Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVESE BOTA
přednesené dne 28. ledna 2016 [1]

Věc C-81/15

Kapnoviomichania Karelia AE
proti
Ypourgos Oikonomikon

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Symvoulio tis Epikrateias (Státní rada, Řecko)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Spotřební daně — Směrnice 92/12/EHS — Odpovědnost oprávněného skladovatele — Možnost členských států stanovit solidární odpovědnost oprávněného skladovatele za zaplacení peněžitých sankcí uložených osobám, které se dopustily pašování“

1. Projednávaná 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 [2] ve znění směrnice Rady 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992 [3] ve světle zásad právní jistoty a proporcionality.

2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Kapnoviomichania Karelia AE [4] a Ypourgos Oikonomikon (ministr financí) a týká se konkrétně otázky, zda může být oprávněný skladovatel učiněn solidárně odpovědným za zaplacení peněžitých sankcí uložených osobám, o nichž bylo rozhodnuto, že se provinily pašováním tabákových výrobků umístěných do režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

3. V tomto stanovisku budu zastávat názor, že směrnice 92/12 musí být vykládána v tom smyslu, že vzhledem k obecným zásadám unijního práva, zejména pak k zásadě *nullum crimen, nulla poena sine lege* a k zásadě osobní odpovědnosti, nebrání tomu, aby byl oprávněný skladovatel v případě, že zboží neoprávněně opustí režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně v důsledku trestného činu pašování, k němuž dojde během přepravy, prohlášen za solidárně odpovědného za zaplacení celních pokut uložených osobám, které se dopustily pašování, pokud je takový režim solidární odpovědnosti mající charakter trestněprávní sankce výslovně upraven vnitrostátními právními předpisy a pokud, v případě, že spočívá na domněnce vlastnictví nebo držby zboží oprávněným skladovatelem a jeho zastupování osobami, které se pašování dopustily, nemá tato domněnka nevyvratitelnou povahu, která by oprávněného skladovatele připravovala o možnost zprostit se odpovědnosti prokázáním, že se nedopustil žádného pochybení. Bude na předkládajícím soudu, aby s ohledem na veškeré relevantní právní a skutkové okolnosti ověřil, zda režim dotčený ve věci v původním řízení tyto požadavky splňuje.

1 — Původní jazyk: francouzština.
2 — Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179.
3 — Úř. věst. L 390, s. 124, dále jen „směrnice 92/12“.
4 — Dále jen „Karelia“.

I – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

4. Směrnice 92/12, platná v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, byla zrušena k 1. dubnu 2010 směrnicí 2008/118/ES[5].

5. Článek 4 písm. a) směrnice 92/12, která se podle svého čl. 3 odst. 1 použije na tabákové výrobky, definoval oprávněného skladovatele jako „fyzickou nebo právnickou osobu oprávněnou 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“.

6. Článek 6 odst. 1 uvedené směrnice uváděl:

„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;

[…]“

7. Článek 13 písm. a) uvedené směrnice stanovoval, že oprávněný skladovatel je povinen „poskytnout […] povinnou jistotu vztahující se k pohybu zboží, jejichž podmínky stanoví příslušné orgány členského státu, na jehož území se schválený sklad s daňovým dozorem nachází“.

8. Článek 15 směrnice 92/12 stanovil:

„[…]

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. Není-li tato jistota poskytnuta, mohou členské státy požadovat poskytnutí jistoty na příjemci.

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 […].“

9. Článek 20 této směrnice uváděl:

„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.

[…]

5 — Směrnice Rady ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12).

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

[…]“

B – *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[6] provedl do řeckého práva směrnici 92/12.

11. Článek 67 odst. 5 uvedeného zákona zní:

„Jakýkoliv podvod nebo pokus o podvod v souvislosti s odvodem spotřebních nebo jiných daní, jakož i nedodržení formalit stanovených zákonem za účelem vyhnutí se odvodu těchto spotřebních a jiných daní naplňuje znaky pašování ve smyslu článků 89 a násl. zákona 1165/1918, kterým se zavádí celní zákoník [dále jen „celní zákoník“]; 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.“

12. Článek 97 odst. 3 a 5 celního zákoníku stanoví:

„3. […] 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 nebo jiných daní, k nimž jsou povinny v souvislosti s předmětem deliktu […].

