Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 13. července 2017 [1]

Věc C-574/15

Mauro Scialdone

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

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

Obsah

I. Úvod 3

II. Právní rámec 3

A. Právo Evropské unie 3

1. Listina 3

2. Článek 325 SFEU 4

3. Úmluva o ochraně finančních zájmů 4

4. Směrnice o DPH 4

5. Nařízení č. 2988/95 5

B. Italská právní úprava 5

III. Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky 6

1 – Původní jazyk: angličtina.

IV. Analýza 8

A. Ustanovení unijního práva použitelná v projednávané věci 8

1. Úmluva o ochraně finančních zájmů 8

a) Úmluva o ochraně finančních zájmů a DPH 9

b) Pojem „podvod“ v úmluvě o ochraně finančních zájmů 11

2. Článek 325 SFEU 12

a) K otázce, zda jsou dotčeny finanční zájmy Unie 13

b) Použitelnost odstavců 1 a 2 článku 325 SFEU 13

c) Článek 325 odst. 1 SFEU ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU 15

3. Směrnice o DPH a zásada loajální spolupráce 16

4. Dílčí závěr 17

B. Odpověď na předběžné otázky 17

1. K první části třetí otázky: úmluva o ochraně finančních zájmů 17

2. K první otázce: různé prahové hodnoty a povinnost stanovit rovnocenné sankce 18

a) Co je „obdobný“ vnitrostátní režim? 18

b) Je rozlišení odůvodněné? 20

3. Ke druhé otázce a druhé části třetí otázky: zánik trestní odpovědnosti a účinné a odrazující sankce 21

a) Nový důvod zániku trestní odpovědnosti 21

b) Relevance prahové hodnoty 50 000 eur stanovené v úmluvě o ochraně finančních zájmů 23

c) Dílčí závěr 24

C. Účinky možné neslučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s unijním právem 24

1. „Jádro“ zásady legality: zákaz zpětné účinnosti 25

2. Širší pojetí zásady legality: lex mitior a právní jistota v trestních věcech 26

3. Důsledky zásad lex mitior a právní jistoty v projednávané věci 29

V. Závěry 31

I. Úvod

1. Nezaplacení správně přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě je v Itálii důvodem pro uložení trestních sankcí. Mauro Scialdone byl proto jako jediný jednatel společnosti, která nezaplatila daň ve stanovených lhůtách, obviněn ze spáchání trestného činu.

2. V době, kdy proti němu bylo vedeno trestní řízení, však došlo ke změně použitelných vnitrostátních předpisů. Zaprvé byla uvedenou změnou podstatně zvýšena prahová hodnota, při jejímž překročení se nezaplacení DPH považuje za trestný čin. Byly rovněž stanoveny rozdílné prahové hodnoty pro DPH a srážkovou daň. Zadruhé byl doplněn nový důvod zániku trestní odpovědnosti, a to v případě úplného uhrazení daňového dluhu, včetně správních sankcí a úroků, před zahájením hlavního líčení v prvním stupni.

3. Poté, co zmíněná novela zákona vstoupila v platnost, již není jednání M. Scialdoneho trestné, a to na základě zásady zpětného použití mírnějšího trestu. Částka DPH, kterou nezaplatil ve stanovené lhůtě, se nyní nachází pod nově stanovenou prahovou hodnotou. Předkládající soud má nicméně pochybnosti o tom, zda je předmětná novela zákona slučitelná s čl. 4 odst. 3 SEU, článkem 325 SFEU, směrnicí o DPH[2] a Úmluvou o ochraně finančních zájmů Evropských společenství[3]. Odpovídá nový režim sankcí za nezaplacení DPH povinnosti stanovit pro případ porušení unijního práva obdobné sankce, jaké jsou stanoveny za podobná porušení vnitrostátního práva? Je zmíněný režim slučitelný s povinností členských států ukládat odrazující a účinné sankce? Právě tyto základní otázky má Soudní dvůr zodpovědět v projednávané věci.

4. Předkládající soud však rovněž uvedl, že pokud by dotčená novela zákona byla shledána neslučitelnou s unijním právem, bylo by třeba k ní nepřihlížet. Trestní stíhání M. Scialdoneho by tak pokračovalo. V projednávané věci tedy vyvstávají základní otázky týkající se zásad legality a právní jistoty a zejména zpětného použití mírnějšího trestu podle čl. 49 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

II. Právní rámec

A. Právo Evropské unie

1. Listina

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

2 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

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

2. Článek 325 SFEU

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

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

3. Úmluva o ochraně finančních zájmů

8. Článek 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů stanoví:

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

[…]

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

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

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

– neoprávněné použití dovoleně získaného prospěchu se stejnými následky.

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

[…]

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

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

4. Směrnice o DPH

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

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

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

5. Nařízení č. 2988/95

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

B. Italská právní úprava

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

„Článek 10a

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

Článek 10b

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

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

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

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

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

„Článek 10a

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

Článek 10b

Kdo ve lhůtě pro zaplacení zálohy na následující zdaňovací období nezaplatí daň z přidané hodnoty splatnou na základě ročního daňového přiznání v případě, že daná částka přesahuje dvě stě padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, bude potrestán trestem odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.“

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

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

III. Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

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

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

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

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

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

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

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

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

25. Pokud jde o nový důvod zániku trestní odpovědnosti, vnitrostátní soud vysvětluje, že jelikož se společnost Siderlaghi Srl rozhodla pro úhradu dluhu ve splátkách, je pravděpodobné, že bude její dluh splacen před zahájením hlavního líčení. Obžalobu podanou státním zástupcem by v takovém případě bylo nutné odmítnout. Pokud by však zmíněný nový důvod zániku trestnosti byl shledán neslučitelným s unijním právem, mohl by vnitrostátní soud rozhodnout o trestní odpovědnosti obžalovaného.

