

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 13. července 2017(1)

Věc C-574/15

Mauro Scialdone

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Tribunale di Varese (okresní soud, Varese, Itálie)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112 – Článek 4 odst. 3 SEU – Zásada loajální spolupráce – Článek 325 SFEU – Ochrana finančních zájmů Unie – Úmluva o ochraně finančních zájmů Evropských společenství – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví trestní sankce za nezaplacení srážkové daně a DPH v zákonem stanovené lhůtě – Vyšší peněžní prahová hodnota pro trestné činy související s DPH – Vnitrostátní právní úprava zániku trestní odpovědnosti v případě zaplacení DPH – Povinnost členských států stanovit účinné, přiměřené a odrazující sankce – Listina základních práv Evropské unie – Článek 49 odst. 1 Listiny – Zásada legality – Způsbné použití mírnějšího trestu – Právní jistota“

Obsah

I. Úvod

II. Právní rámec

A. Právo Evropské unie

1. Listina

2. Článek 325 SFEU

3. Úmluva o ochraně finančních zájmů

4. Směrnice o DPH

5. Nařízení č. 2988/95

B. Italská právní úprava

III. Skutkový stav, p?vodní ?ízení a p?edb?žné otázky

IV. Analýza

A. Ustanovení unijního práva použitelná v projednávané věci

1. Úmluva o ochran? finan?ních zájm?

a) Úmluva o ochran? finan?ních zájm? a DPH

b) Pojem „podvod“ v úmluv? o ochran? finan?ních zájm?

2. ?lánek 325 SFEU

a) K otázce, zda jsou dot?eny finan?ní zájmy Unie

b) Použitelnost odstavc? 1 a 2 ?lánku 325 SFEU

c) ?lánek 325 odst. 1 SFEU ve spojení s ?l. 4 odst. 3 SEU

3. Sm?rnice o DPH a zásada loajální spolupráce

4. Díl?í záv?r

B. Odpov?? na p?edb?žné otázky

1. K první ?ásti t?etí otázky: úmluva o ochran? finan?ních zájm?

2. K první otázce: r?zné prahové hodnoty a povinnost stanovit rovnocenné sankce

a) Co je „obdobný“ vnitrostátní režim?

b) Je rozlišení od?vodn?né?

3. Ke druhé otázce a druhé ?ásti t?etí otázky: zánik trestní odpovědnosti a ú?inné a odrazující sankce

a) Nový d?vod zániku trestní odpovědnosti

b) Relevance prahové hodnoty 50 000 eur stanovené v úmluv? o ochran? finan?ních zájm?

c) Díl?í záv?r

C. Ú?inky možné neslu?itelnosti vnitrostátní právní úpravy s unijním právem

1. „Jádro“ zásady legality: zákaz zp?tné ú?innosti

2. Širší pojetí zásady legality: lex mitior a právní jistota v trestních v?cech

3. D?sledky zásad lex mitior a právní jistoty v projednávané věci

V. Záv?ry

I. Úvod

1. Nezaplacení správně přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě je v Itálii důvodem pro uložení trestních sankcí. Mauro Scialdone byl proto jako jediný jednatel společnosti, která nezaplatila daň ve stanovených lhůtách, obviněn ze spáchání trestného činu.
2. V době, kdy proti němu bylo vedeno trestní řízení, však došlo ke změně použitelných vnitrostátních předpisů. Zprvce byla uvedenou změnou podstatně zvýšena prahová hodnota, při jejímž překročení se nezaplacení DPH považuje za trestný čin. Byly rovněž stanoveny rozdílné prahové hodnoty pro DPH a srážkovou daň. Zadruhé byl doplněn nový důvod zániku trestní odpovědnosti, a to v případě úplného uhrazení daňového dluhu, včetně správních sankcí a úroků, před zahájením hlavního řízení v prvním stupni.
3. Poté, co zmíněná novela zákona vstoupila v platnost, již není jednání M. Scialdoneho trestné, a to na základě zásady zpětného použití mírnějšího trestu. Částka DPH, kterou nezaplatil ve stanovené lhůtě, se nyní nachází pod nově stanovenou prahovou hodnotou. Předkládající soud má nicméně pochybnosti o tom, zda je předemtná novela zákona slučitelná s čl. 4 odst. 3 SEU, článkem 325 SFEU, směrnicí o DPH(2) a Úmluvou o ochraně finančních zájmů Evropských společenství(3). Odpovídá nový režim sankcí za nezaplacení DPH povinnosti stanovit pro případ porušení unijního práva obdobné sankce, jaké jsou stanoveny za podobná porušení vnitrostátního práva? Je zmíněný režim slučitelný s povinností členských států ukládat odrazující a účinné sankce? Právě tyto základní otázky má Soudní dvůr zodpovědět v projednávané věci.
4. Předkládající soud však rovněž uvedl, že pokud by dotčená novela zákona byla shledána neslučitelnou s unijním právem, bylo by třeba k ní nepřihlížet. Trestní stíhání M. Scialdoneho by tak pokračovalo. V projednávané věci tedy vyvstávají základní otázky týkající se zásad legality a právní jistoty a zejména zpětného použití mírnějšího trestu podle čl. 49 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

II. Právní rámec

A. Právo Evropské unie

1. Listina

Článek 49 Listiny stanoví zásady zákonnosti a přiměřenosti trestných činů a trestů. V prvním odstavci je uvedeno: „Nikdo nesmí být odsouzen za jednání nebo opomenutí, které v době, kdy bylo spácháno, nebylo podle vnitrostátního nebo mezinárodního práva trestným činem. Rovněž nesmí být uložen trest přísnější, než jaký bylo možno uložit v době spáchání trestného činu. Pokud poté, co již byl trestný čin spáchán, stanoví zákon mírnější trest, uloží se tento mírnější trest“.

2. Článek 325 SFEU

Článek 325 odst. 1 SFEU stanoví, že „Unie a členské státy bojují proti podvodům a jiným protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie opatřeními přijatými podle tohoto článku, která mají odstrašující účinek a poskytují v členských státech a v orgánech, institucích a jiných subjektech Unie účinnou ochranu“.

Článek 325 odst. 2 SFEU stanoví, že „[čl]enské státy přijmou k zamezení podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodů ohrožujících jejich vlastní finanční zájmy“.

3. Úmluva o ochraně finančních zájmů

8. Článek 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů stanoví:

„1. Pro účely této úmluvy je podvodem poškozujícím nebo ohrožujícím finanční zájmy Evropských společenství:

[...]

b) v oblasti přijímání každé úmyslné jednání nebo opomenutí týkající se

– použití nebo předložení nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů nebo dokladů, které má za následek nedovolené snížení prostředků v souhrnném rozpočtu Evropských společenství či v rozpočtech spravovaných Evropskými společenstvími nebo jejich jménem,

– neposkytnutí informací v rozporu se zvláštní povinností se stejnými následky,

– neoprávněné použití dovoleně získaného prospěchu se stejnými následky.

2. S výhradou čl. 2 odst. 2 přijme každý členský stát nezbytná a vhodná opatření k provedení odstavce 1 svými vnitrostátními trestními právními předpisy tak, aby v nich uvedená jednání byla trestnými činy.

[...]

4. Úmysl při jednání nebo opomenutí uvedeném v odstavcích 1 a 3 lze odvodit z objektivních skutkových okolností.“

9. Podle čl. 2 odst. 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů „každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby jednání uvedené v článku 1 a ústavenství na jednání uvedeném v čl. 1 odst. 1, návrh k němu nebo pokus o ně bylo možné trestat účinnými, příslušnými a odrazujícími tresty včetně, alespoň v případech závažných podvodů, trestem odnětí svobody, pro které je možné vydání, přičemž za závažný podvod musí být považován podvod dosahující určité minimální částky, kterou stanoví každý členský stát. Výše této minimální částky však nesmí přesahovat 50 000 [eur]“.

4. Směrnice o DPH

10. Podle článku 206 směrnice o DPH „každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 stejnou výši daně. členské státy však mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat předem splátky“.

11. Článek 250 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že „[k]aždá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpůčtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpůčtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

12. Článek 273 směrnice o DPH stanoví, že „[členská] státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátcí i plátcí mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic. [...]“

5. Nařízení č. 2988/95

13. Podle čl. 1 odst. 2 nařízení (ES, Euratom) č. 2988/95 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství(4) se „[n]esrovnalostí [...] rozumí jakékoli porušení právního předpisu Společenství vyplývající z jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, v důsledku kterého je nebo by mohl být poškozen souhrnný rozpočet Společenství nebo rozpočty Společenstvím spravované, a to buď snížením nebo ztrátou příjmů z vlastních zdrojů vybíraných přímo ve prospěch Společenství, nebo formou neoprávněného výdaje“.

B. Italská právní úprava

14. Články 10a a 10b legislativního nařízení č. 74/2000(5) stanovily v době rozhodné v projednávané věci a do dne 21. října 2015 toto:

„Článek 10a

Kdo ve lhůtě pro podání ročního daňového přiznání stanovené pro plátce daní nezaplatí srážkové daní vyplývající z potvrzení vystaveného daňovým poplatníkem v případě, že daná částka přesahuje padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, bude potrestán trestem odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.

Článek 10b

Ustanovení článku 10a se použije v rozsahu v něm uvedeném též na každého, kdo nezaplatí daň z předané hodnoty splatnou na základě ročního přiznání ve lhůtě pro zaplacení zálohy na následující zdaňovací období.“

15. Článek 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 74/2000 upravoval možné snížení trestu na základě polehujících okolností, včetně snížení trestní sazby až o jednu třetinu a vyloučení vedlejších trestů, pokud byly daňové dluhy, včetně správních sankcí, plně uhrazeny před zahájením hlavního líčení v prvním stupni.

16. V důsledku změn vyplývajících z článků 7 a 8 legislativního nařízení č. 158/2015(6) znějí články 10a a 10b legislativního nařízení č. 74/2000 (ode dne 22. října 2015) takto:

„Článek 10a

Kdo ve lhůtě pro podání ročního daňového přiznání stanovené pro plátce daní nezaplatí srážkové daní splatné na základě uvedeného přiznání nebo vyplývající z potvrzení vystaveného daňovým poplatníkem v případě, že daná částka přesahuje sto padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, bude potrestán trestem odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.

Článek 10b

Kdo ve lhůtě pro zaplacení zálohy na následující zdaňovací období nezaplatí daň z předané hodnoty splatnou na základě ročního daňového přiznání v případě, že daná částka přesahuje dvěstě padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, bude potrestán trestem odnětí svobody od

šesti měsíců do dvou let.“

17. Legislativním nařízením ?. 158/2015 byl rovněž změněn ?l. 13 odst. 1 legislativního nařízení ?. 74/2000. Doplněn jím byl nový důvod zániku trestní odpovědnosti. Zní takto: „Postižitelnost trestných činů podle ?lánek 10a a 10b a ?l. 10c odst. 1 zaniká, pokud před vyhlášením zahájení hlavního líčení v prvním stupni zanikly daňové dluhy včetně správních sankcí a úroků prostřednictvím úplného zaplacení dlužných částek [...]“.

18. Zvláštním ustanovením se konečně řídí správní sankce v oblasti daní. ?lánek 13 odst. 1 legislativního nařízení ?. 471/1997(7) stanoví: „Kdo zcela nebo zčásti neuhradí ve stanovených lhůtách splátky, pravidelné platby, dorovnávací platbu nebo doplatek splatné daně na základě daňového přiznání, bude po odečtení výše pravidelných plateb a splátek, i když nebyly v daném případě uhrazeny, povinen uhradit správní sankci ve výši 30 % z každé nesplacené částky, i pokud je po opravě chyb v psaní a po letech zjištěných při kontrole ročního daňového přiznání zjištěno, že je daň vyšší nebo odpočitatelný přeplatek nižší. [...]“.

III. Skutkový stav, povodní řízení a pedbžné otázky

19. Agenzia delle Entrate (dále jen „daňový úřad“) provedl daňovou kontrolu ve společnosti Siderlaghi Srl. Společnost řádně přiznala DPH splatnou za hospodářský rok 2012. Celková částka splatné DPH činila 175 272 eur. Podle vnitrostátního práva měla být uvedená částka zaplacená ke konci platební lhůty pro následující daňovací období, tedy do dne 27. prosince 2013. Při kontrole bylo zjištěno, že společnost Siderlaghi Srl v uvedené lhůtě dlužnou DPH nezaplatila.

20. Daňový úřad vydal proto společnosti Siderlaghi Srl výzvu k úhradě dluhu. Ta se rozhodla daň uhradit ve splátkách. Na základě vnitrostátního práva tak mohla být výše správních sankcí snížena o dvě třetiny.

21. Vzhledem k tomu, že je M. Scialdone jediným jednatelem společnosti Siderlaghi Srl, státní zástupce proti němu, jako právnímu zástupci společnosti, zahájil trestní řízení z důvodu nezaplacení DPH ve stanovené lhůtě. Státní zastupitelství jej obžalovalo ze spáchání trestného činu podle ?lánku 10b legislativního nařízení ?. 74/2000. Navrhlo přitom Tribunale di Varese (okresní soud, Varese, Itálie) (předkládající soud), aby byl M. Scialdonemu uložen peněžitý trest ve výši 22 500 eur.

22. Po zahájení trestního řízení proti M. Scialdonemu byly legislativním nařízením ?. 158/2015 změněny ?lánky 10a a 10b legislativního nařízení ?. 74/2000 a rovněž byl v ?lánku 13 legislativního nařízení ?. 74/2000 doplněn nový důvod zániku trestní odpovědnosti.

23. Na základě uvedených změn byly zaprvé zvýšeny prahové hodnoty, při jejichž překročení je nezaplacení daně trestným činem. Povodní prahová hodnota stanovená ve výši 50 000 eur pro protiprávní jednání související s nezaplacením srážkové daně a DPH (kdy pro oba druhy daní platila stejná prahová hodnota) byla zvýšena na 150 000 eur u srážkové daně a 250 000 eur u DPH. Zadruhé postižitelnost protiprávního jednání zaniká, je-li daňový dluh, včetně správních sankcí a úroků, uhrazen před zahájením hlavního líčení v prvním stupni.

24. Vnitrostátní soud vysvětluje, že obžalovaný je v projednávané věci stíhán za nezaplacení DPH ve výši odpovídající částce 175 272 eur. V důsledku změn zavedených legislativním nařízením ?. 158/2015 není tedy jeho jednání již trestným činem, neboť uvedená částka spadá pod novou minimální prahovou hodnotu ve výši 250 000 eur. Vzhledem k tomu, že pozdější ustanovení je pro pachatele příznivější, je použitelné právě takové pozdější ustanovení. Pokud by však nová úprava byla shledána neslučitelnou s unijním právem, bylo by nutné k ní nepřihlížet.

Jednání obžalovaného by tak mohlo i nadále být d?vodem k odsouzení.

25. Pokud jde o nový d?vod zániku trestní odpov?dnosti, vnitrostátní soud vysv?tluje, že jelikož se společnost Siderlaghi Srl rozhodla pro úhradu dluhu ve splátkách, je pravd?podobné, že bude její dluh splacen p?ed zahájením hlavního lí?ení. Obžalobu podanou státním zástupcem by v takovém p?ípad? bylo nutné odmítnout. Pokud by však zmín?ný nový d?vod zániku trestnosti byl shledán neslu?itelným s unijním právem, mohl by vnitrostátní soud rozhodnout o trestní odpov?dnosti obžalovaného.

