

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
DÁMASA RUIZ-JARABA COLOMERA
přednesené dne 11. prosince 2003¹

I – Úvod

1. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa (Portugalsko) se táže, zda právní řád Evropské unie umožňuje stanovit lhůtu devadesátí dnů pro napadení daňových výměrů u trestně správního soudu a následně pro podání žaloby na vrácení daní zaplacených v rozporu s právem Společenství.

2. Tato incidenční otázka se připojuje k širokému soupisu předběžných otázek o souladu různých vnitrostátních právních norem s právem Společenství, konkrétně těch, jež regulují lhůty a způsob uplatnění soudních žalob týkajících se vrácení částek daní, jež byly odvedeny do státní pokladny v rozporu s výše uvedeným právním řádem.

3. Soudní dvůr jako odpověď na tyto otázky vydal řadu rozsudků, které se staly stabilním

doktrinálním korpusem, podle jehož znění přísluší v případech chybějícího předpisu Společenství členským státům, aby provedly zákonnou úpravu řízení na ochranu práv přiznaných Evropskou unií. Tato pravomoc nicméně podléhá dvěma omezením:

— Členské státy nejsou v souvislosti s uplatňováním žalob založených na právu Společenství oprávněny stanovit jinou a méně příznivou lhůtu než takovou, jaká je stanovena u žalob založených na porušení vnitrostátního práva². Jde o takzvanou zásadu rovnocennosti.

2 — Viz rozsudky ze dne 16. prosince 1976, Rewe (33/76, Recueil, s. 1989, bod 1 výroku), a Comet (45/76, Recueil, s. 2043, výrok), a rozsudky ze dne 15. září 1998, Edis (C-231/96, Recueil, s. I-4951, bod 2 výroku), a Spac (C-260/96, Recueil, s. I-4997, bod 1 výroku). Taktéž rozsudek ze dne 27. února 1980, Just (68/79, Recueil, s. 501, bod 3 výroku); rozsudek ze dne 27. března 1980, Denkavit Italiana (61/79, Recueil, s. 1205, bod 1 písm. a) výroku); rozsudek ze dne 10. července 1980, Ariete (811/79, Recueil, s. 2545, výrok), a Mireco (826/79, Recueil, s. 2559, výrok); rozsudek ze dne 10. července 1997, Palmisani (C-261/95, Recueil, s. I-4025, výrok); rozsudek ze dne 17. listopadu 1998, Aprile (C-228/96, Recueil, s. I-7141, bod 1 výroku) a rozsudek ze dne 9. února 1999, Dilxport (C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 1 výroku). Z novější judikatury je možno konzultovat rozsudky ze dne 10. září 2002, Prisco a Caser (C-216/99 a C-222/99, Recueil, s. I-6761, bod 2 výroku), a rozsudek ze dne 2. října 2003, Weber's Wine a další (C-147/01, Recueil, s. I-11365, bod 3 výroku).

1 — Původní jazyk: španělština.

- Rovněž nemohou upravit soudní řízení tak, aby bylo nadměrně ztížené nebo prakticky nemožné při uplatňování takovýchto žalob. Toto pravidlo je známé jako zásada efektivity práva Společenství³.
6. Dne 4. března 1998 vyměřil tento registrační orgán firmě poplatky ve formě daně rovnající se částce 2 251 500 eskudů, vypočtené podle Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (sazebník poplatků národního rejstříku právnických osob).

4. Předchozí judikatura vymezila pravidla, na jejichž základě lze poskytnout portugalskému soudnímu orgánu odpověď, o níž žádá.

7. Dne 11. července 2001 Recheio podala Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa deklaratorní žalobu na vrácení neprávem vyměřeného daňového dluhu, která byla z moci úřední překvalifikována na trestně správní odvolání proti daňovému výměru, neboť procesní postup byl shledán postupem vhodným pro dosažení sledovaného cíle.

II – Skutkové okolnosti, původní řízení a předběžná otázka

5. Recheio – Cash & Carry S.A. (dále jen „Recheio“) zvýšila notářským zápisem ze dne 5. listopadu 1997 zaregistrovaným v Registo Nacional de Pessoas Colectivas (v národním rejstříku právnických osob) svůj základní kapitál ze 100 milionů na 1 miliardu eskudů.

8. Vzhledem k tomu, že k uvedenému dni již lhůta pro podání poslední jmenované žaloby uběhla, zastavil uvedený portugalský soud řízení a předložil Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Brání právo Společenství tomu, aby členský stát stanovil pro účely žalob na vrácení poplatků vybraných v rozporu s právem Společenství prekluzivní lhůtu v délce devadesáti dnů, která počíná běžet od uplynutí lhůty pro dobrovolné zaplacení, pročež v důsledku toho je nadměrně ztížen výkon práva na vrácení?

3 — Viz rozsudek ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, s. 3595, bod 12 výroku); rozsudek ze dne 8. února 1996, FMC a další (C-212/94, Recueil, s. I-389, bod 64 a bod 4 výroku); výše uvedený rozsudek Edis, bod 34; výše uvedený rozsudek Spac, bod 18, a rozsudek ze dne 15. září 1998, Ansaldo Energia a další (C-279/96 až C-281/96, Recueil, s. I-5025, bod 16); výše uvedený rozsudek ze dne 17. listopadu 1998, Aprile, bod 18; výše uvedený rozsudek ze dne 9. února 1999, Dilexport, bod 25; rozsudek ze dne 24. září 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Recueil, s. I-8003, bod 33), a výše uvedený rozsudek Weber's Wine a další, bod 103.

2) V případě kladné odpovědi: Jaká minimální lhůta je považována za slučitelnou se shora uvedeným zákazem nadměrného ztížení?

nebo prohlášeny za neplatné (anulovatelné). Neplatnost se prohlašuje u těch aktů, jimž chybí základní náležitosti, a dále u těch, u kterých zákon výslovně stanoví tuto formu neplatnosti. Ostatní akty jsou anulovatelné⁴.