26. Pokud by navíc bylo unijní právo vykládáno způsobem navrhovaným předkládajícím soudem, byly by členské státy povinny postihovat nezaplacení DPH ve výši 50 000 eur a vyšší trestem odnětí svobody. Podle uvedeného soudu by tak muselo být protiprávní jednání v projednávané věci považováno za zvláště závažné povahy. Vnitrostátní soud by tak mohl trest navrhovaný státním zástupcem, který je pro soud závazný, odmítnout, pokud by součástí návrhu nebylo odnětí svobody. V takovém případě by podle vnitrostátního soudu byla podstatně snížena účinnost sankce.

27. V tomto skutkovém a právním rámci Tribunale di Varese (okresní soud, Varese) řízení přerušil a položil následující předběžné otázky:

„1) Lze unijní právo, a zejména čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s článkem 325 SFEU a směrnicí 2006/112/ES, které stanoví členským státům povinnost rovného zacházení, pokud jde o politiky týkající se trestů, vykládat v tom smyslu, že brání vydání vnitrostátního právního předpisu, který stanoví, že trestnost nezaplacení DPH je podmíněna překročením peněžní prahové hodnoty, která je vyšší než prahová hodnota stanovená ve vztahu k nezaplacení daně z příjmů?

2) Lze unijní právo, a zejména čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s článkem 325 SFEU a směrnicí 2006/112, které ukládají členským státům povinnost stanovit účinné, přiměřené a odrazující sankce na ochranu finančních zájmů Evropské unie, vykládat v tom smyslu, že brání vydání vnitrostátního právního předpisu, který vylučuje trestní odpovědnost obžalovaného (ať jde o jednatele, právního zástupce, osobu pověřenou vykonávat daňové úkony nebo osobu podílející se na protiprávním jednání), pokud organizace s právní subjektivitou s ním spojená zaplatila opožděně daň a správní sankce splatné z titulu DPH, třebaže již byl vydán daňový výměr a došlo k zahájení trestního

stíhání, k obvinění, k formálnímu zahájení sporu před soudem, avšak dosud nebylo vyhlášeno zahájení hlavního líčení, v systému, který neukládá výše uvedenému jednateli, právnímu zástupci nebo jejich zmocněnci a osobě podílející se na protiprávním jednání žádný jiný trest, a to ani správní sankci?

3) Je třeba pojem ‚podvod' upravený v článku 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů vykládat v tom smyslu, že zahrnuje i případy nezaplacení, částečného nebo opožděného zaplacení DPH, a tedy, zda článek 2 výše uvedené úmluvy ukládá členskému státu, aby nezaplacení, částečné nebo opožděné zaplacení DPH ve výši přesahující 50 000 eur trestal odnětím svobody?

V případě záporné odpovědi, je třeba ustanovení článku 325 SFEU, které ukládá členským státům povinnost, aby ukládaly odrazující, přiměřené a účinné sankce, včetně trestních sankcí, vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které zbavují trestní a správní odpovědnosti jednatele a právní zástupce právnických osob, nebo jejich zmocněnce vykonávající daňové úkony a osoby podílející se na protiprávním jednání, za nezaplacení, částečné nebo opožděné zaplacení DPH ve vztahu k částkám, které jsou třikrát až pětkrát vyšší, než je minimální prahová hodnota stanovená v případě podvodu, a sice 50 000 eur?"

28. Vyjádření předložily německá, italská, nizozemská a rakouská vláda a také Evropská komise. Všechny uvedené zúčastněné strany, s výjimkou rakouské vlády, přednesly rovněž ústní vyjádření na jednání konaném dne 21. března 2017.

IV. Analýza

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

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

A. Ustanovení unijního práva použitelná v projednávané věci

1. Úmluva o ochraně finančních zájmů

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

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

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

a) Úmluva o ochraně finančních zájmů a DPH

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

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

36. Nesouhlasím s tím, že by důvodová zpráva Rady z roku 1997 představovala nějaký druh „autentického výkladu“ úmluvy podepsané o dva roky dříve mezi členskými státy. Mám za to, že argumentaci nizozemské vlády lze odmítnout, aniž by se musel Soudní dvůr vyjadřovat ke složité otázce úlohy Vídeňské úmluvy při výkladu úmluv mezi členskými státy [12].

37. V obecné rovině rozhodně souhlasím s nizozemskou vládou, že v právním systému Evropské unie hrají vůle či záměr autora určitého aktu *jistou* úlohu při výkladu daného aktu [13]. Takový legislativní záměr může být vyjádřen buď v dokumentu samotném, jak je tomu v případě preambule, nebo v jiném, samostatném dokumentu. Soudní dvůr tak v minulosti odkázal při výkladu primárního práva například na přípravné práce [14], prohlášení připojená ke Smlouvám [15] nebo některé vysvětlující dokumenty [16].

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

9 – Uzavřené dne 23. května 1969, Organizace spojených národů – Treaties Series, Vol. 1155, s. 331. Nizozemská vláda argumentuje tím, že smlouva má být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy; celkovou souvislostí se rozumí také každá dohoda, týkající se provádějí ustanovení smlouvy, k níž došlo mezi stranami [čl. 31 odst. 1 a 3 písm. a) Vídeňské úmluvy]. Cituje také čl. 31 odst. 4 Vídeňské úmluvy, podle něhož výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran.

