

V?c C-132/06

Komise Evropských spole?enství

v.

Italská republika

„Nespln?ní povinnosti státem – ?lánek 10 ES – Šestá sm?rnice o DPH – Povinnosti v rámci vnit?ního systému – Kontrola zdanitelných pln?ní – Amnestie“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Povinnosti da?ových dlužník?

(?lánek 10 ES; sm?rnice Rady 77/388, ?lánky 2 a 22)

Povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánek? 2 a 22 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, jakož i z ?látku 10 ES, nesplnil ?lenský stát, jehož zákony stanoví obecné a bezpodmínečné vzdání se ov?ování zdanitelných pln?ní uskutečn?ných v pr?b?hu ?ady po sob? jdoucích da?ových obdobích, v rozsahu, v n?mž

– osoba povinná k dani, která nesplnila své povinnosti za da?ová období mezi prvním a ?tvrtým rokem p?edcházejícím p?ijetím uvedeného zákona, tedy v n?kterých p?ípadech pouhý jeden rok p?ed p?ijetím uvedeného zákona, se m?že vyhnout jakékoli kontrole v mezích dvojnásobku výše dan? uvedené v dodatečném p?iznání podaném za ú?elem opravy již podaných p?iznání, a

– osoba povinná k dani, který nepodala da?ové p?iznání za da?ová období mezi prvním a ?tvrtým rokem p?edcházejícím p?ijetím uvedeného zákona, se m?že vyhnout jakékoli kontrole tím, že zaplatí ?ástek odpovídající 2 % dlužné dan? z dodání zboží a poskytování služeb, jakož i ?átku ve výši 2 % dan? ode?tené v pr?b?hu téhož období, p?i?emž tento procentní podíl je stanoven na 1,5 % pro da? na vstupu ?i na výstupu p?esahující 200 000 eur a na 1 % pro ?ástky p?esahující 300 000 eur.

Tím, že velmi krátce po uplynutí lh?t stanovených osobám povinným k dani pro zaplacení ?ástek dan? dlužných na základ? b?žných podmínek byly povinnosti vyplývající z ?lánek? 2 a 22 šesté sm?rnice nahrazeny jinými povinnostmi, které nepožadují zaplacení uvedených ?ástek, právní úprava, jako je právní úprava dot?ená v projednávané v?ci, zbavuje obsahu uvedené ?lánky šesté sm?rnice, které jsou p?itom základem spole?ného systému dan? z p?idané hodnoty, a dotýká se tak samotné struktury této dan?. Výrazná nerovnováha mezi skutečn? dlužnými ?ástkami a ?ástkami zaplacenými osobami povinnými k dani, které využily dot?ené da?ové amnestie, má za následek tak?ka osvobození od dan?.

Z toho vyplývá, že taková právní úprava závažně narušuje ?ádné fungování spole?ného systému dan? z p?idané hodnoty. Její ustanovení porušují zásadu da?ové neutrality tím, že zavád?jí podstatné odlišnosti v zacházení s osobami povinnými k dani na daném území. Z téhož d?vodu uvedená ustanovení porušují povinnost zajistit jednotný zp?sob vybírání dan? ve všech ?lenských státech.

Vzhledem k tomu, že cílem zásady da?ové neutrality je umožnit dosažení spole?ného trhu

umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž, jak uvádí čtvrtý bod odvodní šesté směrnice, je uvedenou právní úpravou dotčeno samo fungování společného trhu, jelikož v dotčeném členském státě mohou osoby povinné k dani doufat, že nebudou muset zaplatit velkou část svých daní.

V tomto kontextu je třeba zdraznit, že boj proti daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí. Článek 22 odst. 8 šesté směrnice vyzývá členské státy, aby případně ukládaly další povinnosti k předcházení daňovým únikům. Uvedená právní úprava má však opačný účinek, jelikož zvýhodňuje osoby povinné k dani, které se dopustily daňových úniků.