3) Jaká jsou hlediska, na jejichž základě má být tato lhůta stanovena?“

12. Oba dva druhy správních aktů se zrušují prostřednictvím odvolání ve správním řízení, a to na základě žádosti nositelů práv a zákonem chráněných subjektivních zájmů, k jejichž porušení došlo⁵. Existují dva prostředky pro napadení aktů: žádost o revizi rozhodnutí⁶ a odvolání k vyššímu stupni; uplatnění posledně uvedené formy je fakultativní v případech odvolání v trestně správním řízení a předepsané v jiných případech⁷. Lhůta pro podání odvolání je patnáctidenní, třicetidenní nebo lhůta předepsaná pro podání odvolání v trestně správním řízení, a to podle toho, zda se jedná o žádost o revizi rozhodnutí, o fakultativní či předpisem nařízené odvolání k vyššímu stupni⁸.

III – Řízení před Soudním dvorem

9. Recheio, Portugalská republika a Komise předložily ve lhůtě předepsané článkem 20 statutu Soudního dvora ES svá písemná vyjádření.

10. Na jednání, které se konalo dne 13. listopadu 2003, se dostavili zástupci účastníků písemné části, aby svá vyjádření přednesli ústně.

IV – Portugalský právní rámec

11. V portugalském právu mohou být správní akty, mezi něž daňové výměry patří jako jedna kategorie, buď neplatné (nulitní)

4 – Viz články 133 a 135 portugalského zákoníku o správním řízení (*Código do Procedimento Administrativo*), jenž byl schválen vládním nařízením s mocí zákona č. 442/91 ze dne 15. listopadu. Podle odstavce 2 uvedeného článku 133 jsou nulitními správní akty: a) vydané se zneužitím moci; b) akty přijaté nepřislušnými orgány; c) akty, jejichž předmět je nemožný, nesrozumitelný nebo zakládající trestný čin; d) akty, které ohrožují zásadní obsah základního práva; e) akty vydané pod donucením; f) akty vydané se zanedbáním všech zákonných formalit; g) akty vydané kolektivními orgány po bouřlivé debatě nebo vydané při porušení kvora či zákonem vyžadované kvalifikované většiny; h) akty, které odporují právní moci; nebo i) akty, které jsou výsledkem jiných, předtím anulovaných nebo zrušených aktů.

5 – Viz články 158 a 160 portugalského *Código do procedimento Administrativo*.

6 – V portugalském právu se odvolání vyřizované orgánem, jenž vydal napadený správní akt, nazývá *reclamação* [Viz čl. 158 odst. 2 písm. a) *Código de procedimento Administrativo*].

7 – Viz čl. 158 odst. 2 písm. b) a čl. 167 odst. 1 uvedeného předpisu.

8 – Viz články 162 a 168 *Código do Procedimento Administrativo*.

13. V daňové oblasti, s výjimkou předpisů stanovujících jinak, je podání odvolání k vyššímu stupni fakultativní, a to ve stejné lhůtě třiceti dnů⁹. Existuje také tzv. odvolání ve zvláštních případech, kdy došlo k pochybení správního orgánu; toto odvolání se podává ve lhůtě devadesáti dnů, avšak došlo-li k porušení všech základních formalit řízení nebo jedná-li se o úplnou či částečnou neexistenci zdanitelného plnění, rozšiřuje se tato lhůta až na dobu jednoho roku¹⁰. Proti rozhodnutí o odvolání ve zvláštních případech lze podat odvolání k soudu vyššího stupně a rozhodnutí tohoto soudu pak lze napadnout v trestně správním řízení¹¹.

14. Soudní daňové řízení je zaměřeno na úplnou, účinnou a včasnou ochranu práv a právem chráněných zájmů v této oblasti práva¹². Umožňuje reagovat na daňové výměry¹³ prostřednictvím uplatnění nároku na napadení rozhodnutí s cílem dosáhnout

nulity nebo anulování napadeného aktu¹⁴. Je také vhodnou cestou k uplatnění deklaratorních žalob, jež slouží účelu uznání práva nebo právem chráněného zájmu v daňové oblasti¹⁵, neexistuje-li jiná vhodnější cesta k zajištění soudní ochrany¹⁶.

15. Lhůta pro podání žaloby je devadesát dní, jež se počítají ode dne uplynutí lhůty pro dobrovolnou úhradu daňového dluhu, s výjimkou případu, kdy bylo již dříve uplatněno odvolání ve zvláštních případech. V takovém případě je lhůta zkrácena na patnáct dní. Nárok vycházející z požadavku nulity daňového výměru lze uplatnit kdykoliv¹⁷.

16. Deklaratorní žaloba musí být podána do čtyř let ode dne, kdy právo vzniklo nebo kdy vyšlo najevo porušení, o jehož nápravu se žádá¹⁸.

9 — Viz čl. 66 odst. 1 a 2 a čl. 67 odst. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário* schváleného vládním nařízením s mocí zákona č. 433/99 ze dne 26. října.

10 — Viz čl. 68 odst. 1 a čl. 70 odst. 1 a 2 ve spojení s čl. 102 odst. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

11 — Články 76 a 67 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, poslední citovaný článek ve spojení s čl. 167 odst. 1 *Código do Procedimento Administrativo*: je-li odvolání k soudu vyššího stupně v daňové oblasti vždy fakultativní tj. nepovinné, je tomu tak proto, že se předpokládá možnost napadení správního aktu v trestně správním řízení.

12 — Viz čl. 96 odst. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário* a článek 9 a čl. 95 odst. 1 *Lei Geral Tributária* schváleného vládním nařízením s mocí zákona č. 398/98 ze dne 17. prosince. Tyto předpisy podrobně rozvádějí pro daňový řád obecná ustanovení čl. 268 odst. 4 Ústavy Portugalské republiky, jež „občanům zaručuje právo na odvolání v trestně správním řízení proti nezákonnosti jakýchkoli správních aktů bez ohledu na jejich formu, které ohrožují práva a právním řádem chráněné zájmy občanů“.

13 — Viz čl. 97 odst. 1 písm. a) *Código de Procedimento e de Processo Tributário* a čl. 95 odst. 2 písm. a) *Lei Geral Tributária*.