26. Pokud by navíc bylo unijní právo vykládáno zp?sobem navrhovaným p?edkládajícím soudem, byly by ?lenské státy povinny postihovat nezaplacení DPH ve výši 50 000 eur a vyšší trestem odn?tí svobody. Podle uvedeného soudu by tak muselo být protiprávní jednání v projednávané v?ci považováno za zvlášt? závažné povahy. Vnitrostátní soud by tak mohl trest navrhovaný státním zástupcem, který je pro soud závazný, odmítnout, pokud by sou?ástí návrhu nebylo odn?tí svobody. V takovém p?ípad? by podle vnitrostátního soudu byla podstatn? snížena ú?innost sankce.

27. V tomto skutkovém a právním rámci Tribunale di Varese (okresní soud, Varese) ?ízení p?erušil a položil následující p?edb?žné otázky:

„1) Lze unijní právo, a zejména ?l. 4 odst. 3 SEU ve spojení s ?lánkem 325 SFEU a sm?rnicí 2006/112/ES, které stanoví ?lenským stát?m povinnost rovného zacházení, pokud jde o politiky týkající se trest?, vykládat v tom smyslu, že brání vydání vnitrostátního právního p?edpisu, který stanoví, že trestnost nezaplacení DPH je podmín?na p?ekro?ením pen?žní prahové hodnoty, která je vyšší než prahová hodnota stanovená ve vztahu k nezaplacení dan? z p?íjm??

2) Lze unijní právo, a zejména ?l. 4 odst. 3 SEU ve spojení s ?lánkem 325 SFEU a sm?rnicí 2006/112, které ukládají ?lenským stát?m povinnost stanovit ú?inné, p?im?ené a odrazující sankce na ochranu finan?ních zájm? Evropské unie, vykládat v tom smyslu, že brání vydání vnitrostátního právního p?edpisu, který vylučuje trestní odpov?dnost obžalovaného (a? jde o jednatele, právního zástupce, osobu pov?zenou vykonávat da?ové úkony nebo osobu podílející se na protiprávním jednání), pokud organizace s právní subjektivitou s ním spojená zaplatila opožd?n? da? a správní sankce splatné z titulu DPH, t?ebaže již byl vydán da?ový vým?r a došlo k zahájení trestního stíhání, k obvin?ní, k formálnímu zahájení sporu p?ed soudem, avšak dosud nebylo vyhlášeno zahájení hlavního lí?ení, v systému, který neukládá výše uvedenému jednatele, právnímu zástupci nebo jejich zmocn?nci a osob? podílející se na protiprávním jednání žádný jiný trest, a to ani správní sankci?

3) Je t?eba pojem ‚podvod‘ upravený v ?lánku 1 úmluvy o ochran? finan?ních zájm? vykládat v tom smyslu, že zahrnuje i p?ípady nezaplacení, ?áste?ného nebo opožd?ného zaplacení DPH, a tedy, zda ?lánek 2 výše uvedené úmluvy ukládá ?lenskému státu, aby nezaplacení, ?áste?né nebo opožd?né zaplacení DPH ve výši p?esahující 50 000 eur trestal odn?tím svobody?

V p?ípad? záporné odpov?di, je t?eba ustanovení ?lánku 325 SFEU, které ukládá ?lenským stát?m povinnost, aby ukládaly odrazující, p?im?ené a ú?inné sankce, v?etn? trestních sankcí, vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, které zbavují trestní a správní odpov?dnosti jednatele a právní zástupce právnických osob, nebo jejich zmocn?nce vykonávající da?ové úkony a osoby podílející se na protiprávním jednání, za nezaplacení, ?áste?né nebo opožd?né zaplacení DPH ve vztahu k ?ástkám, které jsou t?íkrát až p?tkrát vyšší, než je minimální prahová hodnota stanovená v p?ípad? podvodu, a sice 50 000 eur?“

28. Vyjád?ení p?edložily n?mecká, italská, nizozemská a rakouská vláda a také Evropská komise. Všechny uvedené zú?astn?né strany, s výjimkou rakouské vlády, p?ednesly rovnž ústní

vyjádření na jednání konaném dne 21. března 2017.

IV. Analýza

29. Podstatou těchto otázek položených předkládajícím soudem je, zda jsou změny vyplývající z legislativního nařízení č. 158/2015, pokud jde o nezaplacení přiznané DPH, slučitelné s unijním právem. Předkládající soud formuloval své otázky s ohledem na čl. 4 odst. 3 SEU, článek 325 SFEU, úmluvu o ochraně finančních zájmů a směrnici o DPH.

30. Předmet projednávané věci má totiž dosti složitý legislativní základ. Z tohoto důvodu přistoupím nejdříve k analýze toho, která konkrétní ustanovení unijního práva zmiňovaná vnitrostátním soudem jsou použitelná v projednávané věci (oddíl A), a až poté zodpovím tyto předběžné otázky položené předkládajícím soudem (oddíl B). Na závěr se budu zabývat důsledky, jež by případné rozhodnutí o neslučitelnosti s unijním právem mohlo mít (nebo spíše nemělo mít) v povodním řízení (oddíl C).

A. Ustanovení unijního práva použitelná v projednávané věci

1. Úmluva o ochraně finančních zájmů

31. Všechny zúčastněné strany, které předložily svá vyjádření Soudnímu dvoru, se shodují v tom, že úmluva o ochraně finančních zájmů není v projednávané věci použitelná. Důvody, jež uvádí pro tento závěr, se však liší.

32. Nizozemská vláda argumentuje tím, že úmluva o ochraně finančních zájmů se nevztahuje na DPH. Další zúčastněné strany, jež předložily vyjádření (stejně jako nizozemská vláda podporu), tvrdí, že protiprávní jednání spočívající v nezaplacení DPH dotčené v projednávané věci nespadá pod pojem „podvod“ podle úmluvy o ochraně finančních zájmů.

33. Uváděny tak jsou dva odlišné argumenty. První popírá obecnou použitelnost úmluvy o ochraně finančních zájmů na DPH jako takovou. Druhý argument spočívá v tom, že i když DPH může případně podléhat úmluvě o ochraně finančních zájmů, neplatí to pro konkrétní druh jednání dotčený v projednávané věci. Oběma zmíněnými argumenty se budu postupně zabývat.

a) Úmluva o ochraně finančních zájmů a DPH

34. Soudní dvůr v rozsudku Taricco uvedl, že pojem „podvod“ definovaný v článku 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů „se vztahuje na přijmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměňovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie“(8).

35. Nizozemská vláda vyzvala v projednávané věci Soudní dvůr, aby uvedený závěr přehodnotil. Má za to, že DPH nespadá pod pojem „přijmy“ pro účely úmluvy o ochraně finančních zájmů. Podle nizozemské vlády stanovily členské státy jako smluvní strany úmluvy o ochraně finančních zájmů autentický výklad dosahu pojmu „přijmy“ podle článku 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu(9), a to v důvodové zprávě(10). Ve zmíněné zprávě je DPH výslovně vyloučena z pojmu „přijmy“ uvedeného v čl. 1 odst. 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů(11). Nizozemská vláda dále argumentuje tím, že Soudní dvůr již v jiných věcech vzal v úvahu prohlášení a důvodové zprávy jako prvky závazného výkladu: je tedy třeba, aby tak učinil i v projednávané věci.

36. Nesouhlasím s tím, že by d?vodová zpráva Rady z roku 1997 p?edstavovala n?jaký druh „autentického výkladu“ úmluvy podepsané o dva roky d?íve mezi ?lenskými státy. Mám za to, že argumentaci nizozemské vlády lze odmítnout, aniž by se musel Soudní dv?r vyjad?ovat ke složité otázce úlohy Víde?ské úmluvy p?i výkladu úmluv mezi ?lenskými státy(12).

37. V obecné rovin? rozhodn? souhlasím s nizozemskou vládou, že v právním systému Evropské unie hrají v?le ?i zám?r autora ur?itého aktu *jistou* úlohu p?i výkladu daného aktu(13). Takový legislativní zám?r m?že být vyjád?en bu? v dokumentu samotném, jak je tomu v p?ípad? preambule, nebo v jiném, samostatném dokumentu. Soudní dv?r tak v minulosti odkázal p?i výkladu primárního práva nap?íklad na p?ípravné práce(14), prohlášení p?ipojená ke Smlouvám(15) nebo n? které vysv?tlující dokumenty(16).

38. Avšak k tomu, aby bylo takové dokumenty ?i prohlášení možné považovat za vyjád?ení zám?ru autor?, musí být spln?na dv? kritéria: institucionální a ?asové. *Institucionáln?* je nutné, aby byly takové dokumenty projednány nebo schváleny týmiž stranami ?i orgány, jaké p?ijaly konečný dokument nebo se ú?astnily jeho p?íjetí. Z ?asového hlediska budou takové dokumenty zpravidla skute?n? odrážet stav mysli autora ?i autor? v pr?b?hu rozhodování jen tehdy, pokud byly vypracovány v procesu p?ípravy daných dokument? nebo nejpozd?ji v okamžiku jejich p?íjetí.

39. Problém s argumentací nizozemské vlády spo?ívá v tom, že nevyhovuje ani jednomu z obou výše zmín?ných kritérií. D?vodová zpráva z roku 1997 dot?ená v projednáváné v?ci nebyla p?ijata týmiž stranami, tedy ?lenskými státy, nýbrž byla schválena Radou – která není smluvní stranou úmluvy(17). Úmluva byla navíc podepsána v roce 1995. D?vodová zpráva Rady pochází z roku 1997.

40. Skute?nost, že d?vodové zpráv? nelze v projednáváné v?ci p?ikládat žádnou „autentickou“ výkladovou hodnotu, však nevylučuje, že by mohla mít ur?itou *p?esv?d?ivost*. P?edmtná d?vodová zpráva byla ostatn? schválena orgánem odpov?dným za p?ípravu návrhu, který byl p?edložen ?lenským stát?m jako smluvním stranám(18). V obdobných situacích již Soudní dv?r v minulosti n?kolikrát vycházel z d?vodových zpráv(19). P?ihlížel zejména k d?vodovým zprávám p?ijatým Radou s ohledem na úmluvy, které byly, stejn? jako úmluva o ochran? finan?ních zájm?, p?ijaty podle ?lánku K.3 SEU(20).

41. Výkladová hodnota obdobných d?vodových zpráv je nicmén? odlišná. Takové d?vodové zprávy nep?edstavují *jediný* „autentický“ výklad, nýbrž *jeden* z výkladových argument?, ke kterým lze p?ihlédnout a poté jej vážit ve vztahu k jiným argument?m odvozeným ze zn?ní, logiky, dalších souvislostí a ú?elu vykládaného ustanovení. Ješt? d?ležit?jší je, že použití takových argument? naráží na jasné meze vycházející ze zn?ní vykládaného právního ustanovení. Taková zpráva tedy nem?že sloužit jako základ pro výklad, který jde proti zn?ní a systematickému a teleologickému výkladu daného ustanovení.

42. Jak jasn? vysv?tlila generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku ve v?ci Taricco(21), práv? k takovému výsledku by Soudní dv?r došel, pokud by se ?ídil argumentací uplatn?nou nizozemskou vládou.

43. Vylou?ení DPH z dosahu pojmu „p?íjmy“ v rámci vymezení podvodu v úmluv? o ochran? finan?ních zájm?, totiž nevychází z jeho zn?ní. Naopak, úmluva o ochran? finan?ních zájm? stanoví v ?l. 1 odst. 1 písm. b) široký výklad pojmu „p?íjmy“, když odkazuje obecn? na „prost?edk[y] v souhrnném rozpo?tu Evropských spole?enství ?i v rozpo?tech spravovaných Evropskými spole?enstvími nebo jejich jménem“. DPH tvo?í sou?ást vlastních zdroj? Evropské unie, které tvo?í jádro pojmu „p?íjmy“(22). Úmluva o ochran? finan?ních zájm? navíc nestanoví žádnou podmínku týkající se p?ímého v?b?ru na ú?et Evropské unie(23). Toto široké pojetí

podporují cíle stanovené v preambuli úmluvy – smluvní strany si jsou vědomy, „že podvody poškozující nebo ohrožující příjmy a výdaje Společenství se v mnoha případech neomezují pouze na jednu zemi a často je páchají organizované zločinecké síť“, jsou přesvědčeny, že „ochrana finančních zájmů Evropských společenství vyžaduje trestní stíhání podvodného jednání, které tyto jejich zájmy poškozují,“ a doplňují, že je nutné „posuzovat toto jednání jako trestné činy, za něž mohou být ukládány účinné, příslušné a odrazující sankce“. Celkově lze mít za to, že uvedená konstatování směřují i k systému DPH. Konečně to, že DPH není vyloučena z pojmu „finanční zájmy Evropské unie,“ naznačuje i skutečnost, že úmluva o ochraně finančních zájmů odkazuje na „daně“ trestné činy(24).

44. Důvodová zpráva tedy nemůže sloužit jako nástroj k podstatné změně dosahu ustanovení, která by šla proti jeho znění a také proti systému a cílům stanoveným v úmluvě o ochraně finančních zájmů. Vyloučení jedné složky systému vlastních zdrojů Evropské unie z oblasti působnosti úmluvy o ochraně finančních zájmů na základě takové zprávy by šlo daleko nad rámec pouhého „výkladu“. Ve skutečnosti by se jednalo o změnu oblasti působnosti úmluvy o ochraně finančních zájmů.

45. Je třeba dodat, že taková změna byla zcela jistě proveditelná. Pokud by skutečně bylo zámerem smluvních stran vyloučit DPH z oblasti působnosti úmluvy, nic by jim nebránilo zařadit změněné vymezení pojmu „příjmy“ do pozdějšího protokolu. Ve dvou případech bylo skutečně považováno za nezbytné změnit oblast působnosti úmluvy, a taková změna byla provedena ve formě přijetí zvláštních protokolů(25).

46. Neshledávám proto žádný důvod, proč se odchýlit od závěru, že DPH spadá do oblasti působnosti úmluvy o ochraně finančních zájmů.

b) *Pojem „podvod“ v úmluvě o ochraně finančních zájmů*

47. Zúčastněné strany, které předložily vyjádření Soudnímu dvoru, se shodly na tom, že nezaplacení řádně přiznané DPH není podvodem ve smyslu čl. 1 odst. 1 písm. b) úmluvy o ochraně finančních zájmů. Italská vláda dále ve svém písemném i ústním vyjádření vyjasnila, že protiprávní jednání související s nevykázáním informací nebo poskytnutím nepravdivých informací, stejně jako další podvodná jednání, upravují jiná ustanovení legislativního nařízení č. 74/2000.

48. Souhlasím s názorem, že protiprávní jednání, na něž odkazuje článek 10b legislativního nařízení č. 74/2000 (jak před, tak i po změně provedené legislativním nařízením č. 158/2015), nelze podřadit pod pojem „podvod“ v úmluvě o ochraně finančních zájmů.

49. Článek 1 odst. 1 písm. b) úmluvy o ochraně finančních zájmů vymezuje pojem „podvod“ pro účely uvedené úmluvy. Pokud jde o příjmy, odkazuje na tři druhy úmyslného jednání nebo opomenutí, které mají za následek nedovolené snížení prostředků Evropské unie: i) použití nebo předložení nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů nebo dokladů; ii) neposkytnutí informací v rozporu se zvláštní povinností se stejnými následky a iii) neoprávněné použití dovoleně získaného prospěchu.

50. Žádný ze těch vyjmenovaných druhů podvodu přitom neodpovídá jednání dotčenému v projednávané věci. Článek 10b legislativního nařízení č. 74/2000 se týká nezaplacení žádného přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě. Ažkoli takové nezaplacení může snadno být úmyslné a vést ke snížení daňových příjmů, jeho předmětem nejsou nepravdivé, nesprávné či neúplné údaje nebo doklady, ani neposkytnutí informací. Vše bylo žádným přiznáno a vykázáno. Z nějakého důvodu však po správném přiznání nenásledovala správná, tedy včasná, platba. Nelze mít navíc za to, že nezaplacením žádného přiznané DPH došlo k „neoprávněnému použití dovoleného ziskového prospěchu“. Nezaplacení v zákonem stanovené lhůtě je ze své podstaty protiprávní.

