



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

24. března 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Spotřební daně – Směrnice 92/12/ES – Článek 4 – Přeprava výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – Podmínky – Články 6 a 20 – Propuštění výrobků pro domácí spotřebu – Padělání úředního průvodního dokladu – Porušení předpisů nebo nesrovnalost při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně – Neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně – Příjemce, který o přepravě neví – Podvod třetí osoby – Článek 13 písm. a) a čl. 15 odst. 3 – Povinná jistota vztahující se k pohybu zboží – Rozsah“

Ve věci C-711/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika) ze dne 16. prosince 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 31. prosince 2020, v řízení

Generální ředitelství cel

proti

TanQuid Polska sp. z o.o.,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis, předseda senátu, M. Ilešič (zpravodaj) a Z. Csehi, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za TanQuid Polska sp. z o.o. R. Halíčkem, advokátem,
- za českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,

* Jednací jazyk: čeština.

– za Evropskou komisi M. Salykovou a C. Perrin, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 písm. c) směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), ve znění směrnice Rady 94/74/ES ze dne 22. prosince 1994 (Úř. věst. 1994, L 365, s. 46; Zvl. vyd. 09/01, s. 264) (dále jen „směrnice 92/12“), ve spojení s jejími články 13, 15 a 16.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Generálním ředitelstvím cel (Česká republika) a společností TanQuid Polska sp. z o.o. (dále jen „TanQuid“), se sídlem v Polsku, ohledně vyměření spotřební daně z důvodu porušení režimu s podmíněným osvobozením od daně při přepravě minerálních olejů.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 92/12

- 3 Směrnice 92/12 byla s účinkem od 1. dubna 2010 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12). Vzhledem k době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení je však tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce posuzována podle směrnice 92/12.
- 4 Čtvrtý, desátý a třináctý bod odůvodnění směrnice 92/12 zní:

„[...] k vytvoření a fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech;

[...]

[...] přesun výrobků z území jednoho členského státu na území jiného členského státu nesmí vést ke kontrolám, které by mohly narušit volný pohyb uvnitř Společenství; [...] pro účely vzniku daňové povinnosti je nicméně nezbytné znát pohyb výrobků podléhajících spotřební dani; [...] proto [by] měly být přijaty předpisy upravující průvodní doklad k takovému výrobku;

[...]

[...] proto [by] nejdříve měla být přijata ustanovení umožňující snadnou identifikaci každé zásilky; [...] měla [by] být přijata ustanovení umožňující okamžité zjištění daňového zařazení zásilky; [...] proto [je] nezbytné upravit podobu úředního nebo obchodního průvodního dokladu, který by tyto požadavky splňoval; [...] použitý obchodní doklad musí obsahovat základní prvky uvedené v úředním dokladu“.

5 Článek 1 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Tato směrnice stanoví obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním a jiným nepřímým daním přímo či nepřímo uloženým na spotřebu těchto výrobků, s výjimkou daně z přidané hodnoty a daní zavedených [Evropskou unií].“

6 V souladu s jejím čl. 3 odst. 1 se tato směrnice na úrovni Unie vztahuje mimo jiné na minerální oleje.

7 Článek 4 této směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se:

- a) ‚oprávněným skladovatelem‘ rozumí fyzická nebo právnická osoba oprávněná příslušnými orgány členského státu vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat a odesílat výrobky podléhající spotřební dani v rámci výkonu svého povolání, přičemž výrobky jsou podmíněně osvobozeny od spotřební daně podle režimu uskladnění ve skladu s daňovým dozorem;
- b) ‚skladem s daňovým dozorem‘ rozumí místo, kde zboží podléhající spotřební dani vyrábí, zpracuje, skladuje, přijímá nebo odesílá oprávněný skladovatel v režimu s podmíněným osvobozením od daně při výkonu svého povolání za podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, kde se sklad s daňovým dozorem nachází;
- c) ‚režimem s podmíněným osvobozením od daně‘ rozumí daňový režim používaný při výrobě, zpracování, skladování a přepravě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně;
- d) ‚registrovaným hospodářským subjektem‘ rozumí fyzická nebo právnická osoba, která nemá postavení oprávněného skladovatele, oprávněná příslušnými úředními místy členského státu přijímat v rámci výkonu svého povolání výrobky podléhající spotřební dani z jiného členského státu v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Hospodářský subjekt tohoto druhu nesmí skladovat ani odesílat výrobky v režimu s podmíněným osvobozením od daně;

[...]“

8 Článek 5 odst. 1 první pododstavec směrnice 92/12 stanoví:

„Výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území [Unie] [...] nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území.“

9 Článek 6 této směrnice stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně;

[...]