14 — Čl. 101 písm. a) *Lei Geral Tributária* a čl. 97 odst. 1 písmeno a) *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

15 — Čl. 101 písm. b) *Lei Geral Tributária* a čl. 97 odst. 1 písm. h) *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

16 — Viz čl. 145 odst. 3 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

17 — Viz čl. 102 odst. 1 písm. a), čl. 102 odst. 2 a 3 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

18 — Viz čl. 145 odst. 2 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

V – Rozbor předběžné otázky

bezdůvodně zaplacené částky daně jako v případě výměru Recheio, kteréžto daně jsou neslučitelné s právním řádem Evropské unie.

A – Vymezení předmětu sporu

17. U daně vyměřené Recheio por el Registo Nacional de Pessoas Colectivas se neprojednává podmínka daně odporující režimu Společenství ani právo, jež přísluší uvedené společnosti za účelem uplatnění relevantních právních kroků v rámci vnitrostátního právního řádu¹⁹.

19. Portugalský soudní orgán nepochybuje o tom, že uvedená lhůta odpovídá zásadě rovnocennosti. Takto to rozhodl ve svém usnesení o postoupení věci s odůvodněním, že „odvolání v trestně správním řízení se uplatňuje na všechna rozhodnutí o vyměření daně, bez ohledu na to, zda vycházejí z právních předpisů Společenství nebo z vnitrostátních předpisů“²⁰. Dotazy se tudíž týkají výhradně zásady efektivity, na niž naráží obsah poslední věty první otázky, kde se požaduje objasnění toho, zda stanovení lhůty devadesáti dnů „činí uplatnění práva na vrácení (neodůvodněně vybrané částky) nadměrně ztíženým“.

18. Pochybnost Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa se týká toho, zda právo Společenství umožňuje lhůtu devadesáti dnů pro uplatnění žaloby na vrácení

20. Jinak chvályhodná snaha, kterou Recheio vynaložila ve svých písemných vyjádřeních s cílem prokázat, že lhůta stanovená portugalským procesním právem je v rozporu se zásadou rovnocennosti, se tedy jeví zbytečnou. Tato zásada totiž byla na základě výkladu právního předpisu vnitrostátním soudem přijata s tím, že uvedená lhůta je použitelná pro všechny typy žalob, takže

19 — Viz rozsudek ze dne 26. září 2000, IGI (C-134/99, Recueil, s. I-7717), jehož výrok je následující:

„1) Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění změněném směrnicí Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, musí být vykládána v tom smyslu, že poplatky získané zapsáním do národního rejstříku právnických osob na základě zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti – jako poplatky, jež jsou předmětem sporu v původním řízení – zakládají vznik daně ve smyslu řečené směrnice.

2) Poplatky vyžadované na základě zápisu o navýšení základního kapitálu kapitálové společnosti do národního rejstříku právnických osob, pokud zakládají daň ve smyslu směrnice 69/335, ve znění pozměněném směrnicí 85/303, jsou v zásadě zakázané čl. 10 písm. c) téže směrnice.

3) Poplatky inkasované na základě zápisu o navýšení základního kapitálu kapitálové společnosti do národního obchodního rejstříku – jako poplatky, jež jsou předmětem sporu v původním řízení, jejichž výše se zvyšuje přímo a bez omezení úměrně k zapsanému obchodnímu jmění, nejsou lukrativní povahy dle čl. 12 odst. 1 písm. e) směrnice 69/335, ve znění pozměněném směrnicí 85/303.

4) Článek 10 směrnice 69/335, ve znění pozměněném směrnicí 85/303, přiznává práva, jichž se soukromé osoby mohou dovolávat u vnitrostátních soudních orgánů.“

20 — Viz písmeno p). Portugalská vláda se stejným způsobem vyjadřuje v bodě 26 svých písemných vyjádření.

k této konkrétní žalobě Soudní dvůr již nemá co dodat²¹.

Processo Tributário je v rozporu s právem Společenství²². Stejně tak přísluší portugalským soudním orgánům posoudit povahu vady, jíž trpí daňový výměr, jenž je předmětem původního sporu, a v důsledku toho pak, zda bude muset být napaden ve lhůtě devadesáti dnů nebo v jiné lhůtě.

21. Analýza slučitelnosti předmětné lhůty s právem Společenství musí být provedena pouze v souvislosti se zásadou efektivity a k tomu je ještě nutno nebrat v úvahu existenci podpůrného prostředku – deklaratorní žaloby uplatnitelné ve lhůtě čtyř let nebo okolnosti, kdy je napadení založeno na předpokladu neplatnosti celého nároku a uplatnění tohoto napadení není podmíněno určitou lhůtou. Je na vnitrostátním soudci určit, zda je možné použít tento typ žaloby za předpokladu, že Soudní dvůr rozhodne, že procesní předpis uvedený v čl. 102 odst. 1 *Código de Procedimento e de*

22. Úhrnem, Soudní dvůr musí vyřešit konkrétní dotaz portugalského soudního orgánu bez ohledu na to, že nárok by mohl být vyvozen jinou cestou, u níž je lhůta pro podání žaloby delší.

B – *Posouzení lhůty devadesáti dnů podle zásady efektivity*

21 — Úvahy o odvolání z důvodu neústavnosti, které předkládá Recheio (body 92 a následující jejích písemných vyjádření), jsou zbytečné, neboť i kdyby případně prohlášení o neústavnosti normy regulující daň – jakou je daň, jež je předmětem původního sporu, v té míře, v jaké je schopné vyvolat účinky *ex tunc*, mohlo mít za důsledek neplatnost aktů vydaných při uplatňování této normy, s výjimkou omezení, jež sám Ústavní soud stanoví pro zpětné účinky svého rozsudku (viz článek 282 Ústavy Portugalské republiky), tento důsledek nemá co činit s možností podat odvolání proti vyměření daně bez omezení lhůtou. Prohlášení o neústavnosti zákona stanoví, že akty vydané za účelem jeho provedení musí trpět vadou nulity; takže nevymezí-li Ústavní soud dosah rozsudku, mohou zainteresované strany tyto akty napadnout bez omezení lhůtou v souladu s čl. 102 odst. 3 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, totéž platí pro akty, které porušují právo Společenství, vyvolá-li takovéto porušení vadu nulity. Jinými slovy řečeno omezení lhůtou devadesáti dnů nebo neexistence časového omezení pro napadení správního aktu není definováno oblastí práva, v němž k vadě došlo, nýbrž povahou vzniklé vady.