51. Z těchto důvodů mám za to, že pojem „podvod“ v čl. 1 odst. 1 písm. b) úmluvy o ochraně finančních zájmů nelze považovat za odpovídající takovému protiprávnímu jednání, jaké je dotčeno v předmětném nařízení: tedy nezaplacení žádného přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě. Souhlasím tedy s tím, že úmluva o ochraně finančních zájmů není v projednávané věci použitelná.

2. Článek 325 SFEU

52. Článek 325 SFEU konsoliduje povinnosti Evropské unie a jejích členských států při ochraně finančních zájmů Unie. Stanoví také pravomoci Evropské unie v této oblasti.

53. Článek 325 odst. 1 SFEU obsahuje povinnost Evropské unie a členských států bojovat proti *podvodům a jiným protiprávním jednáním* ohrožujícím finanční zájmy Unie opatřeními, která jsou odrazující i účinná. Článek 325 odst. 2 SFEU stanoví, že členské státy přijmou k zamezení *podvodů* ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodů ohrožujících jejich vlastní finanční zájmy.

54. Zúčastněné strany, které předložily vyjádření, se neshodují v tom, zda je čl. 325 odst. 1 a 2 SFEU použitelný v projednávané věci.

55. Německá vláda má za to, že odstavce 1 a 2 článku 325 SFEU nejsou použitelné. Zprvče finanční zájmy Unie nejsou dotčeny, neboť DPH byla žádným přiznána. Zadruhé protiprávní jednání dotčené v projednávané věci nespadá do oblasti působnosti čl. 325 odst. 2 SFEU, který se vztahuje pouze na „podvody“. Zatímco na předmětné protiprávní jednání se nevztahuje ani čl. 325 odst. 1 SFEU, protože uvedené ustanovení je třeba vykládat systematicky v tom smyslu, že „jiná protiprávní jednání“, na která se v něm odkazuje, se týkají pouze podvodných jednání obdobné závažnosti. Nizozemská vláda přednesla na jednání obdobné stanovisko.

56. Italská vláda na jednání uvedla, že odstavce 1 a 2 článku 325 SFEU nejsou použitelné na protiprávní jednání dotčené v projednávané věci. Jednání, na které se vztahuje článek 10b legislativního nařízení č. 74/2000, totiž nelze považovat za podvodné jednání ve smyslu úmluvy o ochraně finančních zájmů.

57. Komise zastává opačné stanovisko. Argumentuje přitom tím, že čl. 325 odst. 2 SFEU je třeba vykládat široce. Zahrnuje totiž pojem „jiná protiprávní jednání“, jež jsou zmíněna v čl. 325 odst. 1 SFEU a mezi něž mohou spadat protiprávní jednání i nesrovnalosti jiné než podvodné povahy.

58. Mám za to, že správný výklad čl. 325 odst. 1 a 2 SFEU se nachází patrně někde uprostřed těchto stanovisek. Zprvče protiprávním jednáním dotčeným v projednávané věci mohou být dotčeny finanční zájmy Unie [oddíl a)]. Zadruhé předmětné protiprávní jednání spadá do oblasti působnosti čl. 325 odst. 1 SFEU, ale nikoli čl. 325 odst. 2 SFEU [oddíl b)]. Zatímco povinnost přijmout na ochranu finančních zájmů Unie obdobná opatření, jaká jsou přijímána k ochraně vnitrostátních finančních zájmů, vyplývá nejen z čl. 325 odst. 2 SFEU, ale rovněž ze společného

výkladu čl. 325 odst. 1 SFEU a čl. 4 odst. 3 SEU [oddíl c]).

a) *K otázce, zda jsou dotčeny finanční zájmy Unie*

59. Soudní dvůr již vyjasnil, že pojem „finanční zájmy Unie“ má široký dosah. Zahrnuje příjmy a výdaje rozpočtu Unie a jiných institucí a subjektů zřízených Smlouvami(26). Příjmy z uplatnění jednotné sazby na harmonizovaný výměňový základ DPH určený podle unijních pravidel spadají mezi vlastní zdroje Evropské unie. Na základě uvedeného východiska Soudní dvůr potvrdil, že existuje přímá spojitost mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným unijním právem a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH do rozpočtu Evropské unie: „jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně přímou snížení zdrojů z DPH“(27).

60. Soudní dvůr tak konstatoval, že s ochranou finančních zájmů Unie podle článku 325 SFEU jsou spojeny nejen daňové sankce a trestní stíhání pro daňový únik, pokud jde o nesprávné informace související s DPH(28), ale obecněji *žádný výběr DPH*(29). Soudní dvůr dále potvrdil, že vnitrostátní opatření týkající se protiprávního jednání v oblasti DPH, jež mají zajistit správný výběr daně, jako jsou ustanovení italského práva týkající se nezaplacení DPH dotčená v projednávané věci, představují provedení článku 325 SFEU pro účely čl. 51 odst. 1 Listiny(30).

61. Protiprávní jednání dotčené v projednávané věci spočívá v *nezaplacení*. Bylo by tedy možné argumentovat tím, že finanční zájmy Unie nejsou skutečně dotčeny: platba je opožděná, ale bude uhrazena. Společně s povinností zaplatit úrok z dlužné částky by tedy – jakmile bude takový úrok uhrazen – neměly být příjmy Unie v konečném důsledku dotčeny. Takové protiprávní jednání nemůže tedy spadat pod čl. 325 odst. 1 SFEU.

62. Je třeba zdůraznit, že skutková podstata daného protiprávního jednání nespočívá jen v *opožděné* platbě, ale šíje v *nezaplacení*, ať už z jakéhokoli důvodu. Dlužné finanční prostředky tedy skutečně mohou být uhrazeny později, ale nemusí být také zaplacený vůbec. Ať je tomu jakkoli, dlužné částky jednoduše nebyly zaplacený. Z logiky věci platí, že pokud někdo neobdrží určené finanční prostředky, bezpochyby tím mohou být dotčeny jeho finanční zájmy, přinejmenším proto, jak správně poukázala Komise, že skutková podstata je zde naplněna pouze v případě, že je dosaženo určené prahové hodnoty, která není nepodstatná a zanedbatelná.

63. Tvzení německé vlády, že „opožděné zaplacení“ DPH nemůže ovlivnit finanční zájmy Unie, jelikož byla DPH správně přiznána, nemůže tedy obstát.

b) *Použitelnost odstavců 1 a 2 článku 325 SFEU*

64. Vzhledem k jeho složité legislativní historii(31) není článek 325 SFEU patrně tím nejpřímějším ustanovením Smlouvy.

65. Klíčovým aspektem, který je široce rozebírán v projednávané věci, je rozdíl ve znění prvního a druhého odstavce článku 325 SFEU. Článek 325 odst. 1 SFEU se vztahuje na „podvody“ i „jiná protiprávní jednání“. Článek 325 odst. 2 SFEU však zmiňuje pouze „podvody“.

66. Žádný z uvedených pojmů není ve Smlouvách vymezen. Pojem „podvody“ je třeba vykládat jako autonomní pojem unijního práva, a to ve světle obecného cíle článku 325 SFEU, kterým je zajistit solidní ochranu finančních zájmů Unie(32). Dosah uvedeného pojmu nemusí nutně odpovídat vymezení pojmu „podvod“ ve vnitrostátních trestněprávních předpisech(33). Užitečnou pomůckou v tomto ohledu představuje vymezení pojmu „podvod“ v úmluvě o ochraně finančních zájmů, na nižž poukázal Soudní dvůr v rozsudku Taricco(34), neboť se jedná o první vymezení tohoto pojmu v unijním právu. Pojem „podvody“ v článku 325 SFEU však není nutně omezen na odpovídající pojem použitý v úmluvě o ochraně finančních zájmů či v sekundárních

právních předpisích(35). Obecný pojem „podvody“ v článku 325 SFEU může rovněž v konkrétní oblasti DPH zahrnovat úmyslná jednání i opomenutí směřující k získání neoprávněného hospodářského i daňového prospěchu na úkor finančních zájmů Unie(36).

67. Ať je tomu jakkoli, Soudní dvůr potvrdil, že opožděná platba DPH nemůže být sama o sobě postavena na rovně daňovému úniku i podvodu(37).

68. Pojem „jiná protiprávní jednání“, na nějž odkazuje čl. 325 odst. 1 SFEU, je nepochybně širší než podvod. Přirozeně bude tento pojem patrně zahrnovat jakékoli protiprávní jednání, které se dotýká finančních zájmů Unie.

69. Neshledávám důvod, proč by nezaplacení v zákonem stanovené lhůtě, které je v tomto smyslu zjevně protiprávní, nemělo být chápáno jako jiné protiprávní jednání. Jak již bylo vysvětleno v bodech 59 až 63 tohoto stanoviska, jakmile dlužná a nezaplacená částka dosáhne takových prahových hodnot, jaké jsou stanoveny vnitrostátním právem, může skutečně ohrozit finanční zájmy Unie ve smyslu čl. 325 odst. 1 SFEU.

70. Pojem „jiná protiprávní jednání“ se však nenachází v čl. 325 odst. 2, který pouze stanoví povinnost členských států přijmout stejná opatření k zamezení *podvodů* ohrožujících finanční zájmy Unie, jaká přijímají k zamezení podvodů ohrožujících jejich vlastní finanční zájmy. Tento rozdíl ve znění uvedených ustanovení lze vykládat dvojím způsobem.

71. Jednak lze argumentovat tím, že stejně jako čl. 325 odst. 1 SFEU také čl. 325 odst. 2 SFEU zahrnuje „podvody“ i „jiná protiprávní jednání“. Tato argumentace vykresluje čl. 325 odst. 1 SFEU jako „zastřešující“ ustanovení, které poskytuje referenční rámec použitelný pro celý článek 325 SFEU, tedy pro všechny jeho odstavce. Zdůrazňuji přitom, že čl. 325 odst. 1 SFEU stanoví obecnou povinnost Unie a členských států bojovat proti podvodům a jiným protiprávními jednáními „opatřeními přijatými podle tohoto článku“. Poukazují rovněž na složitou legislativní historii předemtného ustanovení(38), jež s ohledem na četné změny uvedeného ustanovení komplikuje jasné dovození vztahu normotvůrce.

72. Dále pak lze stejně v rozhodnutí poukazovat na jasný rozdíl ve znění čl. 325 odst. 1 SFEU a čl. 325 odst. 2 SFEU a dovozovat, že čl. 325 odst. 2 SFEU zahrnuje pouze opatření směřující k boji proti podvodům, *ale nikoli* proti jiným protiprávními jednáními. Obě uvedená ustanovení předvídají různý dosah povinnosti zajistit účinnost a asimilační povinnosti, které jsou v dotčených ustanoveních stanoveny. Zamýšleli-li tvůrci Smluv dát oběma odstavcům stejný význam, proč je formulovali odlišně? Kdyby měli v úmyslu, aby oba pojmy v čl. 325 odst. 1 SFEU byly vnímány jako „zastřešující“ pojmy pro celý článek, proč nestanovili teoreticky společný pojem, který by zahrnoval oba první jmenované pojmy (zastřešující legislativní pojem)? Existují rovněž další systémové argumenty: článek 325 odst. 3 SFEU a čl. 325 odst. 4 SFEU zjevně sledují zmíněné rozlišení a odkazují pouze na podvody. Je tedy obtížné považovat neuvedení pojmu „jiná protiprávní jednání“ v čl. 325 odst. 2 SFEU za pouhou „chybu v psaní“ tvůrců Smluv, samozřejměž ledaže byli duchem nepřítomni a chyby v psaní se dopustili v témže článku třikrát.

73. Celkově mám za to, že druhý zmíněný výklad je v rozhodnutíjší. Pro účely projednávání věci nejsem nicméně přesvědčen o tom, že by Soudní dvůr musel ve skutečnosti o této otázce jakkoli rozhodovat. Článek 325 odst. 2 SFEU byl sice předmetem rozsáhlé diskuse, v projednávání věci jde nicméně spíše o zástupný problém. Z praktického hlediska totiž dosah povinnosti podle čl. 325 odst. 1 SFEU představuje, ve spojení se zásadou loajální spolupráce zakotvenou v čl. 4 odst. 3 SEU, v podstatě totožnou povinnost přijmout obdobná opatření na ochranu vnitrostátních a unijních finančních zájmů.

c) *článek 325 odst. 1 SFEU ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU*

74. I kdyby nebyl čl. 325 odst. 2 SFEU považován za použitelný v projednávané věci, platí nicméně i nadále univerzálně použitelná zásada loajální spolupráce zakotvená v čl. 4 odst. 3 SEU. Uvedená zásada, ve spojení s obecnou povinností stanovenou v čl. 325 odst. 1 SFEU, představuje povinnost přijmout opatření proti protiprávní činnosti ohrožující finanční zájmy Unie, a to za podmínek obdobným tím, které platí pro protiprávní činnosti ohrožující vnitrostátní finanční zájmy.

75. Podstatné překrývání povinností stanovených čl. 325 odst. 2 SFEU a zásady loajální spolupráce podle čl. 4 odst. 3 SEU má své kořeny v genealogii první jmenovaného ustanovení. Svým zpusobem totiž čl. 325 odst. 2 SFEU představuje kodifikaci judikatury Soudního dvora k zásadě loajální spolupráce v dané oblasti(39).

76. Skutečnost, že povinnosti podle čl. 4 odst. 3 SEU platí napříč různými oblastmi a prostupují celý právní systém Evropské unie, má ještě jeden důsledek. Povinnost přijmout opatření k boji proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie za podmínek obdobným tím, které platí s ohledem na vnitrostátní finanční zájmy, neplatí pouze ve spojení s povinnostmi vyplývajících z čl. 325 odst. 1 SFEU: platí také ve spojení s konkrétnějšími povinnostmi vyplývajících ze směrnice o DPH. Vzhledem k tomu, že ustanovení směrnice o DPH jsou nepochybně podrobnějšími ustanoveními ohledně placení a výběru daní, lze provést podrobnější analýzu na základě ustanovení uvedené směrnice. Zmíněnými ustanoveními se budu zabývat v další části tohoto stanoviska.

77. Nejprve je však třeba uvést jednu závěrečnou poznámku: *opatření*, která mají být přijata v boji proti podvodům a jiným protiprávním jednáním podle čl. 325 odst. 1 SFEU a čl. 4 odst. 3 SEU, nemusí nutně být trestněprávní povahy. Taková opatření musí být účinná a odrazující. To může *ultima ratio* samozřejmě zahrnovat i trestní sankce. Než však dojdeme na úroveň trestního práva, může k účinnému boji proti podvodům a jiným protiprávním jednáním postačovat široká škála opatření, ať už správní, občanskoprávní či organizační povahy(40). Obdobně, opatření, která mají být přijata členskými státy podle článku 325 SFEU, nejsou omezena na opatření spojená s trestnou činností nebo správními nesrovnalostmi, která jsou již upravena odvětvovými právními předpisy Evropské unie(41).

3. *Směrnice o DPH a zásada loajální spolupráce*

78. Článek 206 směrnice o DPH stanoví povinnost osob povinných k dani zaplatit DPH při podání daňového přiznání podle článku 250 uvedené směrnice. Umožňuje však zároveň členským státům stanovit jiný den pro odvedení daní. Článek 273 směrnice o DPH ponechává členským státům volný prostor k přijetí opatření směřujících k zajištění platby – mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a předcházení daňovým únikům.

79. Nad rámec uvedených ustanovení však směrnice o DPH nestanoví žádná další konkrétní pravidla k zajištění správného výběru. Neupravuje žádná konkrétní opatření či případně sankce, jež mají být uloženy v případě nezaplacení daní ve lhůtě stanovené členskými státy podle článku 206 směrnice o DPH.