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

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

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

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

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

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

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

38. Avšak k tomu, aby bylo takové dokumenty či prohlášení možné považovat za vyjádření záměru autorů, musí být splněna dvě kritéria: institucionální a časové. *Institucionálně* je nutné, aby byly takové dokumenty projednány nebo schváleny týmiž stranami či orgány, jaké přijaly konečný dokument nebo se účastnily jeho přijetí. Z *časového* hlediska budou takové dokumenty zpravidla skutečně odrážet stav mysli autora či autorů v průběhu rozhodování jen tehdy, pokud byly vypracovány v procesu přípravy daných dokumentů nebo nejpozději v okamžiku jejich přijetí.

39. Problém s argumentací nizozemské vlády spočívá v tom, že nevyhovuje ani jednomu z obou výše zmíněných kritérií. Důvodová zpráva z roku 1997 dotčená v projednávané věci nebyla přijata týmiž stranami, tedy členskými státy, nýbrž byla schválena Radou – která není smluvní stranou úmluvy[17]. Úmluva byla navíc podepsána v roce 1995. Důvodová zpráva Rady pochází z roku 1997.

40. Skutečnost, že důvodové zprávě nelze v projednávané věci přikládat žádnou „autentickou“ výkladovou hodnotu, však nevylučuje, že by mohla mít určitou *přesvědčivost*. Předmětná důvodová zpráva byla ostatně schválena orgánem odpovědným za přípravu návrhu, který byl předložen členským státům jako smluvním stranám[18]. V obdobných situacích již Soudní dvůr v minulosti několikrát vycházel z důvodových zpráv[19]. Přihlížel zejména k důvodovým zprávám přijatým Radou s ohledem na úmluvy, které byly, stejně jako úmluva o ochraně finančních zájmů, přijaty podle článku K.3 SEU[20].

41. Výkladová hodnota obdobných důvodových zpráv je nicméně odlišná. Takové důvodové zprávy nepředstavují *jediný* „autentický“ výklad, nýbrž *jeden z* výkladových argumentů, ke kterým lze přihlédnout a poté jej vážit ve vztahu k jiným argumentům odvozeným ze znění, logiky, dalších souvislostí a účelu vykládaného ustanovení. Ještě důležitější je, že použití takových argumentů naráží na jasné meze vycházející ze znění vykládaného právního ustanovení. Taková zpráva tedy nemůže sloužit jako základ pro výklad, který jde proti znění a systematickému a teleologickému výkladu daného ustanovení.

42. Jak jasně vysvětlila generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku ve věci Taricco[21], právě k takovému výsledku by Soudní dvůr došel, pokud by se řídil argumentací uplatněnou nizozemskou vládou.

43. Vyloučení DPH z dosahu pojmu „příjmy“ v rámci vymezení podvodu v úmluvě o ochraně finančních zájmů, totiž nevychází z jeho znění. Naopak, úmluva o ochraně finančních zájmů stanoví v čl. 1 odst. 1 písm. b) široký výklad pojmu „příjmy“, když odkazuje obecně na „prostředk[y] v souhrnném rozpočtu Evropských společenství či v rozpočtech spravovaných Evropskými společenstvími nebo jejich jménem“. DPH tvoří součást vlastních zdrojů Evropské unie, které tvoří jádro pojmu „příjmy“[22]. Úmluva o ochraně finančních zájmů navíc nestanoví žádnou podmínku

17 – Pro úplnost lze doplnit, že totéž by platilo i pro případnou argumentaci nizozemské vlády odvozenou z čl. 31 odst. 3 písm. a) nebo čl. 31 odst. 4 Vídeňské úmluvy (viz výše, poznámka pod čarou 9).

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

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

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

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

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

týkající se přímého výběru na účet Evropské unie [23]. Toto široké pojetí podporují cíle stanovené v preambuli úmluvy – smluvní strany si jsou vědomy, „že podvody poškozující nebo ohrožující příjmy a výdaje Společenství se v mnoha případech neomezují pouze na jednu zemi a často je páchají organizované zločinecké sítě“, jsou přesvědčeny, že „ochrana finančních zájmů Evropských společenství vyžaduje trestní stíhání podvodného jednání, které tyto jejich zájmy poškozuje,“ a doplňují, že je nutné „posuzovat toto jednání jako trestné činy, za něž mohou být ukládány účinné, přiměřené a odrazující sankce“. Celkově lze mít za to, že uvedená konstatování směřují i k systému DPH. Konečně to, že DPH není vyloučena z pojmu „finanční zájmy Evropské unie,“ naznačuje i skutečnost, že úmluva o ochraně finančních zájmů odkazuje na „daňové“ trestné činy [24].

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

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

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

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

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

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

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

50. Žádný ze třech vyjmenovaných druhů podvodu přitom neodpovídá jednání dotčenému v projednávané věci. Článek 10b legislativního nařízení č. 74/2000 se týká nezaplacení řádně přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě. Ačkoli takové nezaplacení může snadno být úmyslné a vést ke snížení daňových příjmů, jeho předmětem nejsou nepravdivé, nesprávné či neúplné údaje nebo

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

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

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

doklady, ani neposkytnutí informací. Vše bylo řádně přiznáno a vykázáno. Z nějakého důvodu však po správném přiznání nenásledovala správná, tedy včasná, platba. Nelze mít navíc za to, že nezaplacením řádně přiznané DPH došlo k „neoprávněnému použití dovoleně získaného prospěchu“. Nezaplacení v zákonem stanovené lhůtě je ze své podstaty protiprávní.

