Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 13. júla 2017 [1]

Vec C-574/15

Mauro Scialdone

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunale di Varese (Okresný súd Varese, Taliansko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112 – Článok 4 ods. 3 ZEÚ – Zásada lojálnej spolupráce – Článok 325 ZFEÚ – Ochrana finančných záujmov Únie – Dohovor o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev (Dohovor PIF) – Vnútroštátne právo stanovujúce trestné sankcie v súvislosti s nezaplatením zrážkovej dane a DPH v zákonom stanovenej lehote – Vyšší finančný prah platný pre trestné činy súvisiace s DPH – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca zánik trestnoprávnej zodpovednosti v prípade zaplatenia DPH – Povinnosť členských štátov zaviesť účinné, primerané a odradzujúce sankcie – Charta základných práv Európskej únie – Článok 49 ods. 1 Charty – Zásada zákonnosti – Retroaktívne uplatnenie priaznivejšieho trestu – Právna istota“

Obsah

I. Úvod 3

II. Právny rámec 3

A. Právo EÚ 3

1. Charta 3

2. Článok 325 ZFEÚ 4

3. Dohovor PIF 4

4. Smernica o DPH 5

5. Nariadenie č. 2988/95 5

B. Talianske právo 5

1 Jazyk prednesu: angličtina.

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky 6

IV. Analýza 8

A. Ustanovenia práva EÚ uplatniteľné v prejednávanej veci 8

1. Dohovor PIF 8

a) Dohovor PIF a DPH 9

b) Pojem podvod v zmysle Dohovoru PIF 11

2. Článok 325 ZFEÚ 12

a) Prípadné poškodenie finančných záujmov Únie 13

b) Uplatniteľnosť odsekov 1 a 2 článku 325 ZFEÚ 14

c) Článok 325 ods. 1 ZFEÚ v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ 15

3. Smernica o DPH a zásada lojálnej spolupráce 16

4. Predbežný záver 17

B. Odpoveď na prejudiciálne otázky 17

1. Prvá časť tretej otázky: Dohovor PIF 18

2. Prvá otázka: rozdielne prahové hodnoty a povinnosť stanoviť rovnocenné sankcie 18

a) Čo je „obdobný“ vnútroštátny systém? 18

b) Odôvodnené rozlišovanie? 20

3. Druhá otázka a druhá časť tretej otázky: zánik trestnoprávnej zodpovednosti a účinné a odradzujúce sankcie 21

a) Nový dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti 22

b) Relevantnosť prahovej hodnoty 50 000 eur stanovenej v Dohovore PIF 24

c) Predbežný záver 24

C. Účinky potenciálnej nezlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy s právom EÚ 24

1. „Jadro“ zásady zákonnosti: zákaz retroaktivity 26

2. Širšie chápanie zásady zákonnosti: lex mitior a právna istota v trestných veciach 26

3. Dôsledky zásady lex mitior a právnej istoty v prejednávanej veci 30

V. Návrh 32

I. Úvod

1. Ak v Taliansku niekto nezaplatí riadne priznanú DPH v zákonom stanovenej lehote, vedie to k trestnoprávnym sankciám. Pán Mauro Scialdone bol preto ako jediný konateľ spoločnosti, ktorá nezaplatila daň v stanovenej lehote, obvinený zo spáchania trestného činu.

2. V priebehu trestného konania vedeného proti pánovi Scialdonemu došlo k zmene vnútroštátnej právnej úpravy. Po prvé výrazne vzrástla prahová hodnota, po prekročení ktorej sa nezaplatenie DPH považuje za trestný čin. Boli tiež zavedené rozdielne prahové hodnoty pre DPH a zrážkovú daň. Po druhé bol zavedený nový dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti, pokiaľ dôjde k úplnému splateniu daňového dlhu vrátane správnych sankcií a úrokov pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní.

3. Po nadobudnutí účinnosti novej právnej úpravy by už správanie pána Scialdoneho nebolo trestné na základe zásady retroaktívneho uplatnenia priaznivejšej trestnoprávnej sankcie. Suma DPH, ktorú včas nezaplatil, neprekračuje novú prahovú hodnotu. Vnútroštátny súd však má pochybnosti o tom, či je nová právna úprava zlučiteľná s článkom 4 ods. 3 ZEÚ, s článkom 325 ZFEÚ, so smernicou o DPH [2] a s Dohovorom o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev [3]. Je nový systém sankcií za nezaplatenie DPH v súlade s povinnosťou zaviesť sankcie za porušenia práva EÚ, ktoré sú analogické sankciám ukladaným za obdobné porušenia vnútroštátneho práva? Je v súlade s povinnosťou členských štátov ukladať odradzujúce a účinné sankcie? To sú základné otázky, na ktoré má Súdny dvor odpovedať v prejednávanej veci.

4. Vnútroštátny súd však zároveň uvádza, že ak by bola dotknutá právna úprava vyhlásená za nezlučiteľnú s právom EÚ, nesmela by sa uplatňovať. Výsledkom by bolo pokračovanie trestného stíhania pána Scialdoneho. Prejednávaná vec preto vyvoláva zásadné otázky týkajúce sa zásady zákonnosti a právnej istoty a najmä zásady retroaktívneho uplatnenia priaznivejšieho trestu zakotvenej v článku 49 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

II. Právny rámec

A. Právo EÚ

1. Charta

5. Článok 49 Charty stanovuje zásady zákonnosti a primeranosti trestných činov a trestov. Jeho prvý odsek znie takto: „Nikoho nemožno odsúdiť za konanie alebo opomenutie, ktoré v čase, keď bolo spáchané, nebolo podľa vnútroštátneho alebo medzinárodného práva trestným činom. Takisto nesmie byť uložený trest prísnejší, než aký bolo možné uložiť v čase spáchania trestného činu. Ak po spáchaní trestného činu zákon ustanovuje miernejší trest, uloží sa tento trest“.

2 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

3 Dohovor vypracovaný na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii (Ú. v. ES C 316, 1995, s. 49; Mim. vyd. 19/008, s. 57) (ďalej len „Dohovor PIF“).

2. Článok 325 ZFEÚ

6. Podľa článku 325 ods. 1 ZFEÚ „Únia a členské štáty zamedzia podvody a iné protiprávne konanie poškodzujúce finančné záujmy Únie prostredníctvom opatrení, ktoré sa prijmú v súlade s týmto článkom, čo má pôsobiť odradzujúco a tak, aby to poskytlo, v členských štátoch, inštitúciách, orgánoch, úradoch a agentúrach Únie účinnú ochranu“.

7. Článok 325 ods. 2 ZFEÚ stanovuje, že: „Členské štáty prijmú rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy“.

3. Dohovor PIF

8. Článok 1 Dohovoru PIF stanovuje:

„1. Na účely tohto dohovoru bude medzi podvody, ktoré majú dopad na finančné záujmy Európskych spoločenstiev, patriť:

…

b) s ohľadom na príjmy, každý úmyselný čin alebo opomenutie týkajúce sa:

– používania alebo predkladania nepravých, nesprávnych alebo neúplných výkazov alebo dokumentov, ktoré majú za následok spreneveru alebo nezákonný úbytok zdrojov zo všeobecného rozpočtu Európskych spoločenstiev alebo rozpočtov spravovaných Európskymi spoločenstvami alebo v ich mene,

– nezverejnenie informácií v rozpore s konkrétnou povinnosťou s rovnakým účinkom ako vyššie,

– sprenevery právoplatne nadobudnutého zisku s rovnakým účinkom ako vyššie.

2. S výhradou článku 2 ods. 2 prijme každý členský štát nevyhnutné a náležité opatrenia na zapracovanie odseku 1 do svojho národného trestného práva tak, aby konanie v ňom uvedené bolo trestným činom.

…

4. Medzinárodný charakter konania alebo opomenutia, ako sa uvádza v odsekoch 1 a 3, možno vyvodiť z objektívnych, faktických okolností.“

9. Článok 2 ods. 1 Dohovoru PIF stanovuje: „Každý členský štát prijme nevyhnutné opatrenia na zabezpečenie toho, aby konanie uvedené v článku 1 a účasť, návod na alebo pokus o konanie uvedené v článku 1 ods. 1, bolo možné potrestať prostredníctvom účinných, primeraných a odstrašujúcich trestných postihov vrátane zbavenia slobody aspoň v závažných prípadoch, čo môže viesť k vydaniu stíhaných osôb, pričom sa má za to, že za vážny podvod sa považuje podvod týkajúci sa minimálnej sumy, ktorú stanoví každý členský štát. Túto minimálnu sumu nie je možné stanoviť na viac ako 50000 [eur].“

4. Smernica o DPH

10. Článok 206 smernice o DPH stanovuje: „Každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy, alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.“

11. Článok 250 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že „Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

12. Podľa článku 273 smernice o DPH „členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc. …“

5. Nariadenie č. 2988/95

13. Článok 1 ods. 2 nariadenia (ES, Euratom) č. 2988/95 o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev [4] stanovuje: „‚Nezrovnalosť‘ je akékoľvek porušenie ustanovenia práva spoločenstva vyplývajúce z konania alebo opomenutia hospodárskeho subjektu, dôsledkom čoho je alebo by bolo poškodenie všeobecného rozpočtu spoločenstiev alebo rozpočtov nimi spravovaných, buď zmenšením, alebo stratou výnosov plynúcich z vlastných zdrojov vyberaných priamo v mene spoločenstiev alebo neoprávnenou výdajovou položkou.“

B. Talianske právo

14. Články 10a a 10b legislatívneho dekrétu 74/2000 [5] v čase skutkových okolností prejednávanej veci a až do 21. októbra 2015 stanovovali:

„Článok 10a

Kto v lehote na podanie ročného daňového priznania stanovenej pre osoby oprávnené na zrazenie príslušných súm z príjmov iných osôb neodvedie zrážkovú daň vyplývajúcu z potvrdenia vystaveného osobám, ktorým bola suma zrazená, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až dva roky, ak daná čiastka prevyšuje 50 000 eur za každé zdaňovacie obdobie.

Článok 10b

Článok 10a sa v rozsahu stanovenom v uvedenom ustanovení vzťahuje aj na každého, kto v lehote na zaplatenie preddavku týkajúceho sa nasledujúceho zdaňovacieho obdobia nezaplatí daň z pridanej hodnoty vyplývajúcu z ročného daňového priznania.“

4 Nariadenie Rady z 18. decembra 1995 (Ú. v. ES L 312, 1995, s. 1; Mim. vyd. 01/001, s. 340) (ďalej len „nariadenie 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’art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Legislatívny dekrét č. 74 z 10. marca 2000, nové pravidlá týkajúce sa trestných činov v oblasti dane z príjmov a DPH v súlade s článkom 9 zákona č. 205 z 25. júna 1999) (GURI č. 76 z 31. marca 2000) (ďalej len „legislatívny dekrét 74/2000“).

15. Článok 13 ods. 1 legislatívneho dekrétu 74/2000 stanovoval zníženie trestov na základe poľahčujúcich okolností až na tretinu a vylúčenie vedľajších trestov, pokiaľ daňový dlh vrátane správnych sankcií zanikol v dôsledku jeho zaplatenia pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní.

16. V dôsledku zmien a doplnení zavedených článkami 7 a 8 legislatívneho dekrétu 158/2015[6] znejú články 10a a 10b legislatívneho dekrétu 74/2000 takto (od 22. októbra 2015):

„Článok 10a

Kto v lehote na podanie ročného daňového priznania stanovenej pre osoby oprávnené na zrazenie príslušných súm z príjmov iných osôb neodvedie zrážkovú daň vyplývajúcu z tohto daňového priznania alebo z potvrdenia vystaveného osobám, ktorým bola suma zrazená, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až dva roky, ak daná čiastka prevyšuje 150 000 eur za každé zdaňovacie obdobie.

Článok 10b

Kto v lehote na zaplatenie preddavku týkajúceho sa nasledujúceho zdaňovacieho obdobia nezaplatí daň z pridanej hodnoty vyplývajúcu z ročného daňového priznania, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až dva roky, ak daná čiastka prevyšuje 250 000 eur za každé zdaňovacie obdobie.“

17. Legislatívnym dekrétom 158/2015 bol zmenený aj článok 13 ods. 1 legislatívneho dekrétu 74/2000. Bol doň doplnený nový dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti. Znie takto: „Trestnosť činov uvedených v článkoch 10a, 10b a 10c prvom odseku zaniká, ak sa pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní vyrovnajú daňové dlhy vrátane správnych sankcií a úrokov prostredníctvom úplného zaplatenia dlžných súm…“

18. Osobitné ustanovenie nakoniec upravuje správne daňové sankcie. Podľa článku 13 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 471/1997:[7] „Voči každému, kto úplne alebo čiastočne nezaplatí v stanovenej lehote zálohy, pravidelné platby, vyrovnávaciu platbu alebo zostávajúcu časť dane vyplývajúcu z daňového priznania, v tomto prípade s odpočítaním súm pravidelných platieb a záloh, aj keď neboli zaplatené, budú uložené správne sankcie do výšky 30 % z každej nezaplatenej sumy, aj keď sa v dôsledku opravy vecných chýb alebo chýb vo výpočte zistených pri kontrole ročného daňového priznania ukáže, že daň je vyššia alebo že nadmerný odpočet je menší. …“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

19. Agenzia delle Entrate (daňový úrad) vykonal kontrolu v spoločnosti Siderlaghi Srl. Spoločnosť riadne priznala svoju DPH za finančný rok 2012. Suma splatnej DPH dosahovala 175 272 eur. Podľa vnútroštátnej právnej úpravy mala byť táto suma zaplatená ku koncu lehoty na zaplatenie stanovenej vo vzťahu k nasledujúcemu zdaňovaciemu obdobiu, t. j. 27. decembra 2013. Daňovou kontrolou sa zistilo, že spoločnosť Siderlaghi Srl nezaplatila dlžnú DPH v tejto lehote.

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 (Legislatívny dekrét č. 158 z 24. septembra 2015, revízia systému sankcií na základe článku 8 ods. 1 zákona č. 23 z 11. marca 2014) (GURI č. 233 zo 7. októbra 2015 – riadna príloha č. 55) (ďalej len „legislatívny dekrét 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 (Legislatívny dekrét z 18. decembra 1997 o reforme daňových sankcií netrestnej povahy v oblasti priamych daní, dane z pridanej hodnoty a výberu daní v súlade s článkom 3 ods. 133 písm. q) zákona č. 662 z 23. decembra 1996) (GURI č. 5 z 8. januára 1998 – riadna príloha č. 4).

20. Agenzia delle Entrate vystavila spoločnosti Siderlaghi Srl platobný výmer. Spoločnosť sa rozhodla zaplatiť daň v splátkach. Podľa vnútroštátnych právnych predpisov to znamenalo, že výška príslušných správnych sankcií môže byť znížená o dve tretiny.

21. Keďže pán Scialdone je jediným konateľom spoločnosti Siderlaghi Srl, prokurátor voči nemu ako štatutárnemu zástupcovi spoločnosti začal trestné stíhanie pre nezaplatenie DPH v stanovenej lehote. Úrad prokurátora vzniesol voči pánovi Scialdonemu obvinenie vo veci trestného činu podľa článku 10b legislatívneho dekrétu 74/2000. Na Tribunale di Varese (Okresný súd Varese, Taliansko) (vnútroštátny súd) podal návrh na uloženie peňažného trestu vo výške 22 500 eur.

22. Po začatí trestného stíhania pána Scialdoneho boli legislatívnym dekrétom 158/2015 zmenené a doplnené články 10a a 10b legislatívneho dekrétu 74/2000 a prostredníctvom článku 13 legislatívneho dekrétu 74/2000 bol tiež doplnený dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti.

23. Dôsledkom týchto zmien a doplnení je po prvé to, že prahové hodnoty, po prekročení ktorých nezaplatenie dane predstavuje trestný čin, sa zvýšili. Pôvodná prahová hodnota stanovená na 50 000 eur pre trestné činy týkajúce sa nezaplatenia zrážkovej dane a DPH (pričom pre oba druhy dane platila rovnaká prahová hodnota) vzrástla na 150 000 eur pre zrážkovú daň a 250 000 eur pre DPH. Po druhé trestnosť skutku zaniká, pokiaľ je daňový dlh vrátane správnych sankcií a úrokov splatený pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní.