80. Výběr vhodných sankcí proto zůstává na uvážení členských států. Zmíněný prostor pro uvážení není nicméně neomezený: při neexistenci konkrétního ustanovení o sankcích v případě protiprávního jednání vyžaduje čl. 4 odst. 3 SEU, aby členské státy přijaly účinná opatření proti jednání poškozujícímu finanční zájmy Unie(42). Taková opatření jsou použitelná na základě

procesních i hmotných právních podmínek obdobných tím, které jsou použitelné na porušení vnitrostátního práva podobné povahy a závažnosti. V každém případě musí být sankce uložené takovými opatřeními účinné, přísné a odrazující(43).

81. V konkrétní oblasti DPH jsou členské státy povinny bojovat proti daňovým únikům(44). Obecněji a podle ustálené judikatury z čl. 250 odst. 1 a čl. 273 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU, vyplývá, že členské státy jsou povinny přijmout všechna vhodná legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši(45). Členské státy jsou povinny odhalovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypočítat a vybrat dlužnou daň(46).

82. Souhrnem z výše uvedených úvah vyplývá, že povinnosti uložené směrnicí o DPH ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU zjevně jdou nad rámec předcházení daňovým únikům. Jsou obecnější. Přesněji řečeno se týkají správného výběru daní. Vztahují se tedy nejen na pravidla stanovená členskými státy, jež postihují porušení povinností čistě formální povahy, jako jsou nesprávné výkazy, ale také opožděné platby, nejsou-li nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajících ve správném výběru DPH a předcházení daňovým únikům(47).

83. Na tomto místě lze zopakovat, že podle mého názoru není skuteností, že se na taková vnitrostátní opatření vztahují výše uvedená pravidla směrnice o DPH ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU, předjímana povaha vnitrostátních opatření. Obdobně, nebo dokonce *a fortiori*, jako u čl. 325 odst. 1 SFEU(48), směrnice o DPH nezavazuje nutně členské státy k ukládání sankcí trestněprávní povahy. Volba prostědků opatření spadá do uvážení členských států. Unijní právo má zájem na vlastním výsledku: účinných, přísných a odrazujících opatřeních, která zajišťují správný výběr a předcházení daňovým únikům.

4. Dílčí závěr

84. S ohledem na výše uvedené mám za to, že čl. 4 odst. 3 SEU, čl. 325 odst. 1 SFEU a články 206 a 273 směrnice o DPH jsou ustanoveními použitelnými pro účely projednávané věci.

B. Odpověď na předložené otázky

85. Nyní se budu zabývat konkrétními otázkami položenými předkládajícím soudem ve světle výše uvedených použitelných ustanovení unijního práva.

86. Má argumentace bude strukturována takto: zaprvé se budu zabývat první částí této otázky položené vnitrostátním soudem, pokud jde o úmluvu o ochraně finančních zájmů (oddíl 1). Zadruhé pak přejdu k první otázce týkající se povinnosti stanovit rovnocenné sankce (oddíl 2). Zatřetí se budu zabývat společně druhou otázkou a druhou částí této otázky položené vnitrostátním soudem, která se týká povinnosti přijmout účinné, odrazující a přísné sankce za porušení unijního práva (oddíl 3).

1. K první části této otázky: úmluva o ochraně finančních zájmů

87. Předkládající soud chce určit, zda pojem „podvod“ v čl. 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů zahrnuje nezaplacení či zčásti nebo opožděné zaplacení DPH. Podstatou jeho otázky tak je, zda čl. 2 úmluvy ukládá členským státům postihovat takové jednání odnětím svobody, týká-li se částek přesahujících 50 000 eur.

88. Odpověď je záporná. Jak jsem vysvětlil výše v bodech 48 až 51 tohoto stanoviska, úmluva o ochraně finančních zájmů není v projednávané věci použitelná. Mám za to, že protiprávní jednání dotčené v projednávané věci nelze podřadit pod pojem „podvod“ podle čl. 1 odst. 1 písm.

b) uvedené úmluvy.

89. Navrhuji proto odpovědět na první část této otázky takto: pojem „podvod“ v čl. 1 odst. 1 písm. b) úmluvy o ochraně finančních zájmů se nevztahuje na takové protiprávní jednání, jaké je dotčeno v povodním řízení, které spočívá v nezaplacení správně přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě.

2. *K první otázce: různé prahové hodnoty a povinnost stanovit rovnocenné sankce*

90. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda je článek 10b legislativního nařízení č. 74/2000 (po změně vyplývající z legislativního nařízení č. 158/2015), jež stanoví vyšší prahovou hodnotu pro trestnost nezaplacení DPH (250 000 eur) než u srážkové daně (150 000 eur), slučitelný s unijním právem.

91. Uvedená otázka se týká v zásadě povinnosti stanovit obdobné nebo rovnocenné sankce za porušení unijního práva, jaké jsou upraveny u obdobných porušení vnitrostátního práva. V rámci projednávané věci uvedená povinnost vyplývá z čl. 4 odst. 3 SEU, ve spojení s čl. 325 odst. 1 SFEU a výše uvedenými ustanoveními směrnice o DPH.

92. Soudní dvůr, dovoláváje se konkrétní zásady loajální spolupráce vyjádřené v čl. 4 odst. 3 SEU, došel k závěru, že členské státy musí zajistit, aby porušení unijního práva byla postihována za procesních a hmotněprávních podmínek, jež jsou „obdobné těm, které jsou použitelné na porušení vnitrostátního práva podobné povahy a závažnosti [...]“. Vnitrostátní orgány musí navíc postupovat ve vztahu k porušením unijního práva „se stejnou péčí, jakou vynakládají při provádění odpovídajících vnitrostátních právních předpisů“(49).

a) *Co je „obdobný“ vnitrostátní režim?*

93. Problém v projednávané věci spočívá ve stanovení referenčního rámce, v němž bude povinnost stanovit obdobné sankce posuzována. Co mohou představovat porušení vnitrostátního práva *podobné povahy a závažnosti*? Jaký jiný vnitrostátní legislativní rámec může sloužit jako referenční bod v projednávané věci?

94. Z vyjádření předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že různé prahové hodnoty zavedené legislativním nařízením č. 158/2015 nejsou porušením povinnosti stanovit obdobné či rovnocenné sankce. Důvody k uvedenému závěru se však liší.

95. Italská vláda tvrdí, že obě dotčená protiprávní jednání nejsou vůbec srovnatelná. Komise má za to, že různé prahové hodnoty zavedené v člácích 10a a 10b legislativního nařízení č. 74/2000 jsou srovnatelné, ale rozdíl mezi nimi je odvoditelný. Rakouská vláda předkládá neotevřenější argument, podle něhož oblast DPH nemůže z povahy věci způsobovat žádné problémy, pokud jde o povinnost stanovit rovnocenné sankce. DPH představuje příjmy pro členské státy i pro Unii. Finanční zájmy Unie ve formě příjmů z DPH jsou tedy vždy chráněny přesně stejným způsobem jako vnitrostátní finanční zájmy.

96. V projednávané věci se posouzení obdobných sankcí v zásadě zúží na určení, zda lze systém DPH srovnávat s příjmem zdaněným pro účely posouzení povinnosti stanovit obdobné sankce.

97. V tomto ohledu si lze představit dva přístupy.

98. Zaprvé na základě *užšího* přístupu, který odpovídá přístupu navrhovanému rakouskou vládou, by režim DPH mohl být považován za zcela samostatnou oblast(50). Jeho jedinečné a zvláštní charakteristiky a fungování by znemožňovaly srovnání s jakýmkoli jiným systémem

zdanění či zdrojem příjmů. Vzhledem k tomu, že je DPH vnitrostátním zdrojem příjmů a zároveň zdrojem příjmů pro Evropskou unii, povinnost stanovit obdobné sankce by byla vždy splněna *per se*.

99. Rozumím tomu, proč by takový přístup mohl být považován za vhodný u specifitějších a konkrétnějších otázek, kde může v rámci systému a výběru DPH existovat více rozdílů než podobností. Za současného stavu právní úpravy by však byl problematický a nelogický. Zbavoval by totiž jakéhokoli obsahu klíčový požadavek na přijetí obdobných či podobných opatření – tedy „asimilační“ povinnost. Asimilaci (rovnocennost) by nebylo nadále možné zkoumat. Příslušná kritéria by ve skutečnosti představovala definici kruhem, neboť by byla zkoumána vzhledem k sobě samým(51).

100. Druhý, širší přístup ke srovnatelnosti posunuje referenční rámec na vyšší úroveň abstrakce a zároveň hledá co možná nejbližší analogii daného porušení unijního práva ve vnitrostátním právním systému. čím abstraktnější a panoramatičtější bude náhled na danou problematiku, tím zřejmější bude, že žádná daň netvoří zcela samostatnou oblast; každá daň je součástí většího (zdanitelného) celku.

101. Mám za to, že „asimilační povinnost“ vyžaduje právě takový širší přístup k otázce srovnatelnosti pro účely určení relevantních porušení vnitrostátního práva, jež jsou podobné povahy a závažnosti, zejména v oblasti ochrany finančních zájmů Unie. Relevantním východiskem je zde z povahy věci strukturální, systémové srovnání. Požadavek na úplnou totožnost by velmi znesnadňoval nalezení rovnocenných zdrojů příjmů či výdajů v členských státech. Porušení týkající se DPH by vzhledem ke zvláštnostem systému výběru této daně nemohla nikdy být považována za obdobná porušením právních povinností u jakékoli jiné daně.

102. Naproti tomu v jednotlivých případech týkajících se použití zásady zákazu diskriminace či zásady rovnocennosti na samostatná procesní pravidla či prostředky je zábr z povahy věci mnohem konkrétnější a mnohem užší. Pokud tak tomu je, pak konkrétní rozdíly mezi přímým a nepřímým zdaněním mohou při této míře abstrakce znemožňovat srovnání jednotlivých situací(52).

103. V každém případě již Soudní dvůr takový širší přístup použil v rozsudku Taricco. Když poskytoval vnitrostátnímu soudu vodítko pro účely posouzení rovnocennosti režimů promlčení ve věcech týkajících se úniku v oblasti DPH, poukázal Soudní dvůr na promlčecí lhůty u spotřební daně z tabákových výrobků(53).

104. Nejodbornější skutkové podstatě spočívající v nezaplacení DPH stanovené v článku 10b legislativního nařízení č. 74/2000 je v projednávané věci protiprávní jednání související s platbou srážkové daně zástupcem poplatníka podle článku 10a téhož nařízení. Obě protiprávní jednání mají řadu obdobných rysů: jejich obecným cílem je zajistit výběr. Obě protiprávní jednání zahrnují nezaplacení daně v zákonem stanovené lhůtě. Systémová paralela mezi oběma ustanoveními vyplývá ze samotné italské právní úpravy, kde jsou obě protiprávní jednání upravena stejným legislativním aktem, a to v paralelních, navzájem úzce spojených ustanoveních.

105. Neshledávám proto žádný konkrétní logický problém v konstatování, že článek 10a je „obdobný“ článku 10b legislativního nařízení č. 74/2000. Obě protiprávní jednání jsou srovnatelná. Další otázkou pak je, zda jsou různé prahové hodnoty uvedené v obou ustanoveních odvoditelné.

b) *Je rozlišení odvoditelné?*

106. Italská vláda se pokusila přednést důvody, jež zákonodárce vedly ke stanovení různých

prahových hodnot u nezaplacení DPH a nezaplacení srážkové daní.

107. Nejprve na jednání italská vláda vyjasnila, že v případě nezaplacení přímých daní osoby povinné k dani nepodléhají trestním sankcím. Protiprávní jednání upravené v článku 10a se totiž netýká poplatníka, nýbrž osoby povinné odvést srážkovou daň namísto něj.

108. Z druhé kromě obecných strukturálních rozdílů vyplývajících z přímé a nepřímé povahy zdanění, italská vláda uvedla také konkrétní důvody pro zmíněné rozlišení. Ty souvisejí s větší závažností a většími obtížemi při zjišťování a výběru.

109. Na jedné straně, pokud jde o nezaplacení srážkové daní vyplývajících z osvobodění vydaného poplatníkovi, jemuž je daň srážena, italská vláda uvádí, že článek 10a se týká nejen nezaplacení, ale rovněž vydání nesprávného dokladu. V tomto případě je tak ztíženo odhalování opomenutí a také výběr daní, neboť zastoupené osobě je vydáno osvobodění, které ji osvobozuje od povinnosti odvést daň daňové správě.

110. Na druhé straně, co se týče nezaplacení srážkové daní vyplývajících z ročního daňového přiznání podaného příslušným zástupcem poplatníka, italská vláda uvádí, že vyšší míra závažnosti zde vyplývá z následků, které může nezaplacení mít pro zastupované poplatníky, kterým hrozí, že budou muset částku dlužnou na dani zaplatit dvakrát.

111. S ohledem na oba zmíněné důvody, obtíže spojené s odhalováním protiprávního jednání(54) a také různé chráněné zájmy považoval údajně vnitrostátní zákonodárce za odvodnou stanovit dotčené různé prahové hodnoty.

112. Některé z argumentů předložených italskou vládou mohou přirozeně vypadat přesvědčivěji než některé jiné. Stejně tak nemusí ani nadále být zřejmé, k čemu přesně došlo v roce 2015, že bylo najednou nutné rozlišit prahové hodnoty u obou protiprávních jednání, a co neexistovalo dříve, kdy byla obě tato jednání upravena stejným způsobem.

113. Mám však za to, že právě takové otázky, jako je tato, spadají do oblasti, ve které jsou členské státy oprávněny přijít vlastní legislativní rozhodnutí. Mám za to, že italská vláda uvedla vhodné důvody, proč se rozhodla takové rozlišení zavést. Prokázala dále, že v tomto ohledu probíhá na vnitrostátní úrovni rozhodovací proces. Má-li mít v této oblasti nějaký význam prostor pro uvážení a institucionální autonomie, není úlohou Soudního dvora, aby zpochybňoval takové vnitrostátní legislativní volby, jež jsou dále součástí širší a složitější legislativní struktury daňové právní úpravy členských států.

114. Mám tedy za to, že čl. 4 odst. 3 SEU, ve spojení s čl. 325 odst. 1 SFEU a směrnicí o DPH, nebrání existenci vnitrostátních ustanovení, kterými se pro účely určení trestnosti jednání spočívajícího v nezaplacení daní v zákonem stanovené lhůtě stanoví peněžní prahová hodnota, jež je vyšší pro DPH, než je hodnota stanovená pro srážkovou daň.

3. *Ke druhé otázce a druhé části třetí otázky: zánik trestní odpovědnosti a účinné a odrazující sankce*

115. Vnitrostátní soud dále vyjádřil pochybnosti o možném dopadu obou zmíněných vyplývajících z legislativního nařízení č. 158/2015 na účinnost a odrazující povahu trestních sankcí upravených v legislativním nařízení č. 74/2000.

116. Zaprvé podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 4 odst. 3 SEU, ve spojení s čl. 325 odst. 1 SFEU a směrnicí o DPH, brání existenci vnitrostátního ustanovení, podle něhož dochází k zániku trestní odpovědnosti osob odpovědných za daňové záležitosti v případě, že

subjekt, který zastupují, zaplatí dlužnou částku DPH společně s úroky a správními sankcemi spojenými s opožděnou platbou, před zahájením hlavního líčení v prvním stupni. Vnitrostátní soud zdůrazňuje, že italský systém neukládá uvedeným osobám žádnou jinou sankci, a to ani správní povahy.

117. Z druhé v druhé části této otázky se předkládající soud táže, zda je nutné čl. 325 odst. 1 SFEU vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které zbavují trestní a správní odpovědnosti osoby odpovědné za daňové záležitosti za nezaplacení, částečné nebo opožděné zaplacení DPH ve vztahu k částkám, které jsou několikrát až pětikrát vyšší, než je minimální prahová hodnota ve výši 50 000 eur stanovená úmluvou o ochraně finančních zájmů.

