Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
EVGENIJE TANČEVA
přednesené dne 21. ledna 2021 [1]

Věc C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
proti
WR

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Court of Appeal (Odvolací soud, Spojené království)]

„Řízení o předběžné otázce – Spotřební daně – Směrnice 2008/118/ES – Osoba povinná přiznat a zaplatit spotřební daň – Osoba, která má v držení zboží, jež má být dodáno – Osoba, která se podílela na nesrovnalosti – Pojem – Dopravce zboží – Nevinný prostředník"

1. Projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce žádá Court of Appeal (Odvolací soud, Spojené království) o výklad čl. 33 odst. 3 směrnice 2008/118/ES [2]. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a celní správa Spojeného království, Spojené království) a odpůrcem WR, který se týká legality vyměření spotřební daně odpůrci WR ze zboží, jež WR nelegálně dovezl do Spojeného království. Podstatou hlavní otázky je, zda řidič dodávky (WR), o němž bylo zjištěno, že měl v okamžiku vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani ve své fyzické držbě zboží, ze kterého nebyla odvedena daň, nese *objektivní odpovědnost* za zaplacení daně podle směrnice.

I. Právní rámec

2. Pro účely tohoto stanoviska postačí odkázat na unijní a vnitrostátní právní rámec, tak jak byly citovány *in extenso* v bodech 14 až 24 rozsudku předkládajícího soudu ze dne 19. března 2019 [3].

II. Spor v původním řízení a předběžné otázky

3. Dne 6. září 2013 příslušníci UK Border Agency (Správa vnějších hranic Spojeného království, Spojené království, dále jen „UKBA") zastavili v Dover Easter Docks nákladní vozidlo řízené WR – osobou samostatně výdělečně činnou. Ve vozidle bylo naloženo 26 palet piva. WR předložil příslušníkům UKBA nákladní list CMR, podle něhož se na zboží vztahoval elektronický správní doklad s uvedeným číslem ARC (správní referenční kód). V nákladním listu CMR bylo rovněž uvedeno, že odesílatelem je daňový sklad v Německu a že příjemcem je společnost Seabrook Warehousing Ltd., daňový sklad Spojeného království. Této dokumentaci tedy *prima facie* odpovídalo to, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle čl. 4 odst. 7 směrnice.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – 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; dále jen „směrnice").

3 – [2019] EWCA Civ 465 (dále jen „rozsudek ze dne 19. března 2019").

4. Příslušníci UKBA však zkontrolovali údaje v systému EMCS (systém pro kontrolu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani) a zjistili, že číslo ARC uvedené v nákladním listu CMR již bylo použito v souvislosti s dřívější zásilkou piva určenou společnosti Seabrooks. Proto tento náklad nebyl, na rozdíl od toho, co bylo uvedeno v dané dokumentaci, v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Když tedy zboží dorazilo do Spojeného království, vznikla ve Spojeném království povinnost ke spotřební dani.

5. Daňová správa z tohoto důvodu vystavila WR platební výměr na spotřební daň ve výši 22 779 liber sterlingů (GBP) (přibližně 25 200 eur) podle Regulation 13(1) and (2) of the Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 [nařízení č. 13 (1) a (2) o zboží podléhajícímu spotřební dani (nařízení týkající se držení, přepravy a vzniku daňové povinnosti) z roku 2010], a dále rozhodnutí o peněžité sankci ve výši 4 897,48 GBP (přibližně 5 400 eur) podle přílohy č. 41 k Finance Act 2008 (finanční zákon z roku 2008).

6. WR napadl platební výměr (a uložení peněžité sankce) odvoláním u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království, dále jen „soud prvního stupně"], který učinil následující skutková zjištění: WR byl zkušený řidič kamionu, který byl v letech 2009 až 2013 zaměstnán u přepravní společnosti a od roku 2013 se považoval za osobu samostatně výdělečně činnou (takto se u správce daně zaregistroval až v roce 2015). Odměnu dostával v hotovosti bez jakýchkoli srážek. Někdy v roce 2014 souhlasil s tím, že bude pracovat pro společnost, která se – jak vyrozuměl – nazývala „Kells", za odměnu 250 GBP týdně, pokud šlo o práci na dva až tři dny, a pokud pracoval déle, pak 350 GBP – 360 GBP. Písemná smlouva nebyla uzavřena a WR byl placen v hotovosti, kterou přebíral osobně nebo tak, že pro něj byly peníze schovány na parkovišti nákladních automobilů.

7. Podle soudu prvního stupně WR docházel na parkoviště pro nákladní automobily a vyzvedával prázdný přívěs, který zavezl na zajištěné parkoviště pro přípojná vozidla v Calais (Francie) a vyměnil za přívěs naložený zbožím, jenž měl přivézt do Spojeného království. Dokumentaci k nákladu nacházel ve schránce na boku přívěsu a tuto dokumentaci, která zahrnovala nákladní listy CMR a dodací list, si prohlédl, aby se ujistil o povaze zboží, které přepravuje, a jeho určení. V prostředí, v němž se WR pohyboval, zjevně nebylo neobvyklé, když byli řidiči nákladních automobilů čas od času najímáni formou takovýchto neformálních ujednání (bez ohledu na to, zda okolnosti tomuto závěru nasvědčovaly, či nikoli), byli placeni v hotovosti bez jakékoli dokumentace, která by takovéto transakce zachycovala, nezajímali se o totožnost osob, které je najímaly, a zůstávali mimo působnost daňové správy.