24. Vnútroštátny súd vysvetľuje, že v prejednávanej veci je pán Scialdone obvinený z toho, že nezaplatil DPH vo výške 175 272 eur. V dôsledku novej právnej úpravy zavedenej legislatívnym dekrétom 158/2015 už jeho správanie nie je trestné vzhľadom na to, že táto suma je nižšia ako prahová hodnota 250 000 eur. Malo by sa uplatniť novšie ustanovenie, keďže je priaznivejšie vo vzťahu k páchateľovi. Keby však nová právna úprava bola vyhlásená za nezlučiteľnú s právom EÚ, nesmela by sa uplatňovať. Správanie obvineného by v dôsledku toho mohlo stále viesť k odsúdeniu za spáchanie trestného činu.

25. Pokiaľ ide o nový dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti, vnútroštátny súd uvádza, že vzhľadom na to, že spoločnosť Siderlaghi Srl si zvolila zaplatenie dlhu v splátkach, je pravdepodobné, že k jeho splateniu dôjde pred začiatkom hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní. Návrh na vydanie trestného rozkazu podaný prokurátorom by preto mal byť zamietnutý. Ak by sa však tento nový dôvod zániku trestnosti skutku považoval za nezlučiteľný s právom EÚ, vnútroštátny súd by mohol rozhodnúť o trestnoprávnej zodpovednosti obvineného.

26. Okrem toho keby sa právo EÚ vykladalo spôsobom, ktorý navrhuje vnútroštátny súd, členské štáty by museli trestať nezaplatenie DPH v sume najmenej 50 000 eur a viac odňatím slobody. Podľa uvedeného súdu by to znamenalo, že porušenie zákona v prejednávanej veci by sa muselo považovať za zvlášť závažné. Vnútroštátny súd by teda mohol zamietnuť trest navrhovaný prokurátorom vzhľadom na to, že navrhnutá sankcia, ktorá je pre vnútroštátny súd záväzná, vylučuje odňatie slobody. Toto vylúčenie podľa názoru vnútroštátneho súdu značne znižuje účinnosť sankcie.

27. Tribunale di Varese (Okresný súd Varese) za týchto skutkových a právnych okolností prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa právo EÚ, najmä článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 325 ZFEÚ a smernicou 2006/112/ES, ktoré ukladajú členským štátom povinnosť rovnakého zaobchádzania v oblasti politiky sankčných režimov, vykladať v tom zmysle, že bráni prijatiu vnútroštátneho právneho predpisu, podľa ktorého je trestnosť nezaplatenia DPH podmienená prekročením finančného prahu, ktorý je vyšší ako prahová hodnota v prípade nezaplatenia dane z príjmov?

2. Má sa právo EÚ, najmä článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 325 ZFEÚ a smernicou 2006/112, ktoré ukladajú povinnosť členských štátov stanoviť účinné, odradzujúce a primerané sankcie na ochranu finančných záujmov EÚ, vykladať v tom zmysle, že bráni prijatiu vnútroštátneho právneho

predpisu vylučujúceho trestnú zodpovednosť obžalovaného (či už ide o konateľa, štatutárneho zástupcu, osobu poverenú vykonávať daňové úkony alebo osobu spoluzodpovednú za protiprávne konanie) v prípade, že dotknutá právnická osoba zaplatila daň po lehote, pričom uhradila aj pokuty uložené v správnom konaní týkajúcom sa DPH, a to napriek tomu, že vo veci sa prijalo príslušné rozhodnutie o daňovom dlhu a začalo sa trestné konanie a bola podaná obžaloba, o ktorej bol obžalovaný riadne upovedomený počas konania, ale ešte nebolo vyhlásené začatie hlavného pojednávania, a to v režime, v ktorom sa predmetnému konateľovi, štatutárnemu zástupcovi alebo ich splnomocnencovi a spoluzodpovednému za protiprávne konanie neukladá nijaká ďalšia, ani len správna sankcia?

3. Má sa pojem podvod podľa článku 1 Dohovoru PIF vykladať v tom zmysle, že zahŕňa aj prípad nezaplatenia, čiastočného nezaplatenia alebo neskorého zaplatenia DPH, a ukladá teda článok 2 uvedeného dohovoru členskému štátu, aby nezaplatenie, čiastočné nezaplatenie alebo neskoré zaplatenie DPH v sume vyššej ako 50 000 eur stíhal trestom odňatia slobody?

   V prípade zápornej odpovede je potrebné určiť, či sa má ustanovenie článku 325 ZFEÚ, podľa ktorého sú členské štáty povinné ukladať odradzujúce, primerané a účinné sankcie vrátane trestných postihov, vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zbavuje trestnej a správnej zodpovednosti konateľov a štatutárnych zástupcov právnických osôb, resp. osoby nimi splnomocnené a spoluzodpovedné za protiprávne konanie týkajúce sa nezaplatenia, čiastočného nezaplatenia alebo neskorého zaplatenia DPH v súvislosti s čiastkami, ktoré sú tri- až päťkrát vyššie ako prahové hodnoty predpísané v prípade podvodu, t. j. 50 000 eur.“

28. Písomné pripomienky predložila nemecká, talianska, holandská a rakúska vláda, ako aj Európska komisia. Všetky tieto oprávnené subjekty s výnimkou rakúskej vlády boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 21. marca 2017.

IV. Analýza

29. Vnútroštátny súd sa svojimi troma otázkami pýta, či sú zmeny a doplnenia zavedené legislatívnym dekrétom 158/2015 v súvislosti s nezaplatením deklarovanej DPH v súlade s právom EÚ. Vnútroštátny súd kladie svoje otázky vo vzťahu k článku 4 ods. 3 ZEÚ, článku 325 ZFEÚ, Dohovoru PIF a smernici o DPH.

30. Legislatívny rámec prejednávanej veci je skutočne pomerne zložitý. Preto najprv preskúmam, ktoré konkrétne ustanovenia práva EÚ uvádzané vnútroštátnym súdom sú uplatniteľné v tejto veci (A), a následne navrhnem odpovede na tri otázky položené vnútroštátnym súdom (B). Na záver sa budem zaoberať následkami, ktoré by prípadné konštatovanie nezlučiteľnosti s právom EÚ mohlo (alebo skôr nemalo) mať v spore vo veci samej (C).

A. Ustanovenia práva EÚ uplatniteľné v prejednávanej veci

1. Dohovor PIF

31. Všetky oprávnené subjekty, ktoré Súdnemu dvoru predložili pripomienky, zhodne tvrdia, že Dohovor PIF sa v prejednávanej veci neuplatní. Dôvody, na základe ktorých dospeli k tomuto záveru, sa však líšia.

32. Holandská vláda tvrdí, že Dohovor PIF sa nevzťahuje na DPH. Ostatné oprávnené subjekty, ktoré predložili pripomienky (ako aj holandská vláda subsidiárne), tvrdia, že na trestný čin súvisiaci s nezaplatením DPH, ktorý je predmetom prejednávanej veci, sa nevzťahuje pojem „podvod“ v zmysle Dohovoru PIF.

33. Uvádzajú sa teda dve odlišné tvrdenia. Prvé vo všeobecnosti popiera uplatniteľnosť Dohovoru PIF na DPH ako takého. Podľa druhého tvrdenia sa síce Dohovor PIF môže vzťahovať na DPH, na osobitný typ správania, ktoré je predmetom prejednávanej veci, sa však nevzťahuje. Tieto dve tvrdenia postupne preskúmam.

a) Dohovor PIF a DPH

34. V rozsudku Taricco Súdny dvor konštatoval, že pojem „podvod“ vymedzený v článku 1 Dohovoru PIF „zahrnuje príjmy pochádzajúce z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH stanovený v súlade s pravidlami Únie“ [8].

35. V prejednávanej veci holandská vláda navrhuje, aby Súdny dvor prehodnotil toto konštatovanie. DPH podľa jej názoru nie je súčasťou pojmu „príjmy“ na účely Dohovoru PIF. Podľa holandskej vlády členské štáty ako zmluvné strany Dohovoru PIF poskytli autentický výklad rozsahu pojmu „príjmy“ podľa článku 31 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve [9] v dôvodovej správe. [10] Podľa tejto správy je DPH výslovne vylúčená z pojmu „príjmy“ v článku 1 ods. 1 Dohovoru PIF. [11] Holandská vláda ďalej tvrdí, že Súdny dvor už zohľadnil vyhlásenia a dôvodové správy ako prvky autoritatívneho výkladu: mal by to urobiť aj v prejednávanej veci.

36. Nesúhlasím s tvrdením, že dôvodová správa z roku 1997 by mala predstavovať určitý „autentický výklad“ dohovoru podpísaného členskými štátmi o dva roky skôr. Tvrdenia holandskej vlády podľa môjho názoru možno zamietnuť bez toho, aby sa Súdny dvor musel vyjadrovať ku komplexnej problematike úlohy Viedenského dohovoru pri výklade dohovorov medzi členskými štátmi. [12]

8 Rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41).

9 Uzatvorený 23. mája 1969, *Zbierka zmlúv OSN*, zv. 1155, s. 331. Holandská vláda tvrdí, že medzinárodnú zmluvu je potrebné vykladať v dobrej viere v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v zmluve v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy; je potrebné vziať do úvahy i kontext, ako aj okrem iného akúkoľvek dohodu medzi zmluvnými stranami, ktorá sa týka vykonávania jej ustanovení [článok 31 ods. 1 a článok 31 ods. 3 písm. a) Viedenského dohovoru]. Cituje aj článok 31 ods. 4 Viedenského dohovoru, podľa ktorého sa výraz bude chápať v osobitnom zmysle, ak sa potvrdí, že to bolo úmyslom strán.

10 Dôvodová správa k Dohovoru o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev (znenie schválené Radou 26. mája 1997) (Ú. v. ES C 191, 1997, s. 1).

11 Bod 1 ods. 1 uvedenej správy stanovuje: „Príjmy znamenajú príjmy pochádzajúce z prvých dvoch kategórií vlastných zdrojov uvedených v článku 2 ods. 1 rozhodnutia Rady 94/728/ES z 31. októbra 1994 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev… Nezahŕňajú príjmy pochádzajúce z uplatnenia jednotnej sadzby na vymeriavací základ DPH členských štátov, keďže DPH nie je vlastným zdrojom priamo vyberaným na účet Spoločenstiev. Nezahŕňajú ani príjmy z uplatnenia štandardnej sadzby na sumu HNP všetkých členských štátov“.

12 Súdny dvor už rozhodol, že hoci Viedenský dohovor nezaväzuje ani Európsku úniu, ani všetky jej členské štáty, odráža pravidlá medzinárodného obyčajového práva, ktoré ako také sú záväzné pre inštitúcie EÚ. Sú súčasťou právneho poriadku Európskej únie – pozri napríklad rozsudok z 25. februára 2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, body 42 and 43 a tam citovanú judikatúru), alebo pokiaľ ide o nedávnejšie potvrdenie, rozsudok z 21. decembra 2016, Rada/Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, bod 86). Pokiaľ ide o všeobecnú štúdiu, pozri napríklad 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. Súdny dvor sa však na Viedenský dohovor odvoláva predovšetkým v súvislosti so zmluvami s tretími štátmi. Súdny dvor tiež uviedol, že pravidlá stanovené vo Viedenskom dohovore sa vzťahujú na dohodu uzatvorenú medzi členskými štátmi a medzinárodnou organizáciou (rozsudok z 11. marca 2015, Oberto a O'Leary, C-464/13 and C-465/13, EU:C:2015:163, bod 36). Pokiaľ viem, len raz sa na Viedenský dohovor odvolal v súvislosti s dohovorom medzi členskými štátmi prijatým na základe bývalého článku 220 EHS, a to v rozsudku z 27. februára 2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, bod 29), pri odkaze na územnú pôsobnosť dohovoru z 27. septembra 1968 o právomoci a výkone rozsudkov v občianskych a obchodných veciach (Ú. v. ES L 299, 1972, s. 32; zmenený a doplnený neskoršími dohovormi o pristúpení nových členských štátov k tomuto dohovoru).

37. Na úrovni všeobecného tvrdenia určite súhlasím s holandskou vládou v tom, že v právnom systéme EÚ zohráva vôľa alebo úmysel autora aktu *určitú* úlohu pri výklade.[13] Taký legislatívny zámer môže byť vyjadrený v rámci samotného dokumentu, napríklad v jeho odôvodneniach, alebo v osobitnom dokumente. V minulosti sa napríklad Súdny dvor pri výklade primárneho práva odvolával na prípravné dokumenty[14], vyhlásenia pripojené k Zmluvám[15] alebo určité vysvetľujúce dokumenty[16].

38. Také dokumenty alebo vyhlásenia však musia vykazovať dva prvky, aby mohli byť považované za vyjadrenie úmyslu autora: inštitucionálny prvok a časový prvok. Z *inštitucionálneho* hľadiska musia byť také dokumenty diskutované alebo schválené tými istými stranami alebo orgánmi, ako sú tie, ktoré prijali konečný právny nástroj alebo sa zúčastnili na jeho prijatí. Z *časového* hľadiska také dokumenty musia byť za normálnych okolností vypracované v priebehu prípravy právneho nástroja alebo najneskôr v čase jeho prijatia, aby sa dalo povedať, že skutočne odrážajú stav mysle svojho autora (autorov) počas rozhodovacieho procesu.

39. Problém tvrdenia holandskej vlády spočíva v tom, že neobstojí ani v jednom z týchto ohľadov. Dôvodovú správu z roku 1997, o ktorú ide v prejednávanej veci, neprijali tie isté strany, t. j. členské štáty, ale prijala ju Rada – ktorá nie je zmluvnou stranou dohovoru.[17] Dohovor bol okrem toho podpísaný v roku 1995. Dôvodová správa je z roku 1997.

40. Skutočnosť, že nemožno vychádzať z toho, že dôvodová správa má v prejednávanej veci určitú „autentickú“ hodnotu pri výklade, však nebráni tomu, aby taká dôvodová správa bola do istej miery *presvedčivá*. Schválila ju napokon inštitúcia zodpovedná za prípravu návrhu, ktorý bol predložený členským štátom ako zmluvným stranám.[18] Súdny dvor sa v podobných situáciách v minulosti odvolal na dôvodové správy pri rôznych príležitostiach.[19] Zohľadnil najmä dôvodové správy vypracované Radou v súvislosti s dohovormi, ktoré boli rovnako ako Dohovor PIF prijaté na základe článku K.3 ZEÚ.[20]

41. Hodnota podobných dôvodových správ pri výklade je však odlišná. Také dôvodové správy nepredstavujú *jediný* „autentický“ výklad, ale *jedno z* tvrdení, ktoré možno zohľadniť pri výklade a následne zvážiť vo vzťahu k ďalším tvrdeniam vyplývajúcim zo znenia, logiky, širšej súvislosti a účelu vykladaného ustanovenia. Čo je ešte dôležitejšie, použitie takých tvrdení je jednoznačne ohraničené znením vykladaného legislatívneho ustanovenia. Na takú správu sa teda nemožno odvolávať s cieľom presadiť výklad, ktorý je v protiklade so znením, a systematickým a teleologickým výkladom ustanovenia.

42. Ako už jasne vysvetlila generálna advokátka Kokott v návrhoch, ktoré predniesla vo veci Taricco,[21] práve k takému výsledku by Súdny dvor dospel, keby prijal tvrdenie presadzované holandskou vládou.

13 V rámci systému práva EÚ sa však táto úloha pomerne odlišuje od iných foriem *záväzného* autentického výkladu v zmysle článku 31 ods. 2 a článku 31 ods. 3 písm. a) a b) Viedenského dohovoru (pokiaľ ide o viac informácií o týchto ustanoveniach, pozri napríklad VILLINGER, M. E.: *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*. Leiden: Martinus Nijhoff, 2009, s. 429 až 432).

14 Pozri napríklad rozsudky z 27. novembra 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, bod 135), a z 3. októbra 2013, Inuit Tapiriit Kanatami a i./Parlament a Rada (C-583/11 P, EU:C:2013:625, bod 59).

15 Pozri napríklad rozsudok z 2. marca 2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, bod 40).

16 Pozri najmä vysvetlivky k Charte základných práv (Ú. v. EÚ C 303, 2007, s. 17) pôvodne pripravené pod vedením predsedníctva Konventu, ktorý vypracoval Chartu základných práv Európskej únie.

17 Pre úplnosť môžem doplniť, že to isté by platilo pre potenciálne tvrdenie založené na článku 31 ods. 3 písm. a) alebo článku 31 ods. 4 Viedenského dohovoru, ktoré uvádza holandská vláda (poznámka pod čiarou 9 vyššie).

18 Dohovor PIF bol prijatý na základe článku K.3 ods. 2 písm. c) ZEÚ (v maastrichtskom znení), podľa ktorého bola Rada oprávnená vypracovávať dohovory, ktoré potom odporučila členským štátom na prijatie v súlade s ich príslušnými ústavnými požiadavkami.