1) Jde o úkol příslušející vnitrostátním soudcům

23. Z hlediska zásady efektivity se Soudní dvůr ve vícero případech vyslovil přímo ke

22 — Portugalská judikatura každopádně trvá na tom, že vhodným prostředkem pro uplatnění nároků – jakým je nárok uplatněný Recheio – je předkládat tyto nároky soudu formou žaloby na zrušení. Což dokládá i skutečnost, že jmenovaná společnost podala deklaratorní žalobu a postupující soud ji změnil na žalobu na zrušení.

konkrétním promlčecím nebo prekluzivním lhůtám stanoveným v právních předpisech členských států za účelem uplatňování žalob zaměřených na vrácení částek uhrazených do státní pokladny, které byly vyměřeny v rozporu s právem Společenství. Připomínky Soudního dvora byly abstraktního rázu. Tak se Soudní dvůr v rozsudcích Rewe a Comet omezil pouze na konstatování, že stanovení lhůt pro podání odvolání, jednoznačný to výraz právní jistoty, by bylo v rozporu s právem Společenství, jestliže by v praxi znemožnilo uplatnění práv; k něčemu takovému nedojde, jsou-li stanoveny „rozumné prekluzivní lhůty pro podání odvolání“²³. V případech, kdy Soudní dvůr zkoumal specifické lhůty pro podání žaloby, používal pro posouzení zásadu rovnocennosti jako kontrastní vzor: všechny tři výše uvedené rozsudky Edis, Spac, a kromě toho Prisco y Caser, stanoví, že právní řád Evropské unie se nestaví proti prekluzivní lhůtě tří let, pokud se tato lhůta uplatňuje bez rozdílu na všechny žádosti o vrácení, bez ohledu na to, zda tyto žádosti vycházejí z vnitrostátního práva nebo z práva Společenství²⁴. Dokonce když Soudní dvůr analyzoval přechod od stanovené lhůty na kratší lhůtu, zvažoval přitom pouze předmětnou zásadu: rozsudek Aprile stanoví, že právo Společenství nebrání uplatnění vnitrostátního předpisu, kterým se nahrazuje běžná promlčecí lhůta deseti let prekluzivní lhůtou nejprve pěti a později tří let²⁵.

24. Je pravdou, že v právních odůvodněných rozsudcích Edis a Spac se říká, že „vnitrostátní prekluzivní lhůta v trvání tří let ode dne napadené platby se jeví rozumnou“, protože právo Společenství členskému státu nezakazuje, aby se této lhůty dovolával²⁶. Avšak bez ohledu na to, že se jedná o *obiter dicta* bez odrazu ve výroku rozsudků, vytvářejí se tak tautologická tvrzení, jimž chybí sebemenší odůvodnění, a v nichž nejsou vysvětleny důvody určující, proč takto stanovená lhůta odpovídá zásadě efektivity. Podle Soudního dvora právo Společenství připouští rozumné lhůty a lhůta tří let takovou lhůtou bez dalšího vysvětlování je.

25. Stejný postoj Soudní dvůr projevil, když se přímo vyjádřil k tomu, zda jsou uvedené zásadě efektivity přiměřené určité lhůty stanovené v právních úpravách členských států pro podávání žalob založených na právu Společenství. Rozsudkem Bassin a Salson v. Administration des douanes et droits indirects²⁷ bylo rozhodnuto, že právo Společenství nebrání předpisům členského státu, které stanoví povinnou promlčecí lhůtu tří let pro podání jakékoli žádosti o vrácení neoprávněně vybraných daní²⁸. Toto rozhodnutí se opírá o myšlenku, že řízení, která v praxi neznemožňují výkon

23 — Viz závěrečná část bodu 5 rozsudku Rewe a body 16 až 18 rozsudku Comet. Je možné též konzultovat bod 23 rozsudku Denkavit Italiana.

24 — Viz příslušné výroky (bod 2 rozsudku Edis, bod 1 rozsudku Spac, kromě toho bod 2 rozsudku Prisco a Caser).

25 — Viz bod 1 výroku tohoto rozsudku.

26 — Viz závěrečná část odstavce 35 a bod 44 rozsudku Edis, dále závěrečná část bodu 19 a bod 27 rozsudku Spac.

27 — Rozsudek ze dne 9. listopadu 1989 (386/87, Recueil, s. 3551).

28 — Bod 2 výroku rozsudku Bassin a Salson.

práv přiznaných právním řádem Společenství, jsou přípustná, takže tříletá promlčecí doba «odpovídá legislativní volbě, jež neporušuje uvedený požadavek»²⁹.

26. Ve stejném smyslu rozsudek Haahr Petroleum³⁰ opakuje, že právo Společenství nebrání promlčecí lhůtě pěti let, protože je to doba, kterou je „nutno kvalifikovat jako rozumnou“³¹.

27. Pouze jedenkrát byl učiněn pokus odůvodnit rozhodnutí širěji. Jde o rozsudek vynesený ve věci Grundig Italiana, k němuž jsem předkládal své stanovisko dne 14. března 2002. Vyvozuje se zde, že stanovení lhůty devadesáti dnů pro přechod od prekluzivní lhůty desetileté nebo pětileté k lhůtě tříleté není v souladu s právem Společenství, přičemž se dodává, že aby byla splněna zásada efektivity, musí tato lhůta umožnit, aby plátcí měli nadále rozumnou příležitost uplatnit svá práva na vrácení, stane-li se podání žaloby z důvodu zavedení nového režimu opožděným, a musí to umožnit tak, aby mohli beze spěchu připravit svou obhajobu a nebyli pod tlakem nuceni postupovat

neúměrně rychle v porovnání s dobou, kterou měli původně k dispozici³². Na následujícím řádku se dodává, že doba devadesát dnů není dostačující, protože když se vezme v potaz původní lhůta pěti let, plátcí, jejichž práva vznikla před asi třemi roky, musí podniknout právní kroky v době tří měsíců, ačkoliv věřili, že mohou počítat s ještě asi dvěma roky navíc³³; rozsudek končí tím, že jako rozumnou uznává minimální přechodnou dobu v trvání šesti měsíců³⁴.