8. Podle soudu prvního stupně vyzvedl WR dne 6. září 2013 zásilku piva určenou k dodání do daňového skladu: Seabrook ve Spojeném království. WR tedy věděl, že zásilka obsahovala zboží podléhající spotřební dani. V návaznosti na to, co je popsáno v bodě 4 tohoto stanoviska, příslušníci pohraniční policie vozidlo a zboží podléhající spotřební dani zabavili. WR informoval osobu jménem „Des", která mu dala pokyn, aby zboží vyzvedl, o tom, co se událo, a nechal se vyzvednout v Doveru. Obdržel svou týdenní odměnu a k dalšímu kontaktu s Des již nedošlo.

9. Soud prvního stupně měl za to, že WR nebyl spolupachatelem pokusu o pašování. Byl řízen osobou či osobami, které pašování zboží organizovaly, a právě tyto osoby měly faktickou i právní kontrolu nad zbožím v okamžiku, kdy bylo zabaveno. WR neměl na zboží žádný osobní zájem, jeho jediným zájmem bylo řídit se instrukcemi pro vyzvedávání a doručování zboží a být za své služby přiměřeně placen. Nebyl ani majitelem vozidla. Totožnost osob, které stály za pokusem o pašování a které se do něj vědomě zapojily, nelze zjistit. Jediné informace, které WR měl, pocházely z dokumentace, kterou obdržel, když vyzvedl zboží, a na první pohled tato dokumentace odpovídala přepravě zboží, na kterou se vztahovalo platné podmíněné osvobození od spotřební daně. WR nemohl nijak ověřit, zda číslo ARC uvedené na nákladním listu CMR již bylo použito či nikoli. Nebyl žádný důvod, proč by měl mít WR o těchto dokumentech pochybnosti, přičemž WR neměl přístup do systému EMCS.

10. Soud prvního stupně tak uplatnil judikaturu Criminal Division of the Court of Appeal (trestněprávní oddělení Odvolacího soudu, Spojené království)[4] a rozhodl takto: i) „skutečná nebo domnělá vědomost o tom, že [WR] fyzicky drží pašované zboží, může být dostatečná k tomu, aby zakládala ‚držení' […] a vyloučila takovou osobu z postavení ‚nevinného prostředníka' "; ii) WR však nevinným prostředníkem byl, a proto jej nelze považovat za osobu, která má „v držení" zboží, nebo za osobu „uskutečňující dodávku" pro účely nařízení č. 13; a iii) „uložení povinnosti k přiznání a zaplacení daně WR za okolností, které jsme zjistili, by vyvolalo závažné otázky stran slučitelnosti s cíli právní úpravy". Soud prvního stupně vyhověl odvolání WR a zrušil platební výměr na spotřební daň a peněžitou sankci.

11. Daňová správa se proti tomuto rozhodnutí odvolala k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království]. Upper Tribunal (Soud vyššího stupně) odvolání daňové správy zamítl a v podstatě uvedl, že proti skutkovým závěrům soudu prvního stupně neexistuje opravný prostředek, přičemž řízení o odvolání tak bylo nadále vedeno na základě teze, že WR neměl skutečnou ani domnělou vědomost o pokusu o pašování. Upper Tribunal (Soud vyššího stupně) v podstatě rovněž uplatnil výjimku týkající se nevinného prostředníka a potvrdil rozhodnutí soudu prvního stupně.

12. Daňová správa se proti tomuto rozhodnutí odvolala k předkládajícímu soudu [Court of Appeal (Odvolací soud)]. Court of Appeal (Odvolací soud) zamítl odvolání daňové správy proti rozhodnutí Upper Tribunal (Soud vyššího stupně) ohledně peněžité sankce uložené podle přílohy č. 41 k Finance Act 2008 (finanční zákon z roku 2008). Předkládající soud má však pochybnosti o platnosti rozhodnutí Upper Tribunal (Soud vyššího stupně), a to konkrétně otázky, zda je řidič nákladního vozidla – který nemá právo k dopravovanému zboží ani zájem na tomto zboží, a který neví nebo nemá důvod se domnívat, že toto zboží podléhá spotřební dani – povinen tuto daň zaplatit podle čl. 33 odst. 3 směrnice.