118. Oba otázky se týkají povinnosti členských států přijmout účinné a odrazující sankce. Oba se budou postupně zabývat v tomto oddíle.

a) *Nový důvod zániku trestní odpovědnosti*

119. Komise má za to, že druhou otázku, týkající se nového důvodu zániku trestní odpovědnosti stanoveného legislativním nařízením č. 158/2015 (nový čl. 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 74/2000), je třeba prohlásit za nepřijatelnou. Tvrdí, že jelikož v projednávané věci nebylo dosaženo prahové hodnoty protiprávního jednání týkajícího se DPH (250 000 eur, přičemž dlužná částka činila 175 272 eur), zmíněný důvod nemůže být v projednávané věci použitelný.

120. S tím souhlasím. Rozhodne-li se totiž Soudní dvůr přijmout odpovědi na první a tuto otázku, které navrhuji v tomto stanovisku, nebude nutné na druhou otázku odpovídat. Abych však poskytl Soudnímu dvoru veškerou pomoc, uvedu stručný nástin odpovědi na tuto konkrétní otázku pro případ, že by Soudní dvůr dospěl k jinému závěru.

121. Obecně(55) vyplývá povinnost stanovit účinné, odrazující a přiměřené sankce za úelem ochrany finančních zájmů Unie ze dvou zdrojů unijního práva. Povinnost loajální spolupráce stanovená v čl. 4 odst. 3 SEU zahrnuje požadavek účinné a odrazujícího způsobem řešit porušení povinnosti zaplatit DPH podle článků 206 a 273 směrnice o DPH: existuje obecná povinnost přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby byla DPH vybrána na jejich území v plné výši(56). Totéž vyplývá z čl. 325 odst. 1 SFEU, který ukládá členským státům bojovat proti podvodům a jiným protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Evropské unie účinnými a odstrašujícími opatřeními(57).

122. Mám za to, že předemtný nový důvod zániku trestní odpovědnosti není v rozporu s povinnostmi ukládat účinné a odrazující sankce.

123. Zprv povinnost stanovit přiměřené, účinné a odrazující sankce v oblasti DPH obecně nemusí nutně zahrnovat povinnost ukládat sankce trestní povahy(58). Je pravda, že v některých situacích může být kriminalizace protiprávního jednání s ohledem na jeho závažnost jediným řešením, které zaručí účinnost a odrazující povahu sankce(59). Mimo takové konkrétní a závažné situace však může mít trest formu správní sankce, trestní sankce nebo kombinace obou(60).

124. V oblasti DPH nelze nezaplacení správně přiznané daně v zákonem stanovené lhůtě považovat za protiprávní jednání takové závažnosti, aby povinnost přijmout účinná a odrazující opatření vždy bez výjimky vyžadovala stanovení trestních sankcí(61). členské státy mohou samozřejmě, s žádným přihlédnutím ke své hospodářské a sociální situaci, přijmout takové sankce v případech, které považují za dostatečně závažné, při souhrnném respektování zásady proporcionality. Nelze však mít za to, že unijní právo vyžaduje kriminalizaci takového jednání.

125. Z druhé účinnou a odrazující povahu opatření stanovených v italské právní úpravě k

zajištění výb?ru DPH je třeba posuzovat z širšího, systémového hlediska. Je nutné p?itom ?ádn? p?ihlížet k vzájemným vztah?m mezi r?znými trestními a správními sankcemi, jež jsou použitelné tehdy, když není DPH zaplacená v zákonem stanovené lh?t?(62).

126. Jak vysv?tlila italská vláda, podle ?l. 13 odst. 1 legislativního na?ízení ?. 471/1997 podléhají subjekty povinné odvést da? v každém p?ípad? systému správních sankcí, jež mohou dosáhnout až 30 % nezaplacené jistiny, plus úroky. Z legislativní historie dot?ené zm?ny vyplývá, že existence správních sankcí, které se i nadále použijí na ty situace, v nichž nebyla dosažena prahová hodnota pro trestní sankce, byla ?ádn? zohledn?na p?i zm?n? prahových hodnot v legislativním na?ízení ?. 158/2015(63). Stejn? tak je nový d?vod zániku trestní odpovědnosti spojený se zaplacením dlužné ?ástky volbou zákonodárce, který se rozhodl umožnit osob? povinné k dani vyhnout se trestní odpovědnosti tím, že splní své závazky, v?etn? zaplacení dlužné dan?, úrok? a správních sankcí. Také v této situaci považoval zákonodárce správní sankce uložené da?ovým poplatník?m za dostatečné(64).

127. Jinými slovy, i v p?ípad?, že se odpovědný zástupce právnické osoby, která má da?ový dluh, m?že nakonec vyhnout trestní odpovědnosti, jestliže daná právnická osoba dluh uhradí, tato právnická osoba, jež nese v daném p?ípad? primární odpovědnost, bude i nadále povinna platit úrok a správní sankce za opožd?nou platbu.

128. Na tomto míst? by mohlo být užitečné ud?lat krok zp?t, nebo? je možné, že pro stromy nevidíme les. Co je vlastn? cílem kriminalizace opožd?né platby ?ástek dlužných do ve?ejného rozpo?tu? Možná na rozdíl od jiných trestných ?in?, kde již zp?sobenou škodu nelze napravit a kde je hlavním cílem sankce její preventivní a výchovná funkce, v p?ípad? da?ových trestných ?in? je cílem také vynutit platbu v daném konkrétním p?ípad? pod pohr?žkou trestní sankce a podpo?it tak obecn?ji budoucí pln?ní právních povinností. Jinými slovy, kriminalizace není sama o sob? jediným ú?elem. Dalším ú?elem sankce bude patrn? zachování da?ové disciplíny a vymáhání pln?ní da?ových povinností. Na základ? této logiky pak skute?nost, že pachatel dostává poslední šanci splnit svou povinnost p?ed zahájením hlavního lí?ení, nenarušuje ú?innost vymáhání povinností: práv? naopak(65).

129. Na základ? uvedeného východiska podporuje zánik trestní odpovědnosti z d?vodu stanoveného v ?lánku 13 legislativního na?ízení ?. 74/2000 pln?ní právních povinností a také ú?innost a odrazující povahu sank?ního režimu. Ú?innost sankcí souvisí s motivací zaplatit da?. Odrazující povaha je zajišt?na nutností zaplatit nejen jistinu, ale také vzniklý úrok a p?íslušné správní sankce.

130. Lze p?ipomenout, že Soudní dv?r v minulosti shledal režim progresivních sankcí vhodným k posílení platební morálky(66). Stejn? tak m?l za to, že úrok je vhodnou sankcí v p?ípadech formálního porušení povinností(67).

131. Kone?n? je třeba mít na pam?ti, že ?lenské státy musí p?i ukládání ú?inných a odrazujících sankcí v rámci unijního práva dodržovat rovn?ž zásadu proporcionality. Z p?ípravných prací k legislativnímu na?ízení ?. 158/2015 vyplývá, že se italský zákonodárce rozhodl stanovit progresivní sazby správních a trestních sankcí. S p?ihlédnutím k proporcionalit? pak vyhradil trestní sankce pro nezávažn?jší p?ípady. V této souvislosti lze tak mít rovn?ž za to, že d?vod zániku trestní odpovědnosti dot?ený v projednávané v?ci zasazuje hlediska proporcionality do celkového režimu vymáhání povinností.

b) *Relevance prahové hodnoty 50 000 eur stanovené v úmluv? o ochran? finan?ních zájm?*

132. S ohledem na druhou ?ást t?etí otázky položené p?edkládajícím soudem nemám za to, že by prahová hodnota stanovená úmluvou o ochran? finan?ních zájm? p?edstavovala vhodné

východisko pro posouzení účinnosti sankcí mimo rámec vymezený daným nástrojem.

133. Zprv?e a p?edevším, jak je vysv?tleno v bodech 48 až 51 tohoto stanoviska, p?edm?tné protiprávní jednání nespadá do oblasti p?sobnosti úmluvy o ochran? finan?ních zájm?. Prahová hodnota stanovená úmluvou o ochran? finan?ních zájm? je relevantní jen pro konkrétní skutkovou podstatu podvodu.

134. Zadruhé a podp?rn?, prahová hodnota 50 000 eur uvedená v ?látku 2 úmluvy o ochran? finan?ních zájm? se použije jen jako kritérium pro ur?ení minimální hodnoty, nad kterou se podvod považuje za natolik závažný, aby vedl k uložení *trest? odn?tí svobody, které mohou vést k vydání jinému státu*. Prahová hodnota ve výši 50 000 eur však není použitelná ani jako obecná prahová hodnota trestnosti jako takové.

135. Nemám tedy za to, že by prahovou hodnotu uvedenou v úmluv? o ochran? finan?ních zájm? bylo možné použít, by? i jen pro účely širší analogie. V takové v?ci, jako je projednáváná v?c, není v?bec relevantní.

c) *Díl?í záv?r*

136. Navrhuji tedy, aby Soudní dv?r odpov?d?l na druhou otázku a na druhou ?ást t?etí otázky takto: povinnost stanovit účinné, odrazující a p?im?né sankce k zajišt?ní správného výb?ru DPH, kterou ukládá ?l. 325 odst. 1 SFEU a ?l. 4 odst. 3 SEU, ve spojení se sm?rnicí o DPH, nebrání existenci takových vnitrostátních právních p?edpis?, jaké jsou dot?eny v projednáváné v?ci, které sice stanoví systém správních sankcí, ale zbavují fyzické osoby odpov?dné za da?ové záležitosti:

- trestní a správní odpov?dnosti za nezaplacení správn? p?iznané DPH v zákonem stanovené lh?t? ve vztahu k ?ástkám, které jsou t?ikrát až p?tkrát vyšší, než je minimální prahová hodnota ve výši 50 000 eur stanovená úmluvou o ochran? finan?ních zájm?;
- trestní odpov?dnosti, pokud subjekt, který zastupují, zaplatil opožd?n? dlužnou DPH, a rovnž úroky a správní sankce, p?ed zahájením hlavního lí?ení v prvním stupni.

C. **Úinky možné neslu?itelnosti vnitrostátní právní úpravy s unijním právem**

137. V tomto stanovisku navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na otázky položené p?edkládajícím soudem v tom smyslu, že relevantní ustanovení unijního práva *nebrání* zm?nám vyplývajícím z legislativního na?ízení ?. 158/2015. Dojde-li Soudní dv?r ke stejnému záv?ru, nebude nutné se zabývat možnými (časovými) úinky prohlášení neslu?itelnosti v projednáváné v?ci.

138. Pokud by Soudní dv?r rozhodl jinak, bylo by t?eba ?ešit úinky neslu?itelnosti vnitrostátního práva s právem unijním. Zejména by bylo nutné se zabývat praktickými dopady, které vyplývají ze zásady p?ednosti unijního práva, tedy povinností nepoužít vnitrostátní ustanovení odporující unijnímu právu. To by bylo nutné u?init ve sv?tle p?edm?tné v?ci, kde dot?ená vnitrostátní ustanovení p?edstavují *mírn?jší* trestn?právní ustanovení v probíhajícím trestním ?ízení.

139. Abych poskytl Soudnímu dvoru veškerou pomoc, uvedu n?které záv?re?né úvahy k této otázce, nebo? ta byla konkrétn? vznesena p?edkládajícím soudem a projednávána zú?astn?nými stranami na ústním jednání.

140. Vnitrostátní soud má za to, že kdyby byly zm?ny vyplývající z legislativního na?ízení ?. 158/2015 shledány neslu?itelnými s unijním právem, nebylo by následné nepoužití mírn?jších pravidel v rozporu se zásadou legality ani v rozporu se zásadou *lex mitior* zakotvenou v ?l. 49 odst. 1 Listiny. Zprv?e nepoužití vnitrostátních ustanovení pozm?ných legislativním na?ízením

?. 158/2015 by vedlo k (op?tovnému) použití d?ív?jší verze daných ustanovení, jež byly platné v rozhodné době. Zadruhé, pokud by nová ustanovení byla prohlášena za neslu?itelná s unijním právem, nikdy by se ve skutečnosti nestala součástí italského právního řádu. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí Soudního dvora v řízení o předběžné otázce mají účinky *ex tunc*, takto vyložené ustanovení by muselo být použito zpěsobem uvedeným Soudním dvorem i na právní vztahy přecházející rozsudku, které dosud nebyly ukončeny.

141. Komise a italská vláda uvedenou argumentaci na jednání zpochybnily. Mají patrně za to, že mírnější ustanovení vnitrostátního práva nelze v projednávané věci nepoužít, a to i kdyby taková ustanovení byla shledána neslu?itelnými s unijním právem.

142. Souhlasím s Komisí a italskou vládou. Mám za to, že zásada legality brání možnosti nepoužití mírnějších trestněprávních ustanovení v probíhajícím trestním řízení, a to i kdyby taková mírnější pravidla byla shledána neslu?itelnými s unijním právem. Jinými slovy, v takové věci, jako je projednávaná věc, je třeba zásadu přednosti ustanovení unijního práva ukládajících členským státům povinnost stanovit účinné, odrazující a obdobné sankce použít zpěsobem, který bude slu?itelný s jinými rovnocennými pravidly v rámci právního řádu Evropské unie: zásadou *lex mitior* stanovenou v čl. 49 odst. 1 Listiny, ve spojení s ochranou legitimních očekávání a právní jistoty, a to ve zvláštním kontextu trestního práva.

143. Je nesporné, že podle zásady přednosti unijního práva mají ustanovení Smluv a přímo použitelná ustanovení sekundárního práva za následek, že pouhým svým vstupem v platnost činí bez dalšího nepoužitelným jakékoli ustanovení vnitrostátního práva, které by s nimi bylo v rozporu(68).

144. Povinnost nepoužít ustanovení, která jsou s unijním právem v rozporu, je patrně nejintenzivnější důsledkem uvedené zásady. Praktické důsledky přednosti v jednotlivých případech je však třeba vážit a sladit s obecnou zásadou právní jistoty a – konkrétně v oblasti trestního práva – se zásadou legality. Povinnosti členských států zajistit účinné vybírání zdrojů Unie nemohou ostatně být v rozporu s právy stanovenými Listinou(69), jež rovněž stanoví základní zásady legality, *lex mitior* a právní jistoty.

145. V další analýze uvádím, že zásada legality, kterou nelze chápat minimalisticky (oddíl 1), ale šíjeji v tom smyslu, že zahrnuje i pravidlo *lex mitior* společně s potřebou vyšší právní jistoty v trestních věcech (oddíl 2), vyžaduje, že v projednávané věci nelze nepoužít mírnější ustanovení legislativního nařízení ?. 158/2015 (oddíl 3). Posledně uvedený závěr platí bez ohledu na to, zda bude případně zjištěna neslu?itelnost s primárním unijním právem (čl. 325 odst. 1 SFEU) nebo s ohledem na směrnici o DPH.

1. „Jádro“ zásady legality: zákaz zpětné účinnosti

146. Zásada legality, zakotvená v čl. 49 odst. 1 Listiny, zahrnuje především zákaz zpětné účinnosti. Ten je upraven v prvních dvou větách uvedeného ustanovení(70). Ve smyslu čl. 52 odst. 3 Listiny odpovídá článku 7 Evropské úmluvy o lidských právech (EÚLP).

