Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
EVGENI TANČEV
prednesené 21. januára 2021 [1]

Vec C-279/19

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Court of Appeal (Odvolací súd, Spojené kráľovstvo)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spotrebné dane – Smernica 2008/118/ES – Osoba zodpovedná za platbu spotrebnej dane – Osoba, ktorá má v držbe tovar určený na doručenie – Osoba, ktorá sa podieľala na nezrovnalosti – Pojem – Prepravca tovaru – Nevinný sprostredkovateľ"

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania Court of Appeal (Odvolací súd, Spojené kráľovstvo) žiada o výklad článku 33 ods. 3 smernice 2008/118/ES [2]. Návrh bol podaný v rámci sporu medzi The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva) na jednej strane a WR na druhej strane v súvislosti so zákonnosťou toho, že voči WR bola vyrubená spotrebná daň na tovar, ktorý nelegálne prevážal do Spojeného kráľovstva. Hlavnou otázkou je v podstate to, či je vodič nákladného vozidla (WR), u ktorého sa v čase vzniku povinnosti platiť spotrebnú daň zistila fyzická držba tovaru, vo vzťahu ku ktorému spotrebná daň nebola zaplatená, objektívne zodpovedný za platbu dane podľa smernice.

I. Právny rámec

2. Na účely týchto návrhov považujem za postačujúce odkázať na právny rámec Únie a vnútroštátny právny rámec, ako je podrobne citovaný v bodoch 14 až 24 rozsudku vnútroštátneho súdu z 19. marca 2019 [3].

[1] Jazyk prednesu: angličtina.

[2] Smernica Rady zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12; ďalej len „smernica").

[3] [2019] EWCA Civ 465 (ďalej len „rozsudok z 19. marca 2019").

II. Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

3. Dňa 6. septembra 2013 úradníci UK Border Agency (Správa vonkajších hraníc Spojeného kráľovstva, Spojené kráľovstvo, ďalej len „UKBA") zastavili v Dover Easter Docks nákladné vozidlo, ktoré viedol WR, samostatne zárobkovo činná osoba. Nákladné vozidlo bolo naložené 26 paletami piva. WR predložil úradníkom UKBA nákladný list podľa požiadaviek na nákladnú prepravu (ďalej len „nákladný list CMR"), v ktorom bolo uvedené, že tovar je zaznamenaný v administratívnom elektronickom dokumente so stanoveným číslom administratívneho referenčného kódu (ARC kód). V nákladnom liste CMR sa tiež uvádzalo, že odosielateľom je daňový sklad v Nemecku a že príjemcom je Seabrook Warehousing Ltd, daňový sklad v Spojenom kráľovstve. Dokumentácia bola teda na prvý pohľad v súlade s tovarom prepravovaným v režime pozastavenia dane podľa článku 4 ods. 7 smernice.

4. Úradníci UKBA však skontrolovali systém EMCS (Excise Movement and Control System, kontrolný systém pohybu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani) a skonštatovali, že ARC kód uvedený v nákladnom liste CMR už bol použitý pri predchádzajúcom dodaní piva do Seabrooks. Daň z nákladu teda na rozdiel od toho, čo bolo uvedené v dokumentácii, nebola pozastavená. V čase dovozu tovaru do Spojeného kráľovstva tak vznikla vo vzťahu k nemu daňová povinnosť v Spojenom kráľovstve.

5. V dôsledku toho Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva vydala voči WR daňový výmer na spotrebnú daň vo výške 22 779 libier šterlingov (GBP) (približne 25 200 eur) podľa nariadenia 13 ods. 1 a 2 Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 [nariadenie z roku 2010 o tovare podliehajúcom spotrebnej dani (nariadenia o držbe, pohybe a vzniku daňovej povinnosti)], ako aj pokutu vo výške 4 897,48 GBP (približne 5 400 eur) podľa prílohy 41 Finance Act 2008 (zákon o financiách z roku 2008).

6. WR daňový výmer na spotrebnú daň (a pokutu) napadol na First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Súd prvého stupňa, oddelenie pre daňové spory, Spojené kráľovstvo), ktorý zistil tieto skutočnosti: WR bol skúseným vodičom nákladných vozidiel, ktorý bol zamestnaný v špedičnej spoločnosti od roku 2009 do roku 2013 a od roku 2013 sám seba považoval za samostatne zárobkovo činnú osobu (na daňových orgánoch sa ako samostatne zárobkovo činná osoba zaregistroval až v roku 2015). Odmenu dostával v hotovosti bez akýchkoľvek odvodov. Počas roka 2014 súhlasil s tým, že bude pracovať pre podnik, o ktorom sa domnieval, že má názov „Kells", a to za odmenu 250 GBP týždenne, pričom pracovať mal 2 až 3 dni týždenne a ak by pracoval dlhšie, odmena by bola od 350 GBP do 360 GBP. Nebola uzavretá žiadna písomná zmluva a peniaze dostával vyplatené v hotovosti osobne alebo takým spôsobom, že si ich vyzdvihoval na parkovisku nákladných áut, kde boli preňho ukrývané.