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

2. Článek 325 SFEU

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

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

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

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

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

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

58. Mám za to, že správný výklad čl. 325 odst. 1 a 2 SFEU se nachází patrně někde uprostřed těchto stanovisek. Zaprvé protiprávním jednáním dotčeným v projednávané věci mohou být dotčeny finanční zájmy Unie [oddíl a)]. Zadruhé předmětné protiprávní jednání spadá do oblasti působnosti čl. 325 odst. 1 SFEU, ale nikoli čl. 325 odst. 2 SFEU [oddíl b)]. Zatřetí povinnost přijmout na ochranu finančních zájmů Unie obdobná opatření, jaká jsou přijímána k ochraně vnitrostátních finančních zájmů, vyplývá nejen z čl. 325 odst. 2 SFEU, ale rovněž ze společného výkladu čl. 325 odst. 1 SFEU a čl. 4 odst. 3 SEU [oddíl c)].

a) K otázce, zda jsou dotčeny finanční zájmy Unie

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

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

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

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

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

b) Použitelnost odstavců 1 a 2 článku 325 SFEU

64. Vzhledem k jeho složité legislativní historii [31] není článek 325 SFEU patrně tím nejpřímočařejším ustanovením Smlouvy.

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

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

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

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

29 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 39).

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

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

66. Žádný z uvedených pojmů není ve Smlouvách vymezen. Pojem „*podvody*“ je třeba vykládat jako autonomní pojem unijního práva, a to ve světle obecného cíle článku 325 SFEU, kterým je zajistit solidní ochranu finančních zájmů Unie [32]. Dosah uvedeného pojmu nemusí nutně odpovídat vymezení pojmu „podvod“ ve vnitrostátních trestněprávních předpisech [33]. Užitečnou pomůcku v tomto ohledu představuje vymezení pojmu „podvod“ v úmluvě o ochraně finančních zájmů, na nějž poukázal Soudní dvůr v rozsudku Taricco [34], neboť se jedná o první vymezení tohoto pojmu v unijním právu. Pojem „podvody“ v článku 325 SFEU však není nutně omezen na odpovídající pojem použitý v úmluvě o ochraně finančních zájmů či v sekundárních právních předpisech [35]. Obecný pojem „podvody“ v článku 325 SFEU může rovněž v konkrétní oblasti DPH zahrnovat úmyslná jednání či opomenutí směřující k získání neoprávněného hospodářského či daňového prospěchu na úkor finančních zájmů Unie [36].

67. Ať je tomu jakkoli, Soudní dvůr potvrdil, že opožděná platba DPH nemůže být sama o sobě postavena na roveň daňovému úniku či podvodu [37].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

76. Skutečnost, že povinnosti podle čl. 4 odst. 3 SEU platí napříč různými oblastmi a prostupují celý právní systém Evropské unie, má ještě jeden důsledek. Povinnost přijmout opatření k boji proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie za podmínek obdobným těm, které platí s ohledem na vnitrostátní finanční zájmy, neplatí pouze ve spojení s povinnostmi vyplývajícími

38 – Viz výše, poznámka pod čarou 31.

39 – Rozsudek ze dne 21. září 1989, Komise v. Řecko (68/88, EU:C:1989:339, body 24 a 25). K potvrzení uvedeného podstatného překrývání, viz rozsudek ze dne 8. července 1999, Nunes a de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, bod 13), kde se odkazuje na článek 5 Smlouvy o ES a čl. 209a první pododstavec Smlouvy o ES.

z čl. 325 odst. 1 SFEU: platí také ve spojení s konkrétnějšími povinnostmi vyplývajícími ze směrnice o DPH. Vzhledem k tomu, že ustanovení směrnice o DPH jsou nepochybně podrobnějšími ustanoveními ohledně placení a výběru daně, lze provést podrobnější analýzu na základě ustanovení uvedené směrnice. Zmíněnými ustanoveními se budu zabývat v další části tohoto stanoviska.

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

3. Směrnice o DPH a zásada loajální spolupráce

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

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

80. Výběr vhodných sankcí proto zůstává na uvážení členských států. Zmíněný prostor pro uvážení není nicméně neomezený: při neexistenci konkrétního ustanovení o sankcích v případě protiprávního jednání vyžaduje čl. 4 odst. 3 SEU, aby členské státy přijaly účinná opatření proti jednání poškozujícímu finanční zájmy Unie [42]. Taková opatření jsou použitelná na základě procesních i hmotněprávních podmínek obdobných těm, které jsou použitelné na porušení vnitrostátního práva podobné povahy a závažnosti. V každém případě musí být sankce uložené takovými opatřeními účinné, přiměřené a odrazující [43].

81. V konkrétní oblasti DPH jsou členské státy povinny bojovat proti daňovým únikům [44]. Obecněji a podle ustálené judikatury z článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU, vyplývá, že členské státy jsou povinny přijmout všechna vhodná legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši [45]. Členské státy jsou povinny ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypočíst a vybrat dlužnou daň [46].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Dílčí závěr

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

B. Odpověď na předběžné otázky

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

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

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

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

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

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

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

48 – Viz výše, bod 77 tohoto stanoviska.

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

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

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

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

a) Co je „obdobný“ vnitrostátní režim?

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

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

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

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

97. V tomto ohledu si lze představit dva přístupy.

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

98. Zaprvé na základě *užšího* přístupu, který odpovídá přístupu navrhovanému rakouskou vládou, by režim DPH mohl být považován za zcela samostatnou oblast [50]. Jeho jedinečné a zvláštní charakteristiky a fungování by znemožňovaly srovnání s jakýmkoli jiným systémem zdanění či zdrojem příjmů. Vzhledem k tomu, že je DPH vnitrostátním zdrojem příjmů a *zároveň* zdrojem příjmů pro Evropskou unii, povinnost stanovit obdobné sankce by byla vždy splněna *per se*.

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

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

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

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

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

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

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

52 – Mám za to, že právě v takovém konkrétním kontextu italský ústavní soud uvedl, že články 10a a 10b legislativního nařízení dotčeného v projednávané věci nejsou srovnatelné. Viz nález italského ústavního soudu ze dne 12. května 2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Šířeji pojato, přímé a nepřímé zdanění považuje ve své judikatuře za navzájem nesrovnatelné i Soudní dvůr, avšak opět v jiné souvislosti (rovněž v oblasti DPH, ale v případě souvisejícím s právem poplatníka na vrácení daně, nikoli s ohledem na ukládání sankcí členskými státy). Viz rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, body 44 a 45).