19 Pozri napríklad rozsudky z 26. mája 1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, bod 8); zo 17. júna 1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, body 16 a 17); z 11. júla 2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, bod 41 a nasl.), a z 15. marca 2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, bod 40).

20 Súdny dvor odkazuje aj na dôvodové správy k dohovorom prijatým na základe uvedeného ustanovenia (niektoré z nich nikdy nevstúpili do platnosti), ktoré slúžili ako zdroj inšpirácie pre následné akty sekundárneho práva. Pozri napríklad rozsudky z 8. mája 2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, bod 53); z 1. decembra 2008, Leymann a Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, bod 74); z 15. júla 2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, bod 84 a nasl.); z 11. novembra 2015, Tecom Mican a Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, body 40 a 41), a z 25. januára 2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, bod 50).

21 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:293, body 99 až 102).

43. Vylúčenie DPH z pojmu „príjmy“ v definícii podvodu v rámci Dohovoru PIF totiž nevyplýva z jeho znenia. Práve naopak, Dohovor PIF prostredníctvom článku 1 ods. 1 písm. b) naznačuje široký výklad pojmu „príjmy“, keďže sa v ňom nachádza všeobecný odkaz na „zdroj[e] zo všeobecného rozpočtu Európskych spoločenstiev alebo rozpočtov spravovaných Európskymi spoločenstvami alebo v ich mene“. DPH je súčasťou vlastných zdrojov EÚ, ktoré tvoria jadro pojmu „príjmy“.[22] Dohovor PIF okrem toho nestanovuje nijakú podmienku v súvislosti s priamym výberom na účet Európskej únie.[23] Toto široké chápanie podporujú ciele stanovené v preambule Dohovoru PIF – „s vedomím, že podvody, ktoré majú dopad na príjmy a výdavky Spoločenstva sa v mnohých prípadoch, neobmedzujú na jedinú krajinu a sú často páchané organizovanými zločineckými sieťami“, v presvedčení, že „ochrana finančných záujmov Európskych spoločenstiev si vyžaduje trestné stíhanie podvodného konania poškodzujúceho tieto záujmy“, a vzhľadom na potrebu „umožnenia postihu takéhoto konania prostredníctvom účinných, primeraných a odstrašujúcich trestných postihov“. Celkovo možno také vyhlásenia považovať za zamerané aj na systém DPH. Nakoniec skutočnosť, že Dohovor PIF odkazuje na „daňové“ delikty, tiež naznačuje, že DPH nie je vylúčená z pojmu finančné záujmy Únie.[24]

44. Dôvodovú správu v dôsledku toho nemožno použiť na výrazné pozmenenie pôsobnosti ustanovenia v protiklade s jeho znením, systematikou a cieľmi stanovenými v Dohovore PIF. Vylúčenie jednej zo zložiek systému vlastných zdrojov EÚ z pôsobnosti Dohovoru PIF prostredníctvom takej správy by značne prekročilo rámec obyčajného „odôvodnenia“. Išlo by totiž o zmenu pôsobnosti Dohovoru PIF.

45. Treba tiež uviesť, že taká zmena určite bola možná. Keby mali zmluvné strany skutočne v úmysle vylúčiť DPH z pôsobnosti Dohovoru PIF, nič by im nebránilo zahrnúť pozmenenú definíciu pojmu „príjmy“ do neskoršieho protokolu. Keď boli totiž zmeny pôsobnosti Dohovoru PIF považované za potrebné, uskutočnili sa prostredníctvom prijatia osobitných protokolov pri dvoch rôznych príležitostiach.[25]

46. Preto nevidím pádny dôvod odchýliť sa od záveru, že DPH patrí do pôsobnosti Dohovoru PIF.

b) Pojem podvod v zmysle Dohovoru PIF

47. Strany, ktoré Súdnemu dvoru predložili pripomienky, zhodne tvrdia, že nezaplatenie riadne priznanej DPH nepredstavuje podvod v zmysle článku 1 ods. 1 písm. b) Dohovoru PIF. Talianska vláda ďalej vo svojich písomných a ústnych tvrdeniach uviedla, že porušenia zákona týkajúce sa nepriznania dane alebo poskytnutia nepravdivých informácií, ako aj ďalšie porušenia zákona týkajúce sa podvodného konania, sú upravené v ďalších ustanoveniach legislatívneho dekrétu 74/2000.

48. Súhlasím s názorom, že trestný čin, na ktorý sa odvoláva článok 10b legislatívneho dekrétu 74/2000 (pred zmenou a doplnením zavedeným legislatívnym dekrétom 158/2015 aj po ňom), nemožno zahrnúť pod pojem podvod v Dohovore PIF.

22 Rozhodnutie Rady z 21. apríla 1970 o prenesení finančných príspevkov od členských štátov do vlastných zdrojov Spoločenstiev [*neoficiálny preklad*] (70/243/ESUO, EHS, Euratom) (Ú. v. ES L 94, 1970, s. 19). Pokiaľ ide o v súčasnosti platné ustanovenie, pozri článok 2 ods. 1 písm. b) rozhodnutia Rady 2014/335/EÚ, Euratom z 26. mája 2014 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie (Ú. v. EÚ L 168, 2014, s. 105). Odhaduje sa, že za rok 2015 príjmy z „tradičných vlastných zdrojov“ dosiahli 12,8 % a príjmy z DPH 12.4 % celkových príjmov z vlastných zdrojov. Pozri Európska komisia, *Integrovaný balík finančných správ*, 2015.

23 Rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41). Platí to pre článok 2 nariadenia č. 2988/95, ktorý odkazuje na „výnos[y] plynúc[e] z vlastných zdrojov vyberan[é] priamo v mene spoločenstiev“.

24 Článok 5 ods. 3 Dohovoru PIF.

25 Protokol vyhotovený na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii k Dohovoru o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev (Ú. v. ES C 313, 1996, s. 2; Mim. vyd. 19/008, s. 86) a Druhý Protokol vypracovaný na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii k Dohovoru o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev (Ú. v. ES C 221, 1997, s. 12; Mim. vyd. 19/008, s. 156).

49. V článku 1 ods. 1 písm. b) Dohovoru PIF je vymedzený podvod na účely uvedeného dohovoru. Pokiaľ ide o príjmy, odkazuje na tri druhy úmyselných činov alebo opomenutí, ktorých účinkom je nezákonný úbytok zdrojov EÚ: i) používanie alebo predkladanie nepravých, nesprávnych alebo neúplných výkazov alebo dokumentov, ii) neuverejnenie informácií v rozpore s konkrétnou povinnosťou a iii) sprenevera právoplatne nadobudnutého zisku.

50. Ani jeden z vymenovaných troch typov podvodov nezodpovedá správaniu, o ktoré ide v prejednávanej veci. Článok 10b legislatívneho dekrétu 74/2000 sa týka nezaplatenia riadne priznanej DPH v zákonom stanovenej lehote. Také nezaplatenie síce skutočne môže byť úmyselné a môže mať za následok zníženie daňových príjmov, s týmto správaním však nie sú spojené nepravé, nesprávne alebo neúplné výkazy či dokumenty alebo neuverejnenie informácií. Všetko bolo riadne deklarované. Z určitého dôvodu však po správnom daňovom priznaní nenasledovala rovnako správna, t. j. včasná platba. Navyše nemožno vychádzať z toho, že nezaplatením riadne priznanej DPH dochádza k „sprenevere právoplatne nadobudnutého zisku“. Nezaplatenie v stanovenej lehote je už zo svojej podstaty protiprávne.

51. Z týchto dôvodov sa domnievam, že pojem podvod v článku 1 ods. 1 písm. b) Dohovoru PIF nemôže zahŕňať také porušenie zákona, aké je predmetom sporu vo veci samej: nezaplatenie riadne priznanej DPH v zákonom stanovenej lehote. Súhlasím preto s názorom, že Dohovor PIF sa v prejednávanej veci neuplatní.

2. Článok 325 ZFEÚ

52. Článok 325 ZFEÚ predstavuje konsolidáciu povinností Únie a členských štátov na ochranu finančných záujmov Únie. Stanovuje tiež právomoci Únie v tejto oblasti.

53. Článok 325 ods. 1 ZFEÚ ukladá EÚ a členským štátom povinnosť zamedziť *podvody a iné protiprávne konanie* poškodzujúce finančné záujmy Únie prostredníctvom opatrení, ktoré majú pôsobiť odradzujúco a byť účinné. Článok 325 ods. 2 ZFEÚ stanovuje, že členské štáty prijmú rovnaké opatrenia na zamedzenie *podvodov* poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy.

54. Účastníci konania, ktorí predložili pripomienky, sa nezhodnú na uplatniteľnosti článku 325 ods. 1 a 2 ZFEÚ v prejednávanej veci.

55. Nemecká vláda tvrdí, že odseky 1 a 2 článku 325 ZFEÚ nie sú uplatniteľné. Dôvodom je po prvé to, že finančné záujmy Únie nie sú poškodené, keďže DPH bola riadne priznaná. Po druhé porušenie zákona, ktoré je predmetom prejednávanej veci, nepatrí do pôsobnosti článku 325 ods. 2 ZFEÚ, keďže sa týka len „podvodov“. Po tretie sa na porušenie zákona nevzťahuje ani článok 325 ods. 1 ZFEÚ, lebo toto ustanovenie sa musí vykladať systematicky v tom zmysle, že „iné protiprávne konanie“, na ktoré odkazuje, sa týka len podvodného konania podobnej závažnosti. Holandská vláda na pojednávaní uviedla podobné stanovisko.

56. Talianska vláda na pojednávaní tvrdila, že odseky 1 a 2 článku 325 ZFEÚ nie sú uplatniteľné na porušenie zákona, ktoré je predmetom prejednávanej veci. Dôvodom je to, že správanie, na ktoré sa vzťahuje článok 10b legislatívneho dekrétu 74/2000, nemožno považovať za podvodné konanie v zmysle Dohovoru PIF.

57. Komisia zastáva opačné stanovisko. Tvrdí, že článok 325 ods. 2 ZFEÚ je potrebné vykladať široko. Zahŕňa pojem „iné protiprávne konanie“ uvedený v článku 325 ods. 1 ZFEÚ, pod ktorý môžu patriť porušenia zákona alebo nezrovnalosti, ktoré nemajú podvodnú povahu.

58. Podľa môjho názoru sa správny výklad článku 325 ods. 1 a 2 ZFEÚ nachádza niekde medzi týmito stanoviskami. Po prvé porušenie zákona, ktoré je predmetom prejednávanej veci, môže poškodiť finančné záujmy Únie [písmeno a)]. Po druhé toto porušenie patrí do pôsobnosti článku 325 ods. 1 ZFEÚ, nie však do pôsobnosti článku 325 ods. 2 ZFEÚ [písmeno b)]. Po tretie povinnosť prijať na ochranu finančných záujmov Únie opatrenia obdobné tým, ktoré sú prijímané na ochranu vnútroštátnych finančných záujmov, nevyplýva len z článku 325 ods. 2 ZFEÚ, ale aj z článku 325 ods. 1 ZFEÚ v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ [písmeno c)].

a) Prípadné poškodenie finančných záujmov Únie

59. Súdny dvor už objasnil, že pôsobnosť pojmu „finančné záujmy Únie“ je široká. Zahŕňa príjmy a výdavky patriace do rozpočtu Únie a iných orgánov, úradov a agentúr zriadených Zmluvami.[26] Príjmy z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH určený podľa pravidiel EÚ sú zahrnuté do vlastných zdrojov EÚ. Súdny dvor na základe toho potvrdil, že existuje priama súvislosť medzi výberom DPH v súlade s uplatniteľným právom EÚ a dostupnosťou zdrojov DPH v rozpočte EÚ: „akýkoľvek výpadok vo výbere príjmov DPH spôsobuje potenciálne zníženie zdrojov DPH pre [EÚ]“[27].

60. Súdny dvor tak konštatoval, že nielen daňové sankcie a trestné konania vo veci daňových únikov z dôvodu nesprávnosti údajov v súvislosti s DPH,[28] ale *náležitý výber* DPH vo všeobecnosti je spojený s ochranou finančných záujmov Únie v súlade s článkom 325 ZFEÚ.[29] Súdny dvor ďalej potvrdil, že také vnútroštátne opatrenia týkajúce sa porušení zákona v oblasti DPH, ktorých cieľom je zaručiť riadny výber dane, akými sú ustanovenia talianskeho práva týkajúce sa nezaplatenia DPH, ktoré sú predmetom prejednávanej veci, predstavujú vykonávanie článku 325 ZFEÚ na účely článku 51 ods. 1 Charty.[30]

61. Trestný čin v prejednávanej veci súvisí s *nezaplatením*. Dalo by sa teda tvrdiť, že finančné záujmy Únie nie sú naozaj poškodené: platba sa oneskorila, ale dôjde k nej. V spojení s povinnosťou uhradiť spolu s platbou danej sumy aj úroky z nej by príjmy Únie v konečnom dôsledku nemali byť poškodené. Na také porušenie zákona by sa teda článok 325 ods. 1 ZFEÚ nemusel vzťahovať.

62. Treba poukázať na to, že uvedený trestný čin sa netýka len *neskorého* zaplatenia, ale v širšom zmysle *nezaplatenia* z akéhokoľvek dôvodu. Dlžná suma teda môže byť skutočne uhradená neskôr, ale tiež nemusí byť uhradená vôbec. Nech je to akokoľvek, dlžné sumy jednoducho neboli zaplatené. Zdravý rozum naznačuje, že ak niekto nedostane svoje peniaze, nepochybne to môže poškodiť jeho finančné záujmy, a to určite vzhľadom na to, že ako správne zdôrazňuje Komisia, skutok sa považuje za trestný čin až po dosiahnutí určitej, nie bezvýznamnej a okrajovej, prahovej hodnoty.

63. Tvrdenie nemeckej vlády, podľa ktorého „neskoré zaplatenie“ DPH nepoškodí finančné záujmy Únie vzhľadom na to, že DPH bola riadne deklarovaná, preto nemožno prijať.

26 Rozsudky z 10. júla 2003, Komisia/ECB (C-11/00, EU:C:2003:395, bod 89), a Komisia/EIB (C-15/00, EU:C:2003:396, bod 120).

27 Pozri rozsudky z 15. novembra 2011, Komisia/Nemecko (C-539/09, EU:C:2011:733, bod 72); z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26); z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 38); zo 7. apríla 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 22), a zo 16. marca 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, bod 19).

28 Rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27).

29 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 39).

30 Pozri rozsudok z 5. apríla 2017, Orsi a Baldetti (C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 16).

b) Uplatniteľnosť odsekov 1 a 2 článku 325 ZFEÚ

64. Vzhľadom na svoju zložitú legislatívnu históriu [31] článok 325 ZFEÚ pravdepodobne nepatrí medzi tie najjednoznačnejšie ustanovenia Zmluvy.

65. Kľúčovým prvkom, ktorý je predmetom rozsiahlych diskusií v prejednávanej veci, je rozdiel v znení medzi prvým a druhým odsekom článku 325 ZFEÚ. Článok 325 ods. 1 ZFEÚ odkazuje na „podvody“ aj „iné protiprávne konanie“. V článku 325 ods. 2 ZFEÚ sa však spomínajú len „podvody“.

66. V Zmluvách nie je vymedzený ani jeden z týchto pojmov. Pojem *podvod* treba vykladať ako autonómny pojem práva EÚ v súlade so všeobecným cieľom článku 325 ZFEÚ, ktorým je vytvorenie pevného rámca na ochranu finančných záujmov Únie. [32] Rozsah tohto pojmu nemusí nevyhnutne zodpovedať definícii podvodu vo vnútroštátnych trestnoprávnych predpisoch. [33] Vymedzenie „podvodu“ v Dohovore PIF, na ktoré Súdny dvor odkázal v rozsudku Taricco [34], predstavuje v tomto smere užitočné usmernenie, lebo išlo o prvú definíciu stanovenú v práve EÚ. Pojem podvod uvedený v článku 325 ZFEÚ však nie je nevyhnutne obmedzený na pojem uvedený v Dohovore PIF alebo v sekundárnych právnych predpisoch. [35] Všeobecný pojem „podvod“ v článku 325 ZFEÚ môže v osobitnej oblasti DPH zahŕňať aj úmyselné činy alebo opomenutia, ktorých cieľom je neoprávnene získať ekonomickú alebo daňovú výhodu na úkor finančných záujmov EÚ. [36]

67. Nech je to akokoľvek, Súdny dvor potvrdil, že oneskorenú platbu DPH nemožno ako takú považovať za daňový únik alebo podvod. [37]

68. Pojem *iné protiprávne konanie* uvedený v článku 325 ods. 1 ZFEÚ je nepochybne širší ako pojem podvod. Z jeho prirodzeného výkladu vyplýva, že tento pojem pravdepodobne zahŕňa každé protiprávne, t. j. nezákonné správanie poškodzujúce finančné záujmy Únie.

