



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

7. září 2023*

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb zboží – Spotřební daně – Směrnice 92/12/EHS – Článek 6 odst. 1 písm. a) – Vznik daňové povinnosti ke spotřební dani – Neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně – Protiprávní jednání přičitatelné výlučně třetí osobě – Padělání průvodního správního dokladu – Článek 14 odst. 1 – Osvobození od spotřební daně ze ztrát, k nimž došlo v režimu s podmíněným osvobozením od daně – Nepředvídatelná událost nebo vyšší moc – Odpovědnost oprávněného skladovatele“

Ve věci C-323/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Kasační soud, Itálie) ze dne 6. května 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 13. května 2022, v řízení

KRI SpA, právní nástupkyně společnosti SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl,

proti

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení: D. Gratsias, předseda senátu, M. Ilešič (zpravodaj) a Z. Csehi, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za KRI SpA: M. Logozzo a F. C. Palermo, avvocati,
- za italskou vládu: G. Palmieri, jako zmocněnkyně, ve spolupráci s: A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi: M. Björkland a F. Moro, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: italština.

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. 14 odst. 1 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 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. 2004, L 359, s. 30) (dále jen „směrnice 92/12“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi KRI SpA, právní nástupkyní společnosti SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl, a Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Úřad pro cla a monopoly, Itálie) ohledně výběru spotřební daně splatné touto společností z důvodu údajného porušení režimu s podmíněným osvobozením od daně touto společností při přepravě minerálních olejů.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Body 1, 4 a 5 odůvodnění směrnice 92/12 zněly následovně:

„vzhledem k tomu, že vytvoření a fungování vnitřního trhu vyžaduje volný pohyb zboží včetně toho, jež podléhá spotřebním daním;

[...]

vzhledem k tomu, že k vytvoření a fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech;

vzhledem k tomu, že každé dodání, držení za účelem dodání, zásobování hospodářského subjektu vykonávajícího nezávisle hospodářskou činnost nebo zásobování veřejnoprávního subjektu, které se uskutečňuje na území jiného členského státu, než ve kterém je výrobek propuštěn pro domácí spotřebu, zakládá daňovou povinnost ke spotřební dani v tomto jiném členském státě“.

- 4 Článek 1 odst. 1 této směrnice stanovil:

„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 [Evropským společenstvím].“

- 5 V souladu s jejím čl. 3 odst. 1 se uvedená směrnice na úrovni Unie vztahovala mimo jiné na minerální oleje.

6 Článek 4 téže směrnice stanovil:

„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, zpracovává, 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;

[...]“

7 Článek 5 odst. 1 první pododstavec směrnice 92/12 stanovil:

„Výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území Společenství, jak je vymezuje článek 2, nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území.“

8 Článek 6 odst. 1 písm. a) této směrnice uváděl:

„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.“

9 Článek 13 uvedené směrnice stanovil:

„Oprávněný skladovatel je povinen:

- a) poskytnout případnou jistotu vztahující se k výrobě, zpracování a skladování a povinnou jistotu vztahující se k pohybu zboží, s výhradou čl. 15 odst. 3, jejichž podmínky stanoví příslušné orgány členského státu, na jehož území se povolený sklad s daňovým dozorem nachází;
- b) splnit požadavky předepsané členským státem, na jehož území se sklad s daňovým dozorem nachází;

- c) pro každý sklad s daňovým dozorem vést evidenci zásob a pohybu výrobků;
- d) výrobky na požádání předložit ke kontrole;
- e) souhlasit s veškerým sledováním zboží a kontrolami stavu zásob.

Tyto požadavky musí být v souladu se zásadou nediskriminace mezi plněními vnitrostátními a uvnitř Společenství.“

10 Článek 14 téže směrnice zněl takto:

„1. Oprávnění skladovatelé jsou osvobozeni od spotřební daně ze ztrát, k nimž došlo v režimu s podmíněným osvobozením od daně, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci a které zjistí orgány daného členského státu. V režimu s podmíněným osvobozením od daně jsou rovněž osvobozeni od daně v případech ztrát způsobených povahou výrobků během jejich výroby, zpracování, skladování a přepravy. Každý členský stát stanoví podmínky, za kterých se toto osvobození od daně přiznává. Tato [Toto] osvobození od daně se vztahuje rovněž na hospodářské subjekty podle článku 16 během přepravy těchto výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

2. Ztráty uvedené v odstavci 1, ke kterým dojde během přepravy uvnitř Společenství u výrobků nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, se zjišťují podle pravidel členského státu určení.