2. Použijí se ty podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně, které platí ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, ve kterém došlo k propuštění pro domácí spotřebu nebo ke zjištění manka. Spotřební daň se vyměří a vybere postupem stanoveným každým členským státem, přičemž se rozumí, že členské státy použijí též postup vyměření daně pro vnitrostátní výrobky jako pro výrobky pocházející z ostatních členských států.“

10 V souladu s čl. 13 písm. a) směrnice 92/12 je oprávněný skladovatel povinen poskytnout případnou jistotu vztahující se k výrobě, zpracování a skladování a povinnou jistotu vztahující se k pohybu zboží, s výhradou čl. 15 odst. 3 této směrnice, jejichž podmínky stanoví příslušné orgány členského státu, na jehož území se povolený sklad s daňovým dozorem nachází.

11 Článek 15 této směrnice stanoví:

„1. [...] [P]řeprava výrobků podléhající[ch] spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně [se uskutečňuje] mezi sklady s daňovým dozorem.

[...]

3. Rizika spojená s přepravou uvnitř [Unie] jsou kryta jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem v souladu s článkem 13, popřípadě jistotou poskytnutou společně a nerozdílně odesílatelem a přepravcem. Příslušné orgány členských států mohou povolit přepravci nebo majiteli výrobků poskytnout jistotu namísto jistoty poskytnuté odesílajícím oprávněným skladovatelem. Není-li tato jistota poskytnuta, mohou členské státy požadovat poskytnutí jistoty na příjemci.

[...]

Pravidla pro poskytnutí jistoty stanoví členské státy. Tato jistota platí v [celé Unii].

4. Aniž je dotčen článek 20, zaniká odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele, popřípadě přepravce, pouze prokázáním převzetí dodávky výrobků příjemcem, zejména za pomoci průvodního dokladu podle článku 18 za podmínek stanovených článkem 19.

[...]“

12 Článek 16 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví:

„Aniž je dotčen čl. 15 odst. 1, může být příjemcem oborový hospodářský subjekt bez postavení oprávněného skladovatele. Tento hospodářský subjekt smí při výkonu svého povolání přijímat výrobky podléhající spotřební dani z ostatních členských států v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Nesmí však tyto výrobky skladovat nebo dále odesílat v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.“

13 Článek 16 odst. 2 a 3 směrnice 92/12 stanoví požadavky, které musí oborový hospodářský subjekt bez postavení oprávněného skladovatele splnit, podle toho, zda je registrovaný u finančních orgánů svého členského státu, či nikoli.

14 Článek 18 odst. 1 této směrnice stanoví:

„[...] [P]řeprava všech výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně [...] [je] doprovázena dokladem vystaveným odesílatelem. Tento doklad může být úřední nebo obchodní povahy. [...]“

15 Článek 19 odst. 1 až 3 této směrnice stanoví:

„1. Hospodářské subjekty jsou povinny uvědomit finanční orgány členských států o odeslaných nebo obdržených dodávkách prostřednictvím dokladu nebo odkazu na doklad podle článku 18. Tento doklad se vystavuje ve čtyřech vyhotoveních, z nichž:

- jedno vyhotovení si ponechá odesílatel,
- jedno vyhotovení je určeno pro příjemce,
- jedno vyhotovení je určeno ke vrácení odesílateli pro vyřízení režimu,
- jedno vyhotovení je určeno příslušným orgánům členského státu určení.

Příslušné orgány každého odesílajícího členského státu mohou stanovit potřebu dalšího vyhotovení tohoto dokladu pro příslušné orgány odesílajícího členského státu.

[...]

Členský stát určení může stanovit, že správnost nebo platnost vyhotovení určeného k vrácení odesílateli pro vyřízení režimu musí být ověřena jeho vnitrostátními orgány. [...]

[...]

2. Jsou-li výrobky podléhající spotřební dani přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od daně oprávněnému skladovateli nebo registrovanému či neregistrovanému hospodářskému subjektu, zašle příjemce odesílateli jedno řádně potvrzené vyhotovení úředního nebo obchodního průvodního dokladu pro vyřízení režimu ve lhůtě nejvýše 15 dnů od skončení měsíce, ve kterém zásilku obdržel.