7. Podľa First-tier Tribunal (súd prvého stupňa) WR vždy prichádzal na parkovisko nákladných áut, kde vyzdvihol prázdny náves, ktorý odviezol na zabezpečené parkovisko v Calais (Francúzsko) a vymenil ho za náves naložený tovarom, ktorý sa mal doviezť do Spojeného kráľovstva. V tube na okraji návesu vždy našiel dokumentáciu k nákladu, pozostávajúcu z nákladného listu CMR a sprievodky, a prezrel si ju, aby zistil, aká je povaha prevážaného tovaru a jeho miesto určenia. V prostredí, v ktorom sa WR pohyboval, sa zjavne nepovažovalo za nezvyčajné, že vodičom nákladných áut sa v nepravidelných časových intervaloch prideľovala práca na základe takýchto neformálnych dohôd (či už na základe takýchto okolností bolo možné urobiť takýto záver alebo nie), pričom títo vodiči nákladných áut boli vyplácaní v hotovosti bez

akejkoľvek dokumentácie, ktorá by preukazovala uzavretie takýchto dohôd, a nemali žiadny záujem na zistení totožnosti osôb, ktoré im prideľovali prácu a zostávali nepovšimnuté Daňovou a colnou správou Spojeného kráľovstva.

8. Podľa First-tier Tribunal (súd prvého stupňa) WR 6. septembra 2013 vyzdvihol zásielku piva určeného do daňového skladu spotrebných daní: Seabrook v Spojenom kráľovstve. WR teda vedel, že zásielka pozostávala z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. V nadväznosti na to, čo je opísané v bode 4 týchto návrhov, príslušníci pohraničnej stráže zaistili vozidlo a tovar podliehajúci spotrebnej dani. WR informoval osobu, ktorá mu dala pokyny na vyzdvihnutie tovaru, menom „Des" o tom, čo sa stalo, a bol vyzdvihnutý v Doveri. Dostal týždennú odmenu a s „Des" už nemal žiadny kontakt.

9. First-tier Tribunal (súd prvého stupňa) usúdil, že WR sa nezúčastnil na príprave tohto pokusu o pašovanie. Jeho konanie ovládali osoba alebo osoby, ktoré organizovali pašovanie tovaru, a práve tieto osoby mali skutkovo aj právne kontrolu nad tovarom v čase, keď bol zaistený. WR nemal žiadny osobný záujem na uvedenom tovare a jeho jediným záujmom bolo postupovať podľa pokynov na jeho vyzdvihnutie a dodanie a to, aby za poskytnutie svojich služieb dostal skromnú odmenu. Nebol ani vlastníkom vozidla. Nie je možné zistiť totožnosť osôb, ktoré stoja za pokusom o pašovanie a ktoré sa na ňom vedome podieľali. Jediné informácie, ktoré mal WR k dispozícii, boli uvedené v dokumentácii, ktorú si WR vzal pri vyzdvihnutí tovaru a ktorá bola na prvý pohľad v súlade s pohybom tovaru podliehajúceho platnému režimu pozastavenia dane. WR nemal žiadne možnosti preveriť, či už bol použitý ARC kód uvedený na nákladnom liste CMR. Na prvý pohľad nebolo na dokumentoch nič, čo by vyvolávalo otázky, a nemal ani prístup do systému EMCS.

10. First-tier Tribunal (súd prvého stupňa) teda uplatnil judikatúru Criminal Division of the Court of Appeal[4] (trestný senát odvolacieho súdu) a rozhodol takto: i) „skutočná alebo predpokladaná vedomosť [WR] o tom, že mal vo fyzickej držbe pašovaný tovar, môže postačovať na to, aby predstavovala ‚držbu' … a aby sa na takúto osobu nehľadelo ako na ‚nevinného sprostredkovateľa'"; ii) „WR bol však nevinným sprostredkovateľom, a preto nemožno tvrdiť, že mal tovar v ‚držbe', ani to, že ‚uskutočňoval dodanie tovaru' na účely nariadenia 13"; iii) „určenie zodpovednosti WR za zistených okolností by vyvolalo vážne otázky zlučiteľnosti s cieľmi právnych predpisov". First-tier Tribunal (súd prvého stupňa) pripustil návrh WR a zrušil výmer, ktorým sa vyrubila spotrebná daň a uložila pokuta.

11. Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva podala proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [(Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo]. Upper Tribunal (druhostupňový súd) zamietol opravný prostriedok Daňovej a colnej správy Spojeného kráľovstva, pričom v podstate usúdil, že proti skutkovým zisteniam First-tier Tribunal (súd prvého stupňa) neexistuje opravný prostriedok a konanie sa zakladalo na tom, že WR nemal ani skutočnú, ani predpokladanú vedomosť o pokuse o pašovanie. V podstate tiež uplatnil výnimku nevinného sprostredkovateľa a potvrdil rozhodnutie First-tier Tribunal (súd prvého stupňa).

12. Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva podala proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok na Court od Appeal (Odvolací súd), ktorý následne podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd zamietol opravný prostriedok, ktorý podala Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva proti rozhodnutiu Upper Tribunal (druhostupňový súd) týkajúcemu

[4] Rozsudok vo veci Taylor and Wood proti R [2013] EWCA Crim 1151.

sa sankcie uloženej podľa prílohy 41 zákona o financiách z roku 2008. Vnútroštátny súd má však pochybnosti o platnosti rozhodnutia Upper Tribunal (druhostupňový súd) a najmä o otázke, či je vodič nákladného vozidla – ktorý nemá žiadne právo ani záujem vo vzťahu k ním prevážanému tovaru a ktorý si nie je vedomý alebo nemá dôvod domnievať sa, že tento tovar podlieha spotrebnej dani – je povinný zaplatiť túto daň podľa článku 33 ods. 3 smernice.