Zavedením amnestie velmi krátce po uplynutí lhůt, ve kterých měly osoby povinné k dani zaplatit daň z předané hodnoty, a požadavkem na zaplacení velmi nízké částky ve srovnání se skutečnou dlužnou daní, umožnilo dotčené opatření dotčeným osobám povinným k dani vyhnout se s konečnou platností svým povinnostem v oblasti daní z předané hodnoty, aťkoli vnitrostátní daňové orgány mohly odhalit alespoň část uvedených osob povinných k dani v průběhu čtyř let předcházejících datu promlčení daní dlužné za běžných podmínek. V tomto smyslu uvedená právní úprava zpochybňuje odpovědnost jednotlivých členských států zajistit správné uložení a výběr daní.

(viz body 9, 40–47, 52–53 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

17. července 2008 (*)

„Nesplnění povinnosti státem – Článek 10 ES – Šestá směrnice o DPH – Povinnosti v rámci vnitřního systému – Kontrola zdanitelných plnění – Amnestie“

Ve věci C-132/06,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 7. března 2006,

Komise Evropských společenství, zastoupená E. Traversou a M. Afonso, jako zmocněnci, žalobkyně,

proti

Italské republice, zastoupené I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis a U. Lohmus, předsedové senátů, E. Juhász, A. Borg Barthet (zpravodaj), M. Ilešič, J.

Malenovský, J. Klučka a E. Levits, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. září 2007,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 25. října 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Italská republika tím, že v člácích 8 a 9 zákona č. 289 o ustanoveních pro sestavení ročního a víceletého státního rozpočtu (finanční zákon na rok 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)] ze dne 27. prosince 2002 (běžný doplněk č. 240/L GURI č. 305 ze dne 31. prosince 2002, dále jen „zákon č. 289/2002“) výslovně a obecně stanovila, že se vzdává 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 Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“), jakož i z článku 10 ES.

Právní rámec

Právo Společenství

2 Na základě článku 10 ES:

„členské státy přijmou veškerá vhodná obecná i zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají z této smlouvy nebo jsou důsledkem činnosti orgánů Společenství. Usnadňují mu plnění jeho poslání.

Zdrží se jakýchkoli opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cíle této smlouvy.“

3 Druhý bod odvodnění šesté směrnice zní takto:

„vzhledem k tomu, že [...] rozpočet Společenství bude bez ohledu na další příjmy plně financován vlastními zdroji Společenství; že tyto zdroje mají zahrnovat i zdroje vycházející z daní z přidané hodnoty [(dále jen „DPH“)] získané uplatněním společné sazby daní na vyměňovací základ určený jednotným způsobem podle pravidel Společenství“.

4 Čtvrtý bod odvodnění této směrnice zní takto:

„vzhledem k tomu, že by měl být brán na zřetel konečný cíl zrušení zdanění při dovozu a vracení daní při vývozu v obchodu mezi členskými státy; že by mělo být zajištěno, aby společný systém daní z obrátu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být konečně dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu“.

5 Třináctý bod odvodnění uvedené směrnice zní takto:

„vzhledem k tomu, že povinnosti daňových dlužníků musí být co možná nejvíce harmonizovány, aby byl zaručen jednotný způsob vybírání daní ve všech členských státech; že daňoví dlužníci by měli zejména prohlásit svá plnění na vstupu i výstupu, kdykoli se to jeví nezbytným pro zjištění a kontrolu vyměňovacího základu vlastních zdroj“.

6 Ve smyslu článku 2 šesté směrnice je předmetem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, jakož i dovoz zboží.

7 Článek 22 šesté směrnice stanoví:

„[...]

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 jistou výši [DPH]. Členské státy mohou nicméně pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat zálohu.

[...]

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

[...]“

Vnitrostátní právo

8 Články 8 a 9 zákona č. 289/2002, které upravují „Dodatečná přiznání zdanitelných plnění za předchozí roky“ a „Automatické vyrovnání za předchozí roky“, se týkají jak DPH, tak dalších daní a povinných příspěvků.