147. Za „jádro“ zásady legality, která je nejsilnější a nejkonkrétnější vyjádřením zásady právní jistoty(71), lze patrně považovat pouze *hmotněprávní* prvky skutkových podstat trestných činů a trestů. Uvedená zásada vyžaduje, aby právní předpisy jasně stanovily trestné činy a tresty, které se použijí v okamžiku daného postižitelného jednání či opomenutí. Tato podmínka je splněna, pokud se právní subjekty mají možnost z textu příslušného ustanovení, a v případě potřeby z výkladu, který k němu podaly soudy, dozvědět, z jakých jednání a opomenutí jim vzniká trestněprávní odpovědnost(72). Uvedené požadavky však nebrání postupnému vyjasňování pravidel trestní odpovědnosti prostřednictvím soudních výkladů za podmínky, že takové výklady

jsou důvodně předvídatelné(73).

148. V důsledku výše uvedeného, jestliže vnitrostátní právo ve znění použitelném na skutečnosti v původním řízení neobsahovalo výslovná ustanovení stanovící trestní odpovědnost za urité jednání, pak „zásada zákonnosti trestu, jak je zakotvena v čl. 49 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie, zakazuje takové chování trestně postihovat, a to i v případě, že vnitrostátní pravidlo je v rozporu s unijním právem“(74).

149. „Jádro“ zásady legality, jež se odráží v první a druhé větě čl. 49 odst. 1 Listiny, tedy zakazuje zpětné použití nových trestních pravidel, pokud jde o vymezení trestných činů a trestu, jež nebyla platná v době spáchání daného postižitelného jednání. Zde je třeba zdraznit dva faktory: omezení na *hmotněprávní* aspekty daného jednání a trestu, se zaměřením na *jeden konkrétní okamžik* – tedy okamžik, kdy došlo k danému jednání či opomenutí.

2. Širší pojetí zásady legality: *lex mitior* a právní jistota v trestních věcech

150. Tím však nejsou záruky stanovené v čl. 49 odst. 1 vyčerpány. Mám za to, že skutečný obsah záruk stanovených v čl. 49 odst. 1 je širší, a to v obou zmíněných rozměrech: hmotněprávním i časovém.

151. Aniž bychom se poušteli do jakýchkoli hlubších diskusí o tom, co přesně z *hmotněprávního hlediska* spadá pod výše uvedené, lze snad jednoduše připomenout, že jednoznačný není zdaleka ani přesný dosah čl. 7 odst. 1 EÚLP. Určitým vývojem prošel v judikatuře zejména pojem „trest“ a jeho dosah. Velký senát Evropského soudu pro lidská práva (ESLP) nedávno v rozsudku Del Río Prada připomněl, že není zcela jednoznačný rozdíl mezi „trestem“ (tedy „hmotněprávním aspektem“, který musí spadat pod čl. 7 odst. 1 EÚLP) a opatřením, které se týká výkonu takového trestu (což je spíše „procesní aspekt“)(75). ESLP provedl širší posouzení, mimo jiné na základě povahy a účelu daného opatření, jeho charakteristiky podle vnitrostátního práva a jeho účinku.

152. Takové posouzení zaměřené na účinky či dopady, jež se netýká tolik podrobností vnitrostátní taxonomie, jež se mohou samozřejmě v různých členských státech lišit, a zabývá se konkrétněji skutečným fungováním daných pravidel, má řadu výhod. Především nejlépe vystihuje, na co by se měla správně účinná ochrana základních práv zaměřovat: na jednotlivce a dopad určitého pravidla na jeho postavení, nikoli na taxonomická označení vyplývající z příslušné vnitrostátní právní úpravy.

153. Z tohoto důvodu nemám za to, i když se v čl. 49 odst. 1 této větě Listiny hovoří o „mírnějším trestu“, že by bylo možné uvedené ustanovení vykládat v tom smyslu, že odkazuje pouze a výlučně na přisnost trestu. Je třeba jej vykládat tak, že rovněž zahrnuje přinejmenším všechny součásti skutkové podstaty trestného činu, a to z jednoduchého důvodu: pokud je po spáchání trestného činu přijat nový zákon, kterým se mění vymezení skutkové podstaty takového činu ve prospěch obviněného, znamená to, že jeho jednání nebude nadále vůbec trestněprávně postižitelné. Není-li dané jednání nadále postižitelné, nemůže být uložen ani žádný trest. A žádný trest je rozhodně *mírnější* trest. Nebylo by jednoduše logické za takových okolností trvat na tom, že nová právní úprava, technicky řečeno, neupravuje přímo „tresty“.

154. Důležitějším prvkem je v projednávané věci patrně prvek druhý: časový rozměr toho, co je chráněno zásadou legality. V tomto ohledu již ze znění čl. 49 odst. 1 v této větě Listiny jasně vyplývá, že se uvedená zásada rovněž týká doby po spáchání trestného činu. Zmíněná věta upravuje zpětné použití mírnějšího trestu: *lex mitior*.

155. Soudní dvůr již uznal, že zásada *lex mitior* je obecnou zásadou unijního práva vyplývající z ústavních tradic společných členským státům(76). Tato judikatura, společně s čl. 49 odst. 1

Listiny, měla vliv na vývoj rozhodovací praxe ESLP. ESLP se totiž patrně odchýlil od své vlastní judikatury, podle níž zásada *lex mitior* nespadá do oblasti působnosti článku 7 EÚLP, a uznal ji za implicitní součást uvedeného ustanovení, a to rovněž pod vlivem širší ochrany podle unijního práva(77).

156. *Lex mitior* ve skutečnosti představuje výjimku ze zákazu zpětného použití trestního práva. Umožňuje zpětnou účinnost *in bonam partem*. Logicky je tedy zakázána zpětná účinnost *in malam partem*.

157. Podle nedávné judikatury ESLP ze zásady zpětné účinnosti mírnějších ustanovení trestního práva vyplývá, že „existují-li rozdíly mezi trestním právem platným v době spáchání trestného činu a pozdější trestněprávní úpravou přijatou před vydáním konečného rozsudku ve věci, je soud povinen použít ustanovení příznivější pro obžalovaného“(78). Z hlediska ESLP je tato povinnost „použít z více trestněprávních úprav tu, jejíž ustanovení jsou nejvýhodnější pro obžalovaného, vyjasněním pravidel o posloupnosti trestněprávních úprav, a to v souladu s dalším podstatným aspektem článku 7, kterým je předvídatelnost trestu“. Stejně jako u zákazu zpětného použití se zásada *lex mitior* použije ve vztahu k ustanovením vymezujícím skutkové podstaty trestných činů a tresty(79).

158. Přesný obsah pravidla *lex mitior* však není zdaleka ustálen. Uvedená zásada má zvláštní východisko: „předpokládá postupnou změnu zákonů v čase a spočívá na konstatování, že zákonodárce změnil názor na trestní kvalifikaci skutkového stavu nebo na trest, který se má na trestný čin uplatnit“(80). Tato zvláštnost je důvodem, proč jsou někdy zdůrazňovány odlišnosti mezi důvody pro zákaz zpětného použití trestního práva a důvody, ze kterých vychází zásada *lex mitior*. Zásada *lex mitior* totiž údajně nevyplývá zcela z požadavků na předvídatelnost nebo požadavků právní jistoty. Spočívá pouze na úvahách o spravedlnosti, přičemž odráží stanovisko zákonodárce, pokud jde o protiprávní jednání(81).

159. Bez ohledu na to, ze které konkrétní hodnoty pravidlo *lex mitior* vychází, není těžké porozumět jeho fungování: kromě zjevně účelových právních předpisů, či dokonce zneužití legislativních postupů(82) se v případě pravidla *lex mitior* jedná z podstaty věci o „jednosměrnou jízdenku“ do mírnější destinace. Po spáchání daného skutku lze tedy použít nová trestněprávní pravidla pouze ve prospěch obžalovaného. V některých dosti nepravděpodobných případech by k tomu mohlo dojít ve prospěch obžalovaného dokonce *opakovaně*. Tento závěr je slučitelný i se zněním a duchem čl. 49 odst. 1 třetího vety Listiny. Podle mého názoru však s uvedeným ustanovením nelze sladit navrácení k přísnějšímu ustanovení, pokud již jednou bylo pravidlo *lex mitior* správně použito, či přijetí novějších, přísnějších trestněprávních pravidel a jejich zpětné použití. V takovém případě by se pravidlo *lex mitior* stalo nestabilním a zvrtným pravidlem, které by umožňovalo změny trestního práva v obou směrech po spáchání daného skutku.

160. Zásady *lex mitior* a právní jistoty nejsou tedy omezeny na okamžik, kdy došlo k relevantnímu protiprávnímu jednání. Platí po celou dobu trestního řízení(83).

161. Je však třeba připomenout, že použití zásady *lex mitior* je samo o sobě zakotveno v širší zásadě právní jistoty, která vyžaduje, aby právní normy byly jasné a přesné, a dále, aby jejich použití bylo předvídatelné pro jejich adresáty(84). Dotčené osoby tak musí mít možnost přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim uvedená úprava ukládá, a jednoznačně znát svá práva a povinnosti a postupovat podle toho(85).

162. Zásada *lex mitior* tedy tvoří součást základních právních pravidel upravujících časovou působnost pozdějších trestněprávních ustanovení. Požadavky na předvídatelnost a právní jistotu zahrnují proto i její použití v rámci vnitrostátního i unijního právního systému. Bylo by v rozporu s uvedenými požadavky, které mají zásadní význam z hlediska zásady právní jistoty, pokud by poté,

co byla přijata a stala se použitelnou mírnější trestní právní úprava, nebyla taková úprava použita a byly namísto toho opětovně uplatněny přísnější trestní právní normy, které byly platné v době spáchání daného skutku.

163. Úhrnem mám za to, že zásada *lex mitior*, jež je zaručena v čl. 49 odst. 1 vztahující Listiny, brání návratu k dřívějším, přísnějším pravidlům, jež se týkají vymezení skutkové podstaty a trestu, pokud pozdější vnitrostátní právní úprava vedla ke vzniku legitimních očekávání v osobní sféře obviněného. Lze mít buď za to, že taková záruka tvoří širší vrstvu zásady legality, nebo ji lze považovat za samostatné právo, které vychází z požadavků právní jistoty a předvídatelnosti trestního práva.

164. Východisko je zřejmé: jednotlivci musí mít možnost dovolávat se žádných vyhlášených norem trestního práva(86) a postupovat odpovídajícím způsobem. Je totiž zcela možné, že osoba, proti které je vedeno trestní stíhání nebo která zastupuje stíhaný subjekt, již mohla na základě mírnějších norem vyhlášených ve vnitrostátním právu učinit některá procesní rozhodnutí či upravit svůj postup s ohledem na další vývoj řízení.

165. Unijní právo dozajista tvoří součást vnitrostátních právních řádů. Je proto nutné k němu přihlížet při posouzení dodržování norem. Lze tedy poukazovat na to, že *ignorantia legis europae non excusat*. Jednotlivec, který neplatí daně, nemůže mít „právo na beztrestnost“ zaručenou vnitrostátním právem, které je v rozporu s právem Evropské unie.

166. V takových věcech, jako je projednávaná věc, se mi taková úvaha zdá velice problematická, a to z více důvodů. Zamysleme-li se pouze na praktické dopady, lze skutečně předpokládat, že jednotlivci budou neustále sami vyhodnocovat vyhlášené vnitrostátní právní předpisy, pokud jde o jejich soulad s unijním právem, a na základě takového hodnocení řešit svou trestní odpovědnost. I kdybychom přistoupili na to, že to lze skutečně očekávat v případech, kdy vnitrostátní právní úprava říká „X“ a jasné pravidlo unijního práva říká „ne-X“, lze totéž předpokládat, i pokud jde o slučitelnost vnitrostátních norem s dosti „úsporně formulovanými“ ustanoveními unijního práva, jako je čl. 325 odst. 1 SFEU, jehož výklad vyžaduje (ve skutečnosti dokonce opakovanou) pozornost velkého senátu Soudního dvora?

3. Důsledky zásady *lex mitior* a právní jistoty v projednávané věci

167. Soudní se již zabýval otázkou, zda se zásada retroaktivního použití mírnějšího trestu použije, i když je tento trest v rozporu s jinými pravidly unijního práva, a to ve věci Berlusconi(87). Jelikož se však uvedená věc týkala směrnice, byla odpověď formulována s tím, že ustanovení směrnic se nelze dovolávat za účelem zpřísnění nebo stanovení trestní odpovědnosti jednotlivců(88).

168. V projednávané věci nejsou relevantními ustanoveními unijního práva pouze ustanovení směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU, ale rovněž ustanovení primárního práva, jmenovitě čl. 325 odst. 1 SFEU, který „členským státům [ukládá] přesnou povinnost dosáhnout výsledku, která není vázána na žádnou podmínku týkající se použití pravidla v nich obsaženého [...]“(89). Soudní dvůr konstatoval, že ustanovení čl. 325 odst. 1 a 2 SFEU mají tedy „ve vztazích s vnitrostátním právem členských států za následek, že pouhým vstupem v platnost činí bez dalšího nepoužitelným jakékoli stávající ustanovení vnitrostátního práva, které by s nimi bylo v rozporu“(90). Uvedený závěr byl však okamžitě podmíněn takto: v takovém případě musí vnitrostátní soud zajistit, aby byla dodržena základní práva dotčených osob(91).

169. Mám za to, že nutnost respektovat zásady legality – včetně pravidla *lex mitior* – a právní jistoty brání možnosti nepoužít mírnější ustanovení vnitrostátního trestního práva v původním řízení. V projednávané věci lze k tomuto závěru případně dojít dvěma způsoby.

170. Zprv  změnou právní upravu, kterou byla posunuta prahov  hodnota pro trestn   čin nezaplacen   přiznané DPH (se sou asn  m dopln  n  m nového důvodu zániku trestn   odpovědnosti), byla podle mého názoru zm n na skutkov  podstata trestn  ho činu. Stanoven   pen  zn   prahov   hodnoty pro vznik trestn   odpovědnosti je objektivním aspektem vymezen   trestn  ho činu. Lze tedy mít za to, že takov  změna spadá do hmotněprávního „jádra“ zásady legality, a to ve spojení se zásadou *lex mitior*.

171. Zadruhé, i kdyby takov  n sledn  změna nespadala do užšího pojetí zásady legality, jelikož jde, striktn   šířeno, za okamžik, kdy byl spáchán p vodn   skutek, zcela jist   spadá do   r    ho pojetí uveden   zásady. Nov   vnitrostátní úprava po svém vstupu v platnost aktivovala pravidlo *lex mitior*, kter   vedlo ke vzniku legitimního očekávání v osobn   sféře obžalovaného v tom smyslu, že na něj bude použito nov  , mírnější ustanovení.

172. Zde je třeba uvést dvě další z v re n   poznámky.

173. Zprv   v takov  věci, jako je projedn v n   v c, není otázka, zda budou vnitrostátní normy p   padn   shledány neslučitelnými se sekundárním nebo primárním právem Evropsk   unie, v kone  n  m důsledku rozhodující. V     uveden   od vodn  n   a omezení vyplývající z čl. 49 odst. 1 Listiny působí univerz  ln  , bez ohledu na zdroj povinnosti na úrovni unijního práva.

174. Je sice pravda, že Soudní dvůr zdůraznil, že „přímo pou  iteln   pravidla práva Unie, kter   jsou bezprostředním zdrojem práv a povinností pro všechny, kterých se týkají, a? se jedná o   lensk   státy, nebo o jednotlivce, kteří jsou účastníky právních vztahů, na kter   se vztahuje právo Unie, mus  i jednotn  m zp  sobem vyvolávat pln   účinky ve všech členských státech od svého vstupu v platnost a po celou dobu své platnosti“ (92).

175. Sou asn   však bylo uznáno, že nemožnost dovolávat se některých ustanovení unijního práva za účelem stanoven   a zp      n   trestn   odpovědnosti nemůže být omezena *per se* jen na směrnice. Obdobn   úvahy se uplatnily v souvislosti s ustanoveními na    en  , kterým byly   lensk   státy zmocněny stanovit sankce za porušení ustanovení daného na    en  , a to právě za účelem dodržení zásad právní jistoty a zákazu zp  t  n   účinnosti zakotvených v článku 7 EÚLP (93).