13. Za týchto okolností Court of Appeal (Odvolací súd, Spojené kráľovstvo) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je osoba (‚P'), ktorá má vo fyzickej držbe tovar podliehajúci spotrebnej dani v čase vzniku povinnosti zaplatiť spotrebnú daň za takýto tovar v členskom štáte B, povinná zaplatiť túto spotrebnú daň podľa článku 33 ods. 3 smernice 2008/118…, za okolností, keď táto osoba:

a) nemala žiadny právny alebo užívateľský záujem na tovare podliehajúcom spotrebnej dani;

b) prepravovala tovar podliehajúci spotrebnej dani za poplatok a v mene iných osôb medzi členským štátom A a členským štátom B a

c) vedela, že tovar, ktorý mala v držbe, bol tovarom podliehajúcim spotrebnej dani, ale nevedela a nemala ani dôvod sa domnievať, že za tovar vznikla povinnosť zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte B v čase vzniku takejto povinnosti alebo pred ním?

2. Bola by odpoveď na prvú otázku iná, ak by P nevedela, že tovar, ktorý mala v držbe, bol tovarom podliehajúcim spotrebnej dani?“

III. Analýza

A. Stručné zhrnutie tvrdení účastníkov konania

14. Písomné pripomienky predložili Súdnemu dvoru WR, Spojené kráľovstvo, holandská a talianska vláda, ako aj Európska komisia.

15. Pán WR (odporca vo veci samej) v podstate tvrdí, že oba vnútroštátne súdy ho správne posúdili ako „nevinného sprostredkovateľa“, keďže nemal ani právo, ani záujem vo vzťahu k tovaru, ktorý prepravoval v mene iných za odplatu, a nebol si vedomý toho, že pri tovare, ktorý prepravoval, došlo k daňovému úniku; nebolo možné ani tvrdiť, že by si toho mal byť vedomý, a preto nemá mať povinnosť zaplatiť túto daň podľa článku 33 ods. 3 smernice. Rozhodnutie, podľa ktorého je osoba, ktorá sa nachádza v situácii WR, povinná zaplatiť spotrebnú daň, by spôsobilo zmätok v podnikateľskej činnosti, pretože by to znamenalo, že vodič vykonávajúci dodania (napríklad pracujúci pre DHL), ktorý vyzdvihol prepravku vína z bodu A a doručil ju do bodu B by (len preto, že z označenia balíka vedel alebo mal vedieť, že obsahuje víno) bol zodpovedný za zaplatenie dane, ak by sa ukázalo, že z tejto prepravky žiadna daň nebola zaplatená.

16. Ďalej článok 38 smernice, ktorý stanovuje zodpovednosť za spotrebnú daň vyplývajúcu z nezrovnalostí počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani vo vzťahu ku „každej osobe podieľajúcej sa na vzniku nezrovnalosti“, sa má vykladať tak, že jeho úmyslom je odkazovať na niekoho, kto vedel alebo mal vedieť o nezrovnalosti.

17. Okrem toho sa nikde v smernici neuvádza, že daň sa má vybrať od osôb, ktoré nemajú žiadny záujem vo vzťahu k prepravovanému tovaru a ktoré nevedia (a nemali žiadny dôvod sa domnievať), že na tovar sa stále vzťahuje daň. Takýto výklad by nebol primeraný a potrebný na zabezpečenie cieľov sledovaných smernicou, a teda by porušil zásadu proporcionality.

18. Spojené kráľovstvo a holandská vláda, ako aj Komisia v podstate tvrdia, že článok 33 ods. 3 smernice sa má vykladať v tom zmysle, že vyžaduje, aby bola osoba, ktorá „drží tovar" v čase vzniku povinnosti zaplatiť spotrebnú daň – akou je WR –, zodpovedná za platbu tejto dane.

19. Talianska vláda dospela k podobnému záveru, ale odvoláva sa na článok 38 smernice.

B. Posúdenie

1. Úvodné poznámky

20. Usudzujem, že na obe prejudiciálne otázky je vhodné odpovedať spoločne, keďže vnútroštátny súd chce v podstate vedieť, či by mal byť vodič nákladného vozidla, akým je WR, zodpovedný za platbu spotrebnej dane, a to najmä na základe článku 33 ods. 3 smernice, pokiaľ táto osoba nemá nijaký záujem vo vzťahu k tovaru a nevie alebo nemá žiadny dôvod domnievať sa, že na tovar sa začala vzťahovať splatná spotrebná daň.

21. Z dôvodov vysvetlených nižšie som dospel k záveru, že stanovisko vyjadrené všetkými účastníkmi konania (s výnimkou WR) je správne. Preto treba na vyššie uvedenú otázku odpovedať kladne: vodič nákladného vozidla, akým je v tejto veci WR, je objektívne zodpovedný za zaplatenie spotrebnej dane.