69. Nevidím dôvod, pre ktorý by sa nezaplatenie dane v zákonom stanovenej lehote, ktoré je v tomto zmysle jednoznačne protiprávne, nemalo považovať za iné protiprávne konanie. Ako som už vysvetlil vyššie v bodoch 59 až 63 týchto návrhov, keď nezaplatenie dosiahne také prahové hodnoty, aké sú stanovené vo vnútroštátnej právnej úprave, určite môže poškodiť finančné záujmy Únie v zmysle článku 325 ods. 1 ZFEÚ.

31 Článok 209a ZES (v znení Maastrichtskej zmluvy) obsahoval len aktuálne odseky 2 a 3. Amsterdamskou zmluvou bol do vtedajšieho článku 280 ZES vložený súčasný odsek 1, ako aj odsek 4 obsahujúci právny základ na prijímanie opatrení Spoločenstva, no za predpokladu, že „tieto opatrenia neovplyvňujú uplatňovanie vnútroštátneho trestného práva a vnútroštátnej justičnej správy“. Lisabonskou zmluvou bolo toto obmedzenie zrušené. Pokiaľ ide o vývoj znenia tohto ustanovenia v jednotlivých po sebe idúcich verziách Zmluvy pred Lisabonskou zmluvou, pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Komisia/ECB (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Pokiaľ ide o široké chápanie pojmu „podvod“ v zmysle článku 325 ZFEÚ, pozri napríklad: WALDHOFF, C.: AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]. In: CALLIESS, CH., RUFFERT, M.: *EUV/AEUV Kommentar*. 5. vyd. München: C. H. Beck, 2016, bod. 4; MAGIERA, S.: Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung. In: GRABITZ, E., HILF, M., NETTESHEIM, M.: *Das Recht der Europäischen Union*. München: C. H. Beck, 2016,bod 15 a nasl.; SATZGER, H.: AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]. In: STREINZ, R.: *EUV/AEUV*. München: C. H. Beck, 2012, bod 6; SPITZER, H., STIEGEL, U.: AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]. In: von der GROEBEN, H., SCHWARZE, J., HATJE, A.: *Europäisches Unionsrecht*. Baden-Baden: Nomos, 2015, bod 12 a nasl.

33 Pokiaľ ide o ťažkosti spojené s vymedzením pojmu „podvod“, pozri napríklad DELMAS-MARTY, M.: 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. In: *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community, Brussels, November 1993*. Oak Tree Press Dublin, 1994. Pokiaľ ide o všeobecný prehľad, pozri tiež *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07, záverečná správa, 4. máj 2012.

34 Rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41).

35 Pozri napríklad definíciu uvedenú v Návrhu smernice Európskeho parlamentu a Rady o boji proti podvodom poškodzujúcim finančné záujmy Únie prostredníctvom trestného práva, COM (2012) 363 final. Pôvodným právnym základom návrhu bol článok 325 ods. 4 ZFEÚ. Počas rokovaní o návrhu bol právny základ zmenený na článok 83 ods. 2 ZFEÚ (stanovisko Rady v prvom čítaní, dokument Rady 6182/17 z 5. apríla 2017).

36 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 39); z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 71), a zo 17. júla 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 39).

37 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 74), a z 20. júna 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 42).

70. Pojem „iné protiprávne konanie“ však nie je uvedený v článku 325 ods. 2 ZFEÚ, ktorý členským štátom len ukladá povinnosť prijať na zamedzenie *podvodov* poškodzujúcich finančné záujmy Únie rovnaké opatrenia, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy. Tento rozdiel v znení sa dá vykladať dvoma spôsobmi.

71. Na jednej strane by sa dalo tvrdiť, že článok 325 ods. 2 ZFEÚ sa podobne ako článok 325 ods. 1 ZFEÚ vzťahuje na „podvody“ aj „iné protiprávne konanie“. Pri tejto argumentácii by článok 325 ods. 1 ZFEÚ predstavoval „všeobecné ustanovenie“, ktoré stanovuje referenčný rámec pre celý článok 325 ZFEÚ vrátane všetkých jeho odsekov. Bola by zdôraznená skutočnosť, že článok 325 ods. 1 ZFEÚ ukladá Únii a členským štátom všeobecnú povinnosť zamedziť podvody a iné protiprávne konanie „prostredníctvom opatrení, ktoré sa prijmú v súlade s týmto článkom“. Zároveň by sa zdôraznila zložitá legislatívna história tohto ustanovenia,[38] v dôsledku ktorej je akýkoľvek jasný zásah legislatívnej vôle ťažký vzhľadom na rýchlo po sebe nasledujúce zmeny tohto ustanovenia.

72. Na druhej strane by bolo rovnako možné odvolávať sa na jasný rozdiel v znení medzi článkom 325 ods. 1 ZFEÚ a článkom 325 ods. 2 ZFEÚ a tvrdiť, že článok 325 ods. 2 ZFEÚ sa vzťahuje len na opatrenia zamerané na zamedzenie podvodov, *ale nie* iného protiprávneho konania. Tieto dve ustanovenia upravujú odlišný rozsah povinnosti účinnosti a povinnosti asimilácie, ktoré sú v nich stanovené. Keby autori Zmlúv chceli, aby mali oba odseky rovnaký význam, prečo by im dali odlišné znenie? Keby chceli, aby oba pojmy uvedené v článku 325 ods. 1 ZFEÚ boli všeobecne uplatniteľné na celý článok, prečo by nezaviedli spojený tretí pojem, ktorý by zahŕňal oba tieto pojmy (zastrešujúci legislatívny termín)? Dajú sa uviesť aj ďalšie systematické tvrdenia: v článku 325 ods. 3 a 4 ZFEÚ je to isté rozlíšenie jednoznačne zachované a odvoláva sa len na podvody. Je teda ťažké považovať neuvedenie „iného protiprávneho konania“ v článku 325 ods. 2 len za „preklep“ autorov Zmluvy, samozrejme, pokiaľ títo autori neboli veľmi roztržití a neurobili preklep trikrát v jednom článku.

73. Celkovo považujem druhý prístup k výkladu za prijateľnejší. Na účely prejednávanej veci však nie som presvedčený o tom, že Súdny dvor by sa mal v skutočnosti k tejto otázke nejako vyjadrovať. O článku 325 ods. 2 ZFEÚ sa síce vedú rozsiahle diskusie, v prejednávanej veci však predstavuje falošnú stopu. Na všetky praktické účely platí, že ak sa pôsobnosť povinnosti v zmysle článku 325 ods. 1 ZFEÚ vykladá a chápe v spojení so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ, znamená to úplne totožnú povinnosť prijímať rovnocenné opatrenia na ochranu vnútroštátnych finančných záujmov a finančných záujmov EÚ.

c) Článok 325 ods. 1 ZFEÚ v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ

74. Keby sa aj vychádzalo z toho, že článok 325 ods. 2 ZFEÚ sa v prejednávanej veci neuplatní, stále je tu horizontálne uplatniteľná zásada lojálnej spolupráce zakotvená v článku 4 ods. 3 ZEÚ. Uvedená zásada v spojení so všeobecnou povinnosťou stanovenou v článku 325 ods. 1 ZFEÚ znamená povinnosť prijímať opatrenia proti protiprávnemu konaniu poškodzujúcemu finančné záujmy EÚ za analogických podmienok, ako sú tie, ktoré platia pre protiprávne konanie poškodzujúce vnútroštátne finančné záujmy.

75. Hmotnoprávne prekrývanie sa povinností uložených článkom 325 ods. 2 ZFEÚ a zásady lojálnej spolupráce podľa článku 4 ods. 3 ZEÚ má korene v genealógii prvého uvedeného ustanovenia. Článok 325 ods. 2 ZFEÚ predstavuje istým spôsobom kodifikáciu judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa zásady lojálnej spolupráce v tejto špecifickej oblasti.[39]

38 Poznámka pod čiarou 31 vyššie.

39 Rozsudok z 21. septembra 1989, Komisia/Grécko (68/88, EU:C:1989:339, body 24 a 25). Pokiaľ ide o potvrdenie tohto hmotnoprávneho prekrývania sa, pozri rozsudok z 8. júla 1999, Nunes a de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, bod 13), ktorý sa odvoláva na článok 5 Zmluvy ES a článok 209a prvý odsek Zmluvy ES.

76. Skutočnosť, že povinnosti stanovené v článku 4 ods. 3 ZEÚ majú prierezovú povahu a prenikajú celým právnym poriadkom EÚ, má aj ďalší následok. Povinnosť prijímať opatrenia na boj proti nezákonnej činnosti poškodzujúcej finančné záujmy EÚ za rovnocenných podmienok ako pri opatreniach na ochranu vnútroštátnych finančných záujmov sa neuplatňuje len v spojení s povinnosťami uloženými článkom 325 ods. 1 ZFEÚ: uplatňuje sa aj v spojení s konkrétnejšími povinnosťami vyplývajúcimi zo smernice o DPH. Keďže ustanovenia smernice o DPH sú bezpochyby najpodrobnejšími ustanoveniami v oblasti platenia a výberu dane, je možné náležite uskutočniť investigatívnejšiu analýzu na základe ustanovení tejto smernice. Budem sa nimi zaoberať v nasledujúcom oddiele týchto návrhov.

77. Predtým však stojí za zdôraznenie jedna záverečná poznámka: *opatrenia*, ktoré sa majú prijímať na zamedzenie podvodov a iného protiprávneho konania podľa článku 325 ods. 1 ZFEÚ a článku 4 ods. 3 ZEÚ, nemajú nevyhnutne trestnoprávnu povahu. Podmienkou je to, že opatrenia musia byť účinné a odradzujúce. Samozrejme, také opatrenie teda môže ako *ultima ratio* znamenať trestnoprávne sankcie. Pred dosiahnutím tejto úrovne však môže na účinné zamedzenie podvodov a iného protiprávneho konania postačovať širšia škála opatrení, akými sú správne, občianskoprávne alebo organizačné opatrenia.[40] Podobne opatrenia, ktoré majú členské štáty prijímať v súlade s článkom 325 ZFEÚ, nie sú obmedzené na opatrenia súvisiace s trestnou činnosťou alebo administratívnymi nezrovnalosťami, na ktoré sa už vzťahujú odvetvové právne predpisy EÚ.[41]

3. Smernica o DPH a zásada lojálnej spolupráce

78. Článok 206 smernice o DPH ukladá zdaniteľným osobám povinnosť zaplatiť DPH pri podaní daňového priznania podľa článku 250 uvedenej smernice. Členským štátom však poskytuje možnosť stanoviť iný termín na platbu. Článok 273 smernice o DPH umožňuje členským štátom prijímať opatrenia na zabezpečenie platby – môžu ukladať ďalšie povinnosti, ktoré považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým únikom.

79. Okrem týchto ustanovení však smernica o DPH nestanovuje nijaké ďalšie osobitné pravidlá na zabezpečenie riadneho výberu. Neupravuje nijaké konkrétne opatrenia alebo prípadné sankcie, ktoré sa majú prijať v prípade nezaplatenia dane v lehote stanovenej členskými štátmi v súlade s článkom 206 smernice o DPH.

80. Voľba primeraných sankcií je teda na voľnej úvahe členských štátov. Táto voľná úvaha však nie je neobmedzená: keď neexistuje špecifické ustanovenie stanovujúce sankciu v prípade porušenia právnej úpravy, článok 4 ods. 3 ZEÚ ukladá členským štátom povinnosť prijať účinné opatrenia na postihnutie správania poškodzujúceho finančné záujmy EÚ.[42] Tieto opatrenia sa musia uplatňovať za procesných a hmotnoprávnych podmienok obdobných podmienkam, ktoré sú uplatniteľné na porušenia vnútroštátneho práva podobného charakteru a závažnosti. Sankcie ukladané týmito opatreniami musia byť v každom prípade účinné, primerané a odradzujúce.[43]

40 Pozri napríklad rozsudok z 29. marca 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, bod 52), pokiaľ ide o článok 325 ZFEÚ v spojení s opatreniami na výber úrokov pri vymáhaní výhod neoprávnene získaných z rozpočtu Európskej únie.

41 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. októbra 2010, SGS Belgium a i. (C-367/09, EU:C:2010:648, body 40 a 42).

42 Pozri napríklad rozsudok z 28. októbra 2010, SGS Belgium a i. (C-367/09, EU:C:2010:648, bod 41).

43 Pozri napríklad rozsudky z 21. septembra 1989, Komisia/Grécko (68/88, EU:C:1989:339, bod 24), a z 3. mája 2005, Berlusconi a i. (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 65 a tam citovanú judikatúru).

81. V osobitnej oblasti DPH musia členské štáty bojovať proti daňovým únikom.[44] Všeobecnejšie a v súlade s ustálenou judikatúrou z článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že členské štáty musia prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečili, že splatná DPH bude na ich území vybratá v plnej výške.[45] Členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň.[46]

82. Dá sa to zhrnúť tak, že z týchto úvah vyplýva, že povinnosti uložené smernicou o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ jednoznačne prekračujú hranice predchádzania podvodom. Sú všeobecnejšie. Je jasné, že sa týkajú riadneho výberu dane. Zahŕňajú nie len pravidlá stanovené členskými štátmi na postihovanie porušení povinností čisto formálnej povahy, akými sú chybné priznania, ale aj oneskorené platby, pokiaľ neprekračujú rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v riadnom výbere DPH a v predchádzaní daňovým únikom.[47]

83. Môžem znova uviesť, že skutočnosť, že na také vnútroštátne opatrenia sa vzťahujú vyššie uvedené ustanovenia smernice o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ, podľa môjho názoru nedefinuje povahu vnútroštátnych opatrení. Podobne ako pri článku 325 ods. 1 ZFEÚ alebo skôr ešte viac,[48] zo smernice o DPH členským štátom nevyhnutne nevyplýva povinnosť ukladať sankcie trestnoprávnej povahy. Voľba prostriedkov je znova vecou voľnej úvahy členských štátov. Právo EÚ sa zaujíma o skutočný výsledok: účinné, primerané a odradzujúce opatrenia, ktoré zabezpečujú riadny výber dane a predchádzanie daňovým únikom.

4. Predbežný záver

84. V dôsledku predchádzajúcich úvah sa domnievam, že uplatniteľnými ustanoveniami na účely prejednávanej veci sú článok 4 ods. 3 ZEÚ, článok 325 ods. 1 ZFEÚ a články 206 a 273 smernice o DPH.

B. Odpoveď na prejudiciálne otázky

85. Teraz sa budem zaoberať jednotlivými otázkami položenými vnútroštátnym súdom z hľadiska vyššie uvedených uplatniteľných ustanovení práva EÚ.

86. Nasledujúce úvahy majú takúto štruktúru: po prvé sa budem zaoberať prvou časťou tretej otázky položenej vnútroštátnym súdom v súvislosti s Dohovorom PIF (1). Po druhé sa budem venovať prvej otázke týkajúcej sa povinnosti stanoviť rovnocenné sankcie (2). Po tretie spoločne preskúmam druhú otázku a druhú časť tretej otázky položenej vnútroštátnym súdom, ktorá sa týka povinnosti prijať účinné, odradzujúce a primerané sankcie za porušenia práva EÚ (3).

44 Pozri rozsudky z 26. februára 2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25); z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 36), a zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41).

45 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 19 a tam citovanú judikatúru).

46 Pozri napríklad rozsudok zo 17. júla 2008, Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37).

47 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 69); z 20. júna 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 38 a nasl.), a zo 17. júla 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 46).

48 Bod 77 týchto návrhov.

1. Prvá časť tretej otázky: Dohovor PIF

87. Vnútroštátny súd sa pýta, či pojem podvod v článku 1 Dohovoru PIF zahŕňa nezaplatenie alebo čiastočné či oneskorené zaplatenie DPH. Pýta sa, či v dôsledku toho článok 2 uvedeného dohovoru vyžaduje, aby členský štát potrestal také správanie odňatím slobody, ak sa týka súm prevyšujúcich 50 000 eur.

88. Odpoveď je nie. Ako som vysvetlil vyššie v bodoch 48 až 51 týchto návrhov, Dohovor PIF sa v prejednávanej veci neuplatní. Podľa môjho názoru porušenie zákona, ktoré je predmetom prejednávanej veci, nemožno zahrnúť pod pojem podvod v zmysle článku 1 ods. 1 písm. b) uvedeného dohovoru.

89. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na prvú časť tretej otázky takto: pojem podvod v článku 1 ods. 1 písm. b) Dohovoru PIF sa nevzťahuje na také porušenie zákona, aké je predmetom sporu vo veci samej, ktoré sa týka nezaplatenia riadne priznanej DPH v zákonom stanovenej lehote.

2. Prvá otázka: rozdielne prahové hodnoty a povinnosť stanoviť rovnocenné sankcie

90. Prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či je článok 10b legislatívneho dekrétu 74/2000 (v znení zmeny a doplnenia zavedeného legislatívnym dekrétom 158/2015), ktorý stanovuje vyššiu prahovú hodnotu trestnosti skutku v prípade nezaplatenia DPH (250 000 eur) než v prípade zrážkovej dane (150 000 eur), zlučiteľný s právom EÚ.

91. Táto otázka sa v podstate týka povinnosti stanoviť za porušenia práva EÚ sankcie obdobné alebo rovnocenné tým, ktoré sú upravené v prípade podobných porušení vnútroštátnych právnych predpisov. V kontexte prejednávanej veci táto povinnosť vyplýva z článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 325 ods. 1 ZFEÚ a vyššie uvedenými ustanoveniami smernice o DPH.

92. Odkazujúc špecificky na zásadu lojálnej spolupráce vyjadrenú v článku 4 ods. 3 ZEÚ Súdny dvor rozhodol, že členské štáty musia zabezpečiť, aby boli porušenia práva EÚ sankcionované za procesných a hmotnoprávnych podmienok „obdobných podmienkam, ktoré sú uplatniteľné na porušenia vnútroštátneho práva podobného charakteru a závažnosti…“. Vnútroštátne orgány okrem toho musia v súvislosti s porušeniami práva EÚ postupovať „rovnako starostlivo ako pri uplatňovaní zodpovedajúcich vnútroštátnych právnych predpisov“. [49]

a) Čo je „obdobný“ vnútroštátny systém?

93. V prejednávanej veci je problémom určenie referenčného rámca na posúdenie povinnosti stanoviť obdobné sankcie. Čo môžu byť porušenia vnútroštátneho práva *podobného* charakteru a závažnosti? Aký ďalší vnútroštátny legislatívny rámec môže v prejednávanej veci slúžiť ako referenčný bod?

94. V pripomienkach predložených Súdnemu dvoru sa uvádza, že odlišné prahové hodnoty zavedené legislatívnym dekrétom 158/2015 nepredstavujú porušenie povinnosti stanoviť obdobné alebo rovnocenné sankcie. Dôvody takého konštatovania sú však rozdielne.

49 Pozri rozsudky z 21. septembra 1989, Komisia/Grécko (68/88, EU:C:1989:339, body 24 a 25), a z 8. júla 1999, Nunes a de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, body 10 a 11).

95. Talianska vláda tvrdí, že tieto dve porušenia zákona nie sú vôbec porovnateľné. Komisia tvrdí, že rozdielne prahové hodnoty zavedené v článkoch 10a a 10b legislatívneho dekrétu 74/2000 sú porovnateľné, rozdiel sa však dá odôvodniť. Rakúska vláda uvádza menej obvyklé tvrdenie, podľa ktorého oblasť DPH už zo svojej podstaty nemôže spôsobovať nijaké problémy v súvislosti s povinnosťou stanoviť rovnocenné sankcie. DPH predstavuje príjmy pre členské štáty i Úniu. Finančné záujmy Únie v podobe príjmov z DPH sú preto vždy chránené presne takým istým spôsobom ako vnútroštátne finančné záujmy.

96. V prejednávanej veci je posúdenie obdobných sankcií v podstate obmedzené na určenie toho, či možno systém DPH porovnať s priamym zdanením na účely posúdenia povinnosti stanoviť obdobné sankcie.

97. V tomto smere sú možné dva prístupy.

98. Podľa prvého, *užšieho* prístupu, ktorý zodpovedá prístupu presadzovanému rakúskou vládou, možno systém DPH považovať za ostrov sám pre seba.[50] Jeho jedinečné a zvláštne vlastnosti a fungovanie znemožňujú porovnanie s akýmkoľvek iným systémom zdanenia alebo zdrojom príjmov. Keďže DPH je zdrojom vnútroštátnych príjmov *a* príjmov EÚ, povinnosť stanoviť obdobné sankcie bude vždy splnená *per se*.

99. Chápem, prečo je možné navrhnúť taký prístup v súvislosti so špecifickejšími a konkrétnejšími otázkami, pri ktorých môže existovať viac rozdielov ako podobností v systéme a výbere DPH. Pri súčasnom stave práva by však bol taký prístup problematický a nelogický. Zbavil by obsahu kľúčovú požiadavku na prijatie analogických alebo podobných opatrení – „povinnosť asimilácie“. Asimiláciu (ekvivalenciu) by nebolo možné posudzovať. Jej meradlo by totiž bolo kruhové, porovnávala by sa sama so sebou.[51]

100. Pri druhom, *širšom* prístupe k porovnateľnosti je referenčný rámec na vyššej úrovni abstrakcie, pričom sa vo vnútroštátnom právnom systéme hľadá najbližšia možná analógia s príslušným porušením práva EÚ. Pri abstraktnejšom a panoramatickejšom pohľade je tiež jasné, že nijaká daň nie je ostrovom samým pre seba; každá daň je časťou (zdaniteľného) kontinentu, časťou pevniny.

101. Podľa môjho názoru si „povinnosť asimilácie“ vyžaduje takýto širší prístup k porovnateľnosti, aby bolo možné zistiť príslušné porušenia vnútroštátneho práva, ktoré majú podobný charakter a závažnosť, najmä v oblasti ochrany finančných záujmov Únie. Prirodzene, výhodou je v tomto smere štrukturálne, systémové porovnávanie. Požiadavka úplnej totožnosti by spôsobila, že by bolo veľmi ťažké nájsť rovnocenné zdroje príjmov alebo výdavkov v členských štátoch. Porušenia súvisiace s DPH vzhľadom na osobitosť systému výberu dane nemožno nikdy považovať za analogické s porušeniami pri iných daniach.

50 Pokiaľ ide o podobný prístup, pozri tiež DELMAS-MARTY, M.: Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation. In: c. d., s. 97; WALDHOFF, C.: AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]. In: CALLIESS, CH., RUFFERT, M.: *EUV/AEUV Kommentar*. 5. vyd. München: C. H. Beck, 2016, bod 10; SPITZER, H., STIEGEL, U.: AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]. In: von der GROEBEN, H., SCHWARZE, J., HATJE, A.: *Europäisches Unionsrecht*. Baden-Baden: Nomos, 2015, bod 44.

51 Samozrejme, pokiaľ by sa jedného dňa už posudzovanie asimilácie (alebo ekvivalencie) neuskutočňovalo *interne* (v rámci členského štátu), ale skôr *externe* (porovnaním prístupov jednotlivých členských štátov). Z *pragmatického* hľadiska možno taká zmena právnej úpravy bude jedného dňa skutočne nevyhnutná, ak bude harmonizovaných stále viac a viac vnútroštátnych právnych systémov, v dôsledku čoho už nebudú existovať nijaké vhodné vnútroštátne porovnávacie ukazovatele. Zo *systémového* hľadiska by taký spôsob posudzovania vhodnosti postupov alebo prostriedkov nápravy možno lepšie podporil myšlienku podobnosti, ktorá by mala byť súčasťou vnútroštátneho uplatňovania práva EÚ, namiesto porovnávacích kritérií, ktoré v skutočnosti ešte viac zdôrazňujú potenciálne rozdiely.

102. Naopak, v jednotlivých prípadoch týkajúcich sa uplatňovania zásady nediskriminácie alebo zásady ekvivalencie na nesúrodé procesné predpisy alebo prostriedky nápravy je prístup automaticky omnoho konkrétnejší a oveľa užší. V takom prípade môžu konkrétne a špecifické rozdiely medzi priamymi a nepriamymi daňami posudzované na takej úrovni abstrakcie veľmi dobre spôsobiť, že jednotlivé situácie nebudú porovnateľné. [52]

103. V každom prípade Súdny dvor už taký širší prístup uplatnil v rozsudku Taricco. Keď Súdny dvor uvádzal informácie, na základe ktorých mal vnútroštátny súd uskutočniť posúdenie rovnocennosti režimov v súvislosti s premlčacími lehotami vo veciach týkajúcich sa únikov DPH, odvolal sa na premlčacie lehoty platné v oblasti dovozných ciel z tabakových výrobkov. [53]

104. V prejednávanej veci je najviac analogický s trestným činom nezaplatenia DPH podľa článku 10b legislatívneho dekrétu 74/2000 trestný čin nezaplatenia zrážkovej dane zástupcom daňovníka v zmysle článku 10a toho istého dekrétu. Oba trestné činy vykazujú množstvo podobností: ich všeobecným cieľom je zabezpečiť výber dane. Oba trestné činy sa týkajú správania súvisiaceho s nezaplatením v zákonom stanovenej lehote. Systémový paralelizmus oboch ustanovení vyplýva zo samotnej talianskej právnej úpravy, v rámci ktorej sú oba trestné činy upravené v tom istom legislatívnom akte v úzko prepojených paralelných ustanoveniach.

105. Nevidím preto nijaký osobitný logický problém v konštatovaní, že článok 10a je ustanovením „obdobným“ článku 10b legislatívneho dekrétu 74/2000. Oba trestné činy sú porovnateľné. Ďalšou otázkou potom je, či sa rozdielne prahové hodnoty upravené v oboch ustanoveniach dajú odôvodniť.

b) Odôvodnené rozlišovanie?

106. Talianska vláda sa pokúsila vysvetliť dôvody, pre ktoré sa zákonodarca rozhodol stanoviť rozdielne prahové hodnoty pre nezaplatenie DPH a zrážkovej dane.

107. Po prvé hneď na úvod talianska vláda na pojednávaní objasnila, že na zdaniteľné osoby sa nevzťahuje systém trestných činov nezaplatenia priamych daní. Trestný čin upravený v článku 10a sa netýka daňovníka, ale osoby povinnej odviesť zrážkovú daň namiesto neho.

108. Po druhé talianska vláda okrem všeobecných štrukturálnych rozdielov vyplývajúcich z priameho a nepriameho charakteru dane uviedla osobitné dôvody rozlišovania. Týkajú sa vyššieho stupňa závažnosti a zložitejšieho odhaľovania a výberu.

109. Na jednej strane pokiaľ ide o nezaplatenie zrážkovej dane vyplývajúcej z potvrdenia vydanému daňovníkovi, ktorému je daň zrazená, talianska vláda vysvetlila, že článok 10a sa netýka len nezaplatenia, ale aj vystavenia nesprávneho dokumentu. Odhalenie nezaplatenia a výber dane sú preto sťažené vzhľadom na to, že osoba zastupujúca daňovníka získa potvrdenie, ktoré ju oslobodzuje od povinnosti platby vo vzťahu k správnemu orgánu.

52 Domnievam sa, že práve v takom špecifickom kontexte taliansky ústavný súd rozhodol, že články 10a a 10b legislatívneho dekrétu, ktorý je predmetom prejednávanej veci, nie sú porovnateľné. Pozri rozsudok talianskeho ústavného súdu z 12. mája 2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). V širšom zmysle aj Súdny dvor vo svojej judikatúre konštatoval, že priame a nepriame dane nie sú porovnateľné, ale opäť v odlišnej súvislosti (tiež v oblasti DPH, ale vo veci týkajúcej sa práva daňovníka na vrátenie dane, nie v súvislosti s ukladaním sankcií členskými štátmi). Pozri rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, body 44 a 45).

53 Rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 48). Súdny dvor podobne konštatoval v rozsudku z 29. marca 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, bod 52), že členské štáty sú na základe článku 325 ZFEÚ a pri neexistencii osobitnej právnej úpravy EÚ, „pokiaľ ich vnútroštátne právo stanovuje výber úrokov v rámci vymáhania rovnakého typu výhod, ktoré boli neoprávnene získané z ich vnútroštátnych rozpočtov, povinné obdobným spôsobom vyberať úroky pri vymáhaní výhod neoprávnene získaných z rozpočtu Únie“.

110. Na druhej strane pokiaľ ide o nezaplatenie zrážkovej dane vyplývajúcej z ročného daňového priznania podaného osobou oprávnenou na zrazenie dane, talianska vláda uviedla, že vyšší stupeň závažnosti vyplýva z následkov, ktoré môže mať nezaplatenie pre daňovníkov, ktorých táto osoba zastupuje, lebo im hrozí, že budú musieť zaplatiť dlžnú daň dvakrát.

111. V súvislosti s oboma týmito dôvodmi bolo uvedené, že podľa vnútroštátneho zákonodarcu problematické odhaľovanie porušení,[54] ako aj rozdielne chránené záujmy odôvodňujú rozlišovanie medzi predmetnými prahovými hodnotami.

112. Je prirodzené, že niektoré tvrdenia uvedené talianskou vládou sa dajú považovať za presvedčivejšie než iné. Rovnako stále nemusí byť jasné, čo presne sa stalo v roku 2015, že to viedlo k náhlej potrebe rozlišovať medzi prahovými hodnotami pri oboch trestných činoch, a predtým, keď boli oba trestné činy upravené rovnako, to neexistovalo.

113. Myslím si však, že práve otázky ako táto sú oblasťou, v ktorej môžu členské štáty robiť vlastné legislatívne rozhodnutia. Talianska vláda podľa môjho názoru uviedla prijateľné dôvody, pre ktoré sa rozhodla rozlišovať medzi prahovými hodnotami. Navyše preukázala, že v tomto smere došlo na vnútroštátnej úrovni k poradnému procesu. Pokiaľ má rozsah procesnej voľnej úvahy a inštitucionálnej autonómie v tejto oblasti nejaký význam, nemalo by byť úlohou Súdneho dvora spochybňovať vnútroštátne legislatívne rozhodnutia, ktoré sú navyše súčasťou širšej a komplexnej legislatívnej štruktúry daňových právnych predpisov členských štátov.

114. V dôsledku toho konštatujem, že článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 325 ods. 1 ZFEÚ a smernicou o DPH nebránia vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré na účely určenia trestnosti správania spočívajúceho v nezaplatení dane v zákonom stanovenej lehote stanovujú finančnú prahovú hodnotu, ktorá je vyššia pre DPH ako pre zrážkovú daň.

3. Druhá otázka a druhá časť tretej otázky: zánik trestnoprávnej zodpovednosti a účinné a odradzujúce sankcie

115. Vnútroštátny súd ďalej vyjadril pochybnosti o vplyve, ktorý môžu mať na účinnosť a odradzujúci charakter trestnoprávnych sankcií upravených legislatívnym dekrétom 74/2000 dve zmeny zavedené legislatívnym dekrétom 158/2015.

116. Po prvé druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 325 ods. 1 ZFEÚ a smernicou o DPH bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej trestnoprávna zodpovednosť osôb zodpovedných v daňovej oblasti zaniká, pokiaľ subjekt, ktorý zastupujú, zaplatí dlžnú DPH vrátane úrokov a správnych sankcií vyplývajúcich z oneskorenej platby pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní. Vnútroštátny súd poukazuje na to, že taliansky systém týmto osobám neukladá nijakú ďalšiu sankciu, dokonca ani správnej povahy.

117. Po druhé druhou časťou tretej otázky sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 325 ods. 1 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zbavuje trestnoprávnej a správnej zodpovednosti tieto osoby zodpovedné za daňové otázky v prípade nezaplatenia, čiastočnej alebo oneskorenej platby DPH v súvislosti so sumami zodpovedajúcimi trojnásobku alebo päťnásobku minimálnej prahovej hodnoty 50 000 eur stanovenej v Dohovore PIF.

118. Obe otázky sa týkajú povinnosti členských štátov prijať účinné a odradzujúce sankcie. Obe tieto otázky postupne preskúmam v tomto oddiele.

54 Pokiaľ ide o problematické zisťovanie porušení, pozri rozsudok z 25. februára 1988, Drexl (299/86, EU:C:1988:103, body 22 a 23).

a) Nový dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti

119. Komisia sa domnieva, že druhá otázka týkajúca sa nového dôvodu zániku trestnoprávnej zodpovednosti zavedeného legislatívnym dekrétom 158/2015 (nový článok 13 ods. 1 legislatívneho dekrétu 74/2000) by mala byť vyhlásená za neprípustnú. Tvrdí, že vzhľadom na to, že prahová hodnota trestného činu v oblasti DPH (250 000 eur) v prejednávanej veci nebola dosiahnutá (dlžná suma predstavovala 175 272 eur), tento dôvod sa v tejto veci nemohol uplatniť.