Bez ohledu na výše uvedená ustanovení mohou odesílající členské státy stanovit, aby se návratné vyhotovení zasílalo odesílateli ihned dálnopisem, aby jistota mohla být rychle uvolněna. Tato úprava se nedotýká povinnosti vrátit prvopis vyhotovení zmíněného v první větě.

[...]

3. Režim s podmíněným osvobozením od daně, jak je vymezen v čl. 4 písm. c), se vyřizuje propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani do některého z režimů uvedených v čl. 5 odst. 2 za splnění podmínek tam uvedených poté, co odesílatel obdrží vrácené vyhotovení řádně označeného úředního nebo obchodního průvodního dokladu, ve kterém musí být vyznačeno, že tyto výrobky byly propuštěny do zmíněného režimu.“

16 Článek 20 této směrnice stanoví:

„1. Pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti, dluží spotřební daň v tom členském státě, ve kterém k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, fyzická či právnická osoba, která zaručila zaplacení spotřební daně podle čl. 15 odst. 3, aniž je dotčeno zahájení trestního stíhání.

Vybírá-li spotřební daň jiný členský stát než členský stát určení [než odesílající členský stát], uvědomí o tom členský stát vybírající daň příslušné orgány odesílající země.

2. Jestliže je v průběhu přepravy zjištěno porušení předpisů nebo nesrovnalost, aniž by bylo možné určit, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v tom členském státě, kde bylo zjištěno.

3. Aniž je dotčen čl. 6 odst. 2, nedorazí-li výrobky podléhající spotřební dani na místo určení a není-li možné stanovit, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v odesílajícím členském státě, a ten také vybere spotřební daň podle sazby platné v den, kdy byly výrobky odeslány, pokud není ve lhůtě čtyř měsíců ode dne odeslání těchto výrobků způsobem uspokojujícím příslušné orgány prokázán soulad této operace s předpisy nebo místo, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo. Členské státy přijmou opatření nezbytná k vyšetření porušení předpisů a nesrovnalostí a k uložení účinných sankcí.

4. Pokud je před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjištěn členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, vybere tento členský stát spotřební daň podle sazby platné v den, kdy bylo zboží odesláno. V tomto případě, jakmile je prokázáno vybrání daně, se vrátí spotřební daň původně zaplacená.“

Narřízení č. 2719/92

- 17 Článek 1 nařízení Komise (EHS) č. 2719/92 ze dne 11. září 1992 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (Úř. věst. 1992, L 276, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 192), ve znění nařízení Komise (EHS) č. 2225/93 ze dne 27. července 1993 (Úř. věst. 1993, L 198, s. 5; Zvl. vyd. 09/01, s. 238) (dále jen „nařízení č. 2719/92“), stanoví:

„Jako úřední průvodní doklad pro přepravu výrobků podléhajících spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice 92/12/EHS v rámci opatření [v režimu] s podmíněným osvobozením od spotřební daně se použije vzor uvedený v příloze I, přičemž se dodržují pokyny pro vyplnění uvedené na rubu vyhotovení 1.“

- 18 V souladu s čl. 2 odst. 1 tohoto nařízení může být úřední doklad nahrazen obchodním dokladem, pokud obsahuje stejné údaje, jaké jsou vyžadovány pro úřední doklad.

České právo

- 19 V souladu s § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „zákon o spotřebních daních“), lze vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi členskými státy

pouze s průvodním dokladem, pokud jsou vybrané výrobky dopravovány z daňového skladu umístěného v jiném členském státě provozovateli daňového skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci, jimž bylo vydáno povolení na daňovém území České republiky.