22. Budem skúmať najmä cieľ opatrenia, znenie príslušných ustanovení a prípadnú analógiu s inými legislatívnymi rámcami.

23. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora treba totiž pri výklade ustanovenia práva Únie zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou.[5] Podobne význam a rozsah pojmov, ktoré právo Európskej únie nedefinuje, treba určiť odkazom na ich obvyklý význam v bežnom jazyku, pričom sa zohľadní aj kontext, v ktorom sa používajú, a účel predmetných ustanovení.[6]

2. O účele smernice 2008/118 a cieli relevantných ustanovení

24. Hlavným účelom smernice je zaviesť pravidlá držby, prepravy a kontroly tovarov podliehajúcich spotrebným daniam s cieľom zabezpečiť, aby sa spotrebné dane vyberali vo všetkých členských štátoch rovnakým spôsobom.[7] Táto harmonizácia má viesť k spoľahlivému systému, v ktorom sa spotrebné dane systematicky platia predtým, ako sa tovar uvoľní do voľného

[5] Rozsudky z 26. januára 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, bod 26), a z 19. júla 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 27 a citovaná judikatúra).

[6] Na tento účel pozri rozsudok z 13. decembra 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, bod 25 a citovaná judikatúra).

[7] Pozri rozsudok z 5. apríla 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, bod 39).

obehu – aby sa tak umožnil voľný pohyb tovaru pri súčasnom zabezpečení správneho vybratia splatnej dane vnútroštátnymi orgánmi –, a ktorý predchádza situáciám dvojitého zdanenia transakcií medzi členskými štátmi.

25. V prejednávanej veci tovar nebol prepravovaný v režime pozastavenia dane, pretože dokumentácia bola falošná (tovar podliehajúci spotrebnej dani bol prepravovaný s nákladným listom CMR obsahujúcim falošný ARC kód).

26. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že predmetný tovar už bol uvedený do daňového voľného obehu v dôsledku neplatnosti dokumentu, ktorý mal preukázať, že tento tovar bol prepravovaný v režime pozastavenia dane, a že bol držaný na obchodné účely, v dôsledku čoho vznikla okamžitá zodpovednosť za spotrebnú daň v čase jeho príchodu do Spojeného kráľovstva.

27. S prihliadnutím na účel smernice (uvedený v bode 24 vyššie) táto právna úprava označuje skupinu osôb povinných zaplatiť spotrebnú daň.

28. Podľa článku 33 ods. 3 smernice je osobou povinnou platiť spotrebnú daň: a) osoba, ktorá uskutočňuje dodanie, b) osoba, ktorá drží tovar (v čisto objektívnom zmysle jeho fyzickej držby) alebo c) osoba, ktorej sa tovar dodá v inom členskom štáte. V prípade nezrovnalosti článok 38 ods. 3 stanovuje, že daň zaplatí „osoba, ktorá na ňu zložila zábezpeku na spotrebnú daň v súlade s článkom 34 ods. 2 písm. a) alebo článkom 36 ods. 4 písm. a)" a „každá osoba podieľajúca sa na vzniku nezrovnalosti".

29. Pokiaľ ide o ciele smernice, ako vysvetlím ďalej v nasledujúcej časti, účelom *širokej formulácie* predmetných ustanovení, týkajúcich sa skupiny osôb potenciálne zodpovedných za daň bez stanovenia ich poradia, ktoré sú zodpovedné spoločne, je zabezpečiť, aby sa daň skutočne zaplatila, a na tento účel *musí byť niekto zodpovedný*. Súdny dvor sa vo svojej judikatúre s týmto názorom stotožnil. [8]

30. Článok 8 ods. 2 smernice uplatňuje *zásadu spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti*: „Ak je za zaplatenie jednej daňovej povinnosti zodpovedných niekoľko osôb, sú tieto osoby spoločne a nerozdielne zodpovedné za túto daňovú povinnosť."

31. Z tejto zásady vyplýva, že *každý dlžník* je zodpovedný za *celú výšku dlhu* a že veriteľ má v zásade voľnosť požadovať zaplatenie tohto dlhu od jedného alebo viacerých dlžníkov podľa svojho výberu. [9]

32. Usudzujem, že to, že normotvorca Únie sa rozhodol uplatniť zásadu spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti, je v súlade so systematikou smernice sledujúcou *zabezpečenie skutočného výberu spotrebnej dane*. Vyplýva to z odôvodnení 15, 19 a 20 smernice a význam tejto skutočnosti bol zdôraznený aj vo veci van de Water [10].

[8] Rozsudky z 5. apríla 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, body 41 a 42), a z 3. júla 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, body 25 a 26).

[9] Pozri rozsudok z 18. mája 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 85).

[10] Pozri rozsudok z 5. apríla 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201, bod 41), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, bod 27).

33. Navyše ako jasne vyplýva z odôvodnenia 8, smernica zosúladila nielen pojmy zdaniteľných tovarov a miesto, kde vzniká daňová povinnosť, ale aj okruh osôb zodpovedných za spotrebnú daň. Ak má teda osoba fyzicky v držbe tovar podliehajúci spotrebnej dani uvedený do daňového voľného obehu, táto osoba je zodpovedná za splatnú daň bez ohľadu na to, či vie alebo má vedieť, že na tovar sa vzťahuje spotrebná daň.

34. Neoddeliteľným cieľom spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti je totiž zvýšiť možnosti orgánov dosiahnuť nápravu a posilniť tak účinné vymáhanie dlhov na spotrebných daniach [11], ako aj ochranu vlastných zdrojov Európskej únie.