13. Na pozadí těchto skutečností se Court of Appeal (Odvolací soud, Spojené království) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je osoba (‚P'), která fyzicky drží zboží podléhající spotřební dani v okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost ke spotřební dani v členském státě B, osobou povinnou přiznat a zaplatit tuto spotřební daň podle čl. 33 odst. 3 směrnice 2008/118 […] v situaci, kdy tato osoba:

a) neměla žádný právní ani skutečný zájem na zboží podléhající spotřební dani;

b) přepravovala zboží podléhající spotřební dani za odměnu jménem jiných osob mezi členským státem A a členským státem B a

c) věděla, že zboží, které drží, bylo zbožím podléhajícím spotřební dani, ale v době, kdy tato daňová povinnost vznikla nebo předtím, než se tak stalo, nevěděla a neměla důvod se domnívat, že daňová povinnost ke spotřební dani vznikla v členském státě B?

2. Je odpověď na otázku 1 odlišná, pokud P nevěděla, že zboží, které drží, je zbožím podléhajícím spotřební dani?"

4 – Rozsudek ve věci Taylor a Wood v. R [2013] EWCA Crim 1151.

III. Analýza

A. Stručné shrnutí argumentace účastníků řízení

14. Vyjádření předložili Soudnímu dvoru WR, Spojené království, nizozemská a italská vláda, jakož i Evropská komise.

15. WR (odpůrce v původním řízení) v podstatě tvrdí, že jej oba vnitrostátní soudy správně kvalifikovaly jako „nevinného prostředníka", jelikož neměl ke zboží dopravovanému jménem jiných osob za úplatu žádné právo ani neměl na tomto zboží žádný zájem, a nevěděl, že došlo ke zkrácení daně ze zboží, které přepravuje; ani nelze říci, že si této skutečnosti měl být vědom, a neměl by být tudíž osobou povinnou tuto daň přiznat a zaplatit dle čl. 33 odst. 3 směrnice. Rozhodnutí, podle kterého by osoba v postavení WR byla povinna přiznat a zaplatit spotřební daň, by způsobilo zmatek v obchodních vztazích, neboť by znamenalo, že řidič uskutečňující doručení (např. pracující pro společnost DHL), který převzal v bodě A bednu s vínem a doručil ji do bodu B, by (jednoduše proto, že věděl nebo musel vědět vzhledem k označení na obalu, že zásilka obsahovala víno) byl povinen přiznat daň, pokud by se ukázalo, že z této bedny s vínem nebyla daň zaplacena.

16. Článek 38 směrnice, který ukládá daňovou povinnost ke spotřební dani vyplývající z nesrovnalostí během přepravy zboží podléhajícího spotřební dani „osobě, která se podílela na nesrovnalosti", je dále nutno vykládat v tom smyslu, že míří na osobu, která o této nesrovnalosti věděla nebo o ní vědět měla.

17. Nic v této směrnici mimoto nenasvědčuje tomu, že by daň měla být vybírána od těch, kteří nemají žádný zájem na dopravovaném zboží a kteří nevědí (a neměli důvod se domnívat), že za zboží nebyla daň zaplacena. Takový výklad by nebyl vhodný a nezbytný pro zajištění cílů sledovaných směrnicí, a tudíž by byl v rozporu se zásadou proporcionality.

18. Spojené království a nizozemská vláda, jakož i Komise v podstatě tvrdí, že čl. 33 odst. 3 směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že ukládá osobě, „která má v držení zboží" v okamžiku vzniku povinnosti zaplatit spotřební daň – jako je WR – povinnost tuto daň přiznat a zaplatit.

19. Italská vláda dospěla k obdobnému závěru, ale odvolává se místo toho na článek 38 směrnice.

B. Posouzení

1. Úvodní poznámky

20. Mám za to, že bude vhodné odpovědět na obě předběžné otázky společně, jelikož předkládající soud se v podstatě ptá, zda by měl být řidič nákladního vozidla, jako je WR, povinen zaplatit spotřební daň, a to konkrétně na základě čl. 33 odst. 3 směrnice, pokud tento řidič nemá na zboží žádný zájem a neví, ani nemá důvod se domnívat, že k danému zboží vznikla povinnost zaplatit spotřební daň.

21. Z důvodů uvedených níže jsem dospěl k závěru, že správné je stanovisko zastávané všemi účastníky řízení (s výjimkou WR). Na výše uvedenou otázku je tedy nutno odpovědět kladně: řidič nákladního vozidla, jako je WR, nese objektivní odpovědnost za zaplacení spotřební daně.

22. Budu zkoumat zejména cíl daného opatření, znění relevantních ustanovení a případné analogie s jinými rámci právní úpravy.

23. Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž platí, že pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíl sledovaný právní úpravou, jejíž je součástí [5]. Podobně musí být význam a dosah pojmů, které unijní právo nedefinuje, určen s ohledem na jejich obvyklý smysl v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům sledovaným dotčenou právní úpravou [6].

2. Účel směrnice 2008/118 a cíl relevantních ustanovení

24. Hlavním cílem směrnice je stanovit pravidla týkající se držení, pohybu a sledování zboží podléhajícího spotřební dani, aby byla spotřební daň vybírána ve všech členských státech stejným způsobem [7]. Tato harmonizace by měla vést ke vzniku hladce fungujícího systému, v němž jsou spotřební daně systematicky odváděny před propuštěním zboží do volného oběhu – aby byl umožněn volný pohyb zboží a současně zajištěno, že bude daňový dluh ve správné výši vnitrostátními orgány skutečně vybrán – a který brání dvojímu zdanění transakcí mezi členskými státy.