Článek 8 zákona č. 289/2002

9 Článek 8 zákona č. 289/2002 v podstatě pro osoby povinné k dani stanoví možnost podat dodatečné přiznání k DPH za účelem opravy již podaných přiznání za daňová období mezi roky 1998 a 2001. V souladu s čl. 8 odst. 3 musí být dodatečné přiznání doprovázeno úhradou doplatků DPH splatné před dnem 16. dubna 2003, přičemž doplatek se vypočítá „na základě ustanovení platných pro každé daňové období“. Dodatečné přiznání je platné pouze tehdy, pokud vykazuje doplatkovou povinnost ve výši alespoň 300 eur za každé daňové období. Platby mohou být uhrazeny ve dvou splátkách ve stejné výši, pokud převyšují 3 000 eur u fyzických osob nebo 6 000 eur u právnických osob.

10 Článek 8 odst. 4 zákona č. 289/2002 stanoví možnost podat dodatečné přiznání k DPH na základě důvěrného postupu. Této možnosti však nemohou využít osoby povinné k dani, které v dotčených daňových obdobích nepodaly žádné daňové přiznání.

11 Podle čl. 8 odst. 6 uvedeného zákona podání dodatečného přiznání k DPH zahrnuje, pokud jde o částky odpovídající zvýšené DPH, jež vychází z tohoto přiznání, navýšené o 100 %, tedy ve výši dvojnásobku dlužné DPH přiznané osobou povinnou k dani, zánik správních daňových

sankcí, vyloučení uložení trestních sankcí dotčenému dačovému poplatníku za která protiprávní jednání podle daových či obecných právních předpisů, jakož i vyloučení jakékoli daové kontroly.

12 §lánek 8 odst. 9 uvedeného zákona umožňuje osobám povinným k dani, které využily důvorný postup podle §l. 8 odst. 4 téhož zákona, vyhnout se jakémukoli ověování, kromě ověování soudržnosti jejich dodatečných přiznání.

13 §lánek 8 odst. 10 zákona č. 289/2002 stanoví, že ustanovení §lánku 8 se nevztahují na:

- osoby povinné k dani, kterým již byl, ke dni vstupu v platnost uvedeného zákona, oznámen protokol o zjištění obsahující pozitivní výsledek, opravný daový výměr, nebo předvolání k soudnímu řízení;

- osoby povinné k dani, proti kterým bylo zahájeno trestní řízení kvůli protiprávnímu jednání uvedenému v §l. 8 odst. 6 písm. c) téhož zákona, a které o něm byly formálně vyrozuměny před datem podání dodatečného přiznání k DPH.

14 Podle §l. 8 odst. 12 zákona č. 289/2002 nemůže být podání dodatečného přiznání k DPH považováno za trestní oznámení.

§lánek 9 zákona č. 289/2002

15 §lánek 9 zákona č. 289/2002 se týká „Automatického vyrovnání za předchozí roky“. Podle oběžníku č. 12/2003 Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso (Finanční úřad – Generální ředitelství pro právní záležitosti) ze dne 21. února 2003 má přiznání za účelem daného automatického vyrovnání podle §lánku 9 zákona č. 289/2002 za cíl, na rozdíl od dodatečného přiznání k DPH podle §lánku 8 téhož zákona, nikoli přiznání dodatečných zdanitelných částek, ale poskytnutí údajů umožňujících určit částky, které musejí být zaplacený pro účely amnestie.

16 Aťkoli jsou daová období zahrnutá uvedeným automatickým vyrovnáním tatáž, jako období uvedená v §lánku 8 zákona č. 289/2002, přiznání podle §lánku 9 uvedeného zákona se naproti tomu, podle odstavce 1 uvedeného §lánku 9, týká „pod hrozbou neplatnosti všech daových období“.