35. Usudzujem (rovnako ako holandská vláda), že vyššie uvedený účel (bod 24 vyššie) by bol ohrozený, ak by sa od daňových orgánov vyžadovalo preukázanie toho, že osoba zodpovedná za spotrebnú daň mala tiež vedomosť o povinnosti platiť daň z predmetného tovaru. Takáto požiadavka by v praxi značne sťažila výber dane.

36. Uvedená požiadavka vedomosti totiž v skutočnosti podporuje daňové úniky pri spotrebných daniach. Transakcie, ktoré vedú k vzniku povinnosti zaplatiť spotrebnú daň, často zahŕňajú siete, kde dochádza k obchodovaniu, preprave a ďalšiemu predaju a kde každá z množstva zapojených osôb zohráva svoju vlastnú (malú) úlohu. Je teda úplne možná potreba toho, aby sa dalo niekoho – ako vodič nákladného vozidla – kto nemá žiadnu osobnú vedomosť a je len malým článkom celého reťazca, považovať napriek tomu za zodpovedného za daň, pretože inak by nebolo možné žiadne účinné zdanenie.

37. Ako dodala vláda Spojeného kráľovstva, pridanie požiadavky vedomosti do pojmov „držba" alebo „uskutočňuje dodanie" v článku 8 ods. 1 písm. b) a článku 33 ods. 3 smernice by ohrozilo jej predmet a účel. Vytvorilo by to spôsob, ako relatívne ľahko uniknúť spotrebnej dani. Mohlo by sa stať, že jednotlivec, u ktorého by našli vo fyzickej držbe tovar podliehajúci potrebnej dani, by – tak, ako to v tomto prípade urobil WR – jednoducho nemohol uviesť osobu, ktorá mu pridelila prácu spočívajúcu v preprave tovaru, alebo akékoľvek iné detaily týkajúce sa vlastníctva tovaru (buď úmyselne alebo preto, že dostal nepravdivé údaje).

38. Tým by sa tiež sťažil boj proti podvodom a zneužívaniu, zatiaľ čo systematika samotnej smernice a jej odôvodnenia vyžadujú, aby *vnútroštátne orgány zabezpečili skutočný výber spotrebnej dane* (pozri bod 32 vyššie).

39. Tvrdenie, ktoré uviedol WR v súvislosti s príkladom vodiča DHL (v bode 15 vyššie) [12], možno ľahko vyvrátiť. Osoba vykonávajúca dodanie pre DHL by nebola zodpovedná, ale DHL ako podnik áno. Ako zdôraznila holandská vláda, na WR treba hľadieť ako na samostatne zárobkovo činnú osobu, čiže ako na podnikateľa, ktorý súhlasil s prácou bez akejkoľvek písomnej zmluvy, ktorý je vyplácaný v hotovosti. Podnikanie zahŕňa podnikateľské riziko a jeho súčasťou je to, že podnikateľ je osobne zodpovedný za osoby, s ktorými podniká a od ktorých prijíma platby. Okrem toho sa podnikateľ môže chrániť proti takýmto rizikám prostredníctvom poistenia alebo zmluvného prenesenia takýchto rizík na klientov.

[11] Pozri v tejto súvislosti aj rozsudok z 18. mája 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 88).

[12] Odborníci už použili toto tvrdenie v minulosti. Pozri SNELL, C.: Whose duty is it anyway? *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, Winter 2015/2016, s. 8 – 9.

3. O znení príslušných ustanovení

40. Osobami povinnými platiť spotrebnú daň sú v závislosti od situácií uvedených v článku 33 ods. 3 smernice osoba, ktorá uskutočňuje dodanie, osoba, ktorá drží tovar určený na dodanie alebo osoba, ktorej sa tovar dodá.

41. Podľa môjho názoru je znenie tohto ustanovenia jasné a zároveň osobitne široké.

42. Ako uviedla vláda Spojeného kráľovstva, smernica (ani jej predchodkyňa, smernica 92/12/EHS [13]) neobsahuje nič, čo by zakazovalo členským štátom vyžadovať od kohokoľvek, kto má na komerčné účely v držbe tovar podliehajúci spotrebnej dani mimo režimu pozastavenia dane, zaplatenie dlžnej dane, ani v nej nie je žiadna požiadavka, že na to, aby osoba mala tovar „v držbe", musí mať nejakú osobitnú vedomosť o jeho daňovom statuse.

43. Obvyklý význam pojmov „držba" a „uskutočňuje dodanie" tovaru použitých v smernici je jasný: vyžadujú len fyzickú držbu tovaru. Vzhľadom na to, že v tejto súvislosti neexistujú medzi rôznymi jazykovými verziami textu rozdiely, možno konštatovať, že výraz „osoba, ktorá… drží tovar" sa vzťahuje na akúkoľvek osobu, ktorá má tovar vo fyzickej držbe, okrem prípadu, že by bol takýto výklad v rozpore s účelom ustanovenia alebo so všeobecnými právnymi zásadami.

44. Ak by mal normotvorca Únie v úmysle vyžadovať skutočnú alebo predpokladanú vedomosť, upravil by na tento účel výslovné ustanovenie.