25. V projednávané věci nebylo zboží dopravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, neboť dotčená dokumentace byla falešná (dopravované zboží podléhající spotřební dani bylo kryto CMR, který obsahoval falešný kód ACR).

26. Z předkládacího usnesení vyplývá, že dotčené zboží již bylo propuštěno ke spotřebě v důsledku neplatnosti dokladu, jehož účelem bylo prokázat, že toto zboží bylo v oběhu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, a bylo skladováno pro obchodní účely, čímž došlo ke vzniku okamžité povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň v okamžiku příjezdu tohoto zboží do Spojeného království.

27. S ohledem na cíl směrnice (uvedený v bodě 24 tohoto stanoviska) určuje tato právní úprava několik osob povinných k zaplacení této daně.

28. Podle čl. 33 odst. 3 směrnice jsou tedy osobami povinnými přiznat a zaplatit spotřební daň: a) osoba, která uskutečňuje dodávku zboží; b) osoba, která má zboží v držení (v čistě objektivním smyslu fyzické držby tohoto zboží); nebo c) osoba, které bylo zboží dodáno ve druhém členském státě. V případě nesrovnalosti stanoví čl. 38 odst. 3 směrnice, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká „osobě, která poskytla zajištění daně v souladu s čl. 34 odst. 2 písm. a) nebo čl. 36 odst. 4 písm. a)", a „jakékoli osobě, která se podílela na nesrovnalosti".

29. Co se týče cílů směrnice, jak vysvětlím dále v následujícím oddíle, cílem *široce formulovaného znění* dotčených ustanovení, která se týkají řady osob, jimž potenciálně vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, aniž je stanoveno jejich pořadí, a které nesou společnou odpovědnost, je zajistit, aby byl daňový dluh skutečně zaplacen, přičemž pro potřeby dosažení tohoto cíle *je nutné, aby byla zjištěna odpovědnost nějaké osoby*. Soudní dvůr se s tímto názorem ve své judikatuře ztotožnil [8].

30. Článek 8 odst. 2 směrnice uplatňuje *zásadu společné a nerozdílné odpovědnosti*: „Odpovídá-li za platbu jedné dlužné spotřební daně více osob, odpovídají společně a nerozdílně."

5 – Rozsudky ze dne 26. ledna 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, bod 26), a ze dne 19. července 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 27 a citovaná judikatura).

6 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, bod 25 a citovaná judikatura).

7 – Viz rozsudek ze dne 5. dubna 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, bod 39).

8 – Rozsudky ze dne 5. dubna 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, body 41 a 42), a ze dne 3. července 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, body 25 a 26).

31. Z této zásady vyplývá, že *každý dlužník* je odpovědný za *celkovou částku* dluhu a věřitel má v zásadě možnost požadovat zaplacení tohoto dluhu od jednoho nebo více dlužníků dle své volby[9].

32. Mám za to, že volba zásady společné a nerozdílné odpovědnosti provedená unijním normotvůrcem je v souladu se systematikou směrnice, jejímž cílem je *zajistit, aby byl dluh na spotřební dani skutečně vybrán*. To vyplývá z bodů 15, 19 a 20 odůvodnění směrnice, přičemž význam tohoto faktoru byl zdůrazněn i ve věci van de Water[10].

33. Jak dále jasně plyne z bodu 8 odůvodnění směrnice, tato směrnice harmonizovala nejen pojmy zboží podléhající spotřební dani a místo vzniku daňové povinnosti, ale rovněž okruh osob, které jsou povinny spotřební daň přiznat a zaplatit. Pokud má tedy určitá osoba fyzicky v držení zboží podléhající spotřební dani, které bylo propuštěno ke spotřebě, vzniká této osobě povinnost splatnou daň přiznat a zaplatit, bez ohledu na to, zda tato osoba ví nebo by měla vědět, že toto zboží spotřební dani podléhá.

34. Účelem vlastním společné a nerozdílné odpovědnosti je totiž rozšíření forem nápravy, které mají orgány k dispozici, a tím posílení účinného vymáhání dluhů na spotřební dani[11], jakož i ochrany vlastních zdrojů Unie.

35. Domnívám se (stejně jako nizozemská vláda), že by dosažení tohoto účelu (bod 24 tohoto stanoviska) bylo ohroženo, pokud by daňové orgány musely prokazovat, že osoba povinná přiznat a zaplatit spotřební daň si je též vědoma toho, že dané zboží podléhá povinnosti zaplatit spotřební daň. Takový požadavek by učinil výběr daňového dluhu v praxi podstatně obtížnějším.