3. Aniž je dotčen článek 20, vyměří se spotřební daň v případě mank jiných než manka [mank] způsobená [způsobených] ztrátami podle odstavce 1 a v případě ztrát, na které nebylo přiznáno osvobození podle odstavce 1, na základě sazeb platných v dotyčných členských státech v okamžiku, kdy ke ztrátě řádně zjištěné příslušnými orgány došlo, popřípadě v okamžiku, kdy bylo manko zjištěno.

[...]“

11 Článek 15 směrnice 92/12 stanovil:

„1. Aniž jsou dotčeny čl. 5 odst. 2, článek 16, čl. 19 odst. 4 a čl. 23 odst. 1a, uskutečňuje se přeprava výrobků podléhající[ch] spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně mezi sklady s daňovým dozorem.

[...]

2. Skladovatelé oprávnění příslušnými orgány členského státu podle článku 13 se považují za osoby oprávněné k přepravě vnitrostátní i uvnitř Společenství.

3. Rizika spojená s přepravou uvnitř Společenství se kryjí jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem v souladu s článkem 13, případně 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.

Jsou-li minerální oleje podléhající spotřební dani přepravovány uvnitř Společenství po moři nebo produktovodem, mohou členské státy zprostit odesílající oprávněné skladovatele povinnosti poskytnout jistotu podle prvního pododstavce.

Podrobnosti poskytnutí jistoty stanoví členské státy. Tato jistota platí pro celé Společenství.

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 18 této směrnice uváděl:

„1. Aniž je dotčeno možné použití počítačem řízených postupů, je přeprava všech výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, včetně pohybu námořní nebo leteckou přepravou přímo mezi přístavy nebo letišti nacházejícími se ve Společenství, doprovázena dokladem vystaveným odesílatelem. Tento doklad může být úřední nebo obchodní povahy. Podoba a obsah tohoto dokladu a postup, který se použije v případech, kdy je jeho použití zjevně nevhodné, bude stanoven postupem podle článku 24.

[...]

3. [...]

Tento doklad musí uvádět:

- adresu místně příslušného finančního orgánu členského státu určení,
- den provedení a referenční číslo platby nebo přijetí jistoty na platbu tímto místně příslušným orgánem.

[...]“

13 Článek 19 odst. 1 uvedené směrnice stanovil:

„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.

[...]“

14 Článek 20 odst. 1 až 3 téže směrnice zněl:

„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, 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.“

- 15 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.

Italské právo

- 16 Decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (legislativní nařízení č. 504, kterým se schvaluje konsolidované znění právních předpisů týkajících se daní z výroby a spotřeby a odpovídajících trestních a správních sankcí) ze dne 26. října 1995 (GURI č. 279 ze dne 29. listopadu 1995, s. 5), ve znění legge n. 342 – Misure in materia fiscale (zákon č. 342 o opatřeních v daňové oblasti) ze dne 21. listopadu 2000 (GURI č. 194 ze dne 25. listopadu 2000, s. 5) (dále jen „legislativní nařízení č. 504/1995“), ve svém čl. 2 odst. 1, 2 a 4 stanoví:

„1. U výrobků podléhajících spotřební dani vzniká daňová povinnost v okamžiku výroby nebo dovozu.

2. Spotřební daň je splatná při propuštění výrobku pro domácí spotřebu na území daného státu. Za propuštění pro domácí spotřebu se rovněž považuje:

- a) manko přesahující povolený limit nebo případ, kdy nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně podle článku 4;
- b) opuštění, i neoprávněné, režimu s podmíněným osvobozením od daně;

c) výroba nebo dovoz, i neoprávněné, k nimž došlo mimo režim s podmíněným osvobozením od daně.

[...]