45. Je pravda, že v právnej úprave Európskej únie v oblasti spotrebných daní neexistuje žiadna definícia pojmu „držba". Ako však uviedla Komisia, kontextuálny výklad poukazuje na existenciu takejto definície v colnej právnej úprave, čo je systém, ktorý vykazuje množstvo paralelných úprav s právnou úpravou v oblasti spotrebných daní. Podľa článku 5 ods. 34 Colného kódexu Únie [14] „‚držiteľ tovaru' je osoba, ktorá je vlastníkom tovaru, alebo osoba, ktorá má k tovaru podobné dispozičné právo, alebo *osoba, ktorá má nad ním fyzickú kontrolu*" (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

46. Široká formulácia článku 33 smernice zabezpečuje, že zodpovednosť prináleží *komukoľvek*, kto má tovar v držbe, až kým bude daň zaplatená, ako rozhodol Súdny dvor vo veci Gross [15]. Uvedená vec sa týkala výkladu článku 7 smernice 92/12 (predchodcu článku 33 smernice), konkrétne toho, či môžu byť postupní držitelia tovaru uvedeného do daňového voľného obehu zodpovední za spotrebnú daň. Napokon, potvrdzuje to aj účel smernice, ktorým je zabezpečiť skutočné vybratie dlžnej dane.

47. Správnosť prístupu Súdneho dvora vo veci Gross obhajovala aj právna náuka. [16]

[13] Smernica Rady z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179).

[14] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (Ú. v. EÚ L 269, 2013, s. 1).

[15] Rozsudok z 3. júla 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042).

[16] Pozri okrem iného REHBERG, E., RING, N.: Steuerschuld als „zweiter" Besitzer im Verbrauchsteuerrecht? *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, (č. 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 – 53.

48. Ako už správne rozhodol Upper Tribunal (druhostupňový súd) vo veci B&M Retail Ltd proti HMRC[17], ktorá sa priamo netýkala článku 33 smernice, ale skôr výkladu článku 7 smernice a zodpovednosti upravenej v tomto článku, no v tejto veci je aj tak relevantná – „podľa názoru súdu bolo vo veci Gross jasne rozhodnuté, že hneď, ako sa tovar podliehajúci spotrebnej dani, vo vzťahu ku ktorému daň zaplatená nebola, dostane do obehu v členskom štáte určenia, majú orgány uvedeného členského štátu možnosť vybrať si, ktorému z postupných držiteľov tovaru vyrubia daň, pokiaľ predtým nebola daň vyrubená. Je to v súlade so základnou politikou smernice z roku 2008…, že úlohou dotknutého členského štátu je zabezpečiť, aby sa vo vzťahu k tovaru, pri ktorom sa zistí, že bol uvedený do daňového voľného obehu, zaplatila daň. Riešenie prijaté vo veci je teda v súlade so zásadou, že má byť možné vyrubiť daň osobe, pri ktorej sa zistí držba tovaru, vo vzťahu ku ktorému nebola zaplatená daň, a to aj ak predtým došlo k uvedeniu do daňového voľného obehu v tom istom členskom štáte, pokiaľ predtým nebola dlžná daň vyrubená“.

49. Na tomto mieste citujem aj ako správny rozsudok z 19. marca 2019 (bod 66), v ktorom vnútroštátny súd rozhodol, že „súd sa stotožňuje s tým, že základnou politikou smernice z roku 2008 je… že je povinnosťou každého členského štátu zabezpečiť, aby bola zaplatená daň… Ak by členské štáty neprijali kroky na zabezpečenie toho, aby tovar, vo vzťahu ku ktorému mala byť zaplatená spotrebná daň, nemohol voľne obiehať na jednotnom trhu spolu s tovarom, vo vzťahu ku ktorému daň zaplatená bola, narúšalo by to vnútorný trh. Ako ďalej uviedol Upper Tribunal (druhostupňový súd) vo veci Davison a Robinson[18], v prípade neexistencie akejkoľvek relevantnej informácie týkajúcej sa prípadného predchádzajúceho uvedenia do daňového voľného obehu musí Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva vyrubiť daň osobe, ktorá má podľa jej zistenia predmetný tovar v držbe, ak je to jediný čas vzniku povinnosti platiť spotrebnú daň, ktorý možno zistiť. Súd poukazuje na tvrdenie Daňovej a colnej správy Spojeného kráľovstva, že pokiaľ vodič tak, ako [WR] v tejto veci nedokáže identifikovať odosielateľa, dovozcu alebo osobu, ktorá mu pridelila prácu, jedinou osobou, ktorej možno vyrubiť spotrebnú daň, je on sám. Ak mu nemožno vyrubiť daň za okolností, kedy Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva alebo súd dospejú k záveru, že si nebol vedomý toho, že tovar podlieha dani, sú možnosti pašovania a podvodu výrazne väčšie. Objektívna zodpovednosť sa teda javí ako akceptovaná črta režimu zavedeného na seba nadväzujúcimi smernicami, ako to bolo pôvodne vysvetlené… v Greenalls[19]“.