17 Podle §l. 9 odst. 2 písm. b) zákona č. 289/2002 je v rámci automatického vyrovnání pro účely DPH třeba zaplatit za každé daové období „částku ve výši 2 % daně z dodávek zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněných osobou povinnou k dani, za niž se da v průběhu daového období stala splatnou“ a částku rovnající se 2 % DPH z dodávek zboží a služeb „odečtené v průběhu daného období“, přičemž uvedené částky se sčítají. Tento procentní podíl je stanoven na 1,5 % pro da na výstupu nebo da na vstupu, jejíž výše přesahuje 200 000 eur a na 1 % pro částku přesahující 300 000 eur. Jestliže je na základě uvedeného ustanovení třeba zaplatit částku přesahující 11 600 000 eur, část převyšující uvedenou částku se snižuje o 80 %. §lánek 9 odst. 6 uvedeného zákona však stanoví minimální platbu za každé období ve výši 500 eur, pokud obrát osoby povinné k dani nepřesahuje 50 000 eur, 600 eur, pokud obrát činí od 50 000 eur do 180 000 eur, a 700 eur, pokud obrát přesahuje 180 000 eur.

18 Pro každé daové období, za které nebylo podáno žádné daové přiznání, stanoví §l. 9 odst. 8 zákona č. 289/2002 povinnost zaplatit paušální částku 1 500 eur v případě fyzických osob a 3 000 eur v případě společností a sdružení.

19 Podle §l. 9 odst. 10 písm. b) a c) uvedeného zákona má automatické vyrovnání pro účely

DPH pro dotčeného daňového poplatníka za následek zánik správních daňových sankcí, vyloučení uložení trestních sankcí za některá daňová protiprávní jednání a s nimi spojená nedáňová protiprávní jednání, jakož i vyloučení jakékoli daňové kontroly.

20 Na základě čl. 9 odst. 14 zákona č. 289/2002 jsou z použití uvedeného automatického vyrovnání vyloučeny:

- osoby povinné k dani, kterým již byl, ke dni vstupu v platnost uvedeného zákona, oznámen protokol o zjištění obsahující pozitivní výsledek, opravný daňový výměr, nebo předvolání k soudnímu řízení;
- osoby povinné k dani, proti kterým bylo zahájeno trestní řízení kvůli protiprávnímu jednání uvedenému v čl. 9 odst. 10 písm. c) téhož zákona, a které o něm byly formálně vyrozuměny před datem podání dodatečného přiznání;
- osoby povinné k dani, které nepodaly všechna daňová přiznání týkající se veškerých daní a příspěvků uvedených v čl. 9 odst. 2, a za všechna daňová období uvedená v čl. 9 odst. 1.

Postup před zahájením soudního řízení

21 Protože Komise měla za to, že články 8 a 9 zákona č. 289/2002 jsou neslučitelné s články 2 a 22 šesté směrnice, jakož i s články 10 ES a 249 ES, zaslala v souladu s postupem podle článku 226 ES Italské republice výzvu dopisem datovanou 16. prosince 2003. Dopisem ze dne 30. března 2004 uvedený italský stát zpochybnil neslučitelnost uplatňovanou Komisí. Komise nebyla spokojena s odpovědí Italské republiky a dopisem ze dne 18. října 2004 zaslala tomuto italskému státu odvodné stanovisko, kterým jej vyzvala, aby tomuto stanovisku vyhověl ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení. V odpovědi ze dne 31. ledna 2005 na uvedené odvodné stanovisko Italská republika znovu zpochybnila existenci takové neslučitelnosti. Komise se za těchto okolností rozhodla podat projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumentace ústavního řízení

22 Komise tvrdí, že Italská republika tím, že v článcích 8 a 9 zákona č. 289/2002 výslovně a obecně stanovila, že se vzdává ověřování zdanitelných plnění uskutečněných v průběhu ať po sobě jdoucích daňových obdobích, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 2 a 22 šesté směrnice, jakož i z článku 10 ES.

23 Komise uvádí, že články 2 a 22 šesté směrnice, jakož i článek 10 ES, ukládají italským státům dvojí povinnost, na jejímž základě tyto státy musí přijmout jednak veškeré zákonodárné akty vnitrostátního práva nezbytné k provedení šesté směrnice, a jednak veškerá opatření správní povahy nezbytná k zajištění dodržování povinností vyplývajících z této směrnice pro osoby povinné k DPH, a zejména povinnosti zaplatit v určité lhůtě daň dlužnou v důsledku uskutečněného zdanitelného plnění.