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

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

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

b) Je rozlišení odůvodněné?

106. Italská vláda se pokusila přednést důvody, jež zákonodárce vedly ke stanovení různých prahových hodnot u nezaplacení DPH a nezaplacení srážkové daně.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

116. Zaprvé podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 4 odst. 3 SEU, ve spojení s čl. 325 odst. 1 SFEU a směrnicí o DPH, brání existenci vnitrostátního ustanovení, podle něhož dochází k zániku trestní odpovědnosti osob odpovědných za daňové záležitosti v případě, že subjekt, který zastupují, zaplatí dlužnou částku DPH společně s úroky a správními sankcemi spojenými s opožděnou platbou, před zahájením hlavního líčení v prvním stupni. Vnitrostátní soud zdůrazňuje, že italský systém neukládá uvedeným osobám žádnou jinou sankci, a to ani správní povahy.

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

118. Obě otázky se týkají povinnosti členských států přijmout účinné a odrazující sankce. Oběma se budu postupně zabývat v tomto oddíle.

a) Nový důvod zániku trestní odpovědnosti

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

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

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

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

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

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

125. Zadruhé účinnou a odrazující povahu opatření stanovených v italské právní úpravě k zajištění výběru DPH je třeba posuzovat z širšího, systémového hlediska. Je nutné přitom řádně přihlížet k vzájemným vztahům mezi různými trestními a správními sankcemi, jež jsou použitelné tehdy, když není DPH zaplacena v zákonem stanovené lhůtě[62].

126. Jak vysvětlila italská vláda, podle čl. 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471/1997 podléhají subjekty povinné odvést daň v každém případě systému správních sankcí, jež mohou dosáhnout až 30 % nezaplacené jistiny, plus úroky. Z legislativní historie dotčené změny vyplývá, že existence správních sankcí, které se i nadále použijí na ty situace, v nichž nebyla dosažena prahová hodnota pro trestní sankce, byla řádně zohledněna při změně prahových hodnot v legislativním nařízení

55 – Viz výše body 52 až 84 tohoto stanoviska.

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

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

58 – Rovněž viz body 77 a 83 tohoto stanoviska.

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

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

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

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

č. 158/2015[63]. Stejně tak je nový důvod zániku trestní odpovědnosti spojený se zaplacením dlužné částky volbou zákonodárce, který se rozhodl umožnit osobě povinné k dani vyhnout se trestní odpovědnosti tím, že splní své závazky, včetně zaplacení dlužné daně, úroků a správních sankcí. Také v této situaci považoval zákonodárce správní sankce uložené daňovým poplatníkům za dostatečné[64].

127. Jinými slovy, i v případě, že se odpovědný zástupce právnické osoby, která má daňový dluh, může nakonec vyhnout trestní odpovědnosti, jestliže daná právnická osoba dluh uhradí, tato právnická osoba, jež nese v daném případě primární odpovědnost, bude i nadále povinna platit úrok a správní sankce za opožděnou platbu.

128. Na tomto místě by mohlo být užitečné udělat krok zpět, neboť je možné, že pro stromy nevidíme les. Co je vlastně cílem kriminalizace opožděné platby částek dlužných do veřejného rozpočtu? Možná na rozdíl od jiných trestných činů, kde již způsobenou škodu nelze napravit a kde je hlavním cílem sankce její preventivní a výchovná funkce, v případě daňových trestných činů je cílem *také* vynutit platbu v daném konkrétním případě pod pohrůžkou trestní sankce a podpořit tak obecněji budoucí plnění právních povinností. Jinými slovy, kriminalizace není sama o sobě jediným účelem. Dalším účelem sankce bude patrně zachování daňové disciplíny a vymáhání plnění daňových povinností. Na základě této logiky pak skutečnost, že pachatel dostává poslední šanci splnit svou povinnost před zahájením hlavního líčení, nenarušuje účinnost vymáhání povinností: právě naopak[65].

129. Na základě uvedeného východiska podporuje zánik trestní odpovědnosti z důvodu stanoveného v článku 13 legislativního nařízení č. 74/2000 plnění právních povinností a také účinnost a odrazující povahu sankčního režimu. Účinnost sankcí souvisí s motivací zaplatit daň. Odrazující povaha je zajištěna nutností zaplatit nejen jistinu, ale také vzniklý úrok a příslušné správní sankce.

130. Lze připomenout, že Soudní dvůr v minulosti shledal režim progresivních sankcí vhodným k posílení platební morálky[66]. Stejně tak měl za to, že úrok je vhodnou sankcí v případech formálního porušení povinností[67].

131. Konečně je třeba mít na paměti, že členské státy musí při ukládání účinných a odrazujících sankcí v rámci unijního práva dodržovat rovněž zásadu proporcionality. Z přípravných prací k legislativnímu nařízení č. 158/2015 vyplývá, že se italský zákonodárce rozhodl stanovit progresivní sazby správních a trestních sankcí. S přihlédnutím k proporcionalitě pak vyhradil trestní sankce pro nezávažnější případy. V této souvislosti lze tak mít rovněž za to, že důvod zániku trestní odpovědnosti dotčený v projednávané věci zasazuje hlediska proporcionality do celkového režimu vymáhání povinností.

b) Relevance prahové hodnoty 50 000 eur stanovené v úmluvě o ochraně finančních zájmů

132. S ohledem na druhou část třetí otázky položené předkládajícím soudem nemám za to, že by prahová hodnota stanovená úmluvou o ochraně finančních zájmů představovala vhodné východisko pro posouzení účinnosti sankcí mimo rámec vymezený daným nástrojem.