28. Postoj Soudního dvora vychází z jednoduchého vysvětlení: jestliže se lhůty pro podávání žalob počítají na roky, je způsobilst těchto lhůt umožnit skutečný výkon práv přiznaných právním řádem Společenství evidentní, pročez nevyžaduje další odůvodnění. Naopak, jde-li o doby kratší, v řádu dní či měsíců, je posouzení jejich užitečnosti méně jasné a vyžaduje odůvodnění.

29. Jak jsem nicméně uvedl ve stanovisku k věci Grundig Italiana, nepřisluší toto posouzení Soudnímu dvoru, nýbrž, s výjimkou evidentních případů³⁵, vnitro-

29 — Body 16 a 17 rozsudku uvedeného v předchozí poznámce.

30 — Rozsudek ze dne 17. července 1997 (C-90/94, Recueil, s. I-4085).

31 — Bod 49 výše uvedeného rozsudku Kaahr Petroleum.

32 — Bod 38 rozsudku Grundig Italiana uvedeného v poznámce 3 tohoto stanoviska.

33 — Bod 39 rozsudku Grundig Italiana.

34 — Bod 40 vlastního rozsudku Grundig Italiana.

35 — Jako u případů s ročními lhůtami.

státnímu soudci³⁶. K určení toho, zda konkrétní lhůta je v souladu se zásadou efektivit, je nutno posoudit „všechny skutkové a právní okolnosti, formální i materiální, jež jsou pro výkon žalob na vydání bezdůvodného obohacení vyžadovány vnitrostátním právním řádem. Pouze takové globální posouzení, jež mohou učinit pouze [vnitrostátní] soudní orgány, může dát konečnou odpověď“³⁷.

domnívali, že mají k dispozici ještě zhruba dva roky³⁹. Avšak přístup k řešení v této věci se nemůže dotýkat všech vnitrostátních právních systémů, nýbrž pouze italského; byly totiž hodnoceny pouze podmínky italského procesního řádu, takže rozsudek o předběžné otázce neobsahoval všeobecný a objektivní pokyn, jenž v sobě rozsudky Soudního dvora zahrnují, aby mohly splnit svou základní funkci, a sice zaručit jednotnou interpretaci práva Společenství. Byl pouze výkladem textu *uti singulis*, vztahujícím se k určitému právnímu řádu.

30. Soudní dvůr takto rozhodl při několika příležitostech; tak podle rozsudku Dilexport přísluší národnímu soudci rozhodnout, zda v praxi uplatňované řízení činí nemožným nebo nadměrně ztíženým výkon práv přízných právním řádem Společenství³⁸; odkaz, jenž zahrnuje lhůtu k podání žaloby, která je prvním úkonem takového řízení.

31. Je možné, že v případě Grundig Italiana se sešlo dost prvků k tomu, aby se rozhodnutí odvážil vyslovit samotný Soudní dvůr, vzhledem k tomu, že se jednalo o přechod od prekluzivní doby pěti let na dobu tří let, takže plátcí daně, jejichž práva vznikla přibližně před třemi roky, byli v praxi nuceni jednat ve lhůtě tří měsíců, i když se

32. Jisté je, jak již Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že systém opravných prostředků proti nezákonně požadovaným daním a systém vracení bezdůvodně zaplacených částek je řešen různým způsobem v různých členských státech. V důsledku toho je nesnadné abstraktně určit, zda přechodná lhůta devadesáti dnů, jakou byla lhůta projednávána v případě Grundig Italiana, splňuje zásadu efektivit, neboť aby mohlo být vydáno rozhodnutí, musí se kromě trvání lhůty hodnotit mnohé další okolnosti, jako například: zda je přípustná sebeobhajoba nebo zda se stanoví povinná přítomnost advokáta; zda se k jednání před soudem může navrhovatel dostavit osobně, či zda musí ustanovit zástupce na základě plné moci; zda tak v tomto posledně uvedeném případě musí učinit před úřední osobou; zda v případě, že jde o právnické osoby, se vyžaduje přijetí zvláštní smlouvy pro podání

36 — Bod 27 uvedeného stanoviska.

37 — Závěrečná část bodu 27 mého stanoviska k věci Grundig Italiana.

38 — Viz závěrečná část bodu 32 rozsudku Dilexport uvedeného v poznámce 2 tohoto stanoviska.

39 — Bod 39 rozsudku Grundig Italiana.

žaloby a pokud ano, zda musí být vzaty v úvahu existující lhůty, podmínky a způsoby podání; zda se předběžně nevyžaduje podání žádosti o revizi samotnému správnímu orgánu; zda taková žádost má odkladný účinek; zda se neukládá před podáním odvolání oznámit veřejným orgánům úmysl podat odvolání. Výčet uvedených příkladů zdaleka není vyčerpávající. Seznam takových podmínek by mohl být ještě širší, se zvláštním jejich obtížností a jejich nákladů v každém z příslušných států.

33. Tváří v tvář této různorodosti a jiným snadno představitelným zvláštnostem, k nimž dochází v oblasti srovnávacího evropského práva, se musí právní řád Společenství postavit k otázce ochrany práv, jež procesním subjektům přiznává⁴⁰, přičemž musí vyžadovat, aby vnitrostátní procesní úprava použitelná za účelem ochrany těchto práv nebyla méně příznivá než úprava podobných opravných prostředků interní povahy a aby tato procesní úprava nebyla v praxi nemožná či nadměrně ztížená⁴¹.