24 Podle Komise články 8 a 9 zákona č. 289/2002 představují odchylku od obecné právní úpravy DPH provádějící do italského práva směrnice Společenství v oblasti DPH. Komise se domnívá, že taková odchylka je v rozporu s články 2 a 22 šesté směrnice.

25 Ohledně povinnosti uložené italským státům na základě článku 2 šesté směrnice, aby DPH podléhala všechna dodání zboží, jakož i poskytování služeb, Komise tvrdí, že je vyloučeno, aby se italský stát mohl jednostranně vyhnout povinnosti podílet DPH určité kategorie zdanitelných plnění, ať zavedením osvobození od daně nepředvídaných zákonodárcem Společenství, nebo

tím, že z p?sobnosti uvedené sm?rnice vylouží zdanitelná pln?ní, která do ní naopak mají spadat.

26 Ohledn? povinností uvedených v ?látku 22 šesté sm?rnice Komise tvrdí, že vzhledem k tomu, že byly formulovány jednozna?n? a kogentn?, mohou ?lenské státy od n?které z uvedených povinností osvobodit osoby povinné k dani, pouze pokud jim konkrétní ustanovení daného ?látku 22 výslovn? ud?luje možnost se od uvedených povinností odchýlit. Podle Komise je cílem ?l. 22 odst. 8 uvedené sm?rnice vybavit vnitrostátní da?ové orgány nezbytnými prost?edky pro kontrolu a uložit osobám povinným k dani povinnosti odpovídající daným kontrolním požadavk?m, jakož i uložit ?lenským stát?m povinnost „správného uložení a výb?ru dan?“ díky ú?innému ov??ování a boji proti da?ovým únik?m. Podle Komise uvedený ?lánek 22 neud?luje ?lenským stát?m diskre?ní pravomoc, která by jim umožnila osvobodit všechny osoby povinné k dani od povinnosti vést ú?etní knihu, vydávat faktury a podávat p?iznání k DPH.

27 Komise uznává, že p?i ov??ování správnosti p?iznání k DPH a odpovídajících plateb uskute?n?ných osobami povinnými k dani ?lenské státy požívají jistého prostoru pro uvážení, který jim umož?uje m?nit jejich kontrolní ?innost v závislosti na lidských zdrojích a technických prost?edcích, kterými za tím ú?elem disponují. Tvrdí však, že ?láanky 8 a 9 zákona ?. 289/2002 jdou nad rámec prostoru pro uvážení p?iznaného ?lenským stát?m zákonodárcem Spole?enství, nebo? Italská republika se obecn?, bezpodmíne?n? a p?edem vzdala jakékoli kontrolní ?innosti, jakož i ov??ování v oblasti DPH.

28 Komise krom toho nezjistila žádnou spojitost mezi da?ovým dluhem vypo?teným podle b?žných pravidel upravujících DPH a ?ástkami, které m?ly být zaplacený osobami povinnými k dani, které si p?ály využít režim? amnestie stanovených ?láanky 8 a 9 zákona ?. 289/2002, a domnívá se proto, že ustanovení uvedených ?lánek? mohou závažn? narušit ?ádné fungování spole?ného systému DPH, porušit zásadu da?ové neutrality vlastní uvedenému systému a ohrozit povinnost zajistit jednotný zp?sob vybírání dan? ve všech ?lenských státech.

29 Italská republika, jež uznává, že právní úprava Spole?enství v oblasti DPH ukládá ?lenským stát?m uplat?ovat da? v??i všem osobám povinným k dani, a v d?sledku této povinnosti vykonávat kontrolu, tvrdí, že mechanismus stanovený v ?láncích 8 a 9 zákona ?. 289/2002 nemá ú?inek ani na povinnosti da?ových poplatník?, ani na základní znaky dan?. Zasahuje naopak do oblastí kontroly a vybírání dan?, v nichž ?lenské státy mají posuzovací pravomoc.