176. Mám za to, že nelze mít bez dalšího za to, že ustanovení Smlouvy, jež ukládají   lensk  m státům jasnou a bezpodm  n  nou povinnost, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, jako jsou ustanovení čl. 325 odst. 1 a 2 SFEU, automaticky odpovídají, v  dy a v každé situaci, po  žadavku na předvídatelnost vyplývajícímu ze zásad legality a právní jistoty v oblasti trestn  ho práva (94).

177. Zásadu legality nelze vykládat v tom smyslu, že zakazuje postupn   vyjasňování pravidel trestn   odpovědnosti. M    e však „bránit zp  t  n  mu pou  it   nového výkladu normy stanovující trestn     in“ (95). Klíčovým aspektem je zde opět předvídatelnost dotýčného konkrétního pravidla.

178. Z obecnějšího a systémového hlediska mi není jasné, proč by v takových věcech, jako je projednávání věci, měla být rozhodujícím faktorem judikatura ohledně jiného právního úinku ustanovení smluv oproti směrnicím, jež je sama výsledkem historicky podmíněného vývoje judikatury Soudního dvora, a nikoli zásadního rozhodnutí vycházejícího z jasné rozpoznatelných rozdílů ve znění daných zdrojů unijního práva. Měla by historická doktrinní klasifikace, kterou je obtížné vysvětlit i zapáleným studentem práva Evropské unie, skutečně být rozhodující pro stanovení či nestanovení trestní odpovědnosti v případech nesouvisejících se zvláštními otázkami právního úinku? Platí to o to více v takové věci, jako je projednávání věci, kde je obsah obou vrstev povinností (stanovených Smlouvou a směrnicí o DPH) z praktického pohledu relativně obdobný a jejich posouzení se ve skutečnosti provádí společně?

179. Z druhé výchozí otázkou vyvstávající v projednávání věci je otázka časových úinků rozhodnutí Soudního dvora(96). Jak připomíná vnitrostátní soud ve svém předkládacím rozhodnutí, výchozím pravidlem pro časovou působnost rozhodnutí Soudního dvora je v zásadě pravidlo „podružné retrospektivity“: Soudní dvůr poskytuje výklad ustanovení unijního práva *ex tunc*, který je okamžitě použitelný ve všech (někdy dokonce i ukončených(97)) věcech týkajících se téhož ustanovení. Uvedený přístup však má svá omezení, jež se v konečném důsledku týkají téhož: předvídatelnosti. čím dále rozvíjí Soudní dvůr právní úpravu nad rámec konkrétního znění vykládaných ustanovení, tím je patrně složitější zachovávat pravidlo úplného použití takových soudních rozhodnutí *ex tunc*(98).

180. Případná neslučitelnost vnitrostátních norem s unijním právem nemá za následek jejich nicotnost(99). To, že vnitrostátní pravidla, jež jsou později shledána neslučitelnými s unijním právem, mohou mít právní úinky, které za určitých okolností mohou vést ke vzniku očekávání, dokládá skutečnost, že Soudní dvůr v některých případech za účelem splnění požadavků zásady právní jistoty stanovil časové omezení úinků svých rozsudků. V této souvislosti lze připomenout konstatování Soudního dvora, že „výjimečně a z naléhavých důvodů právní jistoty“ může (samotný) Soudní dvůr „přechodně pozastavit vylučovací úinek, který vyvolává pravidlo unijního práva ve vztahu k vnitrostátnímu právu, které je s ním v rozporu“(100).

181. Souasně lze uvést, že závěr, podle něhož na základě unijního práva pravidlo *lex mitior* a požadavek na existenci právní jistoty v trestních věcech brání nepoužití mírnějších pravidel vnitrostátního práva, by nevyžadoval žádné podstatné přehodnocení dosti restriktivního přístupu k omezení časových úinků rozhodnutí Soudního dvora. Jednalo by se pouze o úzkou výjimku pro jednotlivé probíhající trestní věci, při souasném zachování obecných normativních důsledků neslučitelnosti. Závěry Soudního dvora by přirozeně mohly vést k zahájení řízení o nesplnění povinností vyplývajících z unijního práva(101) a v každém případě by vedly ke vzniku povinnosti upravit odpovídajícím způsobem do budoucna vnitrostátní právní úpravu.

V. Závěry

182. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Tribunale di Varese (okresní soud, Varese) takto:

— Pojem „podvod“ v čl. 1 odst. 1 písm. b) Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství se nevztahuje na takové protiprávní jednání, jaké je dotčeno v převodním řízení, které spoívá v nezaplacení správně přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě.

- Článek 4 odst. 3 SEU, ve spojení s čl. 325 odst. 1 SFEU a směrnicí o DPH, nebrání existenci vnitrostátních ustanovení, kterými se pro účely určení trestnosti jednání spočívajícího v nezaplacení daně v zákonem stanovené lhůtě stanoví peněžní prahová hodnota, jež je vyšší pro daň z přidané hodnoty (DPH), než je hodnota stanovená pro srážkovou daň.
- Povinnost stanovit účinné, odrazující a přiměřené sankce k zajištění správného výběru DPH, kterou ukládá čl. 325 odst. 1 SFEU a čl. 4 odst. 3 SEU, ve spojení se směrnicí o DPH, nebrání existenci takových vnitrostátních právních předpisů, jaké jsou dotčeny v projednávané věci, které sice stanoví systém správních sankcí, ale zbavují fyzické osoby odpovědné za daňové záležitosti:
- trestní a správní odpovědnosti za nezaplacení správně přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě ve vztahu k částkám, které jsou třikrát až pětikrát vyšší, než je minimální prahová hodnota ve výši 50 000 eur stanovená úmluvou o ochraně finančních zájmů;
- trestní odpovědnosti, pokud subjekt, který zastupují, zaplatil opožděnou dlužnou DPH, a rovněž úroky a správní sankce, před zahájením hlavního líčení v prvním stupni.

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) (dále jen „směrnice o DPH“).

3 Úmluva vypracovaná na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii (Úř. věst. 1995, C 316, s. 49; Zvl. vyd. 19/08, s. 57) (dále jen „úmluva o ochraně finančních zájmů“).

4 Nařízení Rady ze dne 18. prosince 1995 (Úř. věst. 1995, L 312, s. 1; Zvl. vyd. 01/01, s. 340) (dále jen „nařízení č. 2988/95“).

5 Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (legislativní nařízení č. 74 ze dne 10. března 2000, nová pravidla upravující trestné činy v oblasti daně z příjmu a DPH v souladu s článkem 9 zákona č. 205 ze dne 25. června 1999) (GURI č. 76 ze dne 31. března 2000) (dále jen „legislativní nařízení č. 74/2000“).

6 Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (legislativní nařízení č. 158 ze dne 24. září 2015, Revize systému sankcí, kterým se provádí čl. 8 odst. 1 zákona č. 23 ze dne 11. března 2004) (GURI č. 233 ze dne 7. října 2015 — žádný dodatek č. 55) (dále jen „legislativní nařízení č. 158/2015“).

7 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (legislativní nařízení č. 471 ze dne 18. prosince 1997 o reformě netrestných daňových sankcí v oblasti přímých daní, daně z přidané hodnoty a výběru daní podle čl. 3 odst. 113 písm. q) zákona č. 662 ze dne 23. prosince 1996) (GURI č. 5 ze dne 8. ledna 1998 — žádný dodatek č. 4).

8 Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41).

9 Uzavřené dne 23. května 1969, Organizace spojených národů – Treaties Series, Vol. 1155,

s. 331. Nizozemská vláda argumentuje tím, že smlouva má být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazem ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy; celkovou souvislostí se rozumí také každá dohoda, týkající se provádění ustanovení smlouvy, k níž došlo mezi stranami [?l. 31 odst. 1 a 3 písm. a) Vídeňské úmluvy]. Cituje také ?l. 31 odst. 4 Vídeňské úmluvy, podle něhož výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran.

10 Důvodová zpráva k Úmluvě o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (znění schválené Radou dne 26. května 1997) (Úř. věst. 1997, C 191, s. 1).

11 Podle bodu 1 odst. 1 uvedené zprávy se „přijmy rozumí přijmy vyplývající z prvních dvou kategorií vlastních zdrojů uvedených v ?l. 2 odst. 1 rozhodnutí Rady 94/728/ES ze dne 31. října 1994 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství [...] To nezahrnuje přijmy z uplatňování jednotné sazby na vyměňovací základ DPH členských států, neboť DPH není vlastním zdrojem vybíraným přímo na účet Společenství. Stejně tak nezahrnuje přijmy z uplatňování základní sazby na celý HNP členských států“.

12 Soudní dvůr již uvedl, že aťkoli Evropská unie ani všechny členské státy nejsou vázány Vídeňskou úmluvou, řada jejích ustanovení vyjadřuje pravidla mezinárodního obyčejového práva, která jsou jako taková závazná pro orgány Evropské unie. Jsou součástí právního řádu Evropské unie – například viz rozsudek ze dne 25. února 2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, body 42 a 43 a citovaná judikatura), nebo pozdější rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Rada v. Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, bod 86). Pokud jde o obecnou studii, například viz Kuijper, P. J., *The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story*, in Cannizzaro, E. (ed.) *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, s. 256 až 278. Soudní dvůr však na Vídeňskou úmluvu odkazuje převážně v souvislosti se smlouvami se třetími státy. Soudní dvůr rovněž konstatoval, že se pravidla obsažená ve Vídeňské úmluvě použijí i na dohodu uzavřenou mezi členskými státy a mezinárodní organizací (rozsudek ze dne 11. března 2015, Oberto a O’Leary, spojené věci C-464/13 a C-465/13, EU:C:2015:163, bod 36). Pokud je mi známo, na Vídeňskou úmluvu bylo doposud odkazováno jen jednou v souvislosti s úmluvou mezi členskými státy přijatou na základě bývalého článku 220 EHS, a to v rozsudku ze dne 27. února 2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, bod 29), pokud jde o územní působnost úmluvy ze dne 27. září 1968 o příslušnosti a výkonu rozhodnutí v občanských a obchodních věcech (Úř. věst. 1972, L 299, s. 32, ve znění následných úmluv o přistoupení pro nové členské státy).

13 V rámci systému unijního práva se tato úloha níměně dosti liší od jakýchkoli jiných forem *závazného* autentického výkladu ve smyslu ?l. 31 odst. 2 a 31 odst. 3 písm. a) a b) Vídeňské úmluvy (dále k tomuto ustanovení, například viz Villinger, M. E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, s. 429 až 432).

14 Například viz rozsudky ze dne 27. listopadu 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, bod 135), a ze dne 3. října 2013, Inuit Tapiriit Kanatami a další v. Parlament a Rada (C-583/11 P, EU:C:2013:625, bod 59).

15 Například viz rozsudek ze dne 2. března 2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, bod 40).

16 Zejména viz Vysvětlení k Listině základních práv (Úř. věst. 2007, C 303, s. 17), jež byla původně vypracována z pověření prezidia Konventu, který navrhl Listinu základních práv Evropské unie.

17 Pro úplnost lze doplnit, že totéž by platilo i pro případnou argumentaci nizozemské vlády odvozenou z ?l. 31 odst. 3 písm. a) nebo ?l. 31 odst. 4 Vídeňské úmluvy (viz výše, poznámka pod

arou 9).

18 Úmluva o ochraně finančních zájmů byla přijata na základě čl. K.3 odst. 2 písm. c) SEU (v jeho maastrichtské verzi), podle něhož byla Rada oprávněna připravovat úmluvy, jež navrhne členským státům k přijetí v souladu s jejich ústavními požadavky.

19 Například viz rozsudky ze dne 26. května 1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, bod 8); ze dne 17. června 1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, body 16 a 17); ze dne 11. července 2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, bod 41 a následující), a ze dne 15. března 2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, bod 40).

20 Soudní dvůr rovněž poukázal na důvodové zprávy k úmluvám přijatým na základě uvedeného ustanovení (z nichž však některé nikdy nevstoupily v platnost), jež sloužily jako zdroj inspirace pro pozdější akty sekundárního práva. Například viz rozsudky ze dne 8. května 2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, bod 53); ze dne 1. prosince 2008, Leymann a Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, bod 74); ze dne 15. července 2010, Purucker (C-256/09, EU:C:2010:437, bod 84 a následující); ze dne 11. listopadu 2015, Tecom Mican a Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, body 40 a 41), a ze dne 25. ledna 2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, bod 50).

21 Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:293, body 99 až 102).

22 Rozhodnutí Rady ze dne 21. dubna 1970 o nahrazení finančních příspěvků členských států vlastními zdroji Společenství (70/243/ESUO, EHS, Euratom) (Úř. věst., zvl. vyd. anglické verze 1970(1), s. 224). Pokud jde o ustanovení platné v současné době, viz čl. 2 odst. 1 písm. b) rozhodnutí Rady 2014/335/EU, Euratom ze dne 26. května 2014 o systému vlastních zdrojů Evropské unie (Úř. věst. 2014, L 168, s. 105). Odhaduje se, že příjmy z „tradičních vlastních zdrojů“ za rok 2015 odpovídají 12,8 % a příjmy z DPH 12,4 % všech příjmů z vlastních zdrojů. Viz Evropská komise, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015.

23 Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41). To platí o článku 2 nařízení č. 2899/95, který odkazuje na „příjm[y] z vlastních zdrojů vybíraných přímo ve prospěch Společenství“.

24 Článek 5 odst. 3 úmluvy o ochraně finančních zájmů.

25 Protokol k Úmluvě o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracovaný na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii (Úř. věst. 1996, C 313, s. 2; Zvl. vyd. 19/08, s. 86) a Druhý protokol k Úmluvě o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracovaný na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii (Úř. věst. 1997, C 221, s. 12; Zvl. vyd. 19/08, s. 156).

26 Rozsudky ze dne 10. července 2003, Komise v. ECB (C-11/00, EU:C:2003:395, bod 89), Komise v. EIB (C-15/00, EU:C:2003:396, bod 120).

27 Viz rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Německo (C-539/09, EU:C:2011:733, bod 72); ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26); ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 38); ze dne 7. dubna 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 22), a ze dne 16. března 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, bod 19).

28 Rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27).

29 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14,

EU:C:2015:555, bod 39).

30 Viz rozsudek ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti (spojené věci C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 16).

31 Článek 209a Smlouvy zakládající Ústavu pro Evropu (Maastricht) obsahoval pouze stávající odstavce 2 a 3. Amsterodamskou smlouvou byl doplněn do tehdejšího článku 280 Smlouvy o ES nyníjší odstavec 1, a také odstavec 4 obsahující právní základ pro přijetí opatření Společenství, avšak s tím, že „použití vnitrostátního trestního práva a organizace soudnictví členských států není tímto opatřeními dotčeno“. Lisabonskou smlouvou bylo uvedené omezení vypuštěno. Pokud jde o vývoj znění tohoto ustanovení v jednotlivých postupných verzích Smlouvy před Lisabonskou smlouvou, viz stanovisko generálního advokáta F. Jacobse ve věci Komise v. ECB (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Pokud jde o široký pojem „podvody“ v článku 325 SFEU, například viz: Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]“ in Calliess, C. and Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar* (5. vydání, C. H. Beck, Mnichov, 2016, odst. 4; Magiera „Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung“ in Grabitz, E., Hilf, M., Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union* (C. H. Beck, Mnichov, 2016, odst. 15 a následující; Satzger „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]“ in Streinz, *EUV/AEUV* (C. H. Beck, Mnichov, 2012, odst. 6; Spitzer, H. and Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]“ in von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, odst. 12 a následující.