120. Súhlasím. Ak sa totiž Súdny dvor rozhodne postupovať podľa odpovedí, ktoré navrhujem na prvú a tretiu otázku, nebude potrebné odpovedať na druhú otázku. Aby som však bol Súdnemu dvoru nápomocný v plnom rozsahu, stručne načrtnem odpoveď na túto osobitnú otázku pre prípad, že by Súdny dvor dospel k inému záveru.

121. Vo všeobecnosti [55] povinnosť stanoviť účinné, odradzujúce a primerané sankcie na ochranu finančných záujmov Únie vyplýva z dvoch prameňov práva EÚ. Z povinnosti lojálnej spolupráce podľa článku 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva požiadavka účinne a odradzujúcim spôsobom bojovať proti porušeniam povinnosti platiť DPH v zmysle článkov 206 a 273 smernice o DPH: členské štáty majú všeobecnú povinnosť prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečili, že splatná DPH bude na ich územiach vyberaná v plnej výške. [56] To isté vyplýva aj z článku 325 ods. 1 ZFEÚ, podľa ktorého musia členské štáty zamedziť podvody a iné protiprávne konanie poškodzujúce finančné záujmy EÚ prostredníctvom účinných a odradzujúcich opatrení. [57]

122. Nový dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti, ktorý je predmetom prejednávanej veci, podľa môjho názoru neporušuje povinnosť ukladať účinné a odradzujúce sankcie.

123. Po prvé povinnosť prijať primerané, účinné a odradzujúce sankcie v oblasti DPH vo všeobecnosti nevyhnutne neznamená povinnosť ukladať sankcie trestnoprávnej povahy. [58] V určitých prípadoch si totiž závažnosť porušenia môže vyžadovať trestnosť skutku ako jediné riešenie zaručujúce účinnosť a odradzujúci charakter. [59] Mimo takých špecifických a závažných prípadov však môžu mať uplatniteľné sankcie podobu správnych sankcií, trestných sankcií alebo kombinácie oboch týchto sankcií. [60]

124. V súvislosti s DPH nezaplatenie *riadne* priznanej dane v zákonom stanovenej lehote nemožno považovať za natoľko závažné, aby si povinnosť prijať účinné a odradzujúce opatrenia nevyhnutne vyžadovala uloženie trestnoprávnych sankcií. [61] Členské štáty môžu, samozrejme s náležitým prihliadnutím na svoju hospodársku a sociálnu situáciu, prijať také sankcie v prípadoch, ktoré považujú za dostatočne závažné, pri dodržaní zásady proporcionality. Nedá sa však povedať, že právo EÚ si vyžaduje trestnosť takého správania.

55 Pozri body 52 až 84 týchto návrhov.

56 Rozsudky zo 17. júla 2008, Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37); z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25), a z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 36).

57 Rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26), a z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 37).

58 Pozri tiež body 77 a 83 týchto návrhov.

59 Rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 39). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Komisia/Rada (C-176/03, EU:C:2005:311, bod 43).

60 Rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 34), a z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 39).

61 Treba poukázať na to, že z komparatívneho hľadiska nie všetky členské štáty uvažujú o trestnoprávnych sankciách za konanie spojené s nezaplatením DPH v zákonom stanovenej lehote. Zdá sa, že v tomto smere existujú značné odchýlky.

125. Po druhé účinnú a odradzujúcu povahu opatrení stanovených talianskymi právnymi predpismi na zabezpečenie výberu DPH je potrebné posúdiť zo širšieho systémového hľadiska. Treba náležite zohľadniť vzájomné pôsobenie jednotlivých trestných a správnych sankcií uplatniteľných v prípade nezaplatenia DPH v zákonom stanovenej lehote. [62]

126. Talianska vláda vysvetlila, že podľa článku 13 ods. 1 legislatívneho dekrétu 471/1997 sa na subjekty povinné platiť daň v každom prípade vzťahuje systém správnych sankcií, ktoré môžu dosiahnuť 30 % nezaplatenej sumy plus úroky. Z legislatívnej histórie predmetnej právnej úpravy vyplýva, že pri zmene prahovej hodnoty v legislatívnom dekréte 158/2015 bola náležite zohľadnená existencia správnych sankcií, ktoré sa naďalej uplatňujú v prípadoch, v ktorých nie je dosiahnutá prahová hodnota pre trestnoprávne sankcie. [63] Rovnako nový dôvod zániku trestnosti skutku súvisiaci so zaplatením predstavuje legislatívne rozhodnutie umožniť vyhnúť sa trestnoprávnej zodpovednosti v prípade, že subjekt povinný platiť daň splatí svoje dlhy vrátane dlžnej dane, úrokov a správnych sankcií. Aj v tejto situácii zákonodarca považoval správne sankcie pre subjekty povinné platiť daň za postačujúce. [64]

127. Inými slovami, zodpovedný konateľ právnickej osoby dlhujúcej daň sa síce môže vyhnúť trestnoprávnej zodpovednosti, pokiaľ táto právnická osoba nakoniec daň zaplatí, uvedený subjekt, ktorý je primárne zodpovedný, však bude aj tak musieť zaplatiť úroky a správne sankcie za oneskorenú platbu.

128. V tejto fáze môže byť užitočné ustúpiť o krok späť a pokúsiť sa uvidieť les, nielen jednotlivý strom. Čo je cieľom trestnosti oneskoreného zaplatenia dlžných súm do verejného rozpočtu? Možno na rozdiel od iných trestných činov, pri ktorých bola spôsobená škoda, ktorú nemožno odčiniť, a pri ktorých je prvoradým cieľom sankcie potrestať a napraviť páchateľa, pri fiškálnych alebo daňových trestných činoch je cieľom *aj* použiť hrozbu trestnoprávnej sankcie na vymoženie platby v jednotlivom prípade, a teda podpora dodržiavania zákona v budúcnosti vo všeobecnosti. Inými slovami, trestnosť skutku nie je sama osebe jediným účelom. Ďalším pravdepodobným účelom sankcie je udržať primerané daňové príjmy a zabezpečiť dodržiavanie zákona. Pri takejto logike fakt, že páchateľ dostane poslednú šancu splniť si povinnosť, skôr než sa začne hlavné pojednávanie, v skutočnosti nebráni účinnosti vymáhania: práve naopak. [65]

129. Vzhľadom na to dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti zavedený do článku 13 legislatívneho dekrétu 74/2000 podporuje dodržiavanie zákona, a teda posilňuje účinnosť a odradzujúci charakter systému vymáhania. Účinnosť sankcií je spojená s motivovaním k zaplateniu dane. Odradzujúci charakter je zabezpečený potrebou získať nielen istinu, ale aj vzniknuté úroky a zodpovedajúcu sumu správnych sankcií.

130. Môžem pripomenúť, že v minulosti Súdny dvor konštatoval, že progresívny systém sankcií je vhodný na dosiahnutie riadneho výberu dane. [66] Rozhodol tiež, že úroky predstavujú primeranú sankciu vo veciach týkajúcich sa porušení formálnej povahy. [67]

62 Možno tiež uviesť, že súvisiaca otázka týkajúca sa zásady *ne bis in idem* je predmetom veci Menci, v ktorej Súdny dvor zatiaľ nerozhodol. Vzhľadom na závažnosť otázok vyvolaných rozsudkom Európskeho súdu pre ľudské práva z 15. novembra 2016, A a B v. Nórsko (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, Veľká komora), v súvislosti s výkladom článku 50 Charty bola vec pridelená Veľkej komore a znovu sa začala ústna časť konania. Pozri uznesenie Súdneho dvora (Veľká komora) z 25. januára 2017, Menci (C-524/15, neuverejnené, EU:C:2017:64).

63 Pozri vysvetlivky k článku 8 (ktorým bol pozmenený článok 10b legislatívneho dekrétu 74/2000) v dôvodovej správe pripojenej k návrhu legislatívneho dekrétu (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) z 26. júna 2015.

64 Pozri tamže, vysvetlivky k článku 11 (ktorým bol pozmenený článok 13 legislatívneho dekrétu 74/2000).

65 Práve preto zrejme právne poriadky mnohých členských štátov obsahujú rôznym spôsobom naformulované ustanovenia o zastavení trestného stíhania vo veci nezaplatenia daní, poplatkov alebo príspevkov na sociálne zabezpečenie, pokiaľ dôjde k úplnému splateniu dlhu pred začiatkom hlavného pojednávania.

66 Rozsudok z 20. júna 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 40).

67 Pokiaľ ide o porušenia formálnych povinností, pozri rozsudok zo 17. júla 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 46 a tam citovanú judikatúru).

131. Nakoniec je potrebné uvedomiť si, že pri ukladaní účinných a odradzujúcich sankcií v rámci pôsobnosti práva EÚ musia členské štáty dodržiavať aj zásadu proporcionality. Z prípravných dokumentov legislatívneho dekrétu 158/2015 vyplýva, že taliansky zákonodarca sa rozhodol prijať progresívnu škálu správnych a trestnoprávnych sankcií. S prihliadnutím na úvahy týkajúce sa proporcionality vyhradil trestnoprávne sankcie pre najzávažnejšie prípady. V tejto súvislosti možno dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti, ktorý je predmetom prejednávanej veci, považovať aj za ďalšie zohľadnenie úvah týkajúcich sa proporcionality v rámci celkového systému vymáhania dane.

b) Relevantnosť prahovej hodnoty 50 000 eur stanovenej v Dohovore PIF

132. Pokiaľ ide o druhú časť tretej otázky položenej vnútroštátnym súdom, nemyslím si, že prahová hodnota v zmysle Dohovoru PIF je vhodným referenčným bodom na posúdenie účinnosti sankcií mimo rámca vymedzeného týmto konkrétnym právnym nástrojom.

133. Po prvé a predovšetkým ako som vysvetlil v bodoch 48 až 51 týchto návrhov, predmetné porušenie zákona nepatrí do pôsobnosti Dohovoru PIF. Prahová hodnota stanovená v Dohovore PIF je relevantná len pre špecifický trestný čin podvodu.

134. Po druhé chcem ako subsidiárnu poznámku uviesť, že prahová hodnota 50 000 eur stanovená v článku 2 Dohovoru PIF sa uplatňuje len ako kritérium na určenie minimálnej sumy, nad hranicu ktorej sa má podvod považovať za natoľko závažný, že možno uložiť *postihy vrátane zbavenia slobody, čo môže viesť k vydaniu stíhaných osôb*. Prahová hodnota 50 000 eur sa však neuplatňuje dokonca ani ako všeobecná prahová hodnota pre trestnosť skutku ako takú.

135. Nemyslím si preto, že by dokonca bolo možné odvolávať sa na prahovú hodnotu uvedenú v Dohovore PIF na účely širšej analógie. V takej veci, akou je prejednávaná vec, nie je vôbec relevantná.

c) Predbežný záver

136. V dôsledku toho navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú otázku a druhú časť tretej otázky takto: povinnosť stanoviť účinné, odradzujúce a primerané sankcie na zabezpečenie riadneho výberu DPH vyplývajúca z článku 325 ods. 1 ZFEÚ a článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení so smernicou o DPH nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, aká je predmetom prejednávanej veci, ktorá stanovuje systém správnych sankcií a súčasne zbavuje fyzické osoby zodpovedné v daňovej oblasti:

– trestnoprávnej a správnej zodpovednosti za nezaplatenie riadne priznanej DPH v zákonom stanovenej lehote v súvislosti so sumami zodpovedajúcimi trojnásobku alebo päťnásobku minimálnej prahovej hodnoty 50 000 eur stanovenej v Dohovore PIF;

– trestnoprávnej zodpovednosti, pokiaľ subjekt, v mene ktorého konajú, s oneskorením zaplatí dlžnú DPH, ako aj úroky a sumy správnych sankcií pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní.

C. Účinky potenciálnej nezlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy s právom EÚ

137. V týchto návrhoch navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky položené vnútroštátnym súdom v tom zmysle, že príslušné ustanovenia práva EÚ *nebránia* zmenám zavedeným legislatívnym dekrétom 158/2015. Pokiaľ Súdny dvor dospeje k rovnakému záveru, nebude potrebné zaoberať sa potenciálnymi (časovými) účinkami konštatovania nezlučiteľnosti v prejednávanej veci.

138. Ak by Súdny dvor rozhodol inak, bolo by potrebné zaoberať sa účinkami nezlučiteľnosti vnútroštátneho práva s právom EÚ. Predovšetkým by bolo potrebné preskúmať praktické dôsledky vyplývajúce zo zásady prednosti práva EÚ, t. j. požiadavky neuplatniť vnútroštátne ustanovenia, ktoré sú v rozpore s právom EÚ. Muselo by sa to vykonať z hľadiska prejednávanej veci, v ktorej dotknuté vnútroštátne ustanovenia predstavujú *priaznivejšie* trestnoprávne ustanovenia v prebiehajúcom trestnom konaní.

139. Aby som bol Súdnemu dvoru nápomocný v plnom rozsahu, uvediem niekoľko záverečných úvah k tejto otázke, lebo vnútroštátny súd ju výslovne položil a oprávnené subjekty o nej diskutovali na ústnom pojednávaní.

140. Vnútroštátny súd vyjadril názor, že keby sa zmeny a doplnenia uskutočnené legislatívnym dekrétom 158/2015 mali považovať za nezlučiteľné s právom EÚ, následné neuplatnenie priaznivejších ustanovení by nebolo v rozpore so zásadou zákonnosti ani so zásadou *lex mitior* zakotvenou v článku 49 ods. 1 Charty. Po prvé neuplatnenie vnútroštátnych ustanovení zmenených a doplnených legislatívnym dekrétom 158/2015 by znamenalo (opätovné) uplatnenie predchádzajúceho znenia týchto ustanovení platných v čase skutkových okolností. Po druhé pokiaľ by boli nové ustanovenia vyhlásené za nezlučiteľné s právom EÚ, nikdy neboli právoplatnou súčasťou talianskeho právneho poriadku. Keďže rozhodnutia Súdneho dvora v prejudiciálnych konaniach majú účinok *ex tunc*, ustanovenia, ktoré v nich Súdny dvor vykladá, sa musia uplatňovať spôsobom uvedeným Súdnym dvorom aj v právnych vzťahoch, ktoré rozsudku predchádzali a zatiaľ sa neskončili.

141. Komisia a talianska vláda na pojednávaní spochybnili tieto tvrdenia. Podľa všetkého zastávajú názor, že priaznivejšie ustanovenia vnútroštátneho práva v prejednávanej veci nemožno neuplatniť, *aj keby* boli tieto ustanovenia vyhlásené za nezlučiteľné s právom EÚ.

142. Súhlasím s Komisiou a talianskou vládou. Podľa môjho názoru zásada zákonnosti bráni možnosti vylúčiť uplatnenie priaznivejších trestnoprávnych ustanovení počas prebiehajúceho trestného konania, aj pokiaľ by bola konštatovaná nezlučiteľnosť týchto priaznivejších ustanovení s právom EÚ. Inými slovami, v takej veci, akou je prejednávaná vec, sa zásada prednosti ustanovení práva EÚ, ktoré členským štátom ukladajú povinnosť prijať účinné, odradzujúce a obdobné sankcie, musí uplatniť spôsobom zlučiteľným s ďalšími pravidlami, ktoré majú v právnom poriadku EÚ rovnaké postavenie: so zásadou *lex mitior* upravenou v článku 49 ods. 1 Charty v spojení s ochranou legitímnej dôvery a právnou istotou posudzovanou v špecifickom kontexte trestného práva.

143. Je nesporné, že podľa zásady prednosti práva EÚ je účinkom ustanovení Zmlúv a priamo uplatniteľných ustanovení sekundárneho práva už aj z dôvodu nadobudnutia ich účinnosti strata uplatniteľnosti vnútroštátnych ustanovení, ktoré sú s nimi v rozpore. [68]

144. Povinnosť neuplatnenia predstavuje asi najdôraznejší účinok tejto zásady. Praktické následky zásady prednosti v jednotlivých prípadoch je však potrebné zvážiť a zosúladiť so všeobecnou zásadou právnej istoty a špecificky v oblasti trestného práva aj so zásadou zákonnosti. Povinnosť členských štátov zabezpečiť účinný výber zdrojov EÚ napokon nemôže byť v protiklade s právami zaručenými Chartou, [69] ktorá upravuje aj základné zásady zákonnosti, *lex mitior* a právnej istoty.

68 Pozri napríklad rozsudky z 9. marca 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, bod 17), a zo 14. júna 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, bod 73 a tam citovanú judikatúru).

69 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. marca 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 23).