30 Podle uvedeného ?lenského státu by žalobní d?vod Komise sm??ující ke kvalifikaci mechanismu stanoveného v ?láncích 8 a 9 zákona ?. 289/2002 jako „obecného, bezpodmíne?ného a p?edchozího vzdání se jakékoli kontrolní a ov??ovací ?innosti v oblasti DPH“ všeobecn? bránil ?lenským stát?m použít nástroj? smírného ?i mimosoudního ?ešení spor? s cílem zabránit soudním ?ízením a zajistit okamžitý p?íjem prost?ednictvím sjednaných snížení dan?.

31 Italská republika zejména tvrdí, že její da?ové orgány nemohou kontrolovat všechny da?ové poplatníky, takže režim stanovený v ?láncích 8 a 9 zákona ?. 289/2002 umož?uje okamžit? vybrat nezanedbatelnou ?ást dan? a soust?edit kontrolní ?innost na da?ové poplatníky, kte?í nevyužili dot?ené amnestie.

32 Uvedený ?lenský stát rovnž tvrdí, že skute?nost, že vybere dan? ve výši, která je podle n?j významn? vyšší, než by mohla být na základ? b?žného postupu ov??ování a kontroly, umož?uje mít za to, že povinnosti vyplývající ze šesté sm?rnice byly dodrženy a že nelze tvrdit opak pouze z toho d?vodu, že k výb?ru došlo formou spontánních plateb uskute?n?ných da?ovými poplatníky až na základ? donucující žádosti da?ových orgán?.

33 Uvedený ?lenský stát tvrdí, že ?lánek 8 zákona ?. 289/2002 má za cíl umožnit da?ovým

poplatníkům, o nichž daňové orgány dosud nevědí, že se dopouštějí daňových úniků, uvést svoji situaci do pořádku, za podmínky, že spontánně přiznají zdanitelné částky, kterých se daňový únik týká, a že zaplatí částku odpovídající nejméně 50 % daně, jejímuž placení se vyhýbali (nebo částku odpovídající dvakrát etinám uvedeně daně, jedná-li se o srážkovou daň). Po obdržení platby již daňový orgán nemůže vykonat kontrolu částek, které nepřesahují přinejmenším o 100 % dodatečně přiznané částky (nebo o 50 %, jde-li o dodatečné srážky).

34 Italská republika se dovolává čl. 8 odst. 10 zákona č. 289/2002, jehož ustanovení jsou uvedena v bodě 13 tohoto rozsudku, a tvrdí, že na osoby povinné k dani, o nichž je již známo, že se dopustily daňových úniků, se režim stanovený článkem 8 nevztahuje.

35 Ohledně článku 9 zákona č. 289/2002 Italská republika uvádí, že jej nelze uplatnit ve dvou případech stanovených v čl. 8 odst. 10 uvedeného zákona, zmíněných v bodě 13 tohoto rozsudku, jakož i podle čl. 9 odst. 14 uvedeného zákona ani tehdy, jestliže zúčastněná osoba nepodala všechna daňová přiznání týkající se veškerých daní a příspěvků uvedených v čl. 9 odst. 2 a za všechna daňová období uvedená v čl. 9 odst. 1.

36 Tento členský stát uvádí, že odkaz v čl. 9 odst. 14 zákona č. 289/2002 na „veškeré daně a příspěvky uvedené odstavci 2“ byl vždy vykládán v tom smyslu, že daně a příspěvky uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. a) uvedeného zákona, a DPH uvedená v daném čl. 9 odst. 2 písm. b), musí být zohledněny odděleně. Podle něj tak bylo uznáno, že skutečnost, že nedošlo k přiznání DPH ve všech dotčených letech, představuje překážku uplatnění automatického vyrovnání stanoveného v článku 9, i kdyby byla v těchto letech podána daňová přiznání týkající se jiných daní. Uvedený členský stát dodává, že v souladu s čl. 9 odst. 9 zákona č. 289/2002 má daňový orgán právo nadále vybírat dlužnou daň na základě údajů vyplývajících z přiznání k DPH, a že v každém případě lze kdykoli provést daňovou kontrolu, jestliže se jedná o ověření existence (či neexistence) nároku na vrácení daně, jenž má vyplynout z uvedeného daňového přiznání.

Závěry Soudního dvora

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 ovládat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypočítat 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 povinnostmi 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, C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379, bod 24). Jakákoliinnost členských států týkající se výběru DPH musí tuto zásadu dodržovat.