36. Požadavek na to, aby daná osoba toto povědomí měla, totiž ve skutečnosti podporuje daňové úniky v oblasti spotřební daně. Transakce, které vedou ke vzniku povinnosti zaplatit spotřební daň, často zahrnují síťové struktury, ve kterých je prováděno obchodování, doprava a další prodej a ve kterých každá z řady osob hraje svou vlastní individuální (malou) roli. Je tedy rozhodně možné, aby určitá osoba – jako například řidič nákladního vozidla – která povědomí osobně nemá a je jen malým článkem celého řetězce, přesto mohla být shledána povinnou k přiznání a zaplacení daně, neboť jinak není možné účinné zdanění zajistit.

37. Jak dodala vláda Spojeného království, přidání požadavku na vědomost o daňové povinnosti do pojmu „držení" nebo „uskutečňování dodávky" v čl. 8 odst. 1 písm. b) a čl. 33 odst. 3 směrnice by ohrozilo její předmět a účel. Došlo by tím k vytvoření prostředku, kterým by bylo poměrně jednoduše možné dosáhnout daňového úniku ve vztahu ke spotřební dani. Jednotlivec, u nějž by bylo zjištěno fyzické držení zboží podléhajícího daňové povinnosti ke spotřební dani, by tak mohl – jak to učinil WR –postupovat tak, že pouze neoznačí osobu, která jej na dopravu daného zboží najala, nebo neuvede žádné jiné podrobnosti týkající se vlastnictví zboží (ať již úmyslně, nebo proto, že mu byly poskytnuty nepravdivé údaje).

38. Tím by opět došlo ke ztížení boje proti podvodům a zneužívání daňových předpisů, přičemž systematika samotné směrnice a její body odůvodnění vyžadují, aby *vnitrostátní orgány zajistily*, *aby byl dluh na spotřební dani skutečně vybírán* (viz bod 32 tohoto stanoviska).

9 – Viz rozsudek ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 85).

10 – Viz rozsudek ze dne 5. dubna 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201, bod 41) a stanovisko generálního advokáta D. Ruiz-Jaraba Colomera ve věci van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, bod 27).

11 – V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 88).

39. S argumentem vzneseným WR ve vztahu k příkladu řidiče DHL (v bodě 15 tohoto stanoviska) [12] se lze snadno vypořádat. Osoba, která uskutečňuje dodávku pro DHL, by odpovědnost nenesla, ale DHL – sama tato společnost – by odpovědnost nesla. Jak zdůraznila nizozemská vláda, WR musí být považován za osobu samostatně výdělečně činnou, a tedy za podnikatele, který přijal práci bez písemné smlouvy a má mu být placeno v hotovosti. Součástí podnikání je i podnikatelské riziko, což zahrnuje i osobní odpovědnost podnikatele za osoby, s nimiž obchoduje a od nichž přijímá provize. Podnikatel se navíc může před takovými riziky chránit prostřednictvím pojištění nebo smluvním postoupením těchto rizik na své klienty.

3. Znění relevantních ustanovení

40. Mezi osoby povinné přiznat a zaplatit spotřební daň patří v závislosti na situacích uvedených v čl. 33 odst. 3 směrnice osoba, která uskutečňuje dodávku nebo která má v držení zboží, jež má být dodáno, anebo které bylo zboží dodáno.

41. Podle mého názoru je znění tohoto ustanovení jasné a současně obzvláště široké.

42. Jak uvedla vláda Spojeného království, směrnice (stejně jako její předchůdkyně, směrnice 92/12/EHS [13]) neobsahuje nic, co by členským státům zakazovalo uložit povinnost zaplatit splatný daňový dluh jakékoli osobě, která má zboží podléhající spotřební dani v držení pro obchodní účely mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, ani v ní není stanoven požadavek, že určitá osoba má dané zboží „v držení", pouze pokud je jí nějak znám daňový status tohoto zboží.

43. Obvyklý význam slov „držení" a „uskutečňování dodávky" zboží použitých ve směrnici je jasný: vyžadují pouze fyzické držení zboží. S ohledem na skutečnost, že v tomto ohledu neexistují mezi různými jazykovými verzemi textu žádné rozdíly, lze dospět k závěru, že se výraz „[o]sob[a] […] která má v držení zboží" vztahuje na každou osobu, která má zboží ve své fyzické držbě, ledaže by byl tento výklad v rozporu s účelem tohoto ustanovení nebo obecnými právními zásadami.

44. Pokud by byl měl unijní normotvůrce v úmyslu požadovat skutečnou nebo domnělou znalost, výslovně by byl ustanovení v tomto smyslu přijal.

45. Je pravda, že v unijních právních předpisech upravujících spotřební daně není zakotvená žádná definice pojmu „držení". Jak však uvedla Komise, při použití kontextuálního výkladu lze existenci takové definice nalézt v celní právní úpravě, tedy systému, který s právními předpisy v oblasti spotřebních daní vykazuje celou řadu paralel. Podle čl. 5 odst. 34 celního kodexu Unie [14] „se rozumí ‚držitelem zboží' osoba, která je vlastníkem zboží nebo která má podobné právo nakládat se zbožím *nebo má nad ním fyzickou kontrolu*" (kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska).