- 20 Podle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních mohou být vybrané výrobky dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s průvodním dokladem, nestanoví-li tento zákon jinak.
- 21 Podle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy v zásadě dojde, jestliže u dopravovaných vybraných výrobků není ve stanovené lhůtě ukončena jejich doprava do daňového skladu, oprávněnému příjemci, na místo přímého dodání, na místo vývozu, osobě uvedené v § 11 odst. 1 písm. d) nebo e) nebo příjemci podle směrnice 92/12 v jiném členském státě.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 22 Dne 5. ledna 2010 provedli pracovníci Celního úřadu Náchod (Česká republika) kontrolu tří autocisteren, které dle předložených průvodních dokladů dopravovaly minerální oleje z daňového skladu provozovaného společností TanQuid a nacházejícího se na polském území pro obchodní společnost podle českého práva EKOL GAS PB s.r.o. (dále jen „EKOL GAS“). V průběhu kontroly zjistili, že údaje v těchto průvodních dokladech jsou nepravdivé. Následně společnost EKOL GAS jakýkoli obchodní kontakt se společností TanQuid popřela.
- 23 V odpověď na žádost české celní správy o poskytnutí informací jí polská celní správa zaslala 38 průvodních dokladů s přílohami, z nichž vyplývalo, že byla společností EKOL GAS údajně odeslána další množství minerálních olejů.
- 24 Dále se zjistilo, že tyto průvodní doklady nebyly předloženy celnímu úřadu k ověření správnosti a platnosti údajů a že otisky razítek českého celního úřadu, kterými bylo potvrzeno 35 průvodních dokladů, byly padělané.
- 25 Konečně z výpisu transakcí mýtných bran bylo prokázáno, že minerální oleje byly dopraveny neznámé osobě a stočeny ve Žďáru nad Sázavou (Česká republika). Česká policie v tomto ohledu zahájila trestní řízení pro podvodné jednání třetích osob, to však bylo z procesních důvodů zastaveno.
- 26 Dne 3. března 2016 vydal Celní úřad pro Jihočeský kraj (Česká republika) na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 11. ledna 2016 několik platebních výměrů na spotřební daň z minerálních olejů, jimiž vyměřil společnosti TanQuid daňovou povinnost v celkové výši 10 207 850 korun českých (Kč) (přibližně 420 000 eur).
- 27 Vzhledem k tomu, že odvolání podaná proti těmto platebním výměrům byla Generálním ředitelstvím cel zamítnuta, podala společnost TanQuid proti zamítavým rozhodnutím žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (Česká republika).
- 28 Rozsudkem ze dne 12. září 2018 uvedený soud zamítavá rozhodnutí zrušil s odůvodněním, že na českém území kvůli spáchaným podvodům nedošlo k dopravě výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a že dodávky ve věci v původním řízení nebyly zahrnuty do jistoty,

neboť složená jistota se týkala výhradně přepravy mezi daňovými sklady. Uvedený soud považoval vyskladnění minerálních olejů z daňového skladu společnosti TanQuid za propuštění do volného oběhu.

- 29 Generální ředitelství cel podalo kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (Česká republika).
- 30 Předkládající soud se v podstatě táže, zda jsou formální a materiální podmínky pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně splněny, jestliže se třetí osoby podvodným jednáním vydávaly za oprávněného příjemce se sídlem v jiném členském státě a jistota poskytnutá na tuto dopravu nebyla požadovaného rozsahu.
- 31 Zprvce předkládající soud na jednu stranu uvádí, že pokud se za osoby jednající za registrovaný hospodářský subjekt (příjemce) vydávají osoby, které k tomu nemají žádné platné zmocnění, registrovaný hospodářský subjekt neví o tom, že mu mají být dopraveny výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jak rovněž rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích, bylo by možné se domnívat, že jde o shodnou situaci, jako když příjemce předmětných vybraných výrobků deklarovaný v průvodních dokladech příslušným oprávněním nedisponuje. Z tohoto hlediska je třeba vyskladnění minerálních olejů, o něž jde ve věci v původním řízení, z daňového skladu společnosti TanQuid považovat za propuštění do volného oběhu.
- 32 Na druhou stranu však předkládající soud zdůrazňuje, že dopravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně zahajuje oprávněný skladovatel, neboť je to právě on, kdo vyplňuje část A úředního průvodního dokladu. Mimoto je oprávněný skladovatel, který je objektivně odpovědný za veškerá porušení či nesrovnalosti během dopravy, povinný k dani v místě, kde k porušení režimu či nesrovnalosti došlo, s tím, že příjemce je do operace zapojen až na samém konci. Pro zahájení dopravy se tedy součinnost příjemce nevyžaduje.
- 33 Otázka, zda příjemce výrobků o transakci ví či neví, je tedy podle předkládajícího soudu pro zahájení dopravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně irelevantní. Stejně tak podle něj nemá žádný vliv ani pozdější zjištění, že za osoby jednající za registrovaný hospodářský subjekt se neoprávněně vydávaly třetí osoby. V tomto kontextu jsou pak celní orgány pouze povinny ověřit, zda se doprava uskutečňuje mezi oprávněnými subjekty a zda byla poskytnuta jistota k zajištění spotřební daně.
- 34 Zadruhé se předkládající soud pozastavuje nad povahou a účelem jistoty uhrazené k zajištění spotřební daně při přepravě výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Příklání se k tomu, že jestliže poskytnutí jistoty bylo na průvodních dokladech pro přepravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pro jmenovitě uvedeného oprávněného příjemce vyznačeno, nemohou celní orgány jiného členského státu přezkoumávat důvod zajištění ani provádět materiální přezkoumání pravosti údajů uvedených v průvodních dokladech.
- 35 V projednávaném případě přitom jistota, poskytnutá formálně za účelem přepravy mezi daňovými sklady, uváděla jako druh daňových závazků v ní zahrnutých vyskladnění výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Dále měla být tato jistota poskytnuta k zajištění dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu společnosti TanQuid ke společnosti EKOL GAS, registrovanému hospodářskému subjektu.