40 Na základě článku 8 zákona č. 289/2002 se osoby povinné k dani, které nesplnily svoje povinnosti v daňových obdobích mezi roky 1998 a 2001 – tedy v kterých případech pouze jeden rok před přijetím uvedeného zákona – mohou vyhnout jakékoli kontrole, jakož i použitelným sankcím, v mezích dvojnásobku DPH uvedeně v dodatečném přiznání k DPH. Italské orgány už

totiž nejsou oprávněny ověřovat zdanitelná plnění uskutečňaná v průběhu čtyř let předcházejících přijetí uvedeného zákona, avšak v mezích částek stanovených v čl. 8 odst. 6 téhož zákona. V zásadě je toto vzdání se pravomoci použitelné tehdy, když osoba povinná k dani přizná a zaplatí částku, kterou měla zaplatit povodně. Nicméně s ohledem na skutečnost, že lze provést ověření pouze ohledně částek přesahujících dvojnásobek částky, kterou osoba povinná k dani přiznala v dodatečném přiznání k DPH, zákon č. 289/2002 silně podněcuje osoby povinné k dani, aby přiznávaly pouze část skutečného dluhu. Z toho vyplývá, že osoby povinné k dani, které využily ustanovení uvedeného článku se s konečnou platností vyhnou své povinnosti přiznat a zaplatit běžnou DPH dlužnou za daná období mezi roky 1998 a 2001.

41 Pokud jde o částku DPH dlužnou na základě článku 9 zákona č. 289/2002, je tato částka ještě vzdálenější od částky DPH, kterou měla osoba povinná k dani zaplatit. Podle uvedeného článku se totiž osoba povinná k dani, která nepodala dané přiznání za daná období mezi roky 1998 a 2001, může vyhnout jakékoli kontrole, jakož i jakýmkoli správním daným sankcím či trestním sankcím, pokud zaplatí částku odpovídající 2 % dlužné DPH z dodávek zboží nebo poskytnutí služeb, které uskutečnila, jakož i 2 % DPH odečtené v průběhu téhož období. Tento procentní podíl je stanoven na 1,5 % pro daně na výstupu nebo daně na vstupu, jejíž výše přesahuje 200 000 eur a 1 % pro částku přesahující 300 000 eur. Jestliže je na základě článku 9 třeba zaplatit částku přesahující určitou úroveň, část převyšující uvedenou částku se snižuje o 80 %. Částky, které musí být zaplacený, nesmí být nižší než 500 eur.

42 Z toho vyplývá, že článek 9 zákona č. 289/2002 umožňuje osobám povinným k dani, které nesplnily svoje povinnosti v oblasti DPH v daných obdobích mezi roky 1998 a 2001, aby se s konečnou platností vyhnuly svým povinnostem, jakož i sankcím uloženým v případě nesplnění uvedených povinností, tím, že zaplatí paušální částku namísto částky úměrné dosaženému obratu. Přitom tyto paušální částky jsou neúměrné ve vztahu k částce, kterou by měla osoba povinná k dani zaplatit na základě obratu dosaženého z uskutečněných plnění, kterou však nepřiznala.

43 Tím, že velmi krátce po uplynutí lhůt stanovených osobám povinným k dani pro zaplacení částek DPH dlužných na základě běžných podmínek byly povinnosti vyplývající z článků 2 a 22 šesté směrnice nahrazeny jinými povinnostmi, které nepožadují zaplacení uvedených částek, články 8 a 9 zákona č. 289/2002 zbavují obsahu tyto články šesté směrnice, které jsou přitom základem společného systému DPH, a dotýkají se tak samotné struktury této daně. Výrazná nerovnováha mezi skutečnými dlužnými částkami a částkami zaplacenými osobami povinnými k dani, které využily dané amnestie, má za následek takzvaná osvobození od daně.