50. Môžem totiž len súhlasiť s analýzou obsiahnutou v rozsudku Greenalls, v ktorej Lord Hoffmann [s ktorým sa stotožnila väčšina členov House of Lords (Snemovňa lordov, Spojené kráľovstvo)] v bode 4 uvedeného rozsudku vyhlásil, že „smernica [z roku 1992] bola prijatá v rámci vytvorenia jednotného trhu bez daňových hraníc. Hlavným cieľom smernice bolo stanoviť jednotný režim určenia okamihu vzniku daňovej povinnosti, aby sa tak zabránilo možnosti výberu dane za ten istý tovar v rôznych krajinách“. V tomto rozsudku House of Lords (Snemovňa lordov) konštatoval, že spoločnosť prevádzkujúca sklady podlieha objektívnej zodpovednosti za daň z vyrobenej vodky, ktorá bola uvoľnená na vývoz z daňového skladu spoločnosti, no v určitom štádiu bola podvodne presmerovaná. Lord Hoffmann s odkazom na rozsudok van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201) poznamenal (bod 7), že totožnosť osoby alebo osôb zodpovedných za platbu dane po tom, čo bol tovar „uvedený do daňového voľného obehu“, je oblasť, v ktorej bolo rozhodovanie ponechané na členské štáty. Podľa relevantných ustanovení neboli slová „uvedený do daňového voľného obehu“ obmedzené žiadnymi pojmami, akým je napríklad pojem „legálne“. Lord Hoffmann preto dospel k záveru, že spoločnosť prevádzkujúca sklady podlieha objektívnej zodpovednosti.

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

18 Davison and Robinson Ltd proti HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

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

51. Podobne usudzujem, že každú osobu, ktorá má v držbe tovar, akou je WR, treba považovať za objektívne zodpovednú.

52. Súhlasím tiež s tvrdením vnútroštátneho súdu v bodoch 67 a 68 jeho rozsudku z 19. marca 2019, že „táto politika sa podľa názoru súdu odráža v znení smernice a vnútroštátnych nariadení. Súd súhlasí, že prirodzený význam pojmov ‚držba' alebo ‚uskutočniť dodanie' tovaru nezahŕňa žiadnu požiadavku, aby si takáto osoba bola vedomá daňového statusu tovaru. Hoci spravodlivosť a proporcionalita sú – samozrejme – základnými kameňmi práva Európskej únie a *common law*, neznamená to, že by nutne vylučovali uloženie objektívnej zodpovednosti. Považujeme za veľmi presvedčivé tvrdenie, že vzhľadom na politiku, ktorá je základom smernice, nie je uloženie objektívnej zodpovednosti vodiča za týchto okolností v rozpore so zásadami spravodlivosti a proporcionality… Zdaňujú sa zvyčajne objektívne udalosti alebo transakcie nezávisle od stavu mysle daňového subjektu".

53. Ako zdôraznila holandská vláda, tento doslovný výklad článku 33 ods. 3 smernice potvrdzuje aj systematika tejto smernice. Smernica stanovuje požiadavku vedomosti len v prípade nezrovnalosti pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane v zmysle článku 8 ods. 1 písm. a) bodu ii) smernice. Aj toto tvrdenie je podporené rozsudkom vo veci Gross [20]. Z tejto judikatúry vyplýva, že uvedený článok 33 ods. 3 sa nemá vykladať spôsobom, ktorý by „viedol k neistejšiemu výberu spotrebnej dane splatnej pri prechode cez hranice Únie".

54. V praxi sa totiž v prípade takejto prepravy vždy vyžaduje zábezpeka (vo väčšine prípadov od odosielateľa tovaru podliehajúceho spotrebnej dani). V takom prípade je výber spotrebnej dane zaručený. Z týchto dôvodov sa normotvorca Únie rozhodol v článku 8 ods. 1 písm. a) bode ii) smernice obmedziť zodpovednosť ostatných osôb, ktoré sa zúčastnili na neoprávnenom odoslaní tovaru, na osoby, ktoré si boli vedomé alebo si mali byť dostatočne vedomé neoprávnenosti tohto odoslania.

55. V prípadoch, keď vyššie uvedená zábezpeka chýba, pretože neexistovala žiadna požiadavka takejto zábezpeky – ako je to v prejednávanej veci – nebolo považované za žiaduce normatívne zahrnúť požiadavku vedomosti. Normotvorca Únie preto požiadavku vedomosti do článku 33 ods. 3 smernice nezahrnul.

56. Pokiaľ ide o skutkové okolnosti vo veci samej – na základe riešenia prijatého vnútroštátnymi daňovými orgánmi – v prejednávanej veci nejde o neoprávnené prepustenie z režimu pozastavenia dane upravené v článku 7 ods. 2 smernice, ale skôr o neoprávnenú držbu tovaru na obchodné účely v inom členskom štáte, než v ktorom bola zaplatená daň, čo podľa vnútroštátnych daňových orgánov vedie k vzniku zodpovednosti za daň podľa článku 33 tejto smernice.

57. Ako však zdôraznila Komisia, situácia je v podstate rovnaká: tovar podliehajúci spotrebnej dani je v držbe mimo režimu pozastavenia dane, a preto je daň splatná okamžite. Preprava zdaneného tovaru medzi členskými štátmi sa nemusí vykonávať v režime pozastavenia dane, ale i tak podlieha vo veľkej miere podobnému režimu. Z pohľadu členského štátu určenia totiž nie je rozdiel medzi jednak tovarom, ktorý bol neoprávnene vyňatý z režimu pozastavenia dane v inom členskom štáte a privezený do uvedeného štátu, a jednak tovarom, vo vzťahu ku ktorému bola zaplatená daň v inom členskom štáte a následne bol dovezený do tohto štátu. V oboch prípadoch vzniká okamžitá daňová povinnosť.