46. Extenzivní formulace článku 33 směrnice zajišťuje, že odpovědnost ponese *kterákoli osoba*, jež má zboží v držení, dokud nedojde k zaplacení daně, jak Soudní dvůr upřesnil ve věci Gross [15]. Toto rozhodnutí se týkalo výkladu článku 7 směrnice 92/12 (předchůdce článku 33 směrnice), a konkrétně toho, zda mohou být k přiznání a zaplacení spotřební daně povinny osoby, které mají postupně v držení zboží, jež bylo propuštěno ke spotřebě. Tento závěr ostatně podporuje i účel směrnice, kterým je zajistit skutečné vybrání daňového dluhu.

12 – Tento argument byl některými právníky předestřen již dříve. Viz Snell, C., „Whose duty is it anyway?", *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, zima 2015/2016, s. 8 až 9.

13 – Směrnice Rady 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).

14 – Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1).

15 – Rozsudek ze dne 3. července 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042).

47. Správnost přístupu Soudního dvora ve věci Gross byla rovněž obhajována i v právní nauce [16].

48. Jak již správně rozhodl Upper Tribunal (Soud vyššího stupně) ve věci B&M Retail Ltd v. HMRC [17] – která se netýkala přímo článku 33 směrnice, ale spíše výkladu článku 7 směrnice a odpovědnosti tímto ustanovením založené, nicméně je v projednávané věci stále relevantní – „dle našeho názoru bylo ve věci Gross jasně judikováno, že jakmile se zboží podléhající spotřební dani, která nebyla ve vztahu k tomuto zboží zaplacena, ocitne v oběhu v členském státě určení tohoto zboží, mají orgány tohoto členského státu možnost vybrat si, které z osob, jež mají postupně zboží v držení, bude daň vyměřena, za podmínky, že dosud nedošlo k vyměření daně. To je v souladu s výchozí politikou směrnice z roku 2008 […] podle které nese dotčený členský stát povinnost zajistit, aby za zboží, u nějž je zjištěno, že bylo propuštěno ke spotřebě, byla zaplacena daň. Rozhodnutí vydané v této věci je tedy v souladu se zásadou, že musí být možné vyměřit daň osobě, u níž je zjištěno, že má v držení zboží, za které nebyla zaplacena daň, přestože mohlo k propuštění tohoto zboží ke spotřebě v témže členském státě dojít již dříve, za podmínky, že dosud nedošlo k vyměření dlužné daně."

49. Na tomto místě bych rovněž citoval jako správný rozsudek ze dne 19. března 2019 (bod 66), v němž předkládající soud rozhodl, že „[j]e nesporné, že výchozí politikou směrnice z roku 2008 je […] že každý členský stát musí zajistit zaplacení daně […] Pokud by členské státy nepřijaly opatření k zajištění toho, aby zboží, za které měla být spotřební daň zaplacena, nemohlo volně obíhat v rámci jednotného trhu společně se zbožím, za které spotřební daň zaplacena byla, došlo by k narušení vnitřního trhu. Jak Upper Tribunal (Soud vyššího stupně) dále uvedl ve věci Davison a Robinson[[18]], v případě neexistence jakékoliv relevantní informace týkající se případného předchozího propuštění ke spotřebě musí daňová správa vyměřit daň osobě, která má dle zjištění daňové správy dané zboží v držení, pokud je toto jediný zjistitelný okamžik vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani. Poukazujeme na tvrzení daňové správy, že pokud řidič, jako je [WR] v projednávané věci, není schopen určit odesílatele či dovozce nebo svého zaměstnavatele, je jedinou osobou, které může být tato daň vyměřena, sám řidič. Pokud mu nemůže být daň vyměřena za okolností, kdy daňová správa nebo soud dospějí k závěru, že si nebyl vědom skutečnosti, že zboží podléhá spotřební dani, dochází k významnému zvýšení rizika pašování a podvodů. Objektivní odpovědnost je tak podle všeho akceptovaným rysem režimu zavedeného na sebe navazujícími směrnicemi, jak bylo původně vysvětleno […] ve věci Greenalls[[19]]".

50. Mohu totiž jedině souhlasit s analýzou učiněnou ve věci Greenalls, v níž Lord Hoffmann ve svém rozsudku [se kterým se ztotožnila většina členů senátu House of Lords (Sněmovna Lordů, Spojené království)] v bodě 4 uvedl, že „[s]měrnice [z roku 1992] byla přijata v rámci vytvoření jednotného trhu bez daňových hranic. Hlavním cílem směrnice bylo zakotvit jednotný režim pro určení okamžiku splatnosti daně, aby se předešlo možnosti, že bude uloženo zaplacení daně za totéž zboží v různých zemích". V tomto rozsudku měla House of Lords (Sněmovna Lordů) za to, že společnost provozující sklad nese objektivní odpovědnost za daň z vyrobené vodky, která byla propuštěna k vývozu z daňového skladu společnosti, ale v určité fázi byla podvodně přesměrována. S odvoláním na rozsudek ve věci van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201) Lord Hoffmann uvedl (v bodě 7), že totožnost jedné nebo více osob povinných přiznat a zaplatit spotřební daň poté, co je zboží „propuštěno ke spotřebě", je otázkou, jejíž vyřešení přísluší samotným členským státům. Dle příslušného předpisu nejsou slova „propuštěno ke spotřebě" omezena žádnými výrazy, jako je například slovo „legálně". Lord Hoffmann tak dospěl k závěru, že dotčená společnost provozující sklad nese objektivní odpovědnost.