44 Z toho vyplývá, že zákon č. 289/2002 závažně narušuje řádné fungování společného systému DPH. Jeho ustanovení porušují zásadu dané neutrality tím, že zavádí podstatné odlišnosti v zacházení s osobami povinnými k dani na italském území. Z téhož důvodu uvedená ustanovení porušují povinnost zajistit jednotný způsob vybírání daně ve všech členských státech.

45 Vzhledem k tomu, že cílem zásady dané neutrality je umožnit dosažení společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž, jak uvádí čtvrtý bod odvodní šesté směrnice, je italskou právní úpravou dotčeno samo fungování společného trhu, jelikož v Itálii mohou osoby povinné k dani doufat, že nebudou muset zaplatit velkou část svých daní.

46 V tomto kontextu je třeba zdůraznit, že boj proti daným únikům je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí (viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 71, a ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 29). Článek 22 odst. 8 šesté směrnice vyzývá členské státy, aby případně ukládaly další povinnosti k předcházení daným únikům.

47 Přitom je nutno konstatovat, že italská právní úprava má opačný účinek v rozsahu, v jakém jsou osoby povinné k dani, které se dopustily daňových úniků, zákonem č. 289/2002 zvýhodněny.

48 Italská republika tvrdí, že případy vyloučení z dotčené daňové amnestie mají za následek minimalizaci jejího skutečného dopadu. Zejména tvrdí, že osoby povinné k dani, které nepodaly přiznání k DPH za žádné z dotčených daňových období, jakož i osoby povinné k dani, které nesplnily své povinnosti v oblasti DPH, a ohledně kterých již bylo uzavřeno řízení ve prospěch daňových orgánů, jsou vyloučeny z využití uvedeného opatření.

49 Nicméně číselné údaje uvedené Italskou republikou v rámci obrany, podle nichž téměř 15 % osob povinných k dani, tedy přibližně 800 000 osob povinných k dani, požádalo v průběhu roku 2001 o daňovou amnestii, jasně ukazují rozsah opatření, které nelze považovat za opatření s omezenou působností, bez ohledu na případy vyloučení, na které poukazuje dotčený členský stát.

50 Vzhledem k tomu, že případy vyloučení jsou velmi omezené, je nutno konstatovat, že Komise správně kvalifikovala napadenou daňovou amnestii jako obecné a bezpodmínečné vzdání se pravomoci ověřovat přiznání k dani a domáhat se daň ze strany daňového orgánu.

51 Italská republika tvrdí, že zákon č. 289/2002 umožnil vybrat do státní pokladny okamžitě a bez nutnosti zahajovat zdlouhavá soudní řízení část DPH, která nebyla přivodně přiznána.

52 Přitom zavedením amnestie velmi krátce po uplynutí lhůt, ve kterých měly osoby povinné k dani zaplatit DPH, a požadavkem na zaplacení velmi nízké částky ve srovnání se skutečnou dlužnou daní, umožnilo dotčené opatření dotčeným osobám povinným k dani vyhnout se s konečnou platností svým povinnostem v oblasti DPH, aťkoli vnitrostátní daňové orgány 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 daní.

53 V důsledku toho je třeba považovat žalobu Komise za opodstatněnou a konstatovat, že Italská republika tím, že v člencích 8 a 9 zákona č. 289/2002 stanovila obecné a bezpodmínečné vzdání se ověřování zdanitelných plnění uskutečněných v průběhu čtyř po sobě jdoucích daňových období, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 2 a 22 šesté směrnice, jakož i z článku 10 ES.

K nákladům řízení

54 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníkům řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala po Italské republice náhradu nákladů řízení a poslední uvedená neměla ve věci úspěch, je namístě jí uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) Italská republika tím, že v ?láncích 8 a 9 zákona ?. 289 o ustanoveních pro sestavení ro?ního a víceletého rozpo?tu státu (finan?ní zákon na rok 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)] ze dne 27. prosince 2002 stanovila obecné a bezpodmíne?né vzdání se ov?ování zdanitelných pln?ní uskute?n?ných v pr?b?hu ?ady po sob? jdoucích da?ových období, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z ?lánek 2 a 22 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, jakož i z ?lánku 10 ES.

2) Italské republice se ukládá náhrada náklad? ízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.