40 — Připomínám, že podle judikatury Soudního dvora právo získat zpět částky vybrané v důsledku porušení právního řádu Evropské unie je důsledkem a doplňkem práv, jež procesním subjektům přiznávají předpisy Společenství ve výkladu samotného Soudního dvora; členské státy jsou tak povinny vrátit daně vybrané v důsledku porušení uvedeného právního řádu [viz mimo jiné rozsudek ze dne 2. prosince 1997, Fantask (C-188/95, Recueil s. I-6783, bod 38), a výše uvedený rozsudek Dilexport, bod 23; může být rovněž uveden rozsudek ze dne 22. října 1998, IN.CO.GE'90 a další (spojené věci C-10/97 až C-22/97, Recueil, s. I-6307, bod 24)].

41 — Viz rozsudky uvedené v poznámkách 2 a 3.

34. Kvůli těmto okolnostem, jak jsem již vložil ve stanovisku k věci Grundig Italiana, musí být neurčitý právní pojem „rozumná lhůta“, na který za účelem splnění zásady efektivity odkazuje judikatura Společenství, upřesněn vnitrostátními soudními orgány; výjimkou jsou krajní případy, kdy je lhůta evidentně dostačující nebo kdy je naopak nepopíratelně nedostatečná, a kdy se tedy při posuzování nevyžaduje přihlížet ke konkrétním podmínkám jednotlivých vnitrostátních systémů, a tudíž není námitek proti tomu, aby se tohoto posouzení ujal Soudní dvůr.

35. Nezdá se tedy logické, aby rozsudek Grundig Italiana prohlásil určitou lhůtu za nedostatečnou a vzápětí určil minimální dobu, již pokládá za dostačující k tomu, aby bylo zaručeno uplatňování žalob založených na právu Společenství; Soudní dvůr si tím přisvojil funkci zákonodárce, neví se, zda zákonodárce Společenství či zákonodárce italského. Kromě toho uvedený rozsudek neodůvodňuje, proč byla zvolena šestiměsíční lhůta ani proč byla tato lhůta kvalifikována jako přiměřená. V rozsudku se pouze uvádí, že umožňuje „běžné pečlivým plátcům, aby se seznámili s novým režimem a připravili si a uplatnili žalobu v podmínkách, které nedávají v sázku možnost jejího úspěchu“⁴². Proč lhůta v trvání tří měsíců není vhodná a jiná šestiměsíční je? Rozsudek Grundig Italiana se tak jeví jako plod voluntarismu a mylného porozumění mechanismu předběžné otázky.

42 — Bod 40 opakovaně uvedeného rozsudku Grundig Italiana.

Podle článku 234 Smlouvy o ES přísluší konečný výklad práva Společenství Soudnímu dvoru, přičemž vnitrostátním soudcům se poskytují přesné směrné pokyny pro uplatňování tohoto práva; Soudní dvůr není jakkoli oprávněn vměšovat se do tohoto uplatňování práva, ledaže by Soudní dvůr neznal podstatu tohoto nástroje spolupráce mezi soudními orgány, ukládající přísné respektování sféry pravomocí každého ze soudců⁴³. Ve skutečnosti se však vynášením rozsudků tohoto druhu Soudní dvůr chová stejně jako při přímém odvolání; přisvojuje si, bez ohledu na ustanovení Smlouvy, plnou soudní pravomoc, což má vážný dopad na suverénní pravomoc vnitrostátního soudce při rozhodování v původním řízení⁴⁴. Systém článku 234 Smlouvy o ES spočívá v rozdílu mezi výkladem a uplatňováním právních předpisů a umožňuje sjednotit legitimní autoritu vnitrostátního soudce s nutnou uniformitou práva Společenství, jak již před

léty poznamenal Robert Lecourt⁴⁵. Rozvíjet tuto úlohu vyžaduje přesně dodržovat rozdělení pravomocí⁴⁶. Je pravda, že rozdíl mezi výkladem a uplatňováním je velmi jemný, a je neskutně složité vyložit normu a přitom ji neuplatnit nebo ji uplatnit a přitom ji nevyložit; Soudní dvůr se však nesmí přenést do pozice vnitrostátního soudce a musí se, v rámci daných usnesením o postoupení věci, omezit na poskytování přesných odpovědí⁴⁷. Ami Barav⁴⁸ uznal, že navzdory slavnostním prohlášením Soudního dvora o respektování pravomocí vnitrostátního soudce, je skutečnost velmi odlišná⁴⁹.

36. Z důvodů výše uvedených navrhuji Soudnímu dvoru, aby o otázkách Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa

43 — Rozsudek ze dne 22. listopadu 1978, Lothar Mattheus (93/78, Recueil, s. 2203, bod 5). Generální advokát Mayras ve stanovisku zdůraznil, že Soudní dvůr může svou pravomoc rozhodnout o předběžné otázce opírat pouze o přesné podmínky, za nichž mu tuto pravomoc přiděluje článek 177 Smlouvy o ES (s. 2212).

44 — V rozsudku ze dne 30. září 2003, Köbler (C-224/01, Recueil, s. I-10239) zopakoval Soudní dvůr stejnou chybu. Ve věci majetkové odpovědnosti členských států za škody způsobené soukromým osobám porušením práva Společenství vnitrostátním soudním orgánem vyjmenoval Soudní dvůr požadavky a podmínky, jež musí být splněny, aby byla uvedená odpovědnost vymahatelná (bod 59). Avšak poté, co uznal, že uplatňování přísluší vnitrostátním soudcům (bod 100), vstoupil na půdu, jež je mu zakázána tím, že se pustil do operace, jež mu nepřísluší (bod 101 a násl.). V průběhu řízení o opravném prostředku se Soudní dvůr dopustil stejného omylu v rozsudku ze dne 20. září 2001, Procter & Gamble (C-383/99, Recueil, s. I-6251), známého jako rozsudek „Babydry“, kde rovněž překročil svou jurisdikci, jak jsem měl možnost poprvé poukázat ve svém stanovisku předneseném dne 31. ledna 2002 ve věci KPN C-363/99 (viz rozsudek ze dne 12. února 2004, KPN, C-363/99, Recueil, s. I-1619, zejména bod 68).