4. Provozovatel skladu s daňovým dozorem, ze kterého se uskutečňuje propuštění pro domácí spotřebu, a společně a nerozdílně osoba, která vystupovala jako ručitel této platby, nebo osoba, vůči níž vznikly podmínky pro výběr daně, jsou povinni zaplatit spotřební daň. U dovážených výrobků se osoba povinná k dani určuje podle celních předpisů.

[...]“

17 Článek 4 legislativního nařízení č. 504/1995, nadepsaný „Osvobození od daně v případě ztrát a škod“, zní:

„1. V případě ztráty nebo zničení výrobků nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením od daně je osvobození od daně přiznáno, pokud osoba povinná k dani prokáže, že ke ztrátě nebo zničení výrobků došlo v důsledku nepředvídatelné události nebo vyšší moci. Jednání třetích osob, které nelze přičíst osobě povinné k dani z důvodu úmyslu nebo hrubé nedbalosti, a jednání, které lze přičíst téže osobě z důvodu běžné nedbalosti, jsou postavena na roveň nepředvídatelným událostem a vyšší moci. Pokud je v důsledku spáchání trestných činů třetími osobami zahájeno trestní řízení, řízení o výběru spotřební daně se přerušuje až do vydání rozhodnutí o zastavení řízení nebo pravomocného rozsudku podle článku 648 trestního řádu. V tomto případě je také přerušeno řízení o výběru daně z přidané hodnoty ze samotné spotřební daně. Není-li prokázáno, že osoba povinná k dani byla do těchto skutků zapojena, a jsou identifikovány nebo známy skutečné odpovědné osoby, přizná se osvobození od daně ve prospěch osoby povinné k dani a daň je vybrána od skutečně odpovědné osoby.

2. V případě ztrát výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně, ke kterým došlo během výrobního nebo zpracovatelského procesu, kterému podléhají v případě, že daňový dluh již vznikl, je osvobození od daně přiznáno v mezích technicky přípustných škod stanovených nařízením ministra financí, které bude přijato v souladu s čl. 17 odst. 3 zákona č. 400 ze dne 23. srpna 1988.

3. Na přírodní a technické škody se vztahují ustanovení celních předpisů.

4. Pravidla týkající se škody způsobené přepravou se vztahují rovněž na přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně z členských států Evropské unie.“

18 Článek 7 uvedeného legislativního nařízení, nadepsaný „Nesrovnalosti při přepravě zboží podléhajícího spotřební dani“, stanoví:

„1. V případě nesrovnalosti nebo porušení předpisů, pro které není stanoveno osvobození od spotřební daně podle článku 4, ke kterým došlo při přepravě zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně, se použijí následující ustanovení, aniž jsou dotčena ustanovení upravující trestní stíhání v případě, že vytýkané jednání představuje trestný čin:

a) spotřební daň zaplatí fyzická nebo právnická osoba, která vystupovala jako ručitel za přepravu;

- b) spotřební daň se vybere v Itálii, pokud k nesrovnalosti nebo porušení předpisů došlo na území státu;
- c) pokud jsou nesrovnalost nebo porušení předpisů zjištěny na území státu a není možné určit místo, kde k nim skutečně došlo, má se za to, že k nim došlo na území státu;
- d) pokud výrobky odeslané z území státu nedorazí do místa určení v jiném členském státě a není možné určit místo, kde byly propuštěny pro domácí spotřebu, má se za to, že k nesrovnalosti nebo porušení předpisů došlo na území státu, a spotřební daň se vybere podle sazby platné v den odeslání výrobků, pokud není do čtyř měsíců ode dne odeslání předložen důkaz o řádnosti transakce nebo důkaz o tom, že k nesrovnalosti nebo porušení předpisů skutečně došlo mimo území státu;

[...]