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

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

65 – To je patrně také důvod, proč lze různě formulovaná pravidla ohledně zastavení trestního stíhání pro nezaplacení daní, poplatků či příspěvků na sociální zabezpečení v případě úplného uhrazení dluhu před zahájením hlavního líčení nalézt v celé řadě právních systémů členských států.

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

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

133. Zaprvé a především, jak je vysvětleno v bodech 48 až 51 tohoto stanoviska, předmětné protiprávní jednání nespadá do oblasti působnosti úmluvy o ochraně finančních zájmů. Prahová hodnota stanovená úmluvou o ochraně finančních zájmů je relevantní jen pro konkrétní skutkovou podstatu podvodu.

134. Zadruhé a podpůrně, prahová hodnota 50 000 eur uvedená v článku 2 úmluvy o ochraně finančních zájmů se použije jen jako kritérium pro určení minimální hodnoty, nad kterou se podvod považuje za natolik závažný, aby vedl k uložení *trestů odnětí svobody, které mohou vést k vydání jinému státu*. Prahová hodnota ve výši 50 000 eur však není použitelná ani jako obecná prahová hodnota trestnosti jako takové.

135. Nemám tedy za to, že by prahovou hodnotu uvedenou v úmluvě o ochraně finančních zájmů bylo možné použít, byť i jen pro účely širší analogie. V takové věci, jako je projednávaná věc, není vůbec relevantní.

c) Dílčí závěr

136. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na druhou otázku a na druhou část třetí otázky takto: povinnost stanovit účinné, odrazující a přiměřené sankce k zajištění správného výběru DPH, kterou ukládá čl. 325 odst. 1 SFEU a čl. 4 odst. 3 SEU, ve spojení se směrnicí o DPH, nebrání existenci takových vnitrostátních právních předpisů, jaké jsou dotčeny v projednávané věci, které sice stanoví systém správních sankcí, ale zbavují fyzické osoby odpovědné za daňové záležitosti:

– trestní a správní odpovědnosti za nezaplacení správně přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě ve vztahu k částkám, které jsou třikrát až pětkrát vyšší, než je minimální prahová hodnota ve výši 50 000 eur stanovená úmluvou o ochraně finančních zájmů;

– trestní odpovědnosti, pokud subjekt, který zastupují, zaplatil opožděně dlužnou DPH, a rovněž úroky a správní sankce, před zahájením hlavního líčení v prvním stupni.

C. Účinky možné neslučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s unijním právem

137. V tomto stanovisku navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené předkládajícím soudem v tom smyslu, že relevantní ustanovení unijního práva *nebrání* změnám vyplývajícím z legislativního nařízení č. 158/2015. Dojde-li Soudní dvůr ke stejnému závěru, nebude nutné se zabývat možnými (časovými) účinky prohlášení neslučitelnosti v projednávané věci.

138. Pokud by Soudní dvůr rozhodl jinak, bylo by třeba řešit účinky neslučitelnosti vnitrostátního práva s právem unijním. Zejména by bylo nutné se zabývat praktickými dopady, které vyplývají ze zásady přednosti unijního práva, tedy povinností nepoužít vnitrostátní ustanovení odporující unijnímu právu. To by bylo nutné učinit ve světle předmětné věci, kde dotčená vnitrostátní ustanovení představují *mírnější* trestněprávní ustanovení v probíhajícím trestním řízení.

139. Abych poskytl Soudnímu dvoru veškerou pomoc, uvedu některé závěrečné úvahy k této otázce, neboť ta byla konkrétně vznesena předkládajícím soudem a projednávána zúčastněnými stranami na ústním jednání.

140. Vnitrostátní soud má za to, že kdyby byly změny vyplývající z legislativního nařízení č. 158/2015 shledány neslučitelnými s unijním právem, nebylo by následné nepoužití mírnějších pravidel v rozporu se zásadou legality ani v rozporu se zásadou *lex mitior* zakotvenou v čl. 49 odst. 1 Listiny. Zaprvé nepoužití vnitrostátních ustanovení pozměněných legislativním nařízením č. 158/2015 by vedlo k (opětovnému) použití dřívější verze daných ustanovení, jež byly platné v rozhodné době. Zadruhé, pokud by nová ustanovení byla prohlášena za neslučitelná s unijním právem, nikdy by se ve

skutečnosti nestala součástí italského právního řádu. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí Soudního dvora v řízení o předběžné otázce mají účinky *ex tunc*, takto vyložené ustanovení by muselo být použito způsobem uvedeným Soudním dvorem i na právní vztahy předcházející rozsudku, které dosud nebyly ukončeny.

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

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

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

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

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

1. „Jádro“ zásady legality: zákaz zpětné účinnosti

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

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

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

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

147. Za „jádro“ zásady legality, která je nejsilnějším a nejkonkrétnějším vyjádřením zásady právní jistoty [71], lze patrně považovat pouze *hmotněprávní* prvky skutkových podstat trestných činů a trestů. Uvedená zásada vyžaduje, aby právní předpisy jasně stanovily trestné činy a tresty, které se použijí v okamžiku daného postižitelného jednání či opomenutí. Tato podmínka je splněna, pokud se právní subjekty mají možnost z textu příslušného ustanovení, a v případě potřeby z výkladu, který k němu podaly soudy, dozvědět, z jakých jednání a opomenutí jim vzniká trestněprávní odpovědnost [72]. Uvedené požadavky však nebrání postupnému vyjasňování pravidel trestní odpovědnosti prostřednictvím soudních výkladů za podmínky, že takové výklady jsou důvodně předvídatelné [73].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

155. Soudní dvůr již uznal, že zásada *lex mitior* je obecnou zásadou unijního práva vyplývající z ústavních tradic společných členským státům [76]. Tato judikatura, společně s čl. 49 odst. 1 Listiny, měla vliv na vývoj rozhodovací praxe ESLP. ESLP se totiž patrně odchýlil od své vlastní judikatury, podle níž zásada *lex mitior* nespadá do oblasti působnosti článku 7 EÚLP, a uznal ji za implicitní součást uvedeného ustanovení, a to rovněž pod vlivem širší ochrany podle unijního práva [77].