36 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Jsou výrobky podléhající spotřební dani přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 4 písm. c) směrnice [92/12] za situace, kdy celní úřad jednoho členského státu souhlasil s přepravou výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně ze skladu s daňovým dozorem k registrovanému hospodářskému subjektu se sídlem v jiném členském státu, ačkoliv nebyly objektivně splněny podmínky pro přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně, neboť bylo později v průběhu řízení prokázáno, že registrovaný hospodářský subjekt o přepravě výrobků z důvodu podvodu třetích osob ničeho nevěděl?
- 2) Brání poskytnutí jistoty na spotřební daň ve smyslu čl. 15 odst. 3 směrnice [92/12] vydané za jiným účelem, než je přeprava výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi skladem s daňovým dozorem a registrovaným hospodářským subjektem se sídlem v jiném členském státě, tomu, aby byla řádně zahájena doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jestliže poskytnutí jistoty bylo na průvodních dokladech pro přepravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pro registrovaný hospodářský subjekt vyznačeno a celním orgánem členského státu potvrzeno?“

K předběžným otázkám

- 37 Podstatou těchto dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být směrnice 92/12 vykládána v tom smyslu, že odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem za použití průvodního dokladu a s poskytnutím povinné jistoty představuje přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně ve smyslu čl. 4 písm. c) této směrnice za situace, kdy z důvodu podvodného jednání třetích osob příjemce vyznačený v tomto průvodním dokladu a v této jistotě neví o tom, že mu jsou tyto výrobky odesílány.
- 38 Předkládající soud se rovněž táže, zda skutečnost, že v povinné jistotě poskytnuté oprávněným skladovatelem pro účely tohoto odeslání je uveden název oprávněného příjemce, nikoli však jeho postavení jako registrovaného hospodářského subjektu pro účely použití článku 15 nebo článku 16 směrnice 92/12, má vliv na řádnost této přepravy.
- 39 Na úvod je třeba připomenout, že účelem směrnice 92/12 je stanovit určitá pravidla týkající se držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, jako jsou i minerální oleje ve smyslu čl. 3 odst. 1 této směrnice, a to zejména, jak vyplývá z jejího čtvrtého bodu odůvodnění, s cílem zajistit, aby byla povinnost ke spotřební dani stejná ve všech členských státech. Tato harmonizace v zásadě umožňuje vyloučit dvojí zdanění ve vztazích mezi členskými státy (rozsudek ze dne 24. února 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 44 a citovaná judikatura).
- 40 Podle čl. 5 odst. 1 směrnice 92/12 podléhají výrobky, na něž se tato daň vztahuje, spotřební dani ve smyslu této směrnice od okamžiku jejich výroby na území Unie nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území (rozsudek ze dne 24. února 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 46 a citovaná judikatura).