[…]

5. Bezprostředně po skončení správního šetření […] ředitel příslušného celního orgánu 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.“

13. Článek 99 odst. 2 tohoto zákoníku stanoví, že ustanovení článku 108 uvedeného zákoníku se „obdobně“ použijí rovněž na celní delikty a „okolnost, že občanskoprávně spoluodpovědným osobám nebyl znám záměr osob označených za iniciátory dopustit se deliktu, nezbavuje prvně uvedené osoby jejich odpovědnosti“.

14. Článek 100 odst. 1 celního zákoníku stanoví:

„Za pašování se považuje:

a) dovoz zboží podléhajícího dovoznímu clu nebo spotřební dani, jiné dani či poplatku vybíraným celními orgány na území státu nebo vývoz tohoto zboží z něj bez písemného povolení příslušného celního orgánu nebo na místo či v čas lišící se od místa a času uvedených v povolení tohoto orgánu, a

6 — FEK A’ 48.

b) jakékoliv jednání za účelem připravit stát o spotřební daň, jinou daň či poplatek vybíraný celními orgány v souvislosti s dováženým nebo vyváženým zbožím, a to i tehdy, spočívá-li toto jednání v krocích uskutečněných v okamžik či způsobem odchylujícími se od zákona.“

15. Článek 108 tohoto zákoníku stanoví:

„Trestní soud rozhodující ve věci pašování může svým odsuzujícím rozsudkem rozhodnout, že majitel nebo příjemce pašovaného zboží, jsou občanskoprávně solidárně odpovědnými za zaplacení uložené pokuty a nákladů, jakož i, na návrh státu uplatňujícího v řízení občanskoprávní nároky, za zaplacení částky, která byla státu přiznána; je tomu tak i tehdy, pokud takto spoluodpovědná osoba nebyla obviněna v rámci trestního řízení, pakliže osoba odsouzená disponovala předmětem pašování v postavení zmocněnce, správce nebo zástupce majitele nebo příjemce, a to bez ohledu na skutečnou nebo zdánlivou právní formu tohoto zmocnění; je tedy nepodstatné, zda zmocněnec jedná vlastním jménem […], zda vystupuje jako majitel zboží či osoba mající jakýkoliv jiný právní vztah k tomuto zboží nebo zda faktické zastupování majitele je účelově omezeno, či nikoliv, ledaže by bylo možné prokázat, že si výše uvedené osoby nemohly být žádným způsobem vědomy, že pravděpodobně dochází k pašování.“

II – **Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžná otázka**

16. Karelia je společností založenou dle řeckého práva vyrábějící tabákové výrobky, která má status oprávněného skladovatele.

17. Karelia obdržela od jedné bulharské společnosti objednávku na 760 kartonů cigaret a dne 9. června 1994 předložila celnímu úřadu vývozní prohlášení.

18. 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 a náklad byl přeložen do jiného vozu. Během vyšetřování ředitel vývozu společnosti Karelia vysvětlil, že v návaznosti na objednávku obdržel platbu ve výši 82 000 eur, odpovídající hodnotě zboží, kterou vložil na bankovní účet společnosti Karelia v Řecku. Generální ředitel společnosti Karelia zase tvrdil, že neví, zda bulharská společnost, která poslala objednávku, skutečně existuje, jelikož veškeré pokusy o identifikaci této společnosti byly v důsledku chaosu panujícího v souvislosti s bulharskou obchodní komorou marné.

19. Jelikož nebyl předložen důkaz o tom, že sporný náklad opustil území, byla použita bankovní záruka ke krytí spotřební daně zřízená společností Karelia ve výši 114 726 750 řeckých drachem (GRD) (336 688,92 eura).

20. Následně vydaly celní orgány rozhodnutí ukládající daň z pašovaných 760 kartonů cigaret, v němž za spolupachatele pašování označily zejména osoby, které jménem bulharské společnosti objednaly cigarety u ředitele vývozu společnosti Karelia. Povinnost nést zvýšenou daň v celkové výši 573 633 750 GRD (1 683 444,60 eura), jakož i zvýšené spotřební daně ve výši 9 880 000 GRD (28 994,86 eura) byla rozdělena mezi osoby, které se dopustily pašování. Týmž rozhodnutím byla Karelia v režimu občanskoprávní odpovědnosti uznána za solidárního dlužníka uvedené částky.