16 – Viz zejména Rehberg, E., a Ring, N., „Steuerschuld als ‚zweiter' Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?", *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, (vyd. 3), s. 51, a Bogaerts, D., „Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice", *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, č. 10, s. 52 až 53.

17 – [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 – Davison a Robinson Ltd v. HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 – Greenalls Management Ltd v. Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

51. Podobně se domnívám, že jakákoli osoba, která má v držení zboží, jako je WR, musí být považována za osobu nesoucí objektivní odpovědnost.

52. Souhlasím s předkládajícím soudem, když v bodech 67 a 68 svého rozsudku ze dne 19. března 2019 rovněž uvádí, že „[t]ato politika se podle našeho názoru odráží ve znění směrnice a vnitrostátních nařízení. Souhlasíme s tím […] že přirozený význam slov ‚držení' nebo ‚uskutečnění dodávky' zboží nezahrnuje požadavek na to, aby si daná osoba byla vědoma daňového statusu tohoto zboží. Spravedlnost a přiměřenost jsou sice samozřejmě základními kameny unijního práva i *common law*, nicméně nevylučují nutně založení objektivní odpovědnosti. Domníváme se, že má značnou váhu argumentace, podle které není za těchto okolností s přihlédnutím k politice, z níž směrnice vychází, založení objektivní odpovědnosti na straně řidiče v rozporu se zásadami spravedlnosti nebo proporcionality […] [P]ředmětem zdanění jsou obvykle objektivní události nebo transakce bez ohledu na stav mysli daňového subjektu".

53. Jak uvedla nizozemská vláda, tento jazykový výklad čl. 33 odst. 3 směrnice je potvrzen systematikou této směrnice. Požadavek na znalost situace je směrnicí zakotven pouze pro případ nesrovnalosti, k níž došlo během přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu ii) této směrnice. I tento závěr je podpořen rozsudkem ve věci Gross [20]. Z této judikatury vyplývá, že uvedený čl. 33 odst. 3 nesmí být vykládán způsobem, který by „znejistil výběr spotřební daně dlužné při přechodu některé z hranic v Evropské unii".

54. V praxi bude totiž v případě takové přepravy vždy vyžadována záruka (ve většině případů od odesílatele zboží podléhajícího spotřební dani). V takovém případě je vybrání spotřební daně zaručeno. Z těchto důvodů zvolil unijní normotvůrce v čl. 8 odst. 1 písm. a) bodě ii) směrnice možnost omezit odpovědnost ostatních osob, které se účastnily neoprávněného opuštění režimu, na osoby, které si byly této neoprávněnosti vědomy nebo u nichž lze důvodně očekávat, že si jí měly být vědomy.

55. V případech, kdy výše uvedená záruka chybí, neboť nebyla požadována, jako je tomu v projednávané věci, nepovažoval normotvůrce za žádoucí stanovit požadavek na znalost situace. Unijní normotvůrce tudíž požadavek na znalost situace do čl. 33 odst. 3 směrnice nezakotvil.

56. Pokud jde o skutkové okolnosti věci projednávané v původním řízení, na základě přístupu vnitrostátních daňových orgánů se projednávaná věc netýká neoprávněného opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně podle čl. 7 odst. 2 směrnice, ale spíše neoprávněného držení zboží pro obchodní účely v jiném členském státě, než je členský stát, v němž byla daň zaplacena, což podle vnitrostátních daňových orgánů vede ke vzniku odpovědnosti za přiznání a zaplacení daně dle článku 33 této směrnice.

57. Jak ovšem zdůraznila Komise, daná situace je v podstatě stejná: zboží, ve vztahu k němuž vznikla povinnost ke spotřební dani, je drženo mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, takže daň je okamžitě splatná. Přeprava zdaněného zboží mezi členskými státy nemusí být prováděna v rámci režimu s podmíněným osvobozením od daně, nicméně podléhá do značné míry podobnému režimu. Z pohledu členského státu určení totiž neexistuje rozdíl mezi zbožím, které bylo neoprávněně vyňato z režimu s podmíněným osvobozením od daně v jiném členském státě a přivezeno do členského státu určení, a zbožím, za něž byla nejprve zaplacena daň v jiném členském státě a poté bylo toto zboží přivezeno do členského státu určení. V obou případech existuje okamžitá odpovědnost za přiznání a zaplacení daně.

58. Z výše uvedeného vyplývá, že význam slova „držení" ve smyslu čl. 33 odst. 1 a 3 směrnice zahrnuje prostou fyzickou držbu.

20 – Rozsudek ze dne 3. července 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, body 24 až 27).