- 41 Naproti tomu podle čl. 6 odst. 1 směrnice 92/12 vzniká povinnost ke spotřební dani zejména v okamžiku propuštění výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu. Podle čl. 6 odst. 1 druhého pododstavce písm. a) této směrnice zahrnuje tento pojem rovněž každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně definovaného v čl. 4 písm. c) uvedené směrnice (rozsudek ze dne 24. února 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 47 a citovaná judikatura).
- 42 Pro takový režim je charakteristické, že povinnost ke spotřební dani v souvislosti se zbožím, které podléhá tomuto režimu, ještě nevznikla, i když se již uskutečnilo zdanitelné plnění. Co se týče výrobků podléhajících spotřební dani, vede tedy tento režim k odkladu povinnosti k této dani do té doby, než je splněna podmínka vzniku nároku na daň, například podmínka popsaná v předchozím bodě (rozsudek ze dne 24. února 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 49 a citovaná judikatura).
- 43 Přitom vzhledem k ústřední úloze, kterou unijní normotvůrce svěřuje skladovateli v rámci režimu s podmíněným osvobozením od daně v souladu se směrnicí 92/12, je skladovatel v zásadě odpovědný za veškerá rizika spjatá s tímto režimem, zejména když při pohybu těchto výrobků došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, se kterými je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani. Tato odpovědnost je mimoto objektivní a nespočívá na prokázaném nebo presumovaném zavinění skladovatele, nýbrž na jeho účasti na hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 52 a citovaná judikatura).
- 44 V systému zavedeném směrnicí 92/12 proto nemůže být odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele případně nahrazena odpovědností majitele výrobků podléhajících spotřební dani.
- 45 Pokud jde konkrétně o přepravu výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, stanoví směrnice 92/12 několik podmínek, které musí odeslání těchto výrobků splňovat, aby při této přepravě mohl odesílající oprávněný skladovatel nadále tohoto režimu využívat.
- 46 Zprvce podle čl. 15 odst. 1 směrnice 92/12 se přeprava výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v zásadě uskutečňuje mezi sklady s daňovým dozorem, které jsou definovány v čl. 4 písm. b) této směrnice a provozovány oprávněnými skladovateli ve smyslu jejího čl. 4 písm. a).
- 47 Podle čl. 16 odst. 1 a 2 této směrnice odchylně platí, že se taková přeprava může uskutečnit také pro registrovaný hospodářský subjekt, který je v čl. 4 písm. d) této směrnice definován jako fyzická nebo právnická osoba, která nemá postavení oprávněného skladovatele, ale je oprávněna příslušnými úředními místy členského státu přijímat v rámci výkonu svého povolání výrobky podléhající spotřební dani z jiného členského státu v režimu s podmíněným osvobozením od daně.
- 48 V případě, že při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, se kterými je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani, a to včetně případu podvodu, zůstává oprávněný skladovatel povinen zaplatit spotřební daň (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 52 a citovaná judikatura).
- 49 V souladu s čl. 15 odst. 4 směrnice 92/12 totiž odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele zaniká pouze prokázáním převzetí dodávky výrobků příjemcem, zejména za pomoci průvodního dokladu podle článku 18 této směrnice za podmínek stanovených jejím článkem 19.

- 50 Je-li hlavním důvodem odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem podvod třetích osob – k čemuž patrně došlo v projednávaném případě – může okamžik zahájení přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od daně splývat s okamžikem, kdy došlo k nesrovnalosti či porušení předpisů majícím za následek propuštění těchto výrobků pro domácí spotřebu a vznik povinnosti ke spotřební dani.
- 51 V případě, že při přepravě došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, s nimiž je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani, čl. 20 odst. 1 směrnice 92/12 označuje za členský stát, ve kterém je spotřební daň dlužná, primárně členský stát, ve kterém k nesrovnalosti nebo porušení předpisů došlo.
- 52 Nicméně členský stát, v němž toto porušení předpisů nebo tato nesrovnalost byly zjištěny, se podle čl. 20 odst. 2 směrnice 92/12 může stát příslušným k výběru spotřební daně, i když k této nesrovnalosti či tomuto porušení předpisů nedošlo v tomto členském státě, za předpokladu, že není možné určit, kde k nim došlo.
- 53 Odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem tedy může představovat přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně ve smyslu čl. 4 písm. c) směrnice 92/12, přestože domnělý příjemce z důvodu podvodného jednání třetích osob neví o tom, že mu jsou tyto výrobky odesílány, a to do okamžiku, než je tato skutečnost nebo jiná nesrovnalost či porušení předpisů zjištěna příslušnými orgány některého z dotyčných členských států.
- 54 Zadruhé čl. 15 odst. 3 směrnice 92/12 v prvním pododstavci stanoví, že rizika spojená s přepravou uvnitř Unie jsou obvykle kryta povinnou jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem v souladu s článkem 13 směrnice, popřípadě jistotou poskytnutou společně a nerozdílně odesílatelem a přepravcem. Z článku 13 písm. a) ve spojení se třetím pododstavcem čl. 15 odst. 3 této směrnice vyplývá, že podmínky a pravidla pro poskytnutí této jistoty stanoví příslušné orgány členského státu, na jehož území se povolený sklad s daňovým dozorem nachází, a že tato jistota platí v celé Unii.
- 55 Dále musí tato jistota pokrývat dobu mezi okamžikem vyskladnění ze skladu s daňovým dozorem a okamžikem vyřízení režimu a v souladu s čl. 19 odst. 2 této směrnice může být uvolněna až v okamžiku, kdy odesílatel obdrží řádně potvrzené vyhotovení úředního nebo obchodního průvodního dokladu zaslané příjemcem pro vyřízení režimu.
- 56 Článek 15 odst. 3 první pododstavec směrnice 92/12 stanoví, že příslušné orgány členských států mohou povolit přepravci nebo majiteli výrobků poskytnout jistotu namísto jistoty poskytnuté odesílajícím oprávněným skladovatelem, a že není-li tato jistota poskytnuta, mohou členské státy požadovat poskytnutí jistoty rovněž na příjemci.
- 57 Ze vzoru úředního průvodního dokladu uvedeného v příloze I nařízení č. 2719/92 dále vyplývá, že v kolonce 10 tohoto dokladu, nadepsané „Jistota“, je třeba uvést „údaj o osobě nebo osobách odpovědných za poskytnutí jistoty“ s použitím označení „Odesílatel“, „Přepravce“ nebo „Příjemce“ podle toho, o který z případů uvedených v čl. 15 odst. 3 směrnice 92/12 se jedná. Žádný jiný podrobnější údaj není požadován.