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

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

158. Přesný obsah pravidla *lex mitior* však není zdaleka ustálen. Uvedená zásada má zvláštní východisko: „předpokládá postupnou změnu zákonů v čase a spočívá na konstatování, že zákonodárce změnil názor na trestní kvalifikaci skutkového stavu nebo na trest, který se má na trestný čin uplatnit“ [80]. Tato zvláštnost je důvodem, proč jsou někdy zdůrazňovány odlišnosti mezi důvody pro

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

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

78 – Viz rozsudky velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 17. září 2009, Scoppola v. Itálie (č. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, bod 109), a ze dne 18. března 2014, Öcalan v. Turecko (č. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, bod 175). Rovněž viz rozsudky Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. ledna 2016, Gouarré Patte v. Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, bod 28); ze dne 12. července 2016, Ruban v. Ukrajina, (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, bod 37), a ze dne 24. ledna 2017, Koprivnikar v. Slovinsko (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, bod 49).

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

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

zákaz zpětného použití trestního práva a důvody, ze kterých vychází zásada *lex mitior*. Zásada *lex mitior* totiž údajně nevyplývá zcela z požadavků na předvídatelnost nebo požadavků právní jistoty. Spočívá pouze na úvahách o spravedlnosti, přičemž odráží stanovisko zákonodárce, pokud jde o protiprávní jednání [81].

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

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

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

162. Zásada *lex mitior* tedy tvoří součást základních právních pravidel upravujících časovou působnost pozdějších trestněprávních ustanovení. Požadavky na předvídatelnost a právní jistotu zahrnují proto i její použití v rámci vnitrostátního i unijního právního systému. Bylo by v rozporu s uvedenými požadavky, které mají zásadní význam z hlediska zásady právní jistoty, pokud by poté, co byla přijata a stala se použitelnou mírnější trestněprávní úprava, nebyla taková úprava použita a byly namísto toho opětovně uplatněny přísnější trestněprávní normy, které byly platné v době spáchání daného skutku.

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

81 – Zejména viz částečně odlišné stanovisko soudce Nicolaou, k němuž se připojili soudci Bratza a Lorenzen, soudkyně Jočienė, a soudci Villiger a Sajó ve věci Scoppola (poznámka pod čarou 77), a rovněž odlišné stanovisko soudce Sajó v rozsudku ESLP ze dne 24. ledna 2017, Koprivnikar v. Slovinsko (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Širší pojetí uvedené zásady je však uvedeno v souhlasném stanovisku soudce Pinto de Albuquerque, k němuž se připojil také soudce Vučinić, v rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 18. července 2013, Maktouf a Damjanović v. Bosna a Hercegovina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 – Zásada *lex mitior* se tak při správném použití nevztahuje, například, na případné zneužití legislativního procesu a přijetí účelových pravidel ve prospěch některých osob. Takové osoby nemohou být v dobré víře a mít tak legitimní očekávání. Naproti tomu, pokud jde o „běžné" adresáty právních norem, existuje vzájemný vztah mezi použitelností zásady *lex mitior* a právní jistotou a předvídatelností zákona.

83 – Znovu je třeba poukázat na to, že ESLP při svém posouzení čl. 7 odst. 1 EÚLP uvedl, že relevantní je znění trestu nejen v době spáchání trestného činu, ale v některých případech i v době uložení a oznámení trestu. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 21. října 2013, Del Río Prada v. Španělsko (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, body 112 a 117), kde soud poukazuje na to, že stěžovatelka nemohla v době svého odsouzení a v době, kdy jí bylo oznámeno rozhodnutí o spojení trestů a uložení trestu na horní hranici trestní sazby, předvídat změny judikatury (které vedly k prodloužení trestu odnětí svobody).

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

85 – Například viz rozsudky ze dne 9. března 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, bod 22 a citovaná judikatura), a ze dne 28. března 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 161).

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

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

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

3. Důsledky zásad lex mitior a právní jistoty v projednávané věci

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

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

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

86 – Na rozdíl od věci ANAFE se projednávaná věc netýká správního pokynu, ale trestního práva. Viz rozsudek ze dne 14. června 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, bod 70 a následující), kde Soudní dvůr odmítl možnost dovolávat se legitimních očekávání na straně držitelů povolení k opětovnému vstupu na území státu, jež vydaly francouzské správní orgány v rozporu se schengenským kodexem.

87 – Viz rozsudek ze dne 3. května 2005, Berlusconi a další (spojené věci C–387/02, C–391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 70).

88 – Například viz rozsudky ze dne 11. června 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, bod 20); ze dne 8. října 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 bod 13); ze dne 26. září 1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, bod 37); ze dne 12. prosince 1996, X (spojené věci C-74/95 a C-129/95, EU:C:1996:491, bod 24); ze dne 7. ledna 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, bod 61), a ze dne 3. května 2005, Berlusconi a další (spojené věci C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 74), nebo ze dne 22. listopadu 2005, Grøngaard a Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, bod 30). Pokud jde o rámcová rozhodnutí, rovněž viz rozsudky ze dne 16. června 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, bod 45), a ze dne 8. listopadu 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, bod 64).