45 — Lecourt, R.: *Le juge devant le Marché Commun*, Vyd. Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Ženeva, 1970, s. 50.

46 — Lagrange, M.: „L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire“, *Revue trimestrielle de droit européen*, 1974, s. 268.

47 — De Richemont, J.: *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, Vyd. Librairie du Journal des Notaires et des Avocats, Paříž, 1975, s. 41 a násl.

48 — Barav, A.: „Le renvoi préjudiciel communautaire“, *Justice. Revue Générale de Droit Processuel*, č. 6, s. 14.

49 — V nedávné době sám Barav, A. „Transmutations Préjudicielles“ v knize kolektivu autorů *Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, vyd. BWV Berliner Wissenschafts-Verlag, Berlín 2003, s. 622, opakuje, že „spolupráce mezi vnitrostátními jurisdikcemi a Soudním dvorem v rámci řízení o předběžné otázce je vymezena imperativním rozdělením funkcí, jehož vzájemné respektování je paterfamilias (této spolupráce) – la coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition „imperative“ de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève“.

rozhodl ve smyslu toho, co již ve svých písemných vyjádřeních uvedla Komise, a sice takto:

právo Společenství a zejména zásada vyžadující jeho efektivitu brání předpisům členského státu, které stanoví pro žaloby na vrácení daní vybraných v rozporu s právem Společenství lhůtu, jež v praxi činí uplatnění práva na vrácení nadměrně ztíženým; a dále

přísluší vnitrostátnímu soudci, aby určil, po posouzení všech skutkových a právních okolností, formálních i materiálních, souvisejících s podáním žaloby, zda je lhůta stanovená vnitrostátním právním řádem rozumná a zda zaručuje uvedenou zásadu.

2) Podpůrně

37. Jestliže Soudní dvůr uzná za nutné rozhodnout o nároku předloženém v původním řízení a dotkne se přitom i otázky vhodné konkrétní a specifické lhůty, jakou je lhůta devadesáti dnů uvedená v čl. 102 odst. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, pak se zdá být adekvátní závěr, že s přihlédnutím k faktickým okolnostem sporu a k nevyhnutelně zlomkovité znalosti portugalského právního řádu, je s ohledem na parametry uvedené v postupujícím usnesení uvedená lhůta

rozumná a umožnila by Recheio uplatnit její práva s úplnou zárukou efektivitu.

38. Písmeno a) uvedeného předpisu stanoví jako *dies a quo* pro vyměření lhůty první den po dni, kdy uplynula doba pro dobrovolnou úhradu daňového výměru, přičemž obecně tato lhůta trvá třicet dnů ode dne oznámení daňového výměru⁵⁰. V původním sporu došlo k vyměření daně dne 4. března 1998, pročež doba pro dobrovolnou úhradu v zásadě skončila⁵¹ ke dni 15. dubna, takže uvedená firma měla na vypracování odvolání k trestně správnímu soudu čas až do přibližně 19. srpna⁵².

39. Časový úsek, který se ve skutečnosti prodlužuje téměř o pět a půl měsíce (ode dne oznámení napadeného výměru daně až do dne, kterým končí lhůta pro podání žaloby), neztěžuje ani nezdržuje efektivní výkon práv projednávaných v původním řízení.

50 — Viz čl. 85 odst. 2 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

51 — Není důkaz o tom, že by v Portugalsku byly v tyto dny svátky.

52 — Ohledně vyměření lhůt viz článek 72 *Código do Procedimento Administrativo*, článek 20 *Código de Procedimento e de Processo Tributário* a článek 279 portugalského *Código Civil*.

40. V první řadě je vhodné připomenout, že podle judikatury Soudního dvora⁵³ právo Společenství nebrání tomu, aby v případě žalob na vrácení daní vyměřených při porušení směrnice členský stát určil vnitrostátní promlčecí lhůtu, která počíná běžet ode dne zaplacení daně, ačkoliv by se tak vnitrostátní právní řád správně nepřizpůsobil dotyčné směrnici⁵⁴. Toto řešení, jež se snaží o rovnováhu mezi efektivitou práva na soudní ochranu a zásadou právní jistoty, není, jak jsem již uvedl ve stanovisku k rozsudku Edis⁵⁵, zcela uspokojivé pro plátce, kteří jsou nuceni platit daň odporující právu Společenství, avšak neexistuje-li doposud jednotná právní úprava v této věci, přísluší určit náležitosti žalob na vydání bezdůvodného obohacení členskými státy, a to za podmínek již tolikrát zmiňovaných⁵⁶.

41. A v této snaze o rovnováhu mezi právy plátců a obecným zájmem, jež brání tomu, aby správní rozhodnutí setrvala *sine die* pod Damoklovým mečem případného soudního napadení, si zavedení lhůty pro zahájení trestně správního řízení ve znění daném portugalskou procesní právní úpravou zaslouží být kvalifikováno jako rozumné. Tato lhůta představuje dostatečnou dobu na to, aby mohlo být po oznámení daňového výměru přijato rozhodnutí tento výměr napadnout, aby mohly být shromážděny všechny nutné skutkové a právní skutečnosti potřebné pro toto napadení a aby mohla být připravena přiměřená obhajoba⁵⁷. Provede-li se rozbor právních úprav jiných členských států v této věci, ukazuje se, že všechny stanoví lhůty podobného trvání⁵⁸, které fungují v příslušných právních systé-

53 — Viz výrok rozsudku Fantask a další, výroky výše uvedených rozsudků Edis, Ansaldo a Spac.

54 — Pouze rozsudek ze dne 25. července 1991, Emmott (C-208/90, Recueil, s. I-4369) obsahoval opačné tvrzení, i když další pozdější rozsudky [rozsudky uvedené v předchozí poznámce, jakož i rozsudek ze dne 27. října 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Recueil, s. I-5475) a rozsudek ze dne 6. prosince 1994, Johnson (C-410/92, Recueil, s. I-5483)] toto tvrzení opustily, odůvodňující to zvláštními okolnostmi projednávaného případu.