- 58 Ze směrnice 92/12 naproti tomu nevyplývá, že by příslušné orgány členského státu odeslání musely ověřovat obsah jistoty před zahájením přepravy výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně nebo že by v této souvislosti musely dávat k této přepravě souhlas, jelikož tyto kroky mohou podstatně narušit volný pohyb zboží podléhajícího spotřební dani uvnitř Unie.
- 59 Z toho plyne, že se kontrola, kterou jsou příslušné orgány členského státu odeslání povinny provádět, musí omezovat na ověření formální existence takové jistoty.
- 60 Je pravda, že nesplnění podmínek nebo pravidel stanovených členskými státy nebo jejich příslušnými orgány může představovat nesrovnalost nebo porušení předpisů ve smyslu článku 20 směrnice 92/12.
- 61 Je však nutno konstatovat, že s výjimkou podmínek, které jsou připomenuty v bodech 54 a 55 tohoto rozsudku, tj. že jistota kryje rizika spojená s přepravou uvnitř Unie a má určitý rozsah z hlediska územního a časového, není ve vztahu k jistotě stanoven žádný další požadavek, aby bylo zboží platně přijato k přepravě v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně podle směrnice 92/12.
- 62 Případné nepřesnosti v textu jistoty, jako je skutečnost, že název příjemce – registrovaného hospodářského subjektu – byl uveden správně, avšak v položkách jistoty je zmiňována pouze přeprava mezi sklady s daňovým dozorem ve smyslu článku 15 směrnice 92/12, tedy nemohou mít vliv na existenci přepravy mezi oprávněným skladovatelem a registrovaným hospodářským subjektem ve smyslu článku 16 této směrnice.
- 63 Zatřetí čl. 18 odst. 1 směrnice 92/12 stanoví, že přeprava všech výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně musí být doprovázena dokladem vystaveným odesílatelem, přičemž se může jednat o doklad úřední nebo obchodní povahy, jehož podobu a obsah upravuje nařízení č. 2719/92.
- 64 Co se týče čl. 19 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 92/12, toto ustanovení stanoví, že hospodářské subjekty jsou povinny uvědomit finanční orgány členských států o odeslaných nebo obdržných dodávkách prostřednictvím tohoto dokladu nebo odkazu na něj a tento doklad se vystavuje ve čtyřech vyhotoveních, z nichž jedno vyhotovení si ponechá odesílatel, jedno vyhotovení je určeno pro příjemce, jedno vyhotovení je určeno ke vrácení odesílateli pro vyřízení režimu a jedno vyhotovení je určeno příslušným orgánům členského státu určení.
- 65 Článek 19 odst. 2 této směrnice pak stanoví, že jsou-li výrobky podléhající spotřební dani přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od daně oprávněnému skladovateli nebo registrovanému či neregistrovanému hospodářskému subjektu, zašle příjemce odesílateli jedno řádně potvrzené vyhotovení úředního nebo obchodního průvodního dokladu pro vyřízení režimu ve lhůtě nejvýše 15 dnů od skončení měsíce, ve kterém zásilku obdržel.
- 66 V této souvislosti může členský stát určení v souladu s čl. 19 odst. 1 čtvrtým pododstavcem této směrnice stanovit, že správnost nebo platnost vyhotovení určeného k vrácení odesílateli pro vyřízení režimu musí být ověřena jeho vnitrostátními orgány, a Česká republika této možnosti patrně využila, jak vyplývá z bodu 24 tohoto rozsudku.