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

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

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

170. Zaprvé změnou právní úpravy, kterou byla posunuta prahová hodnota pro trestný čin nezaplacení přiznané DPH (se současným doplněním nového důvodu zániku trestní odpovědnosti), byla podle mého názoru změněna skutková podstata trestného činu. Stanovení peněžní prahové hodnoty pro vznik trestní odpovědnosti je objektivním aspektem vymezení trestného činu. Lze tedy mít za to, že taková změna spadá do hmotněprávního „jádra" zásady legality, a to ve spojení se zásadou *lex mitior*.

171. Zadruhé, i kdyby taková následná změna nespadala do užšího pojetí zásady legality, jelikož jde, striktně řečeno, za okamžik, kdy byl spáchán původní skutek, zcela jistě spadá do širšího pojetí uvedené zásady. Nová vnitrostátní úprava po svém vstupu v platnost aktivovala pravidlo *lex mitior*, které vedlo ke vzniku legitimního očekávání v osobní sféře obžalovaného v tom smyslu, že na něj bude použito nové, mírnější ustanovení.

172. Zde je třeba uvést dvě další závěrečné poznámky.

173. Zaprvé v takové věci, jako je projednávaná věc, není otázka, zda budou vnitrostátní normy případně shledány neslučitelnými se sekundárním nebo primárním právem Evropské unie, v konečném důsledku rozhodující. Výše uvedené odůvodnění a omezení vyplývající z čl. 49 odst. 1 Listiny působí univerzálně, bez ohledu na zdroj povinnosti na úrovni unijního práva.

174. Je sice pravda, že Soudní dvůr zdůraznil, že „přímo použitelná pravidla práva Unie, která jsou bezprostředním zdrojem práv a povinností pro všechny, kterých se týkají, ať se jedná o členské státy, nebo o jednotlivce, kteří jsou účastníky právních vztahů, na které se vztahuje právo Unie, musí jednotným způsobem vyvolávat plné účinky ve všech členských státech od svého vstupu v platnost a po celou dobu své platnosti" [92].

175. Současně však bylo uznáno, že nemožnost dovolávat se některých ustanovení unijního práva za účelem stanovení a zpřísnění trestní odpovědnosti nemůže být omezena *per se* jen na směrnice. Obdobné úvahy se uplatnily v souvislosti s ustanoveními nařízení, kterým byly členské státy zmocněny stanovit sankce za porušení ustanovení daného nařízení, a to právě za účelem dodržení zásad právní jistoty a zákazu zpětné účinnosti zakotvených v článku 7 EÚLP [93].

176. Mám za to, že nelze mít bez dalšího za to, že ustanovení Smlouvy, jež ukládají členským státům jasnou a bezpodmínečnou povinnost, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, jako jsou ustanovení čl. 325 odst. 1 a 2 SFEU, automaticky odpovídají, vždy a v každé situaci, požadavku na předvídatelnost vyplývajícímu ze zásad legality a právní jistoty v oblasti trestního práva [94].

177. Zásadu legality nelze vykládat v tom smyslu, že zakazuje postupné vyjasňování pravidel trestní odpovědnosti. Může však „bránit zpětnému použití nového výkladu normy stanovující trestný čin" [95]. Klíčovým aspektem je zde opět předvídatelnost dotyčného konkrétního pravidla.

178. Z obecnějšího a systémového hlediska mi není jasné, proč by v takových věcech, jako je projednávaná věc, měla být rozhodujícím faktorem judikatura ohledně jiného přímého účinku ustanovení smluv oproti směrnicím, jež je sama výsledkem historicky podmíněného vývoje judikatury Soudního dvora, a nikoli zásadního rozhodnutí vycházejícího z jasně rozpoznatelných rozdílů ve znění daných zdrojů unijního práva. Měla by historická doktrinální klasifikace, kterou je obtížné vysvětlit

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

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

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

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

i zapáleným studentům práva Evropské unie, skutečně být rozhodující pro stanovení či nestanovení trestní odpovědnosti v případech nesouvisejících se zvláštními otázkami přímého účinku? Platí to o to více v takové věci, jako je projednávaná věc, kde je obsah obou vrstev povinností (stanovených Smlouvou a směrnicí o DPH) z praktického pohledu relativně obdobný a jejich posouzení se ve skutečnosti provádí společně?

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

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

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

V. Závěry

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

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

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

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

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

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

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

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

– Článek 4 odst. 3 SEU, ve spojení s čl. 325 odst. 1 SFEU a směrnicí o DPH, nebrání existenci vnitrostátních ustanovení, kterými se pro účely určení trestnosti jednání spočívajícího v nezaplacení daně v zákonem stanovené lhůtě stanoví peněžní prahová hodnota, jež je vyšší pro daň z přidané hodnoty (DPH), než je hodnota stanovená pro srážkovou daň.

– Povinnost stanovit účinné, odrazující a přiměřené sankce k zajištění správného výběru DPH, kterou ukládá čl. 325 odst. 1 SFEU a čl. 4 odst. 3 SEU, ve spojení se směrnicí o DPH, nebrání existenci takových vnitrostátních právních předpisů, jaké jsou dotčeny v projednávané věci, které sice stanoví systém správních sankcí, ale zbavují fyzické osoby odpovědné za daňové záležitosti:

– trestní a správní odpovědnosti za nezaplacení správně přiznané DPH v zákonem stanovené lhůtě ve vztahu k částkám, které jsou třikrát až pětkrát vyšší, než je minimální prahová hodnota ve výši 50 000 eur stanovená úmluvou o ochraně finančních zájmů;

– trestní odpovědnosti, pokud subjekt, který zastupují, zaplatil opožděně dlužnou DPH, a rovněž úroky a správní sankce, před zahájením hlavního líčení v prvním stupni.