21. Tato společnost podala proti uvedenému aktu odvolání, jemuž Dioikitiko Protodikeio Peiraia (prvostupňový správní soud v Pireu) vyhověl z důvodu, že nebyl prokázán žádný vztah, který by měl povahu zmocnění nebo zastupování mezi společností Karelia a osobami, které se dopustily pašování, ani jiný právní vztah zastírající takové zmocnění.

22. Ypourgos Oikonomikon podal proti tomuto rozsudku odvolání, jemuž Dioikitiko Efeteio Peiraia (odvolací správní soud v Pireu) vyhověl, přičemž snížil částku zvýšené daně na 344 180 250 GRD (336 688,91 eura). Uvedený soud měl za to, že jelikož se 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 (řidiči, prostřednící, příjemci, kupující atd.).

23. Karelia podala proti rozsudku Dioikitiko Efeteio Peiraia (odvolací správní soud v Pireu) kasační opravný prostředek.

24. Podle většinového názoru ve Symvoulio tis Epikrateias (státní rada) se solidární odpovědnost oprávněného skladovatele týká nejen zaplacení spotřebních daní, ale rovněž ostatních finančních důsledků pašování. Je tomu tak nezávisle na jakékoliv specifické dohodě mezi dodavatelem a kupujícím, na jejímž základě by vlastnictví zboží umístěného v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně přešlo okamžikem jeho předání na kupujícího, který by zajistil jeho přepravu. Podle tohoto názoru slouží režim zvýšené odpovědnosti skladovatele cíli předcházení daňovým podvodů, jelikož uvedený subjekt velmi silně 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 shledán solidárně odpovědným. Tento režim je v souladu se zásadou proporcionality, jelikož skladovatel má možnost se zprostit odpovědnosti tím, že prokáže, že jednal v dobré víře a přijal veškerá vhodná opatření a postupoval s řádnou péčí obezřetného podnikatele.

25. Naopak podle menšinového názoru může být oprávněný skladovatel solidárně odpovědný pouze za zaplacení spotřebních daní, ale nikoliv za peněžní sankce uložené osobám, které se dopustily pašování. Oprávněný skladovatel totiž podle tohoto názoru nemůže být 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 území Evropské unie, a dále nelze připustit zákonnou domněnku, že fyzické osoby, které jsou jakýmkoliv způsobem zapojeny do přepravy zboží, jednají jako zmocněnci nebo zástupci tohoto oprávněného skladovatele.

26. Za těchto okolností 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 projednávaný 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 prohlášen oprávněný skladovatel výrobků přepravovaných z jeho daňového skladu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, které byly z výše uvedeného režimu neoprávněně vyňaty 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 pachateli 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?“

III – **Moje analýza**

27. 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 takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, podle něhož může být oprávněný skladovatel odesílající zboží uznán za solidárně odpovědného za

zaplacení daní zvýšených v důsledku protiprávního jednání při přepravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, na základě něhož vznikla povinnost k této dani, i když tento skladovatel není podle vnitrostátní soukromoprávní úpravy v okamžiku spáchání protiprávního jednání držitelem těchto výrobků a nemá smluvní vztah k jeho pachateli, na kterého nemůže být nahlíženo tak, že jednal jako jeho zmocněnec.

28. Projednávaná věc se zabývá otázkou, zda směrnice 92/12 zakazuje členským státům stanovit objektivní solidární odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele za zaplacení sankcí uložených osobám, které se dopustily pašování tabákových výrobků přepravovaných v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

29. Podle ustálené judikatury je při výkladu ustanovení unijního práva nutné zohlednit nejen jeho znění, nýbrž i kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí [7].

30. Pokud jde o obecnou systematiku směrnice 92/12, je třeba zmínit ústřední roli oprávněného skladovatele v rámci přepravy výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pro který je charakteristické, že daňová povinnost ke spotřební dani v souvislosti s výrobky, které podléhají tomuto režimu, ještě nevznikla, i když již došlo ke zdanitelné události [8].