- 67 Přitom je nutno konstatovat, že směrnice 92/12 od příslušných orgánů členského státu odeslání takovou formalitu pro zahájení přepravy výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně nepožaduje. Jak totiž vyplývá z desátého a třináctého bodu odůvodnění této směrnice, může průvodní doklad sloužit pouze k tomu, aby bylo možné znát pohyb výrobků podléhajících spotřební dani a snadno identifikovat každou zásilku za účelem okamžitého zjištění jejího daňového zařazení.
- 68 V tomto ohledu mají příslušné orgány každého členského státu odeslání v souladu s čl. 19 odst. 1 druhým pododstavcem této směrnice pouze možnost, a nikoli povinnost, stanovit potřebu dalšího vyhotovení tohoto dokladu pro příslušné orgány odesílajícího členského státu.
- 69 Proto i v případě, kdy by byla formalita uvedená v bodě 66 tohoto rozsudku příslušnými orgány členského státu odeslání případně vyžadována na základě vnitrostátního práva, mohla by sloužit nanejvýš k zamezení případným nesrovnalostem či porušení předpisů nebo k jejich zjištění v časném stadiu procesu přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Naproti tomu skutečnost, že příslušné orgány členského státu odeslání v tomto časném stadiu nezjistily nesrovnalost či porušení předpisů, nemá žádný vliv na odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele popsanou v bodech 43 a 48 tohoto rozsudku, i když se později objeví nepřesnosti v průvodním dokladu, jehož správnost nebo platnost ověřily.
- 70 Vyžadování důkladnější kontroly v tomto stadiu, která by byla zaměřena na ověření správnosti údajů obsažených v průvodním dokladu, by každopádně odporovalo jednomu z cílů směrnice 92/12, kterým je napomoci volnému pohybu zboží podléhajícího spotřební dani, neboť by tato důkladná kontrola mohla jeho pohyb narušit.
- 71 Aby se tedy jednalo o přepravu ve smyslu této směrnice, stačí v zásadě, když odesílající oprávněný skladovatel učinil nezbytné formalities týkající se vystavení průvodního dokladu a poskytl povinnou jistotu a výrobky podléhající spotřební dani byly vyskládněny ze skladu s daňovým dozorem, byť jen formálně, pro oprávněnou osobu ve smyslu článků 15 a 16 této směrnice.
- 72 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice 92/12 musí být vykládána v tom smyslu, že odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem za použití průvodního dokladu a s poskytnutím povinné jistoty představuje přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně ve smyslu čl. 4 písm. c) této směrnice, přestože z důvodu podvodného jednání třetích osob příjemce vyznačený v tomto průvodním dokladu a v této jistotě neví o tom, že jsou mu tyto výrobky odesílány, a to do okamžiku, než je tato skutečnost nebo jiná nesrovnalost či porušení předpisů zjištěna příslušnými orgány dotyčného členského státu. Okolnost, že povinná jistota poskytnutá oprávněným skladovatelem pro účely tohoto odeslání uvádí název oprávněného příjemce, nikoli však jeho postavení jako registrovaného hospodářského subjektu, nemá vliv na řádnost této přepravy.

K nákladům řízení

- 73 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění směrnice Rady 94/74/ES ze dne 22. prosince 1994, musí být vykládána v tom smyslu, že odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem za použití průvodního dokladu a s poskytnutím povinné jistoty představuje přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně ve smyslu čl. 4 písm. c) této směrnice, přestože z důvodu podvodného jednání třetích osob příjemce vyznačený v tomto průvodním dokladu a v této jistotě neví o tom, že jsou mu tyto výrobky odesílány, a to do okamžiku, než je tato skutečnost nebo jiná nesrovnalost či porušení předpisů zjištěna příslušnými orgány dotyčného členského státu.

Okolnost, že povinná jistota poskytnutá oprávněným skladovatelem pro účely tohoto odeslání uvádí název oprávněného příjemce, nikoli však jeho postavení jako registrovaného hospodářského subjektu, nemá vliv na řádnost této přepravy.

Jarukaitis

Ilešič

Csehi

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 24. března 2022.

Vedoucí soudní kanceláře
A. Calot Escobar

Předseda desátého senátu
I. Jarukaitis