33 Pokud jde o obtíže s vymezením pojmu „podvody“, například viz „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté“, Delmas-Marty, M., *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community*, Brussels, November 1993, Oak Tree Press Dublin, 1994. Pokud jde o všeobecný pohled, rovněž viz Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law RS 2011/07 Final Report 4 May 2012 (Studie právního rámce ochrany finančních zájmů Unie trestním právem, RS 2011/07 Závěrečná zpráva ze dne 4. května 2012).

34 Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41).

35 Například viz vymezení uvedené v návrhu směrnice Evropského parlamentu a Rady o boji vedeném trestněprávní cestou proti podvodům poškozujícím finanční zájmy Unie, COM (2012) 363 final. Právním základem návrhu byl čl. 325 odst. 4 SFEU. Tento právní základ byl později v rámci jednání o návrhu změněn na článek 83 odst. 2 SFEU (postoj Rady v prvním čtení, dokument Rady 6182/17 ze dne 5. dubna 2017).

36 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 39); ze dne 8. května 2008, Ecotrade (spojené věci C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 71), a ze dne 17. července 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 39).

37 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 74), a ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 42).

38 Viz výše, poznámka pod čarou 31.

39 Rozsudek ze dne 21. září 1989, Komise v. Tecko (68/88, EU:C:1989:339, body 24 a 25). K potvrzení uvedeného podstatného překrývání, viz rozsudek ze dne 8. července 1999, Nunes a de

Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, bod 13), kde se odkazuje na článek 5 Smlouvy o ES a čl. 209a první pododstavec Smlouvy o ES.

40 Například viz rozsudek ze dne 29. března 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, bod 52), pokud jde o článek 325 SFEU ve spojení s opatřeními směřujícími k výbavu úrok při navracení výhod neoprávněně získaných z rozpočtu Evropské unie.

41 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2010, SGS Belgium a další (C-367/09, EU:C:2010:648, body 40 a 42).

42 Například viz rozsudek ze dne 28. října 2010, SGS Belgium a další (C-367/09, EU:C:2010:648, bod 41).

43 Například viz rozsudky ze dne 21. září 1989, Komise v. Tecko (68/88, EU:C:1989:339, bod 24), a ze dne 3. května 2005, Berlusconi a další (spojené věci C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 65 a citovaná judikatura).

44 Viz rozsudky ze dne 26. února 2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25); ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 36), a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41).

45 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 19 a citovaná judikatura).

46 Například viz rozsudek Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37).

47 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 69), ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 38 a násl.), a ze dne 17. července 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 46).

48 Viz výše, bod 77 tohoto stanoviska.

49 Viz rozsudky ze dne 21. září 1989, Komise v. Tecko (68/88, EU:C:1989:339, body 24 a 25), a ze dne 8. července 1999, Nunes a de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, body 10 a 11).

50 Pokud jde o obdobný přístup, rovněž viz Delmas—Marty, M., „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation“ op.cit, s. 97; Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]“ in Calliess, C. and Ruffert, EUV/AEUV Kommentar (5. vydání, C. H. Beck, Mnichov, 2016, odst. 10; Spitzer, H. and Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]“ in von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, odst. 44.

51 Ledaže by posouzení asimilace (nebo rovnocennosti) nebylo jednoho dne již nadále prováděno *interně* (v rámci členského státu), nýbrž *externě* (srovnáním přístupů v členských státech). *Pragmaticky* může být taková změna práva jednoho dne skutečně nezbytná, bude-li harmonizováno čím dál více vnitrostátních právních režimů a zaniknou tak postupně jakákoli reálná vnitrostátní srovnávací kritéria. *Systematicky* by takový způsob posouzení vhodnosti postupů při prostředcích nápravy mohl snad lépe odpovídat myšlence podobnosti, která musí být součástí vnitrostátního vymáhání unijního práva, namísto kritéria, které ve skutečnosti dále podtrhuje možné rozdíly.

52 Mám za to, že právě v takovém konkrétním kontextu italský ústavní soud uvedl, že články 10a a 10b legislativního nařízení dotčeného v projednávané věci nejsou srovnatelné. Viz nález

italského ústavního soudu ze dne 12. května 2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Šíjeji pojato, pímé a nepímé zdaní považuje ve své judikatuze za navzájem nesrovnatelné i Soudní dvůr, avšak opť v jiné souvislosti (rovnž v oblasti DPH, ale v pípádě souvisejícím s právem poplatníka na vrácení daní, nikoli s ohledem na ukládání sankcí členskými státy). Viz rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, body 44 a 45).

53 Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 48). Obdobně Soudní dvůr uvedl ve svém rozsudku ze dne 29. března 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, bod 52), že členské státy jsou na základě článku 325 SFEU povinny při neexistenci zvláštní unijní úpravy a „v pípádě, že jejich vnitrostátní právo stanoví výbř úrok v rámci vymáhání stejného typu výhod neoprávněně získaných z jejich vnitrostátních rozpočtů, povinny vybírat obdobně úroky při navrácení výhod neoprávněně získaných z unijního rozpočtu“.

54 Pokud jde o relevantnost obtíží při odhalování protiprávního jednání, viz rozsudek ze dne 25. února 1988, Drexí (299/86, EU:C:1988:103, body 22 a 23).

55 Viz výše body 52 až 84 tohoto stanoviska.

56 Rozsudky ze dne 17. února 2008, Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37); ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25), a ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 36).

57 Rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26), a ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 37).

58 Rovněž viz body 77 a 83 tohoto stanoviska.

59 Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 39). Rovněž viz stanovisko generálního advokáta D. Ruiz-Jaraba Colomera ve věci Komise v. Rada (C-176/03, EU:C:2005:311, bod 43).

60 Rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 34), a ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 39).

61 Je třeba uvést, že z komparativního hlediska ne všechny členské státy upravují trestní sankce za jednání související s nezaplacením DPH v zákonem stanovené lhůtě. V tomto ohledu patrně existují mezi jednotlivými státy značné rozdíly.

62 Lze doplnit, že související otázka týkající se zásady *ne bis in idem* je předmětem věci Menci, která je v současné době projednávána Soudním dvorem. Vzhledem k důležitosti otázek vyvstávajících z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. listopadu 2016, A a B v. Norsko (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, velký senát), pokud jde o výklad článku 50 Listiny, byla věc předložena velkému senátu a znovuotevřena ústní část řízení. Viz usnesení Soudního dvora (velký senát) ze dne 25. ledna 2017, Menci (C-524/15, nezveřejněno, EU:C:2017:64).

63 Viz vysvětlení k článku 8 (kterým se mění článek 10b legislativního nařízení č. 74/2000) v důvodové zprávě k návrhu legislativního nařízení (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) ze dne 26. června 2015.

64 Tamtéž, pokud jde o vysvětlení k článku 11 (kterým se mění článek 13 legislativního nařízení č. 74/2000).

65 To je patrně také důvod, proč lze rovněž formulovaná pravidla ohledně zastavení trestního stíhání pro nezaplacení daní, poplatků či příspěvků na sociální zabezpečení v pípádě úplného

uhrazení dluhu před zahájením hlavního líčení nalézt v celé řadě právních systémů členských států.

66 Rozsudek ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 40).

67 Pokud jde o porušení formálních povinností, viz rozsudek ze dne 17. července 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 46 a citovaná judikatura).

68 Například viz rozsudky ze dne 9. března 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, bod 17), a ze dne 14. června 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, bod 73 a citovaná judikatura).

69 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. března 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 23).

70 Také před vstupem Listiny v platnost byla zásada, že trestněprávní ustanovení nemají mít zpětnou účinnost, považována za jednu z obecných právních zásad, jejichž dodržování zajišťuje Soudní dvůr. Například viz rozsudky ze dne 10. července 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, bod 22); ze dne 13. listopadu 1990, Fédesa a další (C-331/88, EU:C:1990:391, bod 42); ze dne 7. ledna 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, bod 63); ze dne 15. července 2004, Gerekens a Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, bod 35), a ze dne 29. června 2010, E a F (C-550/09, EU:C:2010:382, bod 59).

71 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. června 2008, Intertanko a další (C-308/06, EU:C:2008:312, bod 70), a ze dne 28. března 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 162).

72 Například viz rozsudky ze dne 3. května 2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, bod 50); ze dne 31. března 2011, Aurubis Bulgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, bod 42), a ze dne 28. března 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 162).

73 Viz rozsudek ze dne 28. března 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 167 a citovaná judikatura).

74 Například viz rozsudky ze dne 7. ledna 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, bod 63), a ze dne 28. června 2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, bod 55).

75 Viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 21. října 2013, Del Río Prada v. Španělsko [GC], (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, bod 85 a následující, kde se odkazuje mimo jiné na rozsudek ze dne 12. února 2008, Kafkaris v. Kypr [GC] CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, bod 142).

76 Viz rozsudky ze dne 3. května 2005, Berlusconi a další (spojené věci C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 68); ze dne 8. března 2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, bod 32); ze dne 11. března 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, bod 59), a ze dne 4. června 2009, Mickelsson a Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, bod 43).

77 Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 17. září 2009, Scoppola v. Itálie (? 2)(CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, body 105 až 109).

78 Viz rozsudky velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 17. září 2009, Scoppola v. Itálie (? 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, bod 109), a ze dne 18. března 2014, Öcalan v. Turecko (? 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, bod 175). Rovněž viz rozsudky Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. ledna 2016, Gouarré Patte v. Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, bod 28); ze dne 12. července 2016, Ruban v. Ukrajina, (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, bod 37), a ze dne 24. ledna 2017, Koprivnikar v. Slovinsko

(CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, bod 49).

79 Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 17. září 2009, Scoppola v. Itálie (? 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, bod 108).

80 Rozsudek ze dne 6. října 2016, Paoletti a další (C?218/15, EU:C:2016:748, bod 27).

81 Zejména viz ?áste?n? odlišné stanovisko soudce Nicolaou, k n?muž se p?ipojili soudci Bratza a Lorenzen, soudkyn? Jo?ien?, a soudci Villiger a Sajó ve v?ci Scoppola (poznámka pod ?arou 77), a rovn?ž odlišné stanovisko soudce Sajó v rozsudku ESLP ze dne 24. ledna 2017, Koprivnikar v. Slovinsko (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Širší pojetí uvedené zásady je však uvedeno v souhlasném stanovisku soudce Pinto de Albuquerque, k n?muž se p?ipojil také soudce Vu?ini?, v rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 18. ?ervence 2013, Maktouf a Damjanovi? v. Bosna a Hercegovina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 Zásada *lex mitior* se tak p?i správném použití nevztahuje, nap?íklad, na p?ípadné zneužití legislativního procesu a p?íjetí ú?elových pravidel ve prosp?ch n?kterých osob. Takové osoby nemohou být v dobré ví?e a mít tak legitimní o?ekávání. Naproti tomu, pokud jde o „b?žné“ adresáty právních norem, existuje vzájemný vztah mezi použitelností zásady *lex mitior* a právní jistotou a p?edvídatelností zákona.

83 Znovu je t?eba poukázat na to, že ESLP p?i svém posouzení ?l. 7 odst. 1 EÚLP uvedl, že relevantní je zn?ní trestu nejen v dob? spáchání trestného ?inu, ale v n?kterých p?ípadech i v dob? uložení a oznámení trestu. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 21. října 2013, Del Río Prada v. Špan?lsko (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, body 112 a 117), kde soud poukazuje na to, že st?žovatelka nemohla v dob? svého odsouzení a v dob?, kdy jí bylo oznámeno rozhodnutí o spojení trest? a uložení trestu na horní hranici trestní sazby, p?edvídat zm?ny judikatury (které vedly k prodloužení trestu odn?tí svobody).

84 Nap?íklad viz rozsudek ze dne 13. října 2016, Polkomtel (C?231/15, EU:C:2016:769, bod 29 a citovaná judikatura).

85 Nap?íklad viz rozsudky ze dne 9. b?ezna 2017, Doux (C?141/15, EU:C:2017:188, bod 22 a citovaná judikatura), a ze dne 28. b?ezna 2017, Rosneft (C?72/15, EU:C:2017:236, bod 161).

86 Na rozdíl od v?ci ANAFE se projednáváná v?c netýká správního pokynu, ale trestního práva. Viz rozsudek ze dne 14. ?ervna 2012, ANAFE (C?606/10, EU:C:2012:348, bod 70 a následující), kde Soudní dv?r odmítl možnost dovolávat se legitimních o?ekávání na stran? držitel? povolení k op?tovnému vstupu na území státu, jež vydaly francouzské správní orgány v rozporu se schengenským kodexem.

87 Viz rozsudek ze dne 3. kv?tna 2005, Berlusconi a další (spojené v?ci C–387/02, C–391/02 a C?403/02, EU:C:2005:270, bod 70).

88 Nap?íklad viz rozsudky ze dne 11. ?ervna 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, bod 20); ze dne 8. října 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 bod 13); ze dne 26. září 1996, Arcaro (C?168/95, EU:C:1996:363, bod 37); ze dne 12. prosince 1996, X (spojené v?ci C?74/95 a C?129/95, EU:C:1996:491, bod 24); ze dne 7. ledna 2004, X (C?60/02, EU:C:2004:10, bod 61), a ze dne 3. kv?tna 2005, Berlusconi a další (spojené v?ci C?387/02, C?391/02 a C?403/02, EU:C:2005:270, bod 74), nebo ze dne 22. listopadu 2005, Grøngaard a Bang (C?384/02, EU:C:2005:708, bod 30). Pokud jde o rámcová rozhodnutí, rovn?ž viz rozsudky ze dne 16. ?ervna 2005, Pupino (C?105/03, EU:C:2005:386, bod 45), a ze dne 8. listopadu 2016, Ognyanov

(C-554/14, EU:C:2016:835, bod 64).

89 Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 51).

90 Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 52).

91 Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 53).

92 Viz rozsudek ze dne 8. září 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 54 a citovaná judikatura).

93 Viz rozsudek ze dne 7. ledna 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, body 62 a 63).

94 Mohou však existovat i ustanovení Smlouvy, jež jasně vymezují „protiprávní jednání i povahu a rozsah sankcí“, a splňují tak podmínky čl. 49 odst. 1 Listiny. Viz rozsudek ze dne 29. března 2011, ThyssenKrupp Nirosta v. Komise (C-352/09 P, EU:C:2011:191, bod 82 a násl.), kde Soudní dvůr uvedl, že „v době vzniku skutkových okolností stanovil čl. 65 odst. 1 a 5 [Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli] jasný právní základ pro sankce uložené v projednávaném případě, takže navrhovatelka nemohla nevědět o důsledcích svého jednání“.

95 Například viz rozsudky ze dne 28. června 2005, Dansk Rørindustri a další v. Komise (spojené věci C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P až C-208/02 P a C-213/02 P, EU:C:2005:408, bod 217), nebo ze dne 10. července 2014, Telefónica a Telefónica de España v. Komise (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, bod 147).

96 Obecněji, k časovým omezením rozhodnutí o předběžných otázkách, viz Düsterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, vol. 35, 2016, s. 1 až 38).

97 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. ledna 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, bod 28), či ze dne 18. července 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, bod 63).

98 Lze doplnit, že tento problém rozhodně není nový a rozhodně se neomezuje na právní řád Evropské unie. Pokud jde o komparativní přehled, například viz Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015, nebo Popelier, P. et al. (eds), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.

99 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. října 1998, IN. CO.GE.'90 a další (spojené věci C-10/97 až C-22/97, EU:C:1998:498, bod 21), a ze dne 19. listopadu 2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, bod 83).

100 Viz rozsudky ze dne 28. července 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, bod 33), kde se odkazuje na rozsudek ze dne 8. září 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 67).

101 Například viz rozsudky ze dne 21. září 1989, Komise v. Řecko (68/88, EU:C:1989:339, bod 24); ze dne 18. října 2001, Komise v. Irsko (C-354/99, EU:C:2001:550 body 46 až 48), a ze dne 17. července 2008, Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 52).