



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

2. června 2016*

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Obecná úprava spotřebních daní — Směrnice 92/12/EHS — Tabákové výrobky přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně — Odpovědnost oprávněného skladovatele — Možnost členských států stanovit solidární odpovědnost oprávněného skladovatele za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým osobám, které se dopustily pašování — Zásady proporcionality a právní jistoty“

Ve věci C-81/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Symvoulío tis Epikrateias (státní rada, Řecko) ze dne 21. ledna 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 20. února 2015, v řízení

Kapnoviomichania Karelia AE

proti

Ypourgos Oikonomikon,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Kapnoviomichania Karelia AE V. Antonopoulosem, dikigoros,
- za řeckou vládu par K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou a S. Lekkou, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi F. Tomat a D. Triantafyllou, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. ledna 2016,

vydává tento

* Jednací jazyk: řečtina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu 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 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. 1992, L 390, s. 124; Zvl. vyd. 09/01 s. 235, dále jen „směrnice 92/12“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Kapnoviomichania Karelia AE (dále jen „Karelia“) a Ypourgos Oikonomikon (ministerstvo financí, Řecko) ve věci rozhodnutí ukládajícího daň, v němž byla Karelia prohlášena za solidárně odpovědnou za zaplacení daně z přidané hodnoty a spotřební daně v důsledku pašování zboží.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Články 1 a 3 směrnice 92/12 uváděly, že 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 Společenstvím“ a že „se na úrovni Společenství vztahuje na [...] tabákové výrobky“.
- 4 Článek 4 uvedené směrnice definoval pojem „oprávněný skladovatel“ jako „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“.
- 5 Článek 5 odst. 2 uvedené směrnice stanovil, že jestliže se výrobky podléhající spotřební dani, jež přicházely z území třetích zemí nebo do nich byly odesílány, nacházely v jiném celním režimu Společenství než v režimu volného oběhu, považovaly se za podmíněně osvobozené od daně.
- 6 Podle čl. 6 odst. 1 písm. a) téže směrnice „daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu“, což zahrnuje „každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně“.
- 7 Článek 13 směrnice 92/12 stanovil, že oprávněný skladovatel je zejména povinen „poskytnout případnou jistotu vztahující se k výrobě, zpracování a skladování a povinnou jistotu vztahující se k pohybu zboží, jejichž podmínky stanoví příslušné orgány členského státu, na jehož území se povolený sklad s daňovým dozorem nachází“.
- 8 Článek 15 odst. 3 a 4 této směrnice uváděl:

„3. Rizika spojená s přepravou uvnitř Společenství jsou kryta jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem v souladu s článkem 13, případně jistotou poskytnutou společně a nerozdílně odesílatelem a přepravcem. Není-li tato jistota poskytnuta, mohou členské státy požadovat poskytnutí jistoty na příjemci.

Pravidla pro poskytnutí jistoty stanoví členské státy. Tato jistota platí v celém Společenství.

4. Aniz je dotčen článek 20, zaniká odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele, popřípadě přepravce, pouze prokázáním převzetí dodávky výrobků příjemcem, zejména za pomoci průvodního dokladu [...].“

9 Článek 20 odst. 1 a 3 uvedené směrnice stanovoval:

„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.

[...]

3. [...] Členské státy přijmou opatření nezbytná k vyšetření [zabránění] porušení předpisů a nesrovnalostí a k uložení účinných sankcí.“

Řecké právo

10 Zákon 2127/1993 o harmonizaci daňového systému ropných produktů, etylalkoholu a alkoholických nápojů, jakož i tabákových výrobků s právem Společenství a o jiných ustanoveních (FEK A' 48) provedl do řeckého práva směrnici 92/12. Tento režim v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení upravoval vedle spotřebních daní a okamžiku, k němuž se stávaly splatnými, i otázky související s režimem s podmíněným osvobozením od daně v celním skladu a s oprávněným skladovatelem.

11 Podle čl. 11 odst. 3 uvedeného zákona je oprávněný skladovatel „nese vůči státu odpovědnost za spotřební daň odváděnou z daných výrobků“ a tento skladovatel „je rovněž odpovědný za jednání, které může případně příslušný orgán vytykat skladníkům [jeho] skladů“.

12 Článek 67 odst. 5 téhož zákona stanoví, že „[j]akýkoliv podvod nebo pokus o podvod v souvislosti s odvodem spotřebních daní nebo jiných poplatků, jakož i nedodržení formalit stanovených zákonem za účelem vyhnoutí se odvodu těchto spotřebních daní a jiných poplatků naplňuje znaky pašování ve smyslu článků 89 a násl. zákona 1165/1918, kterým se zavádí celní zákoník“ (dále jen „celní zákoník“), a že „uvedeným jednáním vzniká povinnost ke zvýšené dani stanovená uvedenými články, a to i v případě, že příslušné orgány rozhodnou, že nebyly splněny podmínky k tomu, aby se jednalo o trestně stíhatelné pašování.“

13 Článek 97 odst. 3 celního zákoníku uvádí, že „všem osobám, jimž je prokázán celní delikt ve smyslu čl. 89 odst. 2 tohoto zákoníku, se poměrně k míře účasti každé z nich a nezávisle na trestním stíhání, které bylo vůči nim zahájeno, společně a nerozdílně uloží zvýšená daň, která může dosahovat dvojnásobku až desetinásobku spotřebních daní nebo jiných poplatků, k nimž jsou povinny v souvislosti s předmětem deliktu“. Podle čl. 97 odst. 5 celního zákoníku „ředitel příslušného celního úřadu vypracuje a vydá odůvodněný akt, jímž věc odloží nebo určí osoby odpovědné ve smyslu tohoto zákoníku, určí stupeň odpovědnosti každé osoby a clo nebo jiné poplatky splatné nebo nezaplacené v souvislosti s předmětem pašování a uloží povinnost zaplatit zvýšenou daň ve smyslu tohoto článku, jakož i případná neuhrazená cla a jiné poplatky“.

14 Podle čl. 99 odst. 2 celního zákoníku okolnost, že občanskoprávně spoluodpovědným osobám nebyl znám záměr osob označených za iniciátory dopustit se deliktu, nezabavuje prvně uvedené osoby jejich odpovědnosti.

15 Článek 108 celního kodexu stanoví:

„Trestní soud rozhodující ve věci pašování může svým odsuzujícím rozsudkem rozhodnout, že majitel nebo příjemce pašovaného zboží jsou společně s odsouzenou osobou občanskoprávně solidárně spoluodpovědnými za zaplacení uložené pokuty a nákladů a na návrh státu uplatňujícího v řízení občanskoprávní nároky i za zaplacení částky, která byla státu přiznána. Je tomu tak i tehdy, pokud

takto spoluodpovědná osoba nebyla v rámci trestního řízení obviněna, jestliže osoba odsouzená disponovala předmětem pašování v postavení zmocněnce, správce nebo zástupce majitele anebo příjemce, a to bez ohledu na skutečnou nebo zdánlivou právní formu tohoto zmocnění. Je tedy nepodstatné, zda zmocněnec jedná vlastním jménem, vystupuje jako majitel zboží či osoba mající jakýkoliv jiný právní vztah k tomuto zboží nebo je faktické zastupování majitele účelově omezeno [...], ledaže by bylo možné prokázat, že si výše uvedené osoby nemohly být žádným způsobem vědomy, že pravděpodobně dochází k pašování.“

16 Článek 109 celního kodexu stanoví:

„Mimo majitele nebo příjemce pašovaného zboží uvedených v předcházejícím článku může trestní soud rozhodnout, že občanskoprávně solidárně spoluodpovědnými za zaplacení uložené pokuty a nákladů a na návrh státu uplatňujícího v řízení občanskoprávní nároky i za zaplacení částky, která byla státu přiznána, jsou rovněž majitelé lodí, člunů, automobilů, povozů, společností pozemní, námořní nebo letecké dopravy, jakož i jejich zmocněnci a zástupci, a to nezávisle na postavení nebo titulu těchto majitelů, zmocněnců a zástupců, jakož i vedoucí hotelů, hostinců, kaváren nebo jiných veřejnosti přístupných zařízení, a to i v případě, že nejsou trestněprávně odpovědnými za pašování, jestliže k pašování, ve formě vlastního aktu pašování nebo ukrývání výrobků, které jsou předmětem tohoto pašování, došlo v uvedených dopravních prostředcích nebo jejich prostřednictvím či v uvedených zařízeních nebo s jejich využitím, ledaže by bylo možné prokázat, že si výše uvedené osoby nemohly být nijak vědomy, že pravděpodobně dochází k pašování.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 17 Karelia je řeckou společností vyrábějící tabákové výrobky, která má status oprávněného skladovatele. V době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení zamýšlela uvedená společnost vyvézt tyto výrobky nacházející se v režimu s podmíněným osvobozením od cla do Bulharska, které ještě nebylo členem Evropské unie.
- 18 Z vyjádření předložených Soudnímu dvoru plyne, že Karelia, která obdržela od společnosti Bulgakommerz Ltd objednávku na 760 kartonů cigaret, předložila dne 9. června 1994 příslušnému celnímu úřadu vývozní prohlášení.
- 19 Tento náklad však nikdy nedorazil do místa určení a šetření celní správy odhalilo, že nákladní vůz, v němž mělo být zboží přepraveno, odjel do Bulharska prázdný, jelikož náklad byl přeložen do jiného vozu. Během vyšetřování ředitel vývozu společnosti Karelia vysvětlil, že v návaznosti na objednávku obdržel platbu odpovídající hodnotě zboží, kterou vložil na bankovní účet společnosti Karelia v Řecku. Generální ředitel společnosti Karelia tvrdil, že neví, zda Bulgakommerz skutečně existuje, jelikož veškeré pokusy o identifikaci této společnosti v Bulharsku byly marné.
- 20 Vzhledem k tomu, že nebyl předložen důkaz o tom, že náklad dotčený ve věci v původním řízení opustil vnitrostátní území, byla zadržena bankovní záruka určená ke krytí spotřební daně ve výši 114 726 750 řeckých drachem (GRD) (336 688,92 eura) zřízená společností Karelia.
- 21 Následně vydaly celní orgány rozhodnutí ukládající daň na základě pašování dotyčných 760 kartonů cigaret. V tomto rozhodnutí za spolupachatele pašování označily zejména osoby, které jménem společnosti Bulgakommerz objednaly uvedené cigarety u ředitele vývozu společnosti Karelia. Částka zvýšené daně ve výši 573 633 750 GRD (1 683 444,60 eura), jakož i zvýšené spotřební daně z tabákových výrobků ve výši 9 880 000 GRD (28 994,86 eura) byla rozložena mezi osoby, které se dopustily pašování. Týmž rozhodnutím byla Karelia v režimu občanskoprávní odpovědnosti označena za solidárního dlužníka uvedených částek.

- 22 Žalobě podané touto společností proti uvedenému aktu Dioikitiko Protodikeio Peiraia (prvostupňový správní soud v Pireu, Řecko) vyhověl z důvodu, že nebyl prokázán žádný právní vztah, který by měl povahu zmocnění nebo zastupování, mezi společností Karelia a osobami, které se dopustily dotčeného pašování, ani jiný právní vztah zastírající takové zmocnění.
- 23 Ministerstvo financí podalo proti tomuto rozsudku odvolání, jemuž Dioikitiko Efeteio Peiraia (odvolací správní soud v Pireu, Řecko) sice vyhověl, ale zároveň snížil částku zvýšené daně na 344 180 250 GRD (336 688,91 eura). Uvedený soud měl za to, že jelikož se dotyčné cigarety nacházely v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, osoby, které se pašování dopustily, jednaly jako zmocněnci společnosti Karelia, která byla jakožto oprávněný skladovatel držitelem zboží a jedinou osobou odpovědnou za jeho pohyb až do okamžiku vývozu nezávisle na postavení, v jakém osoby, které se dopustily pašování, údajně jednaly (tedy jako řidiči, prostředníci, příjemci, kupující atd.).
- 24 Karelia podala proti rozsudku Dioikitiko Efeteio Peiraia (odvolací správní soud v Pireu) kasační opravný prostředek k Symvoulio tis Epikrateias (státní rada, Řecko).
- 25 Ve svém předkládacím rozhodnutí posledně uvedený soud konstatoval, že podle čl. 99 odst. 2 a článků 108 a 109 celního zákoníku jsou majitelé zboží, jeho příjemci a přepravci, jakož i jejich zmocněnci nebo zástupci mj. společně a nerozdílně odpovědní za finanční důsledky pašování, včetně zaplacení neuhrazeného cla a daní, jakož i příslušných pokut, jestliže k tomuto protiprávnímu jednání došlo v okamžiku, kdy se dotyčné zboží nacházelo ve sféře jejich profesní odpovědnosti, a dopustily se ho osoby, s nimiž spolupracovali. Podle uvedeného soudu jsou osoby jinak společně odpovědné své odpovědnosti zproštěny pouze tehdy, jestliže prokážou, že se nedopustily sebemenší nedbalosti, přičemž o tomto zproštění je rozhodováno při posouzení řádné péče vyžadované v rámci jejich činností a povolání. Takto založená občanskoprávní odpovědnost, která v řeckém právu není správní sankcí, směřuje nejen k tomu, aby byly řádně vybrány neuhrazené cla a daně, ale rovněž k zajištění zaplacení a co největší účinnosti uložených pokut. Zákonodárce měl za to, že výše uvedené hospodářské subjekty, které těží z hospodářské činnosti, v jejímž rámci k pašování došlo, musí přijmout všechna opatření vhodná k tomu, aby se prostřednictvím osob, s nimiž udržují obchodní vztahy, do pašování nezapojily.
- 26 Podle předkládajícího soudu tato vnitrostátní právní úprava, vykládána ve světle ustanovení směrnice 92/12, umožňuje prohlásit oprávněného skladovatele za občanskoprávně solidárně spoluodpovědného společně s osobami, které se dopustily pašování výrobků, které prošly daňovým skladem v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně a které výše uvedený režim opustily protiprávním způsobem.
- 27 Podle většinového názoru v rámci uvedeného soudu se solidární odpovědnost oprávněného skladovatele vztahuje nejen na zaplacení spotřebních daní v souladu se směrnicí 92/12, ale rovněž ostatní finanční důsledky pašování, zejména pak finanční sankce uložené osobám, které se pašování dopustily. Je tomu tak nezávisle na jakékoliv specifické dohodě mezi tímto skladovatelem a kupujícím, na jejímž základě by vlastnictví zboží umístěného v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně přešlo okamžikem svého předání na kupujícího, který by zajistil jeho přepravu. Tato zvýšená odpovědnost skladovatele slouží cíli předcházení daňovým podvodům, jelikož uvedený subjekt nutí k tomu, aby dbal na řádné uskutečnění vývozní operace a přijal v rámci svých smluvních vztahů vhodná opatření k tomu, aby byl chráněn před rizikem, že bude uznán solidárně odpovědným za finanční důsledky pašování. Taková odpovědnost není v rozporu se zásadou proporcionality, jelikož oprávněný skladovatel má možnost zprostit se odpovědnosti tím, že prokáže, že jednal v dobré víře a že přijal veškerá vhodná opatření a postupoval s řádnou péčí obezřetného podnikatele.
- 28 Naopak podle menšinového názoru v rámci předkládajícího soudu může být oprávněný skladovatel solidárně odpovědný pouze za zaplacení spotřebních daní, ale nikoliv za peněžní sankce uložené osobám, které se dopustily pašování. Z řecké právní úpravy ani ze směrnice 92/12 nevyplývá, že by oprávněný skladovatel byl považován z pohledu zákona za majitele zboží, které drží, které opustí jeho

sklad s daňovým dozorem a je odesíláno do třetího státu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, až do okamžiku, kdy dorazí do řádného místa určení nebo opustí unijní území. Z uvedené právní úpravy nebo ze směrnice rovněž neplyne, že by existovala zákonná domněnka, že až do doby, než uvedené zboží opustí režim s podmíněným osvobozením, jednají fyzické osoby, které jsou jakýmkoliv způsobem zapojeny do přepravy zboží, jako zmocněnci nebo zástupci oprávněného skladovatele. Rozšířená odpovědnost podporovaná většinovým názorem v rámci předkládajícího soudu tedy není požadována k zajištění účinného uplatňování směrnice 92/12 a naráží na nejružnější unijní právní zásady. Především na zásadu právní jistoty, zejména zásadu jasnosti a předvídatelnosti omezení svobody podnikání a práva oprávněného skladovatele vlastnit majetek. A dále naráží na zásadu proporcionality, jelikož je zjevně nepřiměřené uložit oprávněnému skladovateli povinnost uhradit správní pokuty, u nichž zákon stanoví, že dosahují výše přinejmenším dvojnásobku dlužných daní nezávisle na jejich výši, za protiprávní jednání plynoucí z úmyslného jednání třetích osob, které nemají postavení žádné z osob uvedených v článku 108 celního zákoníku a jejichž jednání nemůže tento skladovatel, který podle všeho jednal s řádnou péčí, nijak ovlivnit.

- 29 Za těchto podmínek se Symvoulio tis Epikrateias (státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba směrnici 92/12 vykládanou s ohledem na obecné zásady unijního práva, zejména zásady účinnosti unijního práva, právní jistoty a proporcionality, chápat v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo v takovém případě, jako je projednáváný případ, použito takové právní ustanovení členského státu, jako je článek 108 celního zákoníku, podle kterého může být za společně a nerozdílně odpovědného za zaplacení správních pokut v návaznosti na pašování uznán oprávněný skladovatel výrobků přepravovaných z jeho daňového skladu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, které byly z výše uvedeného režimu vyňaty protiprávním způsobem v důsledku pašování – bez ohledu na to, zda byl v době protiprávního jednání oprávněný skladovatel z pohledu soukromého práva držitelem zboží, i bez ohledu na to, zda mezi pachatelé protiprávního jednání, kteří se podíleli na uvedené přepravě, a oprávněným skladovatelem existoval zvláštní smluvní vztah, ze kterého lze vyvodit, že pachatelé jednali jako jeho zmocněnci?“

K předběžné otázce

- 30 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice 92/12 analyzovaná ve světle obecných zásad unijního práva, zejména zásad právní jistoty a proporcionality, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě – jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž může být uznán za solidárně odpovědného za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým v důsledku protiprávního jednání při přepravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně zejména majitel těchto výrobků, jestliže má smluvní vztah k jeho pachatelům, na základě kterého na ně může být nahlíženo jako na jeho zmocněnce – na jejímž základě je oprávněný skladovatel určen za solidárně odpovědného za zaplacení uvedených částek, a to i tehdy, jestliže tento skladovatel podle vnitrostátního práva nebyl v okamžiku spáchání protiprávního jednání majitelem uvedeného zboží ani neměl smluvní vztah k jeho pachatelům, na základě kterého by na ně mohlo být nahlíženo jako na jeho zmocněnce.
- 31 Pro zodpovězení této otázky je třeba bez dalšího uvést, že ze systematiky směrnice 92/12, a zejména jejího článku 3, 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.
- 32 Jak uvedl generální advokát v bodech 34 až 36 svého stanoviska, směrnice 92/12 zavádí režim, podle kterého oprávněný skladovatel nese odpovědnost za veškerá rizika související s přepravou výrobků podléhajících spotřební dani a nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením, a tento skladovatel je v důsledku toho označen za povinného k platbě spotřební daně v případě nesrovnalostí

nebo porušení předpisů při přepravě těchto výrobků zakládajících povinnost k uvedené dani. Tato odpovědnost je tak objektivní a spočívá nikoliv na prokázaném nebo předpokládaném pochybení skladovatele, ale na jeho účasti na hospodářské činnosti.

- 33 V projednávaném případě nebyla objektivní odpovědnost oprávněného skladovatele, jakým Karelia je, za zaplacení spotřební daně zpochybněna.
- 34 Je však třeba se zabývat otázkou, zda směrnice 92/12 umožňuje členským státům rovněž stanovit solidární odpovědnost oprávněného skladovatele za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým osobám, které se dopustily pašování.
- 35 Podle čl. 20 odst. 3 směrnice 92/12 jsou členské státy povinny přijmout opatření nezbytná k zabránění porušení předpisů a nesrovnalostí a k uložení účinných sankcí.
- 36 V tomto ohledu řecká vláda tvrdí, že z tohoto ustanovení vyplývá povinnost členských států stanovit doplňující trestněprávní odpovědnost oprávněného skladovatele za veškeré nesrovnalosti, k nimž dojde při uvádění výrobků podléhajících spotřební dani do volného oběhu.
- 37 Jak sice již Soudní dvůr opakovaně konstatoval, trh cigaret je zvláště náchylný k rozvoji nelegálního obchodování (rozsudek ze dne 13. prosince 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, bod 34 a citovaná judikatura). Povinnost plynoucí z čl. 20 odst. 3 směrnice 92/12, tedy přijetí opatření nezbytných k zabránění porušení předpisů a nesrovnalostí a uložení účinných sankcí, musí být vykládána ve světle tohoto konstatování.
- 38 Neplatí však z toho, že by členské státy na základě uvedeného ustanovení byly povinny stanovit doplňující trestněprávní odpovědnost oprávněného skladovatele za veškeré nesrovnalosti, k nimž dojde při uvádění výrobků podléhajících spotřební dani do volného oběhu.
- 39 Toto ustanovení totiž zaprvé neupřesňuje vhodné sankce ani skupiny osob, které by za tyto nesrovnalosti měly být odpovědné.
- 40 Zadruhé, jak uvedl generální advokát v bodě 37 svého stanoviska, režim odpovědnosti za riziko stanovený směrnicí 92/12 se omezuje na zaplacení spotřebních daní. Uvedená směrnice 92/12 tudíž neukládá režim solidarity, který by oprávněného skladovatele činil odpovědným za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým pachatelům pašování.
- 41 Avšak jestliže směrnice 92/12 členským státům neukládá stanovit, aby byl oprávněný skladovatel solidárně odpovědný za zaplacení částek odpovídajících uloženým peněžitým sankcím, je třeba odpovědět na otázku, zda tomu uvedená směrnice brání.
- 42 Podle ustálené judikatury není v rozporu s unijním právem požadovat, aby hospodářský subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 24 a citovaná judikatura).
- 43 Je tudíž třeba mít za to, že jak uvedl generální advokát v bodě 41 svého stanoviska, směrnice 92/12 v zásadě nebrání tomu, aby členské státy rozšířily odpovědnost oprávněného skladovatele tím, že ho učiní solidárně odpovědným za finanční důsledky zjištěného protiprávního jednání, k němuž došlo během přepravy výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.
- 44 Je však třeba ověřit, zda taková rozšířená odpovědnost, jako je rozšířená odpovědnost dotčená v původním řízení, je v souladu se zásadami právní jistoty a proporcionality.

- 45 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že členské státy musí při výkonu své pravomoci k volbě vhodných sankcí v rámci provedení určité směrnice dodržovat zásadu právní jistoty. Unijní právní předpisy totiž musí být určité a jejich použití pro procesní subjekty předvídatelné a tento požadavek právní jistoty se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá (viz zejména rozsudky ze dne 16. září 2008, *Isle of Wight Council* a další, C-288/07, EU:C:2008:505, bod 47 a citovaná judikatura).
- 46 V situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, je přitom třeba uvést, že rozšířená odpovědnost oprávněného skladovatele, který již nebyl majitelem výrobků, jež byly předmětem protiprávního jednání, a který neměl ani smluvní vztah k jeho pachatelům, jenž by z nich činil jeho zmocněnce, není směrnici 92/12 ani ustanoveními vnitrostátního práva výslovně stanovena.
- 47 Za těchto okolností je nutno konstatovat, že sankce, které by mohly být na takového oprávněného skladovatele uplatněny na základě takových právních předpisů, se zejména z důvodu rozdílných výkladů vyjádřených v rámci předkládajícího soudu nejeví být dostatečně určité a pro dotčené osoby předvídatelné, aby bylo možné mít za to, že odpovídají požadavkům právní jistoty, což však musí ověřit uvedený soud.
- 48 Pokud jde zadruhé o zásadu proporcionality, z ustálené judikatury plyne, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy pravomoc zvolit si sankce, které se jim jeví vhodné. Jsou však povinny vykonávat své pravomoci za dodržování unijního práva a jeho základních zásad, a tedy za dodržování zásady proporcionality (viz zejména rozsudek ze dne 29. července 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak a Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, bod 29).
- 49 Co se týče opatření pro předcházení daňovým podvodům, Soudní dvůr v oblasti daně z přidané hodnoty rozhodl, že rozložení rizika v důsledku podvodu, jehož se dopustila třetí osoba, není v souladu se zásadou proporcionality, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení na dodavatele bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující (rozsudek ze dne 21. února 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, body 22 a 23).
- 50 Soudní dvůr již měl za to, že vnitrostátní opatření, která *de facto* zavádí systém společné a nerozdílné odpovědnosti bez zavinění, jdou nad rámec toho, co je k ochraně plateb do veřejného rozpočtu nezbytné. Rozhodl, že přenesení odpovědnosti za zaplacení daně z přidané hodnoty na jinou osobu než daňového dlužníka – i když je touto jinou osobou oprávněný daňový skladovatel, na něhož se vztahují zvláštní povinnosti stanovené směrnici 92/12 – ač jí nebylo umožněno zprostit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že do jednání uvedeného daňového dlužníka nebyl zapojen, je třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality, a doplnil, že by bylo zjevně nepřiměřené takové osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá žádný vliv (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24 a citovaná judikatura).
- 51 Je třeba mít za to, že tytéž požadavky je třeba dodržet i u takového opatření, jako je připsání odpovědnosti za finanční důsledky pašování oprávněnému skladovateli.
- 52 Jak přitom uvádí předkládající soud, podle většinového názoru v rámci uvedeného soudu musí být článek 108 celního zákoníku vykládán v tom smyslu, že oprávněný skladovatel, který přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, aby operace, kterou provádí, ho nevedla k účasti na daňovém podvodu, této odpovědnosti unikne pouze tehdy, když může prokázat, že si v žádném případě nemohl být vědom, že pravděpodobně dochází k pašování. Je-li tomu tak, což musí ověřit předkládající soud, je třeba mít za to, že tato rozšířená odpovědnost oprávněného skladovatele znamená, že takový podnikatel bude moci být uznán za solidárně odpovědného za

zaplacení částek odpovídajících uloženým peněžitým sankcím i v případě, kdy se pašování dopustily osoby, které si nevybral za spolupracovníky, a že tak *de facto* vede ke vzniku systému odpovědnosti bez zavinění, který musí být prohlášen za nepřiměřený.

- 53 Z předchozích úvah vyplývá, že takový režim rozšířené odpovědnosti, jako je režim dotčený ve věci v původním řízení, může splňovat požadavky zásad právní jistoty a proporcionality pouze za podmínky, že je jasně a výslovně stanoven vnitrostátními právními předpisy a poskytuje oprávněnému skladovateli skutečnou možnost zprostit se odpovědnosti.
- 54 Proto je třeba na položenou otázku odpovědět, že směrnice 92/12 analyzovaná ve světle obecných zásad unijního práva, zejména zásad právní jistoty a proporcionality, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě – jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž může být uznán za solidárně odpovědného za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým v důsledku protiprávního jednání při přepravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně zejména majitel těchto výrobků, jestliže má smluvní vztah k jeho pachatelům, na základě kterého na ně může být nahlíženo jako na jeho zmocněnce – na jejímž základě může být oprávněný skladovatel uznán za solidárně odpovědného za zaplacení uvedených částek, aniž by se této odpovědnosti mohl zprostit předložením důkazu o tom, že do jednání uvedeného daňového dlužníka nebyl zapojen, a to i tehdy, když tento skladovatel podle vnitrostátního práva nebyl v okamžiku spáchání protiprávního jednání majitelem uvedeného zboží ani neměl smluvní vztah k jeho pachatelům, na základě kterého by na ně mohlo být nahlíženo jako na jeho zmocněnce.

K nákladům řízení

- 55 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 (šestý 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 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992 analyzovaná ve světle obecných zásad práva Evropské unie, zejména zásad právní jistoty a proporcionality, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě – jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž může být uznán za solidárně odpovědného za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým v důsledku protiprávního jednání při přepravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně zejména majitel těchto výrobků, jestliže má smluvní vztah k jeho pachatelům, na základě kterého na ně může být nahlíženo jako na jeho zmocněnce – na jejímž základě je oprávněný skladovatel uznán za solidárně odpovědného za zaplacení uvedených částek, aniž by se této odpovědnosti mohl zprostit předložením důkazu o tom, že do jednání uvedeného daňového dlužníka nebyl zapojen, a to i tehdy, když tento skladovatel podle vnitrostátního práva nebyl v okamžiku spáchání protiprávního jednání majitelem uvedeného zboží ani neměl smluvní vztah k jeho pachatelům, na základě kterého by na ně mohlo být nahlíženo jako na jeho zmocněnce.

Podpisy