145. V nasledujúcej analýze uvediem, že zásada zákonnosti, ktorú treba správne chápať nielen minimalisticky (1), ale v širšom zmysle tak, že zahŕňa aj pravidlo *lex mitior* spolu s povinnosťou posilnenej právnej istoty v trestných veciach (2), vyžaduje, že v prejednávanej veci nemožno vylúčiť uplatnenie priaznivejších ustanovení legislatívneho dekrétu 158/2015 (3). Posledný uvedený záver platí bez ohľadu na to, či by bola prípadne vyhlásená ich nezlučiteľnosť s právom EÚ, pokiaľ ide o primárne právo (článok 325 ods. 1 ZFEÚ) alebo smernicu o DPH.

1. „Jadro“ zásady zákonnosti: zákaz retroaktivity

146. Zo zásady zákonnosti zakotvenej v článku 49 ods. 1 Charty vyplýva v prvom rade a predovšetkým zákaz retroaktivity. Je upravený v prvých dvoch vetách tohto ustanovenia.[70] Podľa článku 52 ods. 3 Charty zodpovedá článku 7 Európskeho dohovoru o ľudských právach (ďalej len „EDĽP“).

147. Dá sa povedať, že „jadro“ zásady zákonnosti, ktorá predstavuje najsilnejšie a najšpecifickejšie vyjadrenie zásady právnej istoty,[71] sa vzťahuje len na *hmotnoprávne* prvky definície porušení zákona a sankcií. Dôsledkom tejto zásady je to, že zákon musí jasne vymedzovať porušenia a tresty za ne, ktoré sa uplatňujú v čase spáchania trestného činu alebo opomenutia. Táto podmienka je splnená, pokiaľ jednotlivci môžu zo znenia relevantného ustanovenia a v prípade potreby za pomoci výkladu poskytnutého v judikatúre zistiť, aké konania alebo opomenutia zakladajú ich trestnú zodpovednosť.[72] Tieto požiadavky však nezakazujú postupné objasňovanie pravidiel trestnej zodpovednosti prostredníctvom súdneho výkladu pod podmienkou, že výsledok je primerane predvídateľný.[73]

148. V dôsledku toho pokiaľ vnútroštátne právo v znení platnom v čase skutkových okolností v spore vo veci samej neobsahovalo výslovné ustanovenia zakladajúce trestnosť určitého správania, „zásada zákonnosti trestu, ako je stanovená v článku 49 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie, zakazuje potrestanie takéhoto konania, a to aj v prípade, ak je vnútroštátna právna úprava v rozpore s právom Únie“.[74]

149. „Jadro“ zásady zákonnosti vyjadrené v prvej a druhej vete článku 49 ods. 1 Charty tak zakazuje retroaktívne uplatnenie novej trestnoprávnej úpravy vymedzujúcej trestné činy a tresty, ktorá nebola v platnosti v čase spáchania trestného činu. V tejto súvislosti treba zdôrazniť dve veci: obmedzenie na *hmotnoprávne* prvky skutku a trestu a zameranie na *jeden špecifický moment* v čase – keď došlo k spáchaniu skutku alebo opomenutia.

2. Širšie chápanie zásady zákonnosti: lex mitior a právna istota v trestných veciach

150. Obsah záruk stanovených v článku 49 ods. 1 sa tu však nekončí. Podľa môjho názoru je skutočný obsah záruk upravených v článku 49 ods. 1 širší z oboch hľadísk, ktoré som práve načrtol: z hmotnoprávneho i časového hľadiska.

70 Aj pred vstupom Charty do platnosti bola zásada, podľa ktorej trestnoprávne ustanovenia nemôžu mať retroaktívny účinok, považovaná za jednu zo všeobecných zásad práva, ktorých dodržiavanie zabezpečuje Súdny dvor. Pozri napríklad rozsudky z 10. júla 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, bod 22); z 13. novembra 1990, Fédesa a i. (C-331/88, EU:C:1990:391, bod 42); zo 7. januára 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, bod 63); z 15. júla 2004, Gerekens a Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, bod 35), a z 29. júna 2010, E a F (C-550/09, EU:C:2010:382, bod 59).

71 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júna 2008, Intertanko a i. (C-308/06, EU:C:2008:312, bod 70), a z 28. marca 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 162).

72 Pozri napríklad rozsudky z 3. mája 2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, bod 50); z 31. marca 2011, Aurubis Balgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, bod 42), a z 28. marca 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 162).

73 Pozri rozsudok z 28. marca 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 167 a tam citovanú judikatúru).

74 Pozri napríklad rozsudky zo 7. januára 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, bod 63), a z 28. júna 2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, bod 55).

151. Bez podrobnejších diskusií o tom, čo presne je pokryté z *hmotnoprávneho hľadiska*, možno stačí jednoducho pripomenúť, že ani v rámci EDĽP presná pôsobnosť článku 7 ods. 1 zďaleka nie je jasná. Najmä pojem „trest“ a jeho pôsobnosť sa v rámci judikatúry do istej miery vyvíja. Veľká komora Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) prednedávnom v rozsudku Del Río Prada pripomenula, že rozdiel medzi „trestom“ („hmotnoprávny aspekt“, na ktorý by sa mal vzťahovať článok 7 ods. 1 EDĽP) a opatrením, ktoré sa týka výkonu alebo vynútenia trestu (smerujúcim skôr k prvkom „procesného hľadiska“), nie je jednoznačný.[75] ESĽP uskutočnil širšie posúdenie založené okrem iného na povahe a účele opatrenia, jeho charakterizácii v rámci vnútroštátneho práva a jeho účinkoch.

152. Dalo by sa veľa uviesť v prospech takého posúdenia zameraného na účinky alebo vplyv, ktoré sa menej zaoberá finesami jednotlivých vnútroštátnych taxonómií, ktoré môžu byť, samozrejme, v jednotlivých členských štátoch odlišné, a konkrétnejšie sa sústredí na skutočné uplatňovanie pravidiel. Predovšetkým však zrejme najlepšie vystihuje, na čo by sa mala zameriavať účinná ochrana základných práv: jednotlivec a vplyv ustanovenia na jeho postavenie, nie taxonomické nálepky, ktoré mu dáva príslušná vnútroštátna právna úprava.

153. Z tohto dôvodu sa domnievam, že hoci znenie článku 49 ods. 1 tretej vety Charty odkazuje na „miernejší trest“, toto ustanovenie nemožno chápať v tom zmysle, že sa týka len a výlučne prísnosti trestu. Treba ho chápať tak, že zahŕňa prinajmenšom jeden zo znakov skutkovej podstaty trestného činu, a to z jednoduchého dôvodu: pokiaľ je po spáchaní trestného činu prijatý nový zákon, ktorý mení vymedzenie trestného činu v prospech obžalovaného, znamenalo by to, že jeho skutok by už (vôbec) nebol trestný. Pokiaľ by už nebol trestný, znamenalo by to, že nemožno uložiť trest. *Nijaký* trest je určite *miernejší* trest. Bolo by jednoducho nelogické nástojiť za takých okolností na tom, že nový zákon z technického hľadiska priamo neupravuje „tresty“.

154. V prejednávanej veci je možno dôležitejší ten druhý prvok: *časový* rozmer predmetu ochrany zásady zákonnosti. V tomto smere už znenie článku 49 ods. 1 tretej vety Charty jasne naznačuje, že uvedená zásada súvisí aj s časom *po* spáchaní trestného činu. Tretia veta upravuje retroaktívne uplatnenie priaznivejšieho trestu: *lex mitior*.

155. Súdny dvor už uznal pravidlo *lex mitior* ako všeobecnú zásadu práva EÚ vyplývajúcu zo spoločných ústavných tradícií členských štátov.[76] Ukázalo sa, že táto línia judikatúry spolu s článkom 49 ods. 1 Charty má v skutočnosti vplyv na vývoj judikatúry ESĽP. Zdalo by sa, že ESĽP sa odchýlil od vlastnej judikatúry, podľa ktorej sa článok 7 EDĽP nevzťahuje na zásadu *lex mitior*, a uznal ju ako implicitný prvok uvedeného ustanovenia aj pod vplyvom širšej ochrany zaručenej v práve EÚ.[77]

156. Zásada *lex mitior* totiž predstavuje výnimku zo zákazu retroaktívneho uplatňovania trestného práva. Umožňuje retroaktivitu *in bonam partem*. Je preto logické, že retroaktivita *in malam partem* je zakázaná.

75 Pozri rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva z 21. októbra 2013, Del Río Prada v. Španielsko [VK] (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, bod 85 a nasl.), ktorý sa okrem iného odvoláva na rozsudok z 12. februára 2008, Kafkaris v. Cyprus [VK] (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, bod 142).

76 Pozri rozsudky z 3. mája 2005, Berlusconi a i. (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 68); z 8. marca 2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, bod 32); z 11. marca 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, bod 59), a zo 4. júna 2009, Mickelsson a Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, bod 43).

77 Rozsudok Veľkej komory Európskeho súdu pre ľudské práva zo 17. septembra 2009, Scoppola v. Taliansko (č. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, body 105 až 109).

157. Podľa nedávnej judikatúry ESĽP zásada retroaktívneho uplatnenia miernejšej trestnoprávnej úpravy znamená, že „pokiaľ existujú rozdiely medzi trestnoprávnou úpravou platnou v čase spáchania trestného činu a následnými predpismi trestného práva prijatými pred vydaním právoplatného rozsudku, súd musí uplatniť zákon, ktorého ustanovenia sú pre obžalovaného priaznivejšie“.[78] Podľa názoru ESĽP táto povinnosť uplatniť „spomedzi viacerých trestnoprávnych predpisov ten, ktorého ustanovenia sú najpriaznivejšie voči obžalovanému, predstavuje objasnenie pravidiel týkajúcich sa následnosti trestnoprávnych predpisov, ktoré je v súlade s ďalším základným prvkom článku 7, konkrétne s predvídateľnosťou trestov“. Zásada *lex mitior* sa rovnako ako zákaz retroaktivity uplatňuje vo vzťahu k ustanoveniam vymedzujúcim trestné činy a tresty.[79]

158. Presný obsah pravidla *lex mitior* však zďaleka nie je ustálený. Táto zásada vychádza zo špecifickej inšpirácie: „zahŕňa postupné uplatňovanie zákonov v časovom slede a spočíva na konštatovaní, že zákonodarca zmenil názor buď na trestnú kvalifikáciu skutkov, alebo na trest, ktorý sa má uložiť za spáchanie trestného činu“.[80] Táto osobitosť viedla k určitým prístupom, ktoré zdôrazňujú rozdielne princípy, na ktorých je založený zákaz retroaktívneho uplatňovania trestného práva a zásada *lex mitior*. Zásada *lex mitior* podľa týchto pohľadov úplne nevyplýva z požiadaviek predvídateľnosti alebo právnej istoty. Spočíva len na úvahách súvisiacich so spravodlivosťou, ktoré odrážajú zmeny názorov zákonodarcu na nesprávne správanie.[81]

159. Bez ohľadu na to, na akej hodnote je presne založené pravidlo *lex mitior*, jeho fungovanie nie je ťažké pochopiť: pokiaľ nejde o jasný prípad samoúčelnej právnej úpravy alebo dokonca zneužitia legislatívnych postupov,[82] *lex mitior* je zo svojej podstaty „jednosmerným lístkom“ do menej prísnej destinácie. Znamená to, že po spáchaní činu sa môže nová trestnoprávna úprava uplatniť len v prospech obžalovaného. V pomerne nepravdepodobných situáciách k tomu dokonca môže dôjsť *opakovane* v prospech obžalovaného. Dá sa to zosúladiť aj s jazykom a duchom článku 49 ods. 1 tretej vety Charty. Podľa môjho názoru sa však s uvedeným ustanovením nedá zosúladiť buď návrat späť k prísnejšiemu ustanoveniu, keď už raz bola zásada *lex mitior* správne uplatnená, alebo prijatie novej, prísnejšej trestnoprávnej úpravy a jej retroaktívne uplatnenie. Keby to bolo tak, zásada *lex mitior* by sa stala nestabilným obojstranným pravidlom, ktoré by umožňovalo zmeny trestnoprávnych predpisov tam aj späť po spáchaní skutku.

160. Zásady *lex mitior* a právnej istoty preto nie sú obmedzené na časový okamih, v ktorom došlo k spáchaniu skutku. Uplatňujú sa počas trvania celého trestného konania.[83]

78 Pozri rozsudky Veľkej komory Európskeho súdu pre ľudské práva zo 17. septembra 2009, Scoppola v. Taliansko (č. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, bod 109), a z 18. marca 2014, Öcalan v. Turecko (č. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, bod 175). Pozri tiež rozsudky Európskeho súdu pre ľudské práva z 12. januára 2016, Gouarré Patte v. Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, bod 28); z 12. júla 2016, Ruban v. Ukrajina (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, bod 37), a z 24. januára 2017, Koprivnikar v. Slovinsko (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, bod 49).

79 Rozsudok Veľkej komory Európskeho súdu pre ľudské práva zo 17. septembra 2009, Scoppola v. Taliansko (č. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, bod 108).

80 Rozsudok zo 6. októbra 2016, Paoletti a i. (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 27).

81 Pozri najmä čiastočne nesúhlasné stanovisko sudcu Nicolaou, ku ktorému sa pripojili sudcovia Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger a Sajó vo veci Scoppola (poznámka pod čiarou 77), ako aj nesúhlasné stanovisko sudcu Sajò v rozsudku ESĽP z 24. januára 2017, Koprivnikar v. Slovinsko (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Širší pohľad na zásadu však prijal v súhlasnom stanovisku sudca Pinto de Albuquerque, ku ktorému sa pripojil sudca Vučinić, v rozsudku Veľkej komory Európskeho súdu pre ľudské práva z 18. júla 2013, Maktouf a Damjanović v. Bosna a Hercegovina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 Tak napríklad pirátstvo legislatívneho procesu a prijatie samoúčelných pravidiel v prospech určitých osôb by nebolo súčasťou správneho uplatňovania zásady *lex mitior*. Také osoby by nemohli konať v dobrej viere, a teda mať legitímnu dôveru. Naopak, pri „obvyklých“ adresátoch právnych predpisov existuje súvzťažnosť medzi uplatniteľnosťou zásady *lex mitior*, právnou istotou a predvídateľnosťou práva.

83 Opäť treba poukázať na to, že ESĽP pri posudzovaní článku 7 ods. 1 EDĽP konštatoval, že relevantná je nielen formulácia trestu v čase spáchania trestných činov, ale v niektorých prípadoch aj čas, v ktorom bol rozsudok vydaný a doručený. Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva z 21. októbra 2013, Del Río Prada v. Španielsko (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, body 112 a 117), ktorý sa odvoláva na to, že sťažovateľka nemohla predvídať zmeny judikatúry (ktoré znamenali predĺženie doby uväznenia) v čase, keď bola odsúdená, ani v čase, keď jej bolo doručené rozhodnutie o skombinovaní jej trestov a uložení maximálneho trestu.

161. Treba totiž pripomenúť, že uplatňovanie zásady *lex mitior* je samo osebe dôsledkom širšej zásady právnej istoty, ktorá si vyžaduje, aby právne pravidlá boli jasné a presné a aby ich uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné. [84] To znamená, že dotknuté osoby môžu s istotou poznať rozsah povinností, ktoré sú im uložené, a jednoznačne môžu poznať svoje práva a povinnosti a podľa toho konať. [85]

162. Zásada *lex mitior* je preto jedným zo základných právnych pravidiel upravujúcich uplatňovanie po sebe prijatých ustanovení trestného práva v rôznych časových úsekoch. Požiadavky predvídateľnosti a právnej istoty teda zahŕňajú aj jej uplatňovanie ako súčasti vnútroštátnych právnych poriadkov a právneho poriadku EÚ. Bolo by v rozpore s týmito požiadavkami, ktoré sú podstatou zásady právnej istoty, keby sa prijatá miernejšia trestnoprávna úprava, ktorá nadobudla účinnosť, neuplatnila, aby sa mohla znova uplatňovať prísnejšia trestnoprávna úprava, aj keď bola účinná v čase spáchania skutku.

163. Svoj názor môžem zhrnúť tak, že zásada *lex mitior* zaručená v článku 49 ods. 1 tretej vete Charty bráni návratu k predchádzajúcim prísnejším ustanoveniam týkajúcim sa znakov skutkovej podstaty trestného činu a trestov, pokiaľ neskoršie riadne prijaté vnútroštátne právne predpisy vyvolali legitímnu dôveru v osobnej sfére obžalovaného. Takú záruku možno považovať za širšiu vrstvu zásady zákonnosti alebo za osobitné právo vyplývajúce z požiadaviek právnej istoty a predvídateľnosti trestného práva.