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 19 Společnost založená podle italského práva SI.LO.NE vykonávala činnost skladování a přepravy ropných produktů. Tato společnost byla fúzí sloučena se společností Shell Italia SpA, která se stala společností KRI.
- 20 V období od 22. srpna 2005 do 30. června 2006 uskutečnila společnost SI.LO.NE, jakožto oprávněný skladovatel, ze skladu s daňovým dozorem nacházejícího se v Itálii 196 zásilek minerálních olejů (nafta a benzín) v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně určených společnosti BMB Projekt d.o.o., usazené ve Slovinsku, která byla oprávněna přijímat takové produkty jakožto registrovaný hospodářský subjekt. Částka spotřební daně odpovídající těmto zásilkám činila 2 816 426,10 eura.
- 21 Pro účely přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně vystavila společnost SI.LO.NE pro každou zásilku průvodní správní doklad (dále jen „PSD“) ve čtyřech vyhotoveních. Vyhotovení č. 1 mělo být uchováno odesílatelem, vyhotovení č. 2 mělo provázet zboží a být uchováno příjemcem, vyhotovení č. 3 mělo provázet zboží a být příjemcem vráceno odesílateli s potvrzením o přijetí zboží a vyhotovení č. 4 mělo provázet zboží a být předáno příjemcem příslušnému daňovému orgánu v místě určení.
- 22 Vyhotovení č. 3 PSD ke každé z těchto zásilek bylo slovinským hospodářským subjektem vráceno společnosti SI.LO.NE s potvrzením o přijetí zboží a potvrzením, které pravděpodobně připojil slovinský celní orgán.
- 23 Dne 10. července 2008 v návaznosti na žádost o informace zaslanou italskými celními orgány slovinským celním orgánům v rámci správní pomoci v daňových záležitostech tyto orgány konstatovaly, že prohlášení uvedená na zadní straně vyhotovení č. 3 PSD byla u 161 těchto zásilek nepravdivá a na slovinské území bylo skutečně dovezeno pouze 35 z uvedených zásilek.
- 24 Na základě zjištěných padělání měly italské celní orgány za to, že nebylo prokázáno, že dotčené výrobky byly propuštěny pro domácí spotřebu mimo italské území. Tudíž konstatovaly, že vyřízení režimu provedená společností SI.LO.NE pro 161 dotčených zásilek obsahovala

nesrovnalosti. Vzhledem k tomu, že tyto orgány nebyly schopny určit místo, kde byly dotčené produkty neoprávněně propuštěny pro domácí spotřebu, rovněž konstatovaly, že k těmto nesrovnalostem došlo na italském území.

- 25 Za těchto podmínek rozhodly, že italskému státu přísluší vybrat spotřební daň z dotčených výrobků.
- 26 Dne 13. října 2008 bylo proti právním zástupcům společnosti SI.LO.NE zahájeno trestní řízení pro padělání celních přepravních dokladů. Místně příslušný soudní orgán rozhodl toto řízení zastavit, jelikož nebylo možné prokázat účast právních zástupců této společnosti na jednání, jehož cílem bylo vyhnout se povinnosti ke spotřební dani, neboť padělání dokladů bylo přičítáno výlučně protiprávnímu jednání třetí osoby.
- 27 Dne 15. července 2009 vydal Úřad pro cla a monopoly vůči společnosti SI.LO.NE platební výměr na výběr spotřební daně z ropných produktů, které byly předmětem 161 zásilek stížných nesrovnalostmi, v celkové výši 2 668 179 eur.
- 28 Společnost SI.LO.NE podala proti tomuto platebnímu výměru žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Udine (provinční daňový soud Udine, Itálie), přičemž se dovolávala článku 4 legislativního nařízení č. 504/1995, který stanoví osvobození od daně v případě ztráty nebo zničení výrobků, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci.
- 29 Tento soud žalobě společnosti SI.LO.NE vyhověl rozsudkem ze dne 19. ledna 2011. Úřad pro cla a monopoly nato podal proti tomuto rozsudku odvolání ke Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (regionální daňový soud Furlandsko-Julské Benátsko, Itálie).
- 30 Rozsudkem ze dne 6. července 2012 tento soud vyhověl odvolání Úřadu pro cla a monopoly a uvedený rozsudek změnil.
- 31 Odvolací soud uvedl, že článek 4 legislativního nařízení č. 504/1995 stanoví osvobození od daně pouze v případě ztráty nebo zničení výrobků podléhajících spotřební dani, a nikoli v případě, o jaký jde v projednávané věci, neoprávněného vynětí z režimu s podmíněným osvobozením od daně nebo jeho opuštění. Měl tedy za to, že společnost SI.LO.NE je podle vnitrostátní právní úpravy týkající se neoprávněného vynětí z režimu s podmíněným osvobozením od daně nebo jeho opuštění povinna zaplatit spotřební daň, které podléhaly dotčené výrobky z důvodu jejich neoprávněného opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně.
- 32 Tento soud se v podstatě ztotožnil se stanoviskem Úřadu pro cla a monopoly ohledně odpovědnosti společnosti SI.LO.NE za platbu daně, když poznamenal, že pokud jde o neoprávněné uvedení ropných produktů do oběhu v režimu s podmíněným osvobozením od daně, byl za zaplacení uniklé spotřební daně nutně odpovědný skladovatel a že protiprávní jednání třetí osoby nemělo vliv na zánik této povinnosti, jelikož odpovědnost skladovatele je objektivní.
- 33 Společnost Shell Italia podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek ke Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie), který je předkládajícím soudem, přičemž naopak tvrdila, že se v projednávané věci musí použít vnitrostátní právní předpisy týkající se osvobození od daně.

- 34 S ohledem na judikaturu Soudního dvora a svou vlastní judikaturu má předkládající soud pochybnosti o dosahu článku 14 směrnice 92/12, a zejména o oblasti působnosti pojmů „nepředvídatelná událost“ a „vyšší moc“ v případě protiprávního jednání třetí osoby, které může vyvolat legitimní očekávání u samotného oprávněného skladovatele, pokud nedošlo k jeho pochybení.
- 35 Poukazuje totiž na jedné straně na to, že první proud judikatury patrně směřuje na základě mechanismu objektivní odpovědnosti k závěru, že úmyslné protiprávní jednání třetí osoby nezabavuje osobu povinnou k dani její daňové povinnosti. Na druhé straně má za to, že existuje jiný proud judikatury, který naopak směřuje k závěru, že protiprávní jednání třetí osoby je způsobilé osvobodit osobu povinnou k dani od její daňové povinnosti, pokud je v případech podvodu spočívajícího v padělání celních dokladů prokázáno, že skladovatel-ručitel vůbec nevěděl o tomto podvodu, a neměl tedy žádný důvod se domnívat, že se výrobek nepřepravoval v režimu s podmíněným osvobozením od daně v souladu s předpisy.
- 36 Podle předkládajícího soudu neumožňuje rozsudek ze dne 24. března 2022, *TanQuid Polska* (C-711/20, EU:C:2022:215), rozptýlit pochybnosti o výkladu článku 14 směrnice 92/12 z důvodu, že ve věci, v níž byl uvedený rozsudek vydán, příjemce minerálních olejů přepravovaných v režimu s podmíněným osvobozením od daně jejich obdržení popřel, zatímco v projednávané věci příjemce produktů vrátil vyhotovení č. 3 každého PSD, čímž u skladovatele vyvolal domněnku, že dotčené výrobky dorazily do stanoveného místa určení.
- 37 Za těchto podmínek se Corte suprema di cassazione (Kasační soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 14 [odst. 1] první věta [směrnice 92/12] vykládán v tom smyslu, že v případě neoprávněného propuštění výrobku podléhajícího spotřební dani je odpovědnost skladovatele, který ručí za zaplacení daně, objektivní povahy, bez možnosti zprostit se této povinnosti a prominutí částek odpovídajících příslušným sankcím, a to i v případě, že toto propuštění závisí na protiprávním jednání, které je – výlučně – přičitatelné třetí osobě, anebo může být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně a příslušných sankcí je třeba přiznat – z důvodu nepředvídatelné události nebo vyšší moci – skladovateli-ručiteli, který nejenže není nijak spojen s protiprávním jednáním třetí osoby, ale také má legitimní očekávání, neboť nedošlo k jeho pochybení, pokud jde o řádnost přepravy výrobku v režimu s podmíněným osvobozením od daně?“

K předběžné otázce

- 38 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 14 odst. 1 první věta směrnice 92/12 vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně, které stanoví pro ztráty, k nimž došlo v režimu s podmíněným osvobozením od daně, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci, vztahuje na skladovatele, který je odpovědný za zaplacení daně v případě opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně v důsledku protiprávního jednání, pokud se skladovatel není nijak spojen s tímto protiprávním jednáním, jež je přičitatelné výlučně třetí osobě, a má legitimní očekávání, pokud jde o řádnost přepravy výrobku v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

- 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 bodu 4 jejího odůvodnění – s cílem zajistit, aby byl vznik daňové povinnosti ke spotřební dani stejný ve všech členských státech. Tato harmonizace v zásadě umožňuje vyloučit dvojí zdanění ve vztazích mezi členskými státy (viz zejména 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 první věty 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.
- 41 Naproti tomu podle čl. 6 odst. 1 směrnice 92/12 vzniká daňová povinnost ke spotřební dani konkrétně 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.
- 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 vzniku povinnosti k této dani do té doby, než je splněna podmínka vzniku daňové povinnosti, například podmínka popsaná v předchozím bodě (rozsudek ze dne 24. března 2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, bod 42 a citovaná judikatura).
- 43 Taková podmínka vzniku daňové povinnosti je splněna v případě, že dotčené výrobky opustily, a to i neoprávněně, režim s podmíněným osvobozením od daně, přičemž takové opuštění musí být podle čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice 92/12 považováno za propuštění pro domácí spotřebu.
- 44 Z tohoto důvodu je třeba zkoumat podmínky, na které čl. 14 odst. 1 této směrnice váže nárok na osvobození od daně, aby bylo možné zjistit, zda by tyto podmínky mohly být splněny v takové situaci, o jakou jde v původním řízení.
- 45 Článek 14 odst. 1 první věta směrnice 92/12 stanoví, že oprávnění skladovatelé jsou osvobozeni od spotřební daně ze ztrát, k nimž došlo v režimu s podmíněným osvobozením od daně, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci a které zjistí orgány daného členského státu.
- 46 Podle ustálené judikatury výrazy v ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazují na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být v celé Unii zpravidla předmětem autonomního a jednotného výkladu, který musí odpovídat obvyklému smyslu těchto výrazů v běžném jazyce s přihlédnutím ke kontextu, v němž byly použity, a cílům sledovaným právní úpravou, jejíž jsou součástí [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2021, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nevinný prostředník)*, C-279/19, EU:C:2021:473, bod 23 a citovaná judikatura].
- 47 Ze znění čl. 14 odst. 1 první věty směrnice 92/12 vyplývá, že skladovatel je osvobozen od daně, jsou-li splněny dvě podmínky. Skladovatel totiž musí prokázat zaprvé to, že došlo ke „ztrátě“ v režimu s podmíněným osvobozením od daně, a zadruhé to, že tuto „ztrátu“ lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci.