4. Článek 38 směrnice 2008/118

59. Souhlasím s nizozemskou a italskou vládou, jakož i s Komisí, které v podstatě tvrdí, že výše uvedenými úvahami záležitost řešená v takové věci, jako je věc v původním řízení, nekončí. Nejedná se o případ, kdy přeprava zboží a zaplacení daně proběhly standardním způsobem. Jedná se o případ, v němž došlo k nesrovnalosti, a tudíž může být pro účely poskytnutí užitečné odpovědi na předběžné otázky případně relevantní i článek 38 směrnice. Podle článku 38 vzniká daňová povinnost ke spotřební dani mimo jiné „jakékoli osobě, která se podílela na nesrovnalosti". Osoba, která provádí dopravu zboží a která má toto zboží v držení v okamžiku, kdy dojde k nesrovnalosti, může být považována za osobu, která se „podílela" na této nesrovnalosti, byť pouze pasivně a neúmyslně.

60. V každém případě se domnívám, že potenciální relevance článku 38 směrnice pro projednávanou věc nemění nic na mém rozboru týkajícím se článku 33 této směrnice: osoba nacházející se v situaci WR je povinna spotřební daň zaplatit.

61. Článek 38 odst. 3 směrnice určuje osoby povinné přiznat a zaplatit spotřební daň v případě nesrovnalosti. Kromě osoby, která poskytla zajištění daně, vzniká povinnost zaplatit spotřební daň „jakékoli osobě, která se podílela na nesrovnalosti".

62. Sdílím názor Komise a nizozemské vlády, podle kterého se osoba, jež provádí dopravu zboží, v podstatě na nesrovnalosti podílí. V každém případě čl. 38 odst. 3 směrnice stejně jako čl. 33 odst. 3 směrnice nevyžaduje, aby si byl dlužník vědom toho, že dotčené zboží spotřební dani stále podléhá.

63. Tento postoj je v souladu s extenzivním výkladem slov „[jakákoli osoba], která se podílela na nesrovnalosti" v čl. 38 odst. 3 směrnice 2008/118, který Soudní dvůr podal v rozsudku ze dne 17. října 2019, Comida paralela 12 [21].

64. Dále souhlasím s italskou vládou, že v projednávané věci nelze mít pochyb o tom, že se slova „[jakákoli osoba], která se podílela na nesrovnalosti" mohou vztahovat na řidiče nákladního vozidla, WR. Byl podnikatelem schopným přijmout všechna preventivní opatření nezbytná k tomu, aby se nechtěnému zapojení do nelegálního pašování vyhnul. Objektivní odpovědnost je totiž důležitá nejen k zajištění toho, že bude spotřební daň *někým* zaplacena, ale též jako prostředek odrazující od pašování.

65. Tento výklad je potvrzen článkem 8 odst. 1 písm. a) a b) této směrnice a je navíc zcela v souladu s obecnou systematikou zavedenou směrnicí, jejímž cílem je zajistit, aby se v odpovědnosti jednotlivců, kteří se podílejí na přepravě zboží podléhajícího spotřební dani, neobjevovaly žádné mezery.

66. Jak zdůraznila Komise, existence potenciálního regresního nároku není z hlediska logiky směrnice nezbytným prvkem společné a nerozdílné odpovědnosti, byť takový nárok může existovat v použitelném vnitrostátním právu. Stejně tak mohou osoby, kterým může vzniknout povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, mezi sebou uzavřít soukromoprávní dohodu o právu na regres nebo odškodnění. Neexistuje ani žádné jiné ustanovení či zásada unijního práva, které by existenci takového práva vyžadovaly. Jak uvedl Soudní dvůr v usnesení ze dne 22. listopadu 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), otázka, zda by osoba povinná ke spotřební dani měla mít nárok na vrácení této daně, je ponechána členským státům.

21 – C-579/18, EU:C:2019:875, body 34 a 35.

67. Z judikatury Soudního dvora totiž plyne, že výkladem směrnice předestřeným v tomto stanovisku není dotčena možnost, kterou případně stanoví vnitrostátní právo, aby osoba, jako je WR, které vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň za takových okolností, jaké jsou dány ve věci v původním řízení, podala regresní žalobu proti jiné osobě, které povinnost tuto spotřební daň přiznat a zaplatit rovněž vznikla [22].

IV. Závěry

68. Z těchto důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Court of Appeal (Odvolací soud, Spojené království) odpověděl následovně:

– Pojem „držení" uvedený v čl. 33 odst. 1 a 3 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS musí být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje i prostou fyzickou držbu, jako je situace WR ve věci v původním řízení.

– Tentýž závěr platí *mutatis mutandis* ve vztahu k článku 38 uvedené směrnice, podle kterého daňová povinnost ke spotřební dani vzniká mimo jiné „jakékoli osobě, která se podílela na nesrovnalosti". Osoba, jako je WR, která provádí dopravu zboží a která má toto zboží v držení v okamžiku, kdy k nesrovnalosti dojde, může být považována za osobu, která se na nesrovnalosti „podílí", byť jen pasivně a neúmyslně.

22 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, bod 44).