164. Je jasné, o čo v prvom rade ide: jednotlivci musia byť schopní dovolávať sa riadne prijatých ustanovení trestného práva [86] a prispôsobiť im svoje správanie. Je totiž veľmi dobre možné, že trestne stíhaná osoba alebo jej zástupca na základe miernejších ustanovení prijatých vo vnútroštátnom práve prijme určité procesné rozhodnutia alebo zmení svoj postup spôsobom relevantným pre ďalší vývoj trestného konania.

165. Iste, právo EÚ je súčasťou vnútroštátnych právnych systémov. Treba ho preto zohľadniť pri posudzovaní súladu. Dalo by sa teda povedať, že *ignorantia legis Europae non excusat*. Jednotlivec, ktorý neplatí dane, nemôže mať „právo na beztrestnosť“ zaručené vnútroštátnym právom nezlučiteľným s právom EÚ.

166. V takých veciach, akou je prejednávaná, považujem za veľmi ťažké prijať toto tvrdenie, a to v mnohých ohľadoch. Ak sa zameriam len na úroveň praktických následkov, dá sa skutočne dôvodne očakávať, že jednotlivci budú neustále sami posudzovať súlad prijatých vnútroštátnych právnych predpisov s právom EÚ a na základe toho rozhodovať o svojej trestnoprávnej zodpovednosti? Aj keby niekto tvrdil, že sa to naozaj dá očakávať v prípadoch, keď vnútroštátne právo stanovuje povedzme „X“ a jednoznačné ustanovenie práva EÚ stanovuje povedzme „nie-X“, dá sa to očakávať aj v súvislosti so zlučiteľnosťou vnútroštátnej právnej úpravy s takými do určitej miery „formulačne úspornými“ ustanoveniami práva EÚ, akým je článok 325 ods. 1 ZFEÚ, ktorého výklad si vyžaduje (v skutočnosti opakovanú) pozornosť Veľkej komory Súdneho dvora?

84 Pozri napríklad rozsudok z 13. októbra 2016, Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, bod 29 a tam citovanú judikatúru).

85 Pozri napríklad rozsudky z 9. marca 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, bod 22 a tam citovanú judikatúru), a z 28. marca 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 161).

86 Na rozdiel od veci ANAFE sa táto vec netýka správneho prešetrovania, ale trestného práva. Pozri rozsudok zo 14. júna 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, bod 70 a nasl.), v ktorom Súdny dvor odmietol možnosť odvolávať sa na legitímnu dôveru držiteľov povolení na opätovný vstup vydaných francúzskymi správnymi orgánmi v rozpore so Schengenským kódexom.

3. Dôsledky zásady lex mitior a právnej istoty v prejednávanej veci

167. Súdny dvor sa už zaoberal otázkou, či sa zásada retroaktívneho uplatnenia priaznivejšieho trestu uplatní v prípade, keď je tento trest v rozpore s ďalšími ustanoveniami práva EÚ, v rozsudku Berlusconi.[87] Keďže sa však uvedená vec týkala smernice, poskytnutá odpoveď vychádzala z toho, že ustanovení smerníc sa nemožno dovolávať s cieľom priťažiť alebo určiť trestnoprávnu zodpovednosť jednotlivcov.[88]

168. V prejednávanej veci relevantným ustanovením práva EÚ nie je len smernica o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ, ale aj ustanovenia primárneho práva, konkrétne článok 325 ods. 1 ZFEÚ, ktorý „uklad[á] členským štátom povinnosť dosiahnuť presne vymedzený výsledok, pričom táto povinnosť nie je viazaná žiadnou podmienkou týkajúcou sa uplatnenie pravidla, ktoré sa v [ňom] nachádza“.[89] Súdny dvor v dôsledku toho konštatoval, že ustanovenia článku 325 ods. 1 a 2 ZFEÚ majú „vo vzťahu k vnútroštátnemu právu členských štátov za následok stratu použiteľnosti každého ustanovenia vnútroštátneho predpisu, ktoré je s nimi v rozpore“.[90] Toto konštatovanie však okamžite špecifikoval: v takom prípade musí vnútroštátny súd zabezpečiť aj dodržiavanie základných práv dotknutých osôb.[91]

169. Povinnosť dodržiavať zásady zákonnosti – vrátane pravidla *lex mitior* – a právnej istoty podľa môjho názoru bráni možnosti vylúčiť uplatnenie priaznivejších ustanovení vnútroštátneho trestného práva v spore vo veci samej. V prejednávanej veci je v prípade potreby možné dosiahnuť tento záver dvoma spôsobmi.

170. Po prvé právna úprava, ktorou bola zmenená prahová hodnota trestného činu nezaplatenia priznanej DPH (a zároveň bol zavedený nový dôvod zániku trestnoprávnej zodpovednosti), podľa môjho názoru zmenila skutkovú podstatu trestného činu. Stanovenie finančnej prahovej hodnoty pre vznik trestnoprávnej zodpovednosti prestavuje objektívny prvok vymedzenia trestného činu. Možno vychádzať z toho, že táto zmena ako taká patrí do hmotnoprávneho „jadra“ zásady zákonnosti v spojení so zásadou *lex mitior*.

171. Po druhé aj keby sa malo vychádzať z toho, že taká postupná zmena je mimo užšieho chápania zásady zákonnosti, keďže v úzkom slova zmysle ide nad rámec momentu, v ktorom bol spáchaný pôvodný skutok, určite by sa na ňu vzťahovalo širšie chápanie tejto zásady. Nadobudnutím účinnosti novej vnútroštátnej právnej úpravy sa začalo uplatňovať pravidlo *lex mitior*, ktoré vyvolalo v osobnej sfére obžalovaného legitímnu dôveru v to, že sa naňho bude vzťahovať nové, miernejšie ustanovenie.

172. Je potrebné uviesť dve záverečné poznámky.

173. Po prvé v takej veci, akou je prejednávaná, by bol v konečnom dôsledku malý rozdiel medzi tým, či by bola prípadná nezlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy s právom EÚ konštatovaná vo vzťahu k sekundárnemu alebo primárnemu právu EÚ. Úvahy, ktoré som vyššie načrtol, a hranice článku 49 ods. 1 Charty sú horizontálne a uplatňujú sa bez ohľadu na prameň povinnosti na úrovni práva EÚ.

87 Pozri rozsudok z 3. mája 2005, Berlusconi a i. (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 70).

88 Pozri napríklad rozsudky z 11. júna 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, bod 20); z 8. októbra 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 bod 13); z 26. septembra 1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, bod 37); z 12. decembra 1996, X (C-74/95 a C-129/95, EU:C:1996:491, bod 24); zo 7. januára 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, bod 61), a z 3. mája 2005, Berlusconi a i. (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 74), alebo z 22. novembra 2005, Grøngaard a Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, bod 30). Pokiaľ ide o rámcové rozhodnutia, pozri tiež rozsudky zo 16. júna 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, bod 45), a z 8. novembra 2016, Ogňanov (C-554/14, EU:C:2016:835, bod 64).

89 Rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 51).

90 Rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 52).

91 Rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 53).

174. Iste, Súdny dvor poukázal na to, že „priamo uplatniteľné ustanovenia práva Únie, ktoré zakladajú s okamžitým účinkom práva a povinnosti pre všetkých, ktorých sa týkajú, či už ide o členské štáty, alebo o jednotlivcov, ktorí sú účastníkmi právnych vzťahov vyplývajúcich z práva Únie, musia byť plne účinné a uplatňované jednotným spôsobom vo všetkých členských štátoch odo dňa nadobudnutia účinnosti a počas celej doby trvania ich platnosti“ [92].

175. Zároveň však Súdny dvor uznal, že nemožnosť odvolávať sa na určité ustanovenia práva EÚ s cieľom určiť alebo priťažiť na trestnoprávnej zodpovednosti nie je možné ako takú obmedziť na smernice. Podobné úvahy sa uplatnili v súvislosti s ustanoveniami nariadenia, ktoré členské štáty oprávňovalo prijímať sankcie za porušenia jeho ustanovení práve s cieľom dodržať zásady právnej istoty a zákazu retroaktivity zakotvené v článku 7 EDĽP. [93]

176. Podľa môjho názoru nemožno automaticky predpokladať, že ustanovenia Zmluvy, ktoré členským štátom ukladajú presnú a bezpodmienečnú povinnosť, pokiaľ ide o výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, ako je to v prípade článku 325 ods. 1 a 2 ZFEÚ, automaticky v každej situácii spĺňajú požiadavku predvídateľnosti vyplývajúcu zo zásad zákonnosti a právnej istoty v osobitnej oblasti trestného práva. [94]

177. Zásadu zákonnosti nemožno vykladať v tom zmysle, že zakazuje postupné ujasňovanie pravidiel trestnej zodpovednosti. Môže však „brániť retroaktívnemu uplatneniu nového výkladu normy ustanovujúcej porušenie“ [95]. Kľúčovým prvkom je opäť predvídateľnosť dotknutého konkrétneho ustanovenia.

178. Zo všeobecnejšieho systémového hľadiska nevidím dôvod, pre ktorý by judikatúra o rozdielnom priamom účinku ustanovení Zmluvy v protiklade k smerniciam, ktorá je sama osebe plodom historicky podmieneného vývoja judikatúry Súdneho dvora, a nie zásadnej voľby založenej na jasne odlíšiteľných rozdieloch v znení týchto prameňov práva EÚ, mala byť určujúcim faktorom v takých veciach, akou je prejednávaná vec. Mali by byť doktrinálne kategórie z minulosti, ktoré sa ťažko vysvetľujú dokonca aj dychtivým študentom práva EÚ, skutočne určujúce pri (ne)stanovení trestnoprávnej zodpovednosti vo veciach, ktoré do veľkej miery nesúvisia so špecifickými otázkami priameho účinku? A tým viac v takých veciach, akou je prejednávaná, kde je obsah oboch vrstiev povinností (Zmluva a smernica o DPH) z praktického hľadiska dosť podobný, pričom obe sa skutočne posudzujú spoločne?

179. Po druhé prejednávaná vec vyvoláva súvisiacu otázku časových účinkov rozhodnutí Súdneho dvora. [96] Ako vnútroštátny súd pripomenul v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, štandardným pravidlom v oblasti časovej uplatniteľnosti rozhodnutí Súdneho dvora je v podstate *incidenčná spätná účinnosť*: Súdny dvor poskytuje výklad ustanovení práva EÚ *ex tunc*, ktorý sa stáva okamžite uplatniteľným na všetky prebiehajúce (a niekedy dokonca aj ukončené) [97] konania, v ktorých sa

92 Pozri rozsudok z 8. septembra 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 54 a tam citovanú judikatúru).

93 Pozri rozsudok zo 7. januára 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, body 62 a 63).

94 Niektoré ustanovenia Zmluvy však môžu jasne vymedzovať „porušenia… aj povahu a dôležitosť sankcií“, takže spĺňajú požiadavky článku 49 ods. 1 Charty. Pozri rozsudok z 29. marca 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Komisia (C-352/09 P, EU:C:2011:191, bod 82 a nasl.), v ktorom Súdny dvor konštatoval, že „v čase skutkových okolností článok 65 ods. 1 a 5 [Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele] stanovoval jasný právny základ pre sankciu uloženú v predmetnom prípade, takže odvolateľ nemohol nevedieť o dôsledkoch svojho konania“.

95 Pozri napríklad rozsudky z 28. júna 2005, Dansk Rørindustri a i./Komisia (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), alebo z 10. júla 2014, Telefónica a Telefónica de España/Komisia (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, bod 147).

96 Pokiaľ ide o časové obmedzenie prejudiciálnych rozhodnutí vo všeobecnosti, pozri DÜSTERHAUS, D.: Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure. In: *Yearbook of European Law*, roč. 35, 2016, s. 1 až 38.

97 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. januára 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, bod 28), alebo z 18. júla 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, bod 63).

uplatňuje to isté ustanovenie. Taký prístup však má určité hranice, ktoré sú opäť založené na tej istej problematike: predvídateľnosti. Čím viac Súdny dvor rozvíja právo nad rámec konkrétneho znenia vykladaných ustanovení, tým ťažšie je pravdepodobne zachovať pravidlo úplného uplatňovania *ex tunc* týchto súdnych rozhodnutí.[98]

180. Účinkom prípadnej nezlučiteľnosti vnútroštátnych ustanovení s právom EÚ nie je neexistencia vnútroštátnych ustanovení.[99] O skutočnosti, že vnútroštátne ustanovenia, ktorých nezlučiteľnosť s právom EÚ je neskôr konštatovaná, môžu vyvolávať právne účinky, ktoré za istých okolností môžu vyvolať legitímnu dôveru, svedčí to, že Súdny dvor pri určitých príležitostiach obmedzil časové účinky svojich rozsudkov s cieľom dodržať požiadavky zásady právnej istoty. V tejto súvislosti treba pripomenúť konštatovanie Súdneho dvora, podľa ktorého (jedine) Súdny dvor môže „výnimočne a z naliehavých dôvodov právnej istoty priznať dočasné pozastavenie účinku neuplatnenia, ktorý spôsobuje právne pravidlo Únie voči vnútroštátnemu právu, ktoré je v rozpore s týmto pravidlom“[100].

181. Môžem poukázať na to, že konštatovanie, že zásada *lex mitior* a požiadavka právnej istoty v trestných veciach ako súčasť práva EÚ bránia neuplatneniu miernejších ustanovení vnútroštátneho práva, by si nevyžadovalo nijaké rozsiahle prehodnotenie naozaj pomerne reštriktívneho prístupu k obmedzeniu časových účinkov rozhodnutí Súdneho dvora. Znamenalo by len úzku výnimku v jednotlivých prebiehajúcich trestných konaniach, pričom všeobecné normatívne dôsledky nezlučiteľnosti by zostali nedotknuté. Rozhodnutia Súdneho dvora by prirodzene mohli mať za následok konania o nesplnení povinností, ktoré z nich vyplývajú,[101] a v každom prípade by viedli k povinnosti zodpovedajúcim spôsobom zmeniť vnútroštátny právny poriadok pre budúcnosť.

V. Návrh

182. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Tribunale di Varese (Okresný súd Varese), takto:

– Pojem podvod v článku 1 ods. 1 písm. b) Dohovoru PIF o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev sa nevzťahuje na také porušenie zákona, aké je predmetom sporu vo veci samej, ktoré sa týka nezaplatenia riadne priznanej DPH v zákonom stanovenej lehote.

– Článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 325 ods. 1 ZFEÚ a smernicou o DPH nebránia vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré na účely určenia trestnosti správania spočívajúceho v nezaplatení dane v zákonom stanovenej lehote stanovujú finančnú prahovú hodnotu, ktorá je vyššia pre daň z pridanej hodnoty (DPH) ako pre zrážkovú daň.

98 Môžem dodať, že problém určite nie je nový a určite nie je obmedzený na právny poriadok EÚ. Pokiaľ ide o porovnávací prehľad, pozri napríklad STEINER, E.: *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*. Springer, 2015; alebo POPELIER, P., et al. (eds.): *The Effects of Judicial Decisions in Time*. Intersentia, Cambridge, 2014.

99 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. októbra 1998, IN. CO. GE.'90 a i. (C-10/97 až C-22/97, EU:C:1998:498, bod 21), a z 19. novembra 2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, bod 83).

100 Pozri rozsudok z 28. júla 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, bod 33), ktorý sa odvoláva na rozsudok z 8. septembra 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 67).

101 Pozri napríklad rozsudky z 21. septembra 1989, Komisia/Grécko, (68/88, EU:C:1989:339, bod 24); z 18. októbra 2001, Komisia/Írsko (C-354/99, EU:C:2001:550 body 46 až 48), a zo 17. júla 2008, Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 52).

– Povinnosť stanoviť účinné, odradzujúce a primerané sankcie na zabezpečenie riadneho výberu DPH vyplývajúca z článku 325 ods. 1 ZFEÚ a článku 4 ods. 3 ZEÚ v spojení so smernicou o DPH nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, aká je predmetom prejednávanej veci, ktorá stanovuje systém správnych sankcií a súčasne zbavuje fyzické osoby zodpovedné v daňovej oblasti:

  – trestnoprávnej a správnej zodpovednosti za nezaplatenie riadne priznanej DPH v zákonom stanovenej lehote v súvislosti so sumami zodpovedajúcimi trojnásobku alebo päťnásobku minimálnej prahovej hodnoty 50 000 eur stanovenej v Dohovore PIF;

  – trestnoprávnej zodpovednosti, pokiaľ subjekt, v mene ktorého konajú, s oneskorením zaplatí dlžnú DPH, ako aj úroky a sumy správnych sankcií pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní.