



# Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 18. apríla 2024\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spotrebné dane – Smernica 2008/118/ES – Článok 7 ods. 4 – Vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani – Uvedenie do daňového voľného obehu – Úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru zaradeného do režimu pozastavenia dane – Pojem ‚nepredvídateľné okolnosti‘ – Povolenie príslušných orgánov členského štátu – Nenahraditeľná strata spôsobená nezávažným pochybením zamestnanca oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu“

Vo veci C-509/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko) z 20. júla 2022 a doručený Súdnemu dvoru 27. júla 2022, ktorý súvisí s konaním:

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

proti

**Girelli Alcool Srl,**

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu piatej komory, sudcovia Z. Csehi, M. Ilešič (spravodajca) a D. Gratsias,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. júna 2023,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Girelli Alcool Srl, v zastúpení: P. Castellano, avvocata,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci F. Meloncelli, avvocato dello Stato,
- Európsky parlament, v zastúpení: E. Paladini a A. Tamás, splnomocnení zástupcovia,

\* Jazyk konania: taliančina.

– Rada Európskej únie, v zastúpení: E. d’Ursel a G. Ruge, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Björkland a F. Moro, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta 28. septembra 2023,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 7 ods. 4 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agentúra pre clá a monopoly, Taliansko) (ďalej len „colný úrad“) a spoločnosťou Girelli Alcool Srl (ďalej len „Girelli“) vo veci vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani vzťahujúcej sa na množstvo čistého etanolu, ku ktorého nenahraditeľnej strate došlo denaturáciou.

## **Právny rámec**

### *Právo Únie*

#### *Smernica 2008/118*

- 3 Odôvodnenia 8 a 9 smernice 2008/118 stanovujú:

„(8) Keďže na správne fungovanie vnútorného trhu je naďalej potrebné, aby koncepcia vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani a s ňou súvisiace podmienky boli rovnaké vo všetkých členských štátoch, je dôležité vyjasniť na úrovni Spoločenstva, kedy je tovar podliehajúci spotrebnej dani uvedený do daňového voľného obehu a kto je povinný spotrebnú daň zaplatiť.

(9) Keďže spotrebná daň je daň zo spotreby určitých tovarov, nemôže sa vyberať z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý bol za určitých okolností zničený alebo nenahraditeľne stratený.“

- 4 Článok 1 ods. 1 tejto smernice znie:

„Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

...

b) alkohol a alkoholické nápoje upravené smernicami [Rady] 92/83/EHS [z 19. októbra 1992 o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206)] a 92/84/EHS [z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 29; Mim. vyd. 09/001, s. 213)];

...“

5 Podľa článku 2 smernice 2008/118:

„Tovar podliehajúci spotrebnej dani je predmetom spotrebnej dane v čase:

- a) jeho výroby vrátane jeho ťažby na území [Európskeho s]poločenstva;
- b) jeho dovozu na územie Spoločenstva.“

6 Článok 7 tejto smernice stanovuje:

„1. Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.

2. Na účely tejto smernice ‚uvedenie do daňového voľného obehu‘ znamená:

- a) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane;
- b) držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov Spoločenstva a vnútroštátnych právnych predpisov;
- c) výroba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávnenej výroby, mimo režimu pozastavenia dane;
- d) dovoz tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného dovozu, pokiaľ nie je tovar podliehajúci spotrebnej dani bezodkladne po dovoze uvedený do režimu pozastavenia dane.

...

4. Úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane z dôvodu skutočnej povahy tovaru, následkom nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci, alebo na základe povolenia príslušných orgánov členského štátu sa nepovažuje za uvedenie tovaru do daňového voľného obehu.

Na účely tejto smernice sa tovar považuje za úplne zničený alebo nenahraditeľne stratený, ak sa už nemôže používať ako tovar podliehajúci spotrebnej dani.

Úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata dotknutého tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa musia preukázať k spokojnosti príslušných orgánov členského štátu, v ktorom k úplnému zničeniu

alebo nenahraditeľnej strate došlo, alebo v ktorom sa toto zničenie alebo táto strata zistili, ak nie je možné určiť, kde k nim došlo.

5. Každý členský štát stanovuje vlastné pravidlá a podmienky, na základe ktorých sa určujú straty uvedené v odseku 4.“

#### *Smernica 92/12/EHS*

- 7 Článok 14 ods. 1 prvá veta smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001. s. 179) stanovuje:

„Oprávnení vlastníci skladov majú byť oslobodení od dane, pokiaľ ide o straty, ktoré sa vyskytnú v čase pozastavenia dohôd, čo sa pripisuje náhodným udalostiam alebo *force majeure* stanovenej oprávnenými osobami príslušného členského štátu [Oprávnení prevádzkovatelia daňových skladov majú nárok na oslobodenie od dane v prípade strát, ktoré vznikli v rámci režimu pozastavenia dane v dôsledku nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci a ktoré konštatovali orgány každého členského štátu – *neoficiálny preklad*]. ...“

#### *Smernica 92/83*

- 8 Článok 27 ods. 1 smernice 92/83 znie takto:

„Členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním:

- a) ak je produkt distribuovaný vo forme etanolu, ktorý bol kompletne denaturovaný v súlade s požiadavkami členského štátu, pričom tieto požiadavky boli riadne nahlásené a prijaté v súlade s odsekmi 3 a 4 tohto článku. Toto oslobodenie od daní bude podmienené aplikáciou ustanovení smernice [92/12] na obchodné pohyby úplne denaturovaného etanolu;

...“

#### *Colný kódex*

- 9 Článok 204 ods. 1 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spoločenstva (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307, ďalej len „Colný kódex“), stanovuje:

„Colný dlh pri dovoze vzniká:

- a) neplnením jednej z povinností vyplývajúcej z dočasného uskladnenia tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tento prepustený,

...

s výnimkou prípadov, ktoré sú uvedené v článku 203, pokiaľ sa nezistí, že nedodržanie týchto podmienok nemá podstatný vplyv na správne vykonávanie dočasného uskladnenia alebo daného colného režimu.“

10 Článok 206 ods. 1 Colného kódexu stanovuje:

„Odlišne od článku 202 a článku 204, odsek 1, písmeno a) sa colný dlh pri dovoze určitého tovaru považuje za nevzniknutý, ak dotknutá osoba preukáže, že k nesplneniu povinností vyplývajúcich z:

- ustanovení článkov 38 až 41 a článku 177 druhá zarážka, alebo
- dočasného uskladnenia predmetného tovaru, alebo
- použiti[a] colného režimu, do ktorého bol tovar prepustený,

došlo v dôsledku úplného zničenia alebo nenahraditeľnej straty uvedeného tovaru z dôvodu jeho povahy alebo následkom nepredvídaných okolností alebo vyššej moci, alebo na základe povolenia colných orgánov.

Na účely tohto odseku sa tovar považuje za nenahraditeľne stratený, ak už nemôže byť nikým používaný.“

### ***Talianske právo***

11 Decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (legislatívny dekrét č. 504, konsolidované znenie právnych predpisov týkajúcich sa výrobných a spotrebných daní a súvisiacich trestnoprávných a správnych sankcií) z 26. októbra 1995 (GURI č. 279 z 29. novembra 1995, riadny dodatok č. 143), v znení decreto legislativo n. 48. – Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/EHS (legislatívny dekrét č. 48, ktorým sa vykonáva smernica 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS) z 29. marca 2010 (GURI č. 75 z 31. marca 2010) (ďalej len „legislatívny dekrét č. 504“), v článku 2 ods. 2 stanovuje:

„Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu na území členského štátu. ...“

12 Článok 4 ods. 1 a 5 legislatívneho dekrétu č. 504 znie takto:

„1. V prípade nenahraditeľnej straty alebo úplného zničenia tovaru v režime pozastavenia dane sa prizná oslobodenie, ak subjekt povinný zaplatiť daň preukáže k spokojnosti Finančnej správy, že k strate alebo k zničeniu tovaru došlo následkom nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci. S výnimkou tabakových výrobkov sa skutkové okolnosti predstavujúce nezávažné pochybenie spôsobené tretími stranami alebo samotným subjektom povinným zaplatiť daň považujú za nepredvídateľné okolnosti a vyššiu moc.

...

5. Na účely tohto konsolidovaného znenia sa tovar považuje za úplne zničený alebo nenahraditeľne stratený, ak sa už nemôže používať ako tovar podliehajúci spotrebnej dani.“

## Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 13 Girelli je podnik so sídlom v Taliansku, ktorého predmetom činnosti je denaturácia etanolu. Ide o postup, ktorým sa etanol stáva nevhodným na ľudskú spotrebu. Na tento účel má k dispozícii oprávnený daňový sklad na etanol a pracovné priestory, v ktorých prebieha denaturácia a balenie.
- 14 Dňa 26. marca 2014, keď Girelli vykonávala plnenie nádrže zo zariadenia na denaturovanie alkoholu v prítomnosti úradníka colného úradu, sa čistý etanol vylial na podlahu z dôvodu úniku spôsobeného uzáverom, ktorý otvoril jeden zo zamestnancov tejto spoločnosti. Časť výrobku sa podarilo zachytiť a získať späť, zvyšná časť sa však nenahraditeľne stratila.
- 15 Girelli 31. marca 2014 požiadala podľa článku 4 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 504 o oslobodenie od spotrebnej dane zodpovedajúcej množstvu etanolu, ktorého stratu spôsobila nehoda.
- 16 Dňa 5. júna 2014 colný úrad zamietol túto žiadosť z dôvodu, že predmetná strata nebola spôsobená nepredvídateľnými okolnosťami ani vyššou mocou, ale neopatrnosťou a zavinením zamestnanca spoločnosti Girelli, ktorý z nepozornosti nechal otvorený uzáver nádrže.
- 17 Dňa 25. júla 2014 Girelli predložila colnému úradu pripomienky, v ktorých spochybnila vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani vzťahujúcej sa na stratené množstvo etanolu, pričom tvrdila, že ho nebolo možné uviesť do daňového voľného obehu.
- 18 Dňa 3. októbra 2014 colný úrad zamietol tieto pripomienky a vydal platobný výmer na spotrebnú daň v celkovej výške 17 476,24 eura.
- 19 Girelli podal proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Commissione tributaria provinciale di Milano (Provinčný daňový súd Miláno, Taliansko), na podporu ktorej uviedla najmä tvrdila, že nedošlo k vzniku daňovej povinnosti k spornej spotrebnej dani z dôvodu, že stratená časť výrobku nebola uvedená do daňového voľného obehu a že škodová udalosť bola spôsobená nepredvídateľnými okolnosťami, alebo subsidiárne nezávažným pochybením.
- 20 Tento súd tejto žalobe vyhovel, pričom vo svojom rozsudku konštatoval, že strata predmetného výrobku spôsobená nedostatkom náležitej starostlivosti, ktorý však nemožno kvalifikovať ako „závažný“, predstavuje nezávažné pochybenie, ktoré sa podľa článku 4 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 504 považuje za nepredvídateľnú okolnosť a vyššiu moc.
- 21 Colný úrad podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Commissione tributaria regionale della Lombardia (Regionálny daňový súd Lombardsko, Taliansko), ktorý dospel k záveru, že obe podmienky požadované na priznanie požadovaného oslobodenia od spotrebnej dane, a to, že strata dotknutého výrobku je nenahraditeľná a že bola spôsobená nepredvídateľnými okolnosťami alebo vyššou mocou, boli v prejednávanej veci splnené.
- 22 Colný úrad podal proti rozsudku Commissione tributaria regionale della Lombardia (Regionálny daňový súd Lombardsko, Taliansko) kasačný opravný prostriedok, na podporu ktorého tvrdí, že uvedený súd porušil článok 4 legislatívneho dekrétu č. 504, keď dospel k záveru, že nedbanlivé konanie dotknutého zamestnanca spadá pod pojem „nepredvídateľná okolnosť“ a že pochybenie tohto zamestnanca sa má v každom prípade kvalifikovať ako „nezávažné“.

- 23 Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, dospel k záveru, že spor, ktorý prejednáva, nastoľuje otázku, či pojmy „nepredvídateľná okolnosť“ a „vyššia moc“ v zmysle práva Únie zahŕňajú nedbanlivé konanie a prípadne za akých podmienok. Ak to tak nie je, pýta sa, či je s právom Únie zlučiteľná skutočnosť, že členský štát zastáva stanovisko, že pod tieto pojmy spadá konanie predstavujúce „nezávažné“ pochybenie.
- 24 Tento súd uvádza, že v jeho judikatúre možno identifikovať dva rôzne prístupy k výkladu pojmu „nepredvídateľná okolnosť“. Podľa prvého prístupu, ktorý má subjektívnu povahu, musí osoba, ktorej prislúcha povinnosť preukázať, že sa nedopustila žiadneho pochybenia a že škoda vznikla spôsobom, ktorý nebolo možné predvídať alebo prekonať vynaložením náležitej starostlivosti vyžadovanej vzhľadom na osobitné okolnosti prejednávanej veci. Podľa druhého prístupu, ktorý je vo svojej podstate objektívny, nie je relevantné, či daná osoba vynaložila alebo nevynaložila náležitú starostlivosť.
- 25 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že vzhľadom na judikatúru vyplývajúcu z rozsudkov z 18. decembra 2007, Sociétés Pipeline Méditerranée et Rhône (C-314/06, EU:C:2007:817, body 24, 25 a 40), a z 18. mája 2017, Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 61), sa nezdá, že by sa pojmy „nepredvídateľná okolnosť“ a „vyššia moc“, ktoré sa oba ako také vyznačujú objektívnym prvkom týkajúcim sa neobvyklých a nepredvídateľných okolností, a subjektívnym prvkom, ktorý spočíva v povinnosti dotknutej osoby zabezpečiť sa proti následkom neobvyklej udalosti prijatím vhodných opatrení bez toho, aby priniesla neprimerané obete, vzťahovali na zavinené konanie predstavujúce pochybenie, a konkrétne pochybenie spočívajúce v obyčajnej nepozornosti, ktoré je svojou povahou predvídateľné a dá sa mu ľahko predísť.
- 26 Tento súd sa teda domnieva, že právna úprava členského štátu, ktorá považuje nevedomú nedbanlivosť za nepredvídateľnú okolnosť a vyššiu moc, predstavuje stanovenie ďalšieho prípadu ako samostatného dôvodu oslobodenia od spotrebnej dane, avšak tento prípad zrejme nevyplýva z ustanovení tejto smernice.
- 27 Pýta sa však, či článok 7 ods. 4 prvý pododsek smernice 2008/118, podľa ktorého sa za uvedenie do daňového voľného obehu nepovažuje „úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru... na základe povolenia príslušných orgánov členského štátu“, možno vykladať v tom zmysle, že umožňuje členským štátom definovať iné všeobecné kategórie, ktoré vedú k oslobodeniu od dane, než nepredvídateľné okolnosti a vyššiu moc.
- 28 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd domnieva, že štruktúra tohto ustanovenia, ktoré postupne uvádza „dôvod skutočnej povahy tovaru“, „nepredvídateľné okolnosti“ a „vyššiu moc“, naznačuje, že výraz „na základe povolenia príslušných orgánov členského štátu“ má vyčerpávajúcu a zvyškovú povahu, takže odkazuje na iné špecifické udalosti, ako sú tie, ktorých sa týkajú nepredvídateľné okolnosti a vyššia moc, ktoré nie je možné *a priori* identifikovať, ale týkajú sa konkrétnych skutkových okolností, ktoré v prípade, že podliehajú predchádzajúcemu posúdeniu príslušným orgánom, môžu odôvodniť prijatie rozhodnutia o zničení výrobku.
- 29 Napokon vnútroštátny súd kladie otázku, či pojem „nepredvídateľné okolnosti“ môže mať iný rozsah ako pojem „vyššia moc“, najmä pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa subjektívneho prvku, ktorým sa vyznačujú tieto dva pojmy v zmysle judikatúry uvedenej v bode 25 tohto rozsudku.

30 Za týchto podmienok Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Po prvé, má sa pojem nepredvídateľné okolnosti, následkom ktorých došlo ku stratám v režime pozastavenia dane v zmysle článku 7 ods. 4 smernice [2008/118] vykladať rovnako ako vyššia moc, čiže ako okolnosti nezávislé od vôle oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu, ktoré sú neobvyklé a nepredvídateľné a ktorým nie je možné predísť napriek prijatiu všetkých potrebných opatrení oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu a ktoré prevádzkovateľ daňového skladu objektívne nemôže nijako kontrolovať?
2. Okrem toho je na účely vylúčenia zodpovednosti v prípade nepredvídateľných okolností významná starostlivosť vynaložená pri prijímaní opatrení s cieľom predísť škodovej udalosti, a ak áno, do akej miery?
3. Subsidiárne k prvej a druhej otázke, je ustanovenie, ako je článok 4 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 504..., podľa ktorého je nezávažná forma zavinenia (samotnej zdaniteľnej osoby alebo tretích osôb) rovnocenná s nepredvídateľnými okolnosťami a s vyššou mocou, zlučiteľné s právnou úpravou vyplývajúcou z článku 7 ods. 4 smernice [2008/118], v ktorom sa nestanovujú ďalšie podmienky, najmä pokiaľ ide o ‚pochybenie‘ pôvodcu skutku alebo inej konajúcej osoby?
4. Napokon, možno výraz ‚alebo na základe povolenia príslušných orgánov členského štátu‘, ktorý je tiež súčasťou uvedeného článku 7 ods. 4 [smernice 2008/118], vykladať ako možnosť členského štátu stanoviť ďalšiu všeobecnú kategóriu (nezávažné pochybenie), ktorá môže mať vplyv na definíciu uvedenia tovaru do daňového voľného obehu v prípade jeho zničenia alebo straty, alebo predmetný výraz nemôže zahŕňať takúto možnosť, a treba ho naopak vykladať tak, že sa vzťahuje na konkrétne prípady, keď bolo povolenie udelené *ad hoc*, alebo v každom prípade na kategórie prípadov určených vopred na základe objektívnych kritérií?“

### **O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 31 Girelli bez toho, aby formálne namietala neprípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania, spochybňuje relevantnosť otázok položených vnútroštátnym súdom, pričom najmä tvrdí, že v prejednávanej veci podmienka týkajúca sa uvedenia do daňového voľného obehu, ktorej podlieha vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani podľa článku 7 ods. 1 smernice 2008/118, nie je splnená, keďže došlo k nenahraditeľnej strate tovaru, o ktorý ide vo veci samej.
- 32 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou, v rámci spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi zakotvenej v článku 267 ZFEÚ, prináleží iba vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, aby so zreteľom na osobitosti prípadu posúdil tak nevyhnutnosť podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania na účely prijatia svojho rozsudku, ako aj dôležitosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Preto pokiaľ sa predložené otázky týkajú výkladu alebo platnosti právneho predpisu Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (rozsudok z 12. októbra 2023, KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, bod 21 a citovaná judikatúra).
- 33 Z toho vyplýva, že pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že výklad alebo posúdenie platnosti právnej normy Únie nijako nesúvisí



s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázku, ktoré mu boli položené (rozsudok z 12. októbra 2023, KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, bod 22 a citovaná judikatúra).

- 34 V prejednávanej veci treba konštatovať, že cieľom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý sa týka výkladu práva Únie, v prejednávanej veci článku 7 ods. 4 smernice 2008/118, je práve určiť, či v prípade, že za okolností, o aké ide v spore vo veci samej došlo k nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, treba tento tovar v súlade s týmto ustanovením považovať za tovar, ktorý nebol „uvedený do daňového voľného obehu“ v zmysle článku 7 ods. 2 tejto smernice. Z toho vyplýva, že pochybnosti, ktoré vyjadrila Girelli, sa netýkajú prípustnosti položených otázok, ale odpovede na ne, pokiaľ ide o vec samu.
- 35 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je teda prípustný.

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

- 36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že pojem „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle tohto ustanovenia sa má podobne ako pojem „vyššia moc“ chápať tak, že sa vzťahuje na neobvyklé a nepredvídateľné okolnosti nezávislé od vôle toho, kto sa ich dovoľáva, ktorých dôsledkom sa nedalo zabrániť ani napriek vynaloženiu všetkej náležitej starostlivosti.
- 37 Na úvod treba pripomenúť, že cieľom smernice 2008/118, ako sa uvádza v jej článku 1 ods. 1, je stanoviť všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, medzi ktorý patrí alkohol a alkoholické nápoje.
- 38 Podľa článku 7 ods. 1 smernice 2008/118 vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený. Odsek 2 tohto článku definuje pojem „uvedenie do daňového voľného obehu“. To zahŕňa okrem iného prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane.
- 39 Článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 spresňuje, že úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane z dôvodu skutočnej povahy tovaru, následkom nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci, alebo na základe povolenia príslušných orgánov členského štátu sa nepovažuje za uvedenie tovaru do daňového voľného obehu. Z tohto ustanovenia v spojení s článkom 7 ods. 1 vyplýva, že v prípadoch vymenovaných v uvedenom ustanovení nevzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani z výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani.
- 40 Zatiaľ čo článok 7 ods. 5 smernice 2008/118 stanovuje, že každý členský štát stanovuje svoje vlastné pravidlá a podmienky, na základe ktorých sa určujú straty uvedené v odseku 4 tohto článku, ani článok 7 ods. 5, ani článok 7 ods. 4 tejto smernice neodkazujú na právo členských štátov, pokiaľ ide o zmysel a rozsah, ktorý treba priznať pojmom „nepredvídateľné okolnosti“ a „vyššia moc“.

- 41 Okrem toho odôvodnenie 8 smernice 2008/118 zdôrazňuje, že podmienky vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani musia byť rovnaké vo všetkých členských štátoch, aby sa zabezpečilo správne fungovanie vnútorného trhu. Na tento účel článok 7 tejto smernice definuje okamih, keď sa tovar podliehajúci spotrebnej dani uvádza do daňového voľného obehu. Keďže rozsah pojmov „nepredvídateľné okolnosti“ a „vyššia moc“ môže mať vplyv na vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani, tieto pojmy musia nevyhnutne mať autonómnu povahu a je nutné zabezpečiť jednotnosť ich výkladu vo všetkých členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 22).
- 42 Na účely výkladu týchto dvoch autonómnych pojmov práva Únie treba v súlade s ustálenou judikatúrou zohľadniť nielen znenie ustanovenia, v ktorom sa nachádzajú, ale aj kontext, do ktorého patrí, a ciele, ktoré sleduje akt, ktorého je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. februára 2023, *Lufthansa Technik AERO Alzey*, C-393/21, EU:C:2023:104, bod 33).
- 43 Pokiaľ ide v prvom rade o pojem „vyššia moc“, treba na úvod pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora sa tento pojem vo všeobecnosti v rôznych oblastiach práva Únie, v ktorých sa uplatňuje, musí chápať v tom zmysle, že znamená neobvyklé a nepredvídateľné okolnosti, nezávislé od toho, kto sa vyššej moci dovoľáva, a ktorých dôsledkom sa nedalo zabrániť ani napriek vynaloženiu všetkej náležitej starostlivosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 23, ako aj z 25. januára 2017, *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, bod 53 a citovanú judikatúru). Vyššia moc teda zahŕňa tak objektívny prvok týkajúci sa povahy okolností, ktoré sú neobvyklé, nepredvídateľné a nezávislé od vôle dotknutej osoby, ako subjektívny prvok v podobe povinnosti dotknutej osoby brániť sa pred dôsledkami neobvyklej udalosti tým, že podnikne primerané kroky, ktoré si však nevyžadujú neprímerane veľkú obeť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 24).
- 44 Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že vzhľadom na to, že pojem „vyššia moc“ nemusí mať v rôznych oblastiach uplatnenia práva Únie rovnaký obsah, jeho význam sa musí stanovovať v závislosti od právneho rámca, v ktorom sa má prejsť jeho účinok (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 25, ako aj z 25. januára 2017, *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, bod 54 a citovanú judikatúru).
- 45 V kontexte právnej úpravy týkajúcej sa spotrebných daní Súdny dvor v súvislosti s pojmom „vyššia moc“ v zmysle článku 14 ods. 1 prvej vety smernice 92/12 konštatoval, že zo štruktúry a účelu tejto smernice nevyplýva povinnosť vykladať ani uplatňovať osobitným spôsobom charakteristické prvky vyššej moci stanovené judikatúrou v iných oblastiach práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, body 26 až 31).
- 46 Konkrétne Súdny dvor v podstate dospel k záveru, že výrobky podliehajúce spotrebnej dani podliehajú spotrebnej dani výlučne z dôvodu ich výroby na území Únie alebo ich dovozu na toto územie, že daňová povinnosť k spotrebnej dani v zásade vzniká aj vo vzťahu k schodkom a stratám, v prípade ktorých príslušné orgány nepriznali oslobodenie od dane, a že oslobodenie stanovené v článku 14 ods. 1 prvej vety smernice 92/12 predstavuje vo vzťahu k schodkom a stratám, v prípade ktorých príslušné orgány nepriznali oslobodenie od dane výnimku, ktorá sa tak má vykladať restriktívne (rozsudok z 18. decembra 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 30).

- 47 Tento výklad možno uplatniť aj na článok 7 ods. 4 smernice 2008/118. Zo znenia tohto ustanovenia a zo štruktúry tohto článku, preskúmanej v bodoch 38 a 39 tohto rozsudku, totiž vyplýva, že článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla, podľa ktorého daňová povinnosť k spotrebnej dani z tovaru, ktorý bol zničený alebo stratený, v zásade vzniká, takže toto ustanovenie sa má rovnako ako článok 14 ods. 1 prvá veta smernice 92/12 vykladať reštriktívne.
- 48 Z toho vyplýva, že pojem „vyššia moc“ v zmysle článku 7 ods. 4 smernice 2008/118 treba rozumieť tak, že sa vzťahuje na neobvyklé a nepredvídateľné okolnosti, ktoré sú nezávislé od vôle toho, kto sa vyššej moci dovoľáva, a ktorých dôsledkom sa nedalo zabrániť ani napriek vynaloženiu všetkej náležitej starostlivosti (rozsudok z 18. decembra 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 31).
- 49 Pokiaľ ide v druhom rade o pojem „nepredvídateľné okolnosti“, tento pojem, tak ako pojem „vyššia moc“ v rôznych oblastiach uplatnenia práva Únie nemá nevyhnutne v rôznych oblastiach uplatnenia práva Únie rovnaký obsah, a jeho význam sa tak tiež musí určiť v závislosti od právneho rámca, v ktorom sa má prejavíť jeho účinok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. mája 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, body 60 až 62 a citovanú judikatúru).
- 50 Pri výklade pojmu „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle článku 206 ods. 1 colného kódexu Súdny dvor konštatoval, že podobne ako pojem „vyššia moc“ sa tento pojem vyznačuje objektívnym prvkom týkajúcim sa neobvyklých a nepredvídateľných okolností, ktoré sú nezávislé od vôle dotknutej osoby, a subjektívnym prvkom, ktorý spočíva v povinnosti dotknutej osoby zabezpečiť sa proti následkom predmetnej udalosti prijatím vhodných opatrení bez toho, aby mala priniesť neprímerané obete (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. mája 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, bod 61 citovanú judikatúru).
- 51 Podľa tohto ustanovenia sa odlišne od článku 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu colný dlh pri dovoze určitého tovaru považuje za nevzniknutý, ak dotknutá osoba preukáže, že k nesplneniu povinností vyplývajúcich z použitia colného režimu, do ktorého bol tovar prepustený, došlo v dôsledku úplného zničenia alebo nenahraditeľnej straty uvedeného tovaru z dôvodu jeho povahy alebo následkom nepredvídaných okolností alebo vyššej moci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. mája 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, bod 58).
- 52 Vzhľadom na to, že článok 206 ods. 1 tohto kódexu stanovuje výnimku z pravidla stanoveného v článku 204 ods. 1 písm. a) uvedeného kódexu, podľa ktorého neplnením jednej z povinností vyplývajúcej z použitia colného režimu, do ktorého bol tovar prepustený, vzniká colný dlh, Súdny dvor z toho vyvodil, že pojmy „vyššia moc“ a „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle prvého z týchto ustanovení sa majú vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. mája 2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, bod 62).
- 53 V prejednávanej veci treba uviesť, že článok 7 ods. 4 prvý pododsek smernice 2008/118 má podobné znenie ako článok 206 ods. 1 colného kódexu a že rovnako ako toto ustanovenie stanovuje výnimku zo všeobecného pravidla, podľa ktorého daňová povinnosť k spotrebnej dani z tovaru, ktorý bol zničený alebo stratený, naďalej existuje.
- 54 Za týchto podmienok vzhľadom na podobnosti existujúce medzi clom a spotrebnou daňou treba s cieľom zabezpečiť koherentný výklad práva Únie priznať pojmu „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle článku 7 ods. 4 prvého pododseku smernice 2008/118 rovnaký rozsah ako ten, ktorý

Súdny dvor prijal v súvislosti s článkom 206 ods. 1 colného kódexu, ktorý bol pripomenutý v bode 50 tohto rozsudku (pozri analogicky rozsudok z 29. apríla 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, bod 84).

- 55 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle tohto ustanovenia sa má podobne ako pojem „vyššia moc“ chápať tak, že sa vzťahuje na neobvyklé a nepredvídateľné okolnosti nezávislé od vôle toho, kto sa ich dovoľáva, a ktorých dôsledkom sa nedalo zabrániť ani napriek vynaloženiu všetkej náležitej starostlivosti.

### ***O druhej otázke***

- 56 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že ak nastali okolnosti, ktoré viedli k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, na to, aby bolo možné uznať existenciu „nepredvídateľných okolností“ v zmysle tohto ustanovenia, sa vyžaduje, aby bolo konštatované, že dotknutý hospodársky subjekt vynaložil dostatočnú starostlivosť na to, aby zabránil vzniku škodovej udalosti.
- 57 V tejto súvislosti treba na úvod zdôrazniť, že ako vyplýva z odpovede na prvú otázku, pojem „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle článku 7 ods. 4 smernice 2008/118 sa vyznačuje subjektívnym prvkom súvisiacim s povinnosťou dotknutej osoby zabezpečiť sa proti následkom dotknutej udalosti prijatím vhodných opatrení bez toho, aby musela priniesť neprimerané obete, a zároveň objektívnym prvkom týkajúcim sa neobvyklých, nepredvídateľných okolností nezávislých od vôle dotknutej osoby.
- 58 V dôsledku toho uznanie existencie nepredvídateľných okolností v zmysle tohto ustanovenia znamená nielen to, že dotknutý hospodársky subjekt preukázal náležitú starostlivosť, ktorá sa bežne vyžaduje v rámci jeho činnosti s cieľom zabezpečiť sa proti takémuto riziku, čo predpokladá nepretržité aktívne správanie zamerané na identifikáciu a hodnotenie potenciálnych rizík, ako aj schopnosť prijať primerané a účinné opatrenia na zabránenie vzniku takýchto rizík (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 37), ale aj to, že vznik tohto rizika je dôsledkom neobvyklých, nepredvídateľných okolností nezávislých od vôle tohto hospodárskeho subjektu.
- 59 Z toho vyplýva, že ak okolnosti, ktoré viedli k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, patria do oblasti zodpovednosti oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu, podmienka týkajúca sa existencie okolností nezávislých od vôle dotknutého hospodárskeho subjektu nie je splnená, a preto chýba objektívna okolnosť zakladajúca nepredvídateľné okolnosti, čo bráni konštatovaniu existencie nepredvídateľných okolností.
- 60 Nenahraditeľnú stratu tekutého výrobku podliehajúceho spotrebnej dani v dôsledku úniku, ktorá bola spôsobená nepozornosťou zamestnanca, ktorý nezatvoril uzáver nádrže po prelievaní tejto tekutiny, však nemožno považovať za neobvyklú okolnosť alebo okolnosť nezávislú od vôle hospodárskeho subjektu, ktorého hospodárskou činnosťou je denaturácia etanolu. Naopak, takúto stratu treba považovať za stratu patriacu do oblasti zodpovednosti tohto hospodárskeho subjektu a za dôsledok nedostatku náležitej starostlivosti, ktorá sa bežne vyžaduje v rámci jeho činnosti, takže za takýchto okolností nie je prítomný ani objektívny, ani subjektívny prvok, ktoré

charakterizujú pojem „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle článku 7 ods. 4 smernice 2008/118 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. mája 2017, Latvias Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, bod 63).

- 61 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že na to, aby bolo možné uznať existenciu „nepredvídateľných okolností“ v zmysle tohto ustanovenia, sa vyžaduje jednak, aby k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani došlo z dôvodu neobvyklých a nepredvídateľných okolností, ktoré sú nezávislé od vôle dotknutého hospodárskeho subjektu, čo je vylúčené, ak tieto okolnosti patria do oblasti jeho zodpovednosti, a jednak, že tento hospodársky subjekt preukáže, že vynaložil náležitú starostlivosť, ktorá sa v rámci jeho činnosti bežne vyžaduje, aby sa zabezpečil proti následkom takejto udalosti.

### ***O tretej otázke***

- 62 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či sa má článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu vnútroštátneho práva členského štátu, ktoré skutky predstavujúce nezávažné pochybenie, pripísateľné dotknutej zdaniteľnej osobe, považuje za rovnocenné s nepredvídateľnými okolnosťami a vyššou mocou.
- 63 V tejto súvislosti treba najskôr pripomenúť, že ako vyplýva z odpovedí na prvú a druhú otázku, pojem „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle tohto ustanovenia sa vyznačuje existenciou neobvyklých, nepredvídateľných okolností nezávislých od vôle dotknutého hospodárskeho subjektu, ktorých dôsledkom sa nedalo zabrániť ani vtedy, ak by tento subjekt preukázal, že vynaložil náležitú starostlivosť obvykle požadovanú v rámci jeho činnosti.
- 64 Keďže však pochybenie, hoci aj nezávažné, ktorého sa dopustil zamestnanec dotknutého hospodárskeho subjektu, patrí do oblasti zodpovednosti tohto subjektu a predstavuje porušenie náležitej starostlivosti, ktorá sa bežne vyžaduje v rámci jeho činnosti, vylučuje možnosť, aby bola uznaná existencia nepredvídateľných okolností v zmysle článku 7 ods. 4 smernice 2008/118.
- 65 Ďalej treba zdôrazniť, že toto ustanovenie taxatívne vymenúva prípady, v ktorých sa úplné zničené alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani nepovažuje za uvedenie do daňového voľného obehu, čo bráni vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani. Tak je to po prvé v prípade, ak k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate došlo na základe dôvodu vlastného skutočnej povahy tovaru, po druhé ak k zničeniu alebo strate došlo následkom nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci a po tretie ak k zničeniu alebo strate došlo na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu.
- 66 Treba však konštatovať, že na nezávažné pochybenie, ktorého sa dopustil zamestnanec dotknutého hospodárskeho subjektu, sa zjavne nevzťahuje ani prvý, ani druhý, a v zásade ani tretí prípad.
- 67 Napokon treba pripomenúť, ako bolo uvedené v bode 47 tohto rozsudku, že keďže článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla, podľa ktorého daňová povinnosť k spotrebnej dani z tovaru, ktorý bol zničený alebo stratený, v zásade naďalej existuje, má sa vykladať reštriktívne.

- 68 Z bodov 65 až 67 tohto rozsudku vyplýva, že toto ustanovenie nemožno vykladať v tom zmysle, že členské štáty majú možnosť stanoviť, že daňová povinnosť k spotrebnej dani nevzniká aj za iných okolností, než sú okolnosti vymenované v uvedenom ustanovení, najmä ak stratu alebo zničenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani možno pripísať nezávažnému pochybeniu, ktorého sa dopustil zamestnanec dotknutého hospodárskeho subjektu.
- 69 Okrem toho odlišný výklad by mohol ohroziť cieľ zjednotenia uvedený v odôvodnení 8 smernice 2008/118, podľa ktorého podmienky vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani musia byť rovnaké vo všetkých členských štátoch, aby sa zabezpečilo riadne fungovanie vnútorného trhu.
- 70 V prípade, že skutok, ktorý predstavuje nezávažné pochybenie vedúce k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, bol vykonaný v rámci výkonu operácie denaturácie tohto tovaru, ktorá bola ako taká vopred povolená príslušnými vnútroštátnymi orgánmi, však treba dospieť k záveru, že k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate došlo na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu, a toto zničenie alebo táto strata sa tak nepovažujú za uvedenie do daňového voľného obehu, to však pod podmienkou, že úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata uvedeného tovaru boli preukázané k spokojnosti príslušných vnútroštátnych orgánov v súlade s článkom 7 ods. 4 tretím pododsekom smernice 2008/118.
- 71 V tejto súvislosti treba na jednej strane uviesť, že podľa článku 7 ods. 4 druhého pododseku tejto smernice sa tovar považuje za úplne zničený alebo nenahraditeľne stratený, ak sa už nemôže používať ako tovar podliehajúci spotrebnej dani.
- 72 Na druhej strane z článku 27 ods. 1 písm. a) smernice 92/83 vyplýva, že denaturovaný etanol je v zásade oslobodený od spotrebnej dane.
- 73 V dôsledku toho treba konštatovať, že následkom denaturácie je to, že tento alkohol „sa už nemôže používať ako tovar podliehajúci spotrebnej dani“ v zmysle článku 7 ods. 4 druhého pododseku smernice 2008/118, a preto takáto operácia vedie k úplnému zničeniu tohto tovaru.
- 74 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že ak skutok, ktorý predstavuje nezávažné pochybenie vedúce k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, bol vykonaný v rámci výkonu operácie denaturácie etanolu, ktorá bola vopred povolená príslušnými vnútroštátnymi orgánmi, treba dospieť k záveru, že k tomuto zničeniu alebo tejto strate došlo na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu, a uvedené zničenie alebo strata sa tak nesmú považovať za uvedenie do daňového voľného obehu v zmysle článku 7 smernice 2008/118.
- 75 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu vnútroštátneho práva členského štátu, podľa ktorého sa skutky predstavujúce nezávažné pochybenie majú vo všetkých prípadoch považovať za rovnocenné s nepredvídateľnými okolnosťami a vyššou mocou. V prípade, že skutok predstavujúci nezávažné pochybenie, ktoré viedlo k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, bol vykonaný v rámci výkonu operácie denaturácie, ktorá bola vopred povolená príslušnými vnútroštátnymi orgánmi, je však nutné dospieť k záveru, že k tomuto zničeniu alebo tejto strate došlo na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu, a uvedené zničenie alebo strata sa tak nesmú považovať za uvedenie do daňového voľného obehu v zmysle článku 7 smernice 2008/118.

### **O štvrtej otázke**

- 76 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že výraz „na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu“ uvedený v prvom pododseku tohto ustanovenia sa má chápať tak, že umožňuje členským štátom všeobecne stanoviť, že úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane nepredstavuje uvedenie do daňového voľného obehu, ak je dôsledkom nezávažného pochybenia.
- 77 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora treba na účely výkladu ustanovenia práva Únie zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou.
- 78 Pokiaľ ide v prvom rade o znenie článku 7 ods. 4 prvého pododseku smernice 2008/118, treba uviesť, že výraz „na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu“ odkazuje na možnosť príslušných vnútroštátnych orgánov prijímať správne rozhodnutia, ktorými sa v jednotlivých prípadoch udeľujú povolenia, a nie na možnosť vnútroštátneho zákonodarcu zaviesť právnou úpravou iné všeobecné kategórie, v ktorých prípade je uvedenie do daňového voľného obehu a v dôsledku toho vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani systematicky vylúčené, než sú kategórie uvedené v článku 7 ods. 4 smernice 2008/118.
- 79 Pokiaľ ide ďalej o kontext, do ktorého patrí článok 7 ods. 4 smernice 2008/118, treba pripomenúť, že vzhľadom na reštriktívny výklad tohto ustanovenia, ako bolo uvedené v bodoch 47 a 67 tohto rozsudku, toto ustanovenie nemožno vykladať v tom zmysle, že členské štáty majú možnosť stanoviť iné prípady, než sú prípady taxatívne vymenované v článku 7 ods. 4 smernice 2008/118, pri ktorých je uvedenie do daňového voľného obehu, a v dôsledku toho vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani, systematicky vylúčené.
- 80 Napokon tento výklad potvrdzujú ciele sledované smernicou 2008/118, ktorej cieľom je podľa jej odôvodnenia 8 najmä zjednotiť podmienky vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani v členských štátoch s cieľom zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu.
- 81 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 7 ods. 4 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že výraz „na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu“ uvedený v prvom pododseku tohto ustanovenia sa nemá chápať tak, že umožňuje členským štátom všeobecne stanoviť, že úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane nepredstavuje uvedenie do daňového voľného obehu, ak je dôsledkom nezávažného pochybenia.

### **O trovách**

- 82 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnyim dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

**1. Článok 7 ods. 4 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

pojem „nepredvídateľné okolnosti“ v zmysle tohto ustanovenia sa má podobne ako pojem „vyššia moc“ chápať tak, že sa vzťahuje na neobvyklé a nepredvídateľné okolnosti nezávislé od vôle toho, kto sa ich dovoľáva, a ktorých dôsledkom sa nedalo zabrániť ani napriek vynaloženiu všetkej náležitej starostlivosti.

**2. Článok 7 ods. 4 smernice 2008/118**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

na to, aby bolo možné uznať existenciu „nepredvídateľných okolností“ v zmysle tohto ustanovenia, sa vyžaduje jednak, aby k úplnému zničeniu alebo nenávratnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani došlo z dôvodu neobvyklých a nepredvídateľných okolností, ktoré sú nezávislé od vôle dotknutého hospodárskeho subjektu, čo je vylúčené, ak tieto okolnosti patria do oblasti jeho zodpovednosti, a jednak, že tento hospodársky subjekt preukáže, že vynaložil náležitú starostlivosť, ktorá sa v rámci jeho činnosti bežne vyžaduje, aby sa zabezpečil proti následkom takejto udalosti.

**3. Článok 7 ods. 4 smernice 2008/118**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni ustanoveniu vnútroštátneho práva členského štátu, podľa ktorého sa skutky predstavujúce nezávažné pochybenie majú vo všetkých prípadoch považovať za rovnocenné s nepredvídateľnými okolnosťami a vyššou mocou. V prípade, že skutok predstavujúci nezávažné pochybenie, ktoré viedlo k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, bol vykonaný v rámci výkonu operácie denaturácie, ktorá bola vopred povolená príslušnými vnútroštátnymi orgánmi, je však nutné dospieť k záveru, že k tomuto zničeniu alebo tejto strate došlo na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu, a uvedené zničenie alebo strata sa tak nesmú považovať za uvedenie do daňového voľného obehu v zmysle článku 7 smernice 2008/118.

**4. Článok 7 ods. 4 smernice 2008/118**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

výraz „na základe povolenia príslušných orgánov dotknutého členského štátu“ uvedený v prvom pododseku tohto ustanovenia sa nemá chápať tak, že umožňuje členským štátom všeobecne stanoviť, že úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane nepredstavuje uvedenie do daňového voľného obehu, ak je dôsledkom nezávažného pochybenia.



Podpisy