55 — Viz bod 81 mého stanoviska ve věci Edis.

56 — Portugalské procesní právo každopádně poskytuje jako doplňující prostředek deklaratorní žalobu podléhající lhůtě čtyř let, která může být použita tehdy, ukáže-li se prostředkem vhodnějším pro zajištění plné a účinné ochrany (viz článek 145 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*). Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa nicméně neuznal tuto procesní možnost za vhodnou pro projednání nároku Recheio [viz písm. i) usnesení o postoupení věci].

57 — Čl. 108 odst. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário* stanoví, že „žaloba je podána příslušnému soudci nebo soudu, je popsáno napadené rozhodnutí a orgán, který je vydal, a uvedou se skutky a právní důvody, na nichž se tento nárok zakládá“.

58 — Ve španělském právu je lhůta v zásadě dvouměsíční (čl. 46 odst. 1 zákona č. 29/1998 ze dne 13. července upravujícího trestně správní jurisdikci) stejně jako ve francouzském systému (článek 1 Dekretu č. 65/29 ze dne 11. ledna 1965 o odvolání ve správních věcech). Belgické právo (čl. 30 pododstavec 2 *lois coordonnées sur le Conseil d'Etat*) stejně jako právo italské (čl. 21 odst. 1 nařízení s mocí zákona č. 546 o Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 ze dne 31. prosince 1992) stanoví pro podání odvolání v daňových záležitostech lhůtu šedesátí dnů. V německém právním řádu je tato lhůta měsíční (článek 74 Zákona o správním soudnictví – *Verwaltungsgerichtsordnung* (VwGO) ze dne 21. ledna 1960). *Dies a quo* pro vymezení těchto lhůt je první den po uveřejnění nebo oznámení napadeného aktu nebo případně první den po dni vydání rozhodnutí zamítajícího předběžně správní odvolání.

mech bez toho, aby vznikaly pochyby o jejich vhodnosti pro účel domoci se soudní ochrany.

42. Kromě toho je neoddiskutovatelné, že žaloby založené na vnitrostátním právu si zaslouží mít stejný časový režim řízení, jako mají žaloby založené na právním řádu Společenství, takže v rovině zásad nelze zastávat opačné stanovisko.

43. Okolnost, že státní správa se těší delším lhůtám pro výkon svých pravomocí v oblasti daní⁵⁹, neznamená, že lhůta devadesáti dnů poskytnutá plátcům pro podání trestně správního odvolání neuznává efektivitu práva Společenství. V prvé řadě jelikož jsou zásady

a cíle, jimiž se řídí jednání správy a jednání plátců, naprosto odlišné, posouzení dostatečné délky lhůty nezávisí na tom, zda má státní správa ke své činnosti k dispozici delší lhůty. Na druhé straně, jelikož v této oblasti neplatí kategorický požadavek shodnosti, je evidentní, že orgány veřejné moci a občané nesmí být podřízeni stejným promlčecím lhůtám. Promlčení práva na vyměření daní a promlčení daňových dluhů podléhají velmi rozdílným kritériím, z nichž v popředí stojí kritérium podrobovat podávání soudních žalob občany stanoveným lhůtám. Recheio vyvíjí ve svých písemných vyjádřeních chvalyhodnou argumentační snahu, avšak směšuje různé právní instituty jako prekluzi a promlčení, a do svého odůvodnění vnáší zmatek, když zatajuje, že portugalská státní správa může rušit pouze tu část platných aktů zakládajících práva a zákonem chráněné zájmy, která přináší škodlivý účinek adresátům těchto aktů⁶⁰, a stejně tak, že vadné akty musí být zrušeny během lhůty pro podání příslušného opravného prostředku⁶¹.

59 — Právo vyměřit daně se prekluduje po čtyřech letech a daňové dluhy se promlčují ve lhůtě osmi let, na druhé straně má státní správa k dispozici čtyři roky, aby z moci úřední provedla revizi aktů vydaných v této věci (články 45, 48 a 78 *Ley Geral Tributária*).

60 — Viz článek 140 *Código do Procedimento Administrativo*, který se podle čl. 2 písm. d) *Código de Procedimento e de Processo Tributário* použije podpůrně.

61 — Viz článek 141 *Código do Procedimento Administrativo*. Článek 78 *Ley Geral Tributária*, o kterém se zmiňuje firma Recheio ve svých písemných vyjádřeních a podle něhož revize daňových aktů na žádost zainteresované osoby podléhá lhůtě stanovené pro podání správního odvolání, se uplatňuje pouze na revize ve prospěch správního subjektu, zatímco státní správa má k dispozici čtyři roky (Lima Guerreiro, *A. Ley Geral Tributária. Anotada*, Vydavatelství Rei dos Libros, Lisabon, 2001, s. 343).

VI – Závěry

44. Ve smyslu předchozích úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl o otázkách předložených Tribunal Tributário de Primeira Instância takto:

„Právo Společenství a zvláště zásada vyžadující jeho efektivitu brání těm předpisům členského státu, které pro žaloby na vrácení daní vybraných v rozporu s právem Společenství stanoví lhůtu, jež v praxi činí uplatnění práva na vrácení nadměrně ztíženým.

Určit, zda je lhůta stanovená vnitrostátním právním řádem přiměřená a zda zaručuje uvedenou zásadu, přísluší vnitrostátnímu soudci po předchozím posouzení všech skutkových a právních skutečností, formálních i materiálních, vyskytnuvších se během řízení“.

45. Podpůrně, jestliže se považuje za nutné posoudit použití práva Společenství na okolnosti původního sporu, bez ohledu na ustanovení článku 234 Smlouvy o ES, bych navrhol uvést, že:

„Právo Společenství nebrání stanovení lhůty pro podání žalob na vrácení daní vyměřených v rozporu s právem Společenství, jakou je lhůta projednávaná v původním sporu, pokud se tato lhůta bude používat také pro žádosti o vrácení založené na vnitrostátním právu.“