31. V rámci protihodnoty za povolení vyrábět, zpracovávat, držet, přijímat nebo odesílat zboží podléhající spotřební dani s podmíněným osvobozením od daně podle režimu uskladnění ve skladu s daňovým dozorem musí oprávněný skladovatel především zřídit na základě čl. 15 odst. 3 uvedené směrnice jistotu kryjící veškerá rizika související s přepravou těchto výrobků.

32. Z článku 15 odst. 4 směrnice 92/12 dále plyne, že oprávněný skladovatel může být zproštěn odpovědnosti pouze ukončením režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně vyplývajícím z prokázání převzetí dodávky výrobků příjemcem, zejména za pomoci průvodního dokladu, jehož jeden exemplář musí celní úřad místa opuštění unijního území zaslat zpět odesílateli. Mimoto podle čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice mu může být přiznáno osvobození od spotřební daně ze ztrát, k nimž došlo v režimu s podmíněným osvobozením od daně, pouze tehdy, jestliže prokáže, že k nim došlo v důsledku nepředvídatelné události nebo vyšší moci či byly způsobeny povahou výrobků.

33. Dále článek 20 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice ukládá oprávněnému skladovateli zaplatit spotřební daň v případě nesrovnalostí nebo porušení předpisů, k nimž došlo při přepravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

34. Z výkladu všech ustanovení uvedených v předchozích třech bodech tohoto stanoviska plyne, že směrnice 92/12 zavádí k tíži oprávněného skladovatele režim odpovědnosti za rizika, které se může tento zprostit pouze prokázáním případu vyšší moci. V rámci tohoto režimu je oprávněný skladovatel označen za odpovědného za veškerá rizika související s přepravou výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od této daně, a v důsledku toho za povinného k platbě spotřební daně v případě nesrovnalostí nebo porušení předpisů při přepravě zakládajících povinnost k této dani.

35. Je třeba doplnit, že z čl. 15 odst. 3 a 4 směrnice 92/12 jednoznačně plyne, že odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele má velmi široké rozpětí a pokrývá veškerá rizika související s fází přepravy výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Tato odpovědnost zdaleka nekončí opuštěním celního skladu, z něhož skladovatel výrobky odesílá, ale naopak trvá do okamžiku, než je prokázáno, že výrobky byly předány jejich příjemci.

7 — Viz zejména rozsudek Covaci (C-216/14, EU:C:2015:686, bod 29).

8 — Viz rozsudky Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, bod 42) a Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, bod 78).

36. Okolnost, že odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele je výslovně založena na pojmu „riziko“ a v případě ztrát se neuplatní pouze při prokázání vyšší moci, ukazuje, že se jedná o objektivní odpovědnost spočívající nikoliv na prokázaném nebo domnělém pochybení skladovatele, ale na jeho účasti na určité hospodářské činnosti. Jelikož je tato odpovědnost protihodnotou práva vyrábět, zpracovávat, držet, přijímat nebo odesílat výrobky v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, spočívá na oprávněném skladovateli již z tohoto titulu, bez ohledu na to, zda ten je majitelem zboží podléhajícího spotřební dani nebo zda je v případě zjištění protiprávního jednání ve smluvním vztahu k jeho pachateli. Ohledně posledně uvedeného bodu je třeba konstatovat, že na trestný čin pašování může být nahlíženo jako na projev rizika souvisejícího s přepravou výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, jež skladovatel akceptoval tím, že rozhodl o odeslání daných výrobků.

37. Nicméně, i když je povinnost oprávněného skladovatele v článku 15 směrnice 92/12 vyjádřena velmi obecně, omezuje se, jak upřesňuje čl. 20 odst. 1 uvedené směrnice, na zaplacení spotřebních daní souvisejících s odeslanými výrobky. Režim odpovědnosti za riziko stanovený uvedenou směrnicí se tedy omezuje na zaplacení těchto daní, k němuž se oprávněný skladovatel stává povinným v případě nesrovnalosti nebo protiprávního jednání zakládajících povinnost ke spotřební dani. Směrnice 92/12 naopak nevytváří režim solidarity, který by oprávněného skladovatele činil spoluzodpovědným za zaplacení peněžitých sankcí uložených pachatelům zjištěného protiprávního jednání.

38. Je tedy třeba určit, zda členské státy mohou rozšířit povinnosti oprávněného skladovatele tím, že takový režim solidarity zavedou, jelikož uvedená směrnice tento případ výslovně neupravuje.