- 48 V souladu s obvyklým smyslem výrazu „ztráta“ v běžném jazyce se ztrátou, kterou utrpěl oprávněný skladovatel, rozumí to, že je částečně nebo zcela zbaven věci, kterou tento skladovatel užíval nebo měl v držbě. Z toho vyplývá, že „ztrátou“ ve smyslu tohoto čl. 14 odst. 1 první věty je zmizení produktu během jeho výroby, zpracování, skladování nebo přepravy.
- 49 Vzhledem k tomu, že se osvobození od daně stanovené v čl. 14 odst. 1 druhé větě směrnice 92/12 liší od osvobození od daně stanoveného v první větě uvedeného odstavce, nelze první osvobození od daně vykládat extenzivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 43). Kromě toho osvobození stanovené v čl. 14 odst. 1 první větě směrnice 92/12 v případě ztrát, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci, představuje výjimku z obecného pravidla, kterou je tedy třeba vykládat restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 30).
- 50 Zmizení výrobku, který se nachází v režimu s podmíněným osvobozením od daně, tak může znamenat jen to, že je *de facto* nemožné propustit tento výrobek pro domácí spotřebu, či dokonce vstoupit do obchodního oběhu v rámci Unie.
- 51 Výrobek, který za takových okolností jako ve věci v původním řízení neoprávněně opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, přitom zůstává v obchodním oběhu v rámci Unie.
- 52 Takové neoprávněné opuštění výrobku podléhajícího spotřební dani režimu s podmíněným osvobozením od daně tudíž nemůže splňovat první ze dvou kumulativních podmínek uvedených v bodě 47 tohoto rozsudku k tomu, aby bylo oprávněnému skladovateli přiznáno osvobození od platby daně.
- 53 V případě neexistence „ztráty“ tedy nemůže být osvobození od daně podle čl. 14 odst. 1 první věty směrnice 92/12 přiznáno oprávněnému skladovateli v případě neoprávněného opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně, a to ani v případě, že toto opuštění je důsledkem protiprávního jednání přičitatelného výlučně třetí osobě a tento skladovatel má legitimní očekávání, pokud jde o řádnost přepravy výrobku v režimu s podmíněným osvobozením od daně.
- 54 Výklad tohoto ustanovení je podpořen jak kontextem, jehož je součástí, tak cíli sledovanými směrnicí 92/12.
- 55 Konkrétně ze systematiky směrnice 92/12, a zejména jejího článku 13, čl. 15 odst. 3 a 4, jakož i čl. 20 odst. 1 plyne, že zákonodárce svěřil oprávněnému skladovateli ústřední úlohu v rámci pohybu výrobků podléhajících spotřební dani a nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením od daně (rozsudek ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, bod 31).
- 56 Tento skladovatel je, jakožto fyzická nebo právnická osoba oprávněná příslušnými orgány členského státu vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat a odesílat výrobky podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v rámci výkonu svého povolání, tudíž určen jako osoba povinná zaplatit spotřební daň v případě, že při přepravě těchto výrobků došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, se kterými je spojen vznik daňové povinnosti ke spotřební dani. Tato odpovědnost je navíc objektivní a spočívá nikoliv na prokázaném nebo předpokládaném pochybení skladovatele, ale 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).

- 57 Kromě toho, jak vyplývá z bodů 1 a 4 odůvodnění směrnice 92/12, jedním z jejích cílů je zajistit, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech s cílem řádného fungování vnitřního trhu, který zahrnuje volný pohyb zboží, včetně zboží podléhajícího spotřební dani. K těmto cílům mimoto patří též boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nevinný prostředník), C-279/19, EU:C:2021:473, bod 31].
- 58 Výklad pojmu „ztráta“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 první věty této směrnice v tom smyslu, že tento pojem zahrnuje neoprávněné opuštění výrobku podléhajícího spotřební dani režimu s podmíněným osvobozením od daně, by přitom nebyl v souladu s cíli připomenutými v předchozím bodě tohoto rozsudku. Takový výklad by totiž oslabil objektivní povahu odpovědnosti přiznané skladovateli uvedenou směrnicí v rámci režimu s podmíněným osvobozením od daně, a tím i ústřední úlohu posledně uvedeného při zajišťování vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani a v konečném důsledku i volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani. Kromě toho by takové oslabení rovněž ohrozilo cíl boje proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužitím, neboť by v praxi ztížilo vymáhání spotřební daně od takového skladovatele v případě nesrovnalostí nebo porušení předpisů [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nevinný prostředník), C-279/19, EU:C:2021:473, bod 34].
- 59 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 14 odst. 1 první věta směrnice 92/12 musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně, které stanoví, nevztahuje na skladovatele odpovědného za zaplacení daně v případě opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně v důsledku protiprávního jednání, a to ani tehdy, když skladovatel není nijak spojen s tímto protiprávním jednáním, které je přičitatelné výlučně třetí osobě, a má legitimní očekávání, pokud jde o řádnost přepravy výrobku v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

K nákladům řízení

- 60 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:

Článek 14 odst. 1 první věta směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

musí být vykládán v tom smyslu, že

se osvobození od daně, které stanoví, nevztahuje na skladovatele odpovědného za zaplacení daně v případě opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně v důsledku protiprávního jednání, a to ani tehdy, když skladovatel není nijak spojen s tímto protiprávním jednáním, které je přičitatelné výlučně třetí osobě, a má legitimní očekávání, pokud jde o řádnost přepravy výrobku v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

Podpisy