality“, konkrétne povinnosť „nevytvárať podstatné rozdiely v spôsobe zaobchádzania so zdaniteľnými osobami, a to tak v rámci jedného členského štátu, ako aj všetkých členských štátoch“. [30]

60. Komisia poukazuje na tento aspekt tým, že si kladie otázku, prečo sa článok 3 ods. 2a zákonného dekrétu zmeneného na zákon, ak jeho cieľom bolo skutočne znížiť počet konaní prebiehajúcich pred Commissione Tributaria Centrale a Corte di Cassazione, vzťahoval iba na konania, ktoré trvali dlhšie ako 10 rokov ku konkrétnemu dňu, a nie na všetky konania, ktoré trvali dlhšie ako 10 rokov.

27 — Európsky súd pre ľudské práva opakovane rozhodol, že prieťahy v konaní v Taliansku, ktoré sú kratšie ako desať rokov, sú v rozpore s článkom 6 ods. 1 EDĽP [pozri napríklad rozsudky Sciortino v. Taliansko z 18. októbra 2001 (druhá sekcia), sťažnosť č. 30127/96, bod 19 a nasl., a Scordino v. Taliansko z 29. marca 2006 (č. 1) (veľká komora), sťažnosť č. 36813/97, Zbierka rozsudkov a rozhodnutí 2006-V, bod 175 a nasl.].

28 — V súvislosti s konaním pred súdmi EÚ pozri napríklad rozsudok zo 16. júla 2009, Der Grüne Punkt, C-385/07 P, Zb. s. I-6155, bod 181 a nasl.

29 — Pozri vyššie uvedenú poznámku pod čiarou 9.

30 — Bod 39 rozsudku.

61. Zastávam názor, že táto otázka v kontexte prejednávanej veci nie je vhodne položená, pričom treba pripomenúť, že prejednávaná vec sa týka iba konaní pred Commissione Tributaria Centrale. Keď sporné ustanovenie nadobudlo účinnosť, všetky odvolacie konania pred týmto súdom trvali dlhšie ako 10 rokov a na tento súd nebolo možné podať nijaké ďalšie odvolania.

62. Napriek tomu článok 3 ods. 2a ako celok skutočne vytvára rozdiel v zaobchádzaní s konečnými odvolaniami v konaniach týkajúcich sa DPH, ktoré v podstate závisí od dátumu podania odvolania, a nie od dĺžky odvolacieho konania.[31] Hoci kritérium desiatich rokov možno z hľadiska požiadavky „primeranej lehoty“ stanovenej v článku 6 ods. 1 EDĽP a článku 47 Charty základných práv považovať za objektívne (hoci, rovnako ako v prípade každej lehoty, arbitrárne) odlišovacie kritérium, podľa môjho názoru je neprijateľné, aby toto kritérium malo odlišné účinky iba podľa toho, kedy bolo konečné odvolanie podané.

63. Zastávam však názor, že to nie je dostatočný dôvod na konštatovanie, že sporné ustanovenie je ako také nezlučiteľné s povinnosťou Talianska zabezpečiť účinný výber DPH a účinné dodržiavanie povinností zdaniteľných osôb podľa systému DPH. Možno vyžadovať jednotné zaobchádzanie so všetkými prípadmi, na ktoré sa vzťahuje článok 3 ods. 2a zákonného dekrétu zmeneného na zákon, aspoň pokiaľ sa týkajú DPH. Ak by sa odvolacie konania prebiehajúce pred Corte di Cassazione posudzovali rovnako ako odvolacie konania pred Commissione Tributaria Centrale, kedykoľvek by dĺžka konania dosiahla 10 rokov, takýto problém by sa dal vylúčiť. Môže to platiť aj v prípade, ak by sa súčasný režim odvolacích konaní pred Corte di Cassazione rozšíril na konania pred Commissione Tributaria Centrale. Podľa môjho názoru však neprináleží Súdnemu dvoru, aby sa ku ktorémukoľvek z týchto dvoch prístupov alebo k akémukoľvek inému prístupu vyjadril v súvislosti s týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania. Takéto úvahy nie sú relevantné pre otázku, či opatreniu, akým je sporné ustanovenie, bráni správny výklad právnych predpisov EÚ, pokiaľ sa posudzuje samostatne.

Návrh

64. Preto zastávam názor, že Súdny dvor by mal na otázku, ktorú položila Commissione Tributaria Centrale, odpovedať v tomto zmysle:

Článok 4 ods. 3 ZEÚ (článok 10 ES), ani články 2 a 22 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia nebránia vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého sa v sporoch týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty medzi zdaniteľnou osobou a daňovým orgánom v prípade, ak uplynulo desať rokov od začatia konania v prvom stupni, konanie o druhom odvolaní, ktoré podal daňový orgán po vydaní rozhodnutí v jeho neprospech v prvostupňovom konaní aj v konaní o prvom odvolaní, automaticky skončí bez rozhodnutia súdu, ktorý rozhoduje o druhom odvolaní, vo veci samej.

31 — Ide vlastne o tri kategórie: odvolacie konania pred Commissione Tributaria Centrale sa posudzujú odlišne od odvolacích konaní pred Corte di Cassazione, pričom odvolacie konania pred Corte di Cassazione sa posudzujú rozdielne v závislosti od toho, či sa konanie v prvom stupni začalo pred alebo po 26. máji 2000.