39. První argument ve prospěch kladné odpovědi je zřejmě založen na čl. 20 odst. 3 uvedené směrnice, který členským státům ponechává možnost přijmout opatření nezbytná k nápravě porušení předpisů a nesrovnalostí a uložit „účinné sankce“, tak aby byl daňový dluh poté, co vznikla daňová povinnost, skutečně uhrazen. Toto ustanovení může být vnímáno jako norma zmocňující vnitrostátního zákonodárce, která mu poskytuje zejména pravomoc v rámci možných sankcí rozšířit odpovědnost oprávněného skladovatele nad rámec směrnicí 92/12 výslovně stanovené povinnosti zaplatit spotřební daně.

40. Druhý argument ubírající se stejným směrem spočívá v konstatování, že v daňové oblasti představuje solidární odpovědnost osoby jiné než povinné odvést daň klasický způsob, jak zajistit výběr daně a bojovat proti podvodům[9]. V oblasti spotřebních daní je povinnost oprávněného skladovatele ručit solidárně za finanční důsledky trestného činu pašování reakcí na legitimní snahu bojovat proti rozvoji nezákonného obchodu a zajistit potírání pašování tabákových výrobků, které jsou zdraví nebezpečné.

41. Je tedy třeba z toho vyvodit, že 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.

42. Při výkonu své sankční pravomoci, kterou jim poskytuje tato směrnice, však členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu.

43. Obecné zásady, jimiž se řídí činnost vnitrostátního zákonodárce, se liší v závislosti na tom, zda musí být na režim solidární odpovědnosti, který zavádí, nahlíženo jako na trestněprávní sankci. Domnívám se proto, že je nutné nejprve posoudit tuto otázku, a to pomocí analytické metody obvykle používané v této oblasti.

9 — Viz čl. 21 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Úř. věst. L 15, s. 24), jakož i články 205 a 207 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), kterou byla směrnice 77/388 zrušena.

44. Unijní soud při určování trestní povahy řízení vedoucího k uložení sankcí používá tři kritéria zakotvená Evropským soudem pro lidská práva poprvé v jeho rozsudku Engel a další v. Nizozemsko [10] za účelem definování pojmů „trestní obvinění“, „trest“ a „trestní řízení“ ve smyslu článků 6 a 7 Evropská úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950, a čl. 4 odst. 1 protokolu č. 7 k této úmluvě. Prvním je právní kvalifikace protiprávního jednání v rámci vnitrostátního práva, druhým samotná povaha protiprávního jednání a třetím povaha, jakož i stupeň přísnosti sankce, která hrozí dotčené osobě [11].

45. Použití kritérií, která jsem právě připomněl, nás vede k úvaze, zda sankce uložené oprávněnému skladovateli na základě režimu solidární odpovědnosti stanoveného řeckým právem spadají na základě těchto kritérií do oblasti kvazitrestního práva. Z předkládacího rozhodnutí sice plyne, že tato odpovědnost je v řeckém právu kvalifikovaná jako „občanskoprávní odpovědnost“, která „se neztotožňuje se správní sankcí“, a řecká vláda podotýká, že má povahu nikoliv trestu, nýbrž zajištění zaplacení uložených částek, je však nutno konstatovat, že celní delikt uvedený v čl. 89 odst. 2 celního zákoníku, na jehož základě je odpovědným osobám ukládána zvýšená daň, je definován totožným způsobem jako trestný čin pašování definovaný v čl. 67 odst. 5 zákona 2127/1993. Celní delikty a trestné činy tedy nejsou jasně odděleny, tím spíše, že solidarita oprávněného skladovatele je založena na „obdobném“ použití [12] článku 108 celního zákoníku, který soudu rozhodujícímu v trestních věcech umožňuje rozhodnout v odsuzujícím rozsudku, že majitel zboží, které bylo předmětem pašování, je solidárně odpovědný spolu s osobou odsouzenou v trestním řízení k zaplacení pokuty. Mimoto má na rozdíl od spotřební daně v úzkém slova smyslu zvýšená daň uložená oprávněnému skladovateli sankční povahu, jelikož sankcionuje nedostatek obezřetnosti a řádné péče, a současně odrazující povahu, jelikož podle předkládajícího soudu má zajistit účinnost uložených pokut, aby hospodářské subjekty těžící z činnosti, v jejímž rámci došlo k pašování, přijaly veškerá opatření pro předcházení těmto činům [13]. Cíle represe podvodů na spotřebních daních a odrazení od nich jsou přitom charakteristické pro trestněprávní sankce. A konečně, daňová penále, za něž může být oprávněný skladovatel solidárně odpovědným, mohou dosáhnout značné výše, představující až desetinásobek dlužné daně [14].

46. S ohledem na výše uvedená konstatování docházím k závěru, že režim solidární odpovědnosti, tak jak je stanoven řeckým právem, spadá do trestněprávní oblasti, a musí tudíž respektovat základní zásady upravující tuto oblast. To mě vede k přezkoumání slučitelnosti tohoto režimu se zásadou právní jistoty, jakož i zásadou osobní odpovědnosti.

47. Začnu připomenutím způsobu analýzy těchto dvou zásad, tak jak plyne z judikatury Soudního dvora.

48. Zaprvé zásada právní jistoty, která je součástí unijního právního řádu a kterou jsou povinny dodržovat všechny vnitrostátní orgány pověřené uplatňováním unijního práva, vyžaduje zejména, aby právní úprava byla jasná a přesná a její účinky předvídatelné, zejména pokud může vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky [15]. V trestněprávní oblasti má tato obecná zásada své „zvláštní vyjádření“ [16] v zásadě *nullum crimen, nulla poena sine lege* zaručené článkem 49 odst. 1 Listiny

10 — ESLP, rozsudek Engel a další v. Nizozemsko, 8. června 1976, série A, č. 22.

11 — § 80 až 83. Viz také ESLP, rozsudky Öztürk v. Německo, 21. února 1984, série A č. 73, § 50 až 53, a Zolotuchin v. Rusko, 10. února 2009, č. 14939/03, ESLP 2009, § 52 a 53. Pro uplatnění těchto kritérií Soudním dvorem viz zejména rozsudky Komise v. Anic Partecipazioni (C-49/92 P, EU:C:1999:356, bod 78), Hüls v. Komise (C-199/92 P, EU:C:1999:358, bod 150), Montecatini v. Komise (C-235/92 P, EU:C:1999:362, bod 176), Spector Photo Group a Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, bod 42), jakož i Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319, bod 37). Viz také rozsudek Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), který se na tato kritéria odvolává a současně ponechává na předkládajícím soudě, aby v jejich světle posoudil, zda je třeba přezkoumat souběh daňových a trestněprávních sankcí stanovený vnitrostátními právními předpisy s ohledem na vnitrostátní standardy ochrany základních práv (body 35 a 36).

12 — Viz čl. 99 odst. 2 daňového zákoníku.

13 — Viz bod 8 z předkládacího rozhodnutí.

14 — Viz čl. 97 odst. 3 daňového zákoníku.

15 — V tomto smyslu viz rozsudek Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 77).

16 — Tuto kvalifikaci použil Soudní dvůr v rozsudku Intertanko a další (C-308/06, EU:C:2008:312, bod 70).

základních práv Evropské unie, která požaduje, aby zákon jasně definoval protiprávní jednání a tresty, které za ně lze uložit, přičemž tato podmínka je splněna, pokud má jednotlivec možnost se ze znění příslušného ustanovení – a v případě potřeby z výkladu, který k němu podaly soudy – dozvědět, z jakého jednání a opomenutí mu vzniká trestní odpovědnost [17].

49. Při upřesňování významu zásady *nullum crimen, nulla poena sine lege* Soudní dvůr rozhodl, že ji nelze vykládat tak, že vylučuje postupné objasňování pravidel trestní odpovědnosti prostřednictvím soudního výkladu každého jednotlivého případu za podmínky, že výsledek je přiměřeně předvídatelný v době, kdy došlo k protiprávnímu jednání, zejména s ohledem na výklad použitý v dané době v judikatuře týkající se dotčeného právního ustanovení [18].

50. Tato zásada znamená, že nikdo nemůže být stíhán za protiprávní jednání ani odsouzen k trestu, které nebyly výslovně stanoveny zákonem.

51. Zadruhé zásada osobní odpovědnosti pocházející z trestního práva znamená, že každý může být odpovědný pouze za svůj vlastní čin. Soudní dvůr s přihlédnutím ke kvazirepresivní povaze sankcí uložených za porušení pravidel hospodářské soutěže tuto zásadu opakovaně použil na uvedené sankce. V rozsudku Komise v. Anic Partecipazioni [19] tak rozhodl, že z důvodu povahy dotčeného protiprávního jednání, jakož i povahy a stupně přísnosti sankcí za toto protiprávní jednání má odpovědnost za spáchání tohoto protiprávního jednání osobní povahu [20].

52. Podle zásady osobní odpovědnosti musí mít osoba uznaná za solidárně odpovědnou možnost zprostit se odpovědnosti, prokáže-li, že přijala veškerá opatření k zajištění toho, aby operace proběhla řádně, a že zboží režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně opustilo z důvodu, který s ní nijak nesouvisí.

53. *Per analogiam* je třeba uvést, že Soudní dvůr na základě zásady proporcionality v oblasti daně z přidané hodnoty rozhodl, že přenesení odpovědnosti za zaplacení této daně na jinou osobu než daňového dlužníka – i když je touto jinou osobou oprávněný daňový skladovatel, na něhož se vztahují zvláštní povinnosti stanovené směrnicí 92/12–, kterému nebylo umožněno zprostit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že s jednáním uvedeného daňového dlužníka neměla nic společného, je třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality. Soudní dvůr toto řešení odůvodnil tím, že by bylo „zjevně nepřiměřené uvedené osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá prvně jmenovaná osoba žádný vliv“ [21]. S odkazem na svoji starší judikaturu pak doplnil, že „požadavek, aby osoba jiná než daňový dlužník přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby se ujistila, že činnost, kterou provádí, ji nepovede k účasti na daňovém podvodu, není v rozporu s unijním právem“ [22].

54. Zásada proporcionality tedy podle Soudního dvora vyžaduje, aby vnitrostátní právní předpisy poskytovaly osobě, která nese solidární odpovědnost, skutečnou možnost zprostit se odpovědnosti prokázáním, že jednala v dobré víře a nedopustila se žádného pochybení.

55. Podle mého mínění je sice s ohledem na kvazitrestní povahu režimu solidární odpovědnosti, tak jak je upraven v řeckém právu, který na rozdíl od režimu solidární odpovědnosti existujícího v oblasti daně z přidané hodnoty nemá oporu ve znění unijní právní úpravy, vhodnější založit tuto analýzu na zásadě osobní odpovědnosti, avšak její použití vede k totožnému výsledku jako použití zásady proporcionality.

17 — Viz rozsudek Intertanko a další (C-308/06, EU:C:2008:312, bod 71).

18 — Viz rozsudek AC-Treuhand v. Komise (C-194/14 P, EU:C:2015:717, bod 41).

19 — C-49/92 P, EU:C:1999:356.

20 — Bod 78.

21 — Rozsudek Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24).

22 — Rozsudek Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 25).

56. Vzhledem k požadavkům zásad právní jistoty a osobní odpovědnosti přitom přetrvává nejasnost ohledně dosahu řeckého zákona, plynoucí z určité dvojznačnosti jeho znění i z toho, jak ho zřejmě vykládají vnitrostátní soudy.

57. Odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele totiž zřejmě vychází z ustanovení zákona 2127/1993 ve spojení s čl. 89 odst. 2, čl. 97 odst. 3, čl. 99 odst. 2 a článkem 108 celního zákoníku. Ze znění posledně uvedeného článku, objasněného vysvětleními uvedenými v předkládacím rozhodnutí, přitom plyne, že řecké právní předpisy stanoví solidární odpovědnost v případě trestného činu pašování pouze ve vztahu k majiteli zboží, které bylo předmětem protiprávního jednání, nebo jeho příjemci a navíc za podmínky, že pachatel protiprávního jednání jednal v postavení zmocněnce, správce či zástupce tohoto majitele nebo příjemce.

58. Ustanovení článku 108 celního zákoníku tedy umožňují stíhat pouze majitele nebo příjemce výrobků a netýkají se výslovně oprávněného skladovatele, který si tyto výrobky neponechal ve vlastnictví.

59. Zdá se tedy, že oprávněný skladovatel může být uznán solidárně odpovědným za zaplacení zvýšené daně uložené osobám, které se dopustily pašování, pouze na základě soudy formulované domněnky, podle níž je na něho do doby, než výrobky dosáhnou místa určení, pohlíženo jako na jejich majitele.

60. Tyto podmínky přičítání odpovědnosti za pašování oprávněnému skladovateli vyvolávají dvě výhrady.

61. Zaprvé zřejmě porušují zásadu právní jistoty v jejím zvláštním vyjádření ve formě zásady *nullum crimen, nulla poena sine lege*, jelikož solidární povinnost oprávněného skladovatele neplyne výslovně z vnitrostátních právních předpisů, nýbrž z výkladu *ultra legem* směrnice 92/12 či z rozšiřujícího soudcovského výkladu vnitrostátního ustanovení, které se týká pouze majitele nebo příjemce zboží.

62. Zadruhé se mohou ukázat být v rozporu rovněž se zásadou osobní odpovědnosti, zavádí-li nevyvratitelnou domněnku odpovědnosti. I když článek 108 celního zákoníku stanoví, že osoby, jejichž solidární odpovědnost je navrhována, mohou prokázat, že si nemohly být žádným způsobem vědomy, že pravděpodobně dochází k pašování, vysvětlení poskytnutá předkládajícím soudem vyvolávají značné pochybnosti o skutečné možnosti oprávněného skladovatele zprostit se odpovědnosti. Dle mého názoru tedy konformní výklad unijního práva vyžaduje, aby tato domněnka byla vyvratitelná.

63. I když vyvrácení uvedené domněnky není snadné, musí mít oprávněný skladovatel možnost před soudem prokázat, že přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, pro zamezení pašování a nedopustil se žádného pochybení.

64. Jak uvádí Evropská komise, musí být možné zohlednit situaci panující u obchodní komory státu místa určení, která byla označena za „chaotickou“, nebo skutečnost, že oprávněný skladovatel sám oznámil předchozí případ pašování, čímž umožnil odhalit existenci dotčené sítě.

65. Chtěl bych nicméně uvést, že prokázaná znalost této chaotické situace ze strany oprávněného skladovatele a skutečnost, že tento souhlasil se svěřením přepravy zboží jemu neznámému přepravci, který byl určen příjemcem zboží, nehovoří nutně ve prospěch vyvrácení uvedené domněnky.

66. V každém případě je třeba, aby vnitrostátní soud disponoval posuzovací pravomocí, která mu umožní zohlednit skutkové okolnosti, které by případně mohly vyvrátit domněnku přičitatelnosti pašování oprávněnému skladovateli.

67. Z těchto důvodů se domnívám, že takový režim, jako je režim dotčený ve věci v původním řízení, může splňovat požadavky zásad právní jistoty a osobní odpovědnosti pouze za podmínky, že je jasně a výslovně stanoven vnitrostátními právními předpisy a poskytuje oprávněnému skladovateli skutečnou možnost zprostit se odpovědnosti.

IV – **Závěry**

68. Vzhledem k předcházejícím úvahám navrhují Soudnímu dvoru, aby na otázku položenou Symvoulio tis Epikrateias (státní rada) odpověděl následovně:

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 musí být vykládána v tom smyslu, že s ohledem na obecné zásady unijního práva, zejména pak zásadu *nullum crimen, nulla poena sine lege* a zásadu osobní odpovědnosti nebrání tomu, aby v případě, že zboží v důsledku trestného činu pašování, který je spáchán během přepravy, neoprávněně opustí režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, byl oprávněný skladovatel zboží odesílající uznán za solidárně povinného k zaplacení celních pokut uložených osobám, které se pašování dopustily, pokud je takový režim solidární odpovědnosti, který má povahu trestní sankce, výslovně stanoven vnitrostátními právními předpisy a pokud, spočívá-li na domněnce vlastnictví zboží nebo jeho držby oprávněným skladovatelem a jeho zastoupení osobami, které se pašování dopustily, nemá tato domněnka nevyvratitelnou povahu, která by oprávněného skladovatele připravila o možnost zprostit se odpovědnosti prokázáním, že se nedopustil žádného pochybení. Předkládajícímu soudu přísluší, aby s ohledem na veškeré relevantní právní a skutkové okolnosti ověřil, zda režim dotčený ve věci v původním řízení tyto požadavky splňuje.