[20] Rozsudok z 3. júla 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, body 24 až 27).

58. Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že význam pojmu „držba" uvedeného v článku 33 ods. 1 a 3 smernice zahŕňa samotnú fyzickú držbu.

4. O článku 38 smernice 2008/118

59. Súhlasím s holandskou a talianskou vládou, ako aj s Komisiou, ktoré v podstate tvrdia, že analýza prípadu, o aký ide vo veci samej, vyššie uvedenými úvahami nekončí. Nejde o prípad, kedy by normálne prebehli preprava tovaru a zaplatenie dane. Ide o prípad, keď došlo k nezrovnalosti, a preto je na účely poskytnutia užitočnej odpovede na položené otázky potenciálne relevantný aj článok 38 smernice. Podľa článku 38 spotrebnú daň okrem iného zaplatí „každá osoba podieľajúca sa na vzniku nezrovnalosti". Osoba, ktorá prepravuje tovar a má ho v držbe v čase, keď došlo k nezrovnalosti, sa môže považovať za „podieľajúcu" sa na nezrovnalosti, hoci len pasívnym a neúmyselným spôsobom.

60. V každom prípade usudzujem, že prípadná relevantnosť článku 38 smernice v tejto veci nemení moju vyššie uvedenú analýzu vo vzťahu k článku 33 smernice: osoba nachádzajúca sa v postavení WR je zodpovedná za zaplatenie spotrebnej dane.

61. Článok 38 ods. 3 smernice určuje osoby zodpovedné za zaplatenie spotrebnej dane v prípade nezrovnalosti. Popri osobe, ktorá zložila zábezpeku, zahŕňa „každú osobu podieľajúcu sa na vzniku nezrovnalosti".

62. Súhlasím s Komisiou a holandskou vládou, podľa ktorých sa osoba uskutočňujúca prepravu v podstate zúčastnila na nezrovnalosti. V každom prípade článok 38 ods. 3 smernice rovnako ako článok 33 ods. 3 smernice nevyžaduje, aby si bol dlžník vedomý, že predmetný tovar stále podlieha spotrebnej dani.

63. Toto stanovisko je v súlade so širokým výkladom, ktorý poskytol Súdny dvor v rozsudku zo 17. októbra 2019, Comida paralela 12[21], vo vzťahu k pojmom „každá osoba podieľajúca sa na vzniku nezrovnalosti" uvedeným v článku 38 ods. 3 smernice 2008/118.

64. Ďalej súhlasím s talianskou vládou, že v tejto veci nemožno pochybovať, že na vodiča nákladného vozidla WR sa môžu vzťahovať slová „každá osoba podieľajúca sa na vzniku nezrovnalosti". Konal v rámci výkonu povolania a bol schopný urobiť všetky preventívne opatrenia potrebné na to, aby sa vyhol nechcenému zapojeniu do nezákonného pašovania. Objektívna zodpovednosť je totiž dôležitá nielen na zabezpečenie toho, aby *niekto* zaplatil spotrebnú daň, ale pôsobí aj ako prostriedok na odradenie od pašovania.

65. Tento výklad potvrdzuje aj článok 8 ods. 1 písm. a) a b) tejto smernice a okrem toho je úplne v súlade so všeobecným systémom zavedeným smernicou, ktorého cieľom je zabezpečiť absenciu medzier v zodpovednosti na strane jednotlivcov zúčastňujúcich sa na pohybe tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

66. Ako totiž zdôraznila Komisia, existencia potenciálneho regresného práva nie je v logike smernice nutným prvkom spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti, hoci v uplatniteľnom vnútroštátnom práve môže takéto právo existovať. Osoby potenciálne zodpovedné za platbu dane majú tiež možnosť uzatvoriť súkromné dohody o regresnom práve alebo o práve na náhradu škody. Neexistuje však žiadne iné ustanovenie alebo zásada práva Únie, ktoré by vyžadovali

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

existenciu takéhoto práva. Ako Súdny dvor poukázal v uznesení z 22. novembra 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), otázka, či by mala mať osoba zodpovedná za spotrebnú daň právo na náhradu dane, je ponechaná na členských štátoch.

67. Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že výklad smernice predložený v týchto návrhoch nebráni tomu, aby, ak to umožňuje vnútroštátne právo, osoba ako WR, ktorá sa stala zodpovednou za spotrebnú daň za okolností ako vo veci samej, podala regresnú žalobu alebo žalobu o náhradu škody voči inej osobe, ktorá je tiež zodpovedná za túto spotrebnú daň. [22]

IV. Návrhy

68. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Court of Appeal (odvolací súd, Spojené kráľovstvo), takto:

– Pojem „držba“ uvedený v článku 33 ods. 1 a 3 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 zahŕňa samotnú fyzickú držbu, akou je situácia WR v konaní vo veci samej.

– Rovnaký záver platí *mutatis mutandis*, pokiaľ ide o článok 38 uvedenej smernice, podľa ktorého spotrebnú daň okrem iného zaplatí „každá osoba podieľajúca sa na vzniku nezrovnalosti“. Osoba ako WR, ktorá prepravuje tovar a má ho v držbe v čase, keď došlo k nezrovnalosti, sa môže považovať za „podieľajúcu“ sa na nezrovnalosti, hoci len pasívnym a neúmyselným spôsobom.

[22] Pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 17. októbra 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, bod 44).