Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 10. júna 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Všeobecný systém spotrebných daní – Smernica 2008/118/ES – Článok 33 ods. 3 – Tovar ‚uvedený do daňového voľného obehu' v jednom členskom štáte a držaný na podnikateľské účely v inom členskom štáte – Osoba povinná zaplatiť za tento tovar spotrebnú daň, v súvislosti s ktorou vznikla daňová povinnosť – Osoba, ktorá drží tovar určený na dodanie v inom členskom štáte – Prepravca tovaru"

Vo veci C-279/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávne oddelenie), Spojené kráľovstvo] z 19. marca 2019 a doručený Súdnemu dvoru 3. apríla 2019, ktorý súvisí s konaním:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

WR,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory M. Vilaras, sudcovia N. Piçarra (spravodajca), D. Šváby, S. Rodin a K. Jürimäe,

generálny advokát: E. Tančev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– WR, v zastúpení: S. Panesar, solicitor, a D. Bedenham, barrister,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brandon, splnomocnený zástupca, J. Simor, QC, a E. Mitrophanous, barrister,

– talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. Collabolletta, avvocato dello Stato,

– holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman, J. Langer a J. Hoogveld, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: angličtina.

– Európska komisia, v zastúpení: pôvodne R. Lyal a C. Perrin, neskôr C. Perrin, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 21. januára 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 33 ods. 3 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo) a WR vo veci zákonnosti daňového výmeru, ktorý mu bol zaslaný, týkajúceho sa spotrebnej dane, v súvislosti s ktorou vznikla daňová povinnosť, za tovar, ktorý WR prepravil do Spojeného kráľovstva bez platného administratívneho dokladu preukazujúceho, že táto preprava sa uskutočnila v režime pozastavenia dane.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenia 2 a 8 smernice 2008/118 stanovujú:

„(2) Podmienky vyrubenia spotrebnej dane z tovaru, ktorý upravuje smernica 92/12/EHS [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)], ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani', musia zostať zosúladené v záujme zabezpečenia správneho fungovania vnútorného trhu.

…

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

4 Podľa článku 1 ods. 1 písm. b) tejto smernice:

„Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov…:

…

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

5 Článok 4 uvedenej smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice, ako aj na účely jej vykonávacích ustanovení sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

…

7) ‚režim pozastavenia dane' je daňový režim uplatňovaný na výrobu, spracovanie, držbu alebo prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, na ktorý sa nevzťahuje colný režim podmienečného oslobodenia od cla, pričom je spotrebná daň pozastavená;

…

11) ‚daňový sklad' je miesto, kde oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu v rámci podnikania tovar podliehajúci spotrebnej dani vyrába, spracúva, drží, prijíma alebo odosiela v režime pozastavenia dane za podmienok stanovených príslušnými orgánmi členského štátu, v ktorom sa daňový sklad nachádza."

6 Kapitola II tej istej smernice, nazvaná „Vznik daňovej povinnosti, vrátenie spotrebnej dane a oslobodenie od spotrebnej dane", obsahuje oddiel 1 s názvom „Čas a miesto vzniku daňovej povinnosti", ktorého článok 7 stanovuje:

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

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

a) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane;

b) držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov [Únie] a vnútroštátnych právnych predpisov;

…"

7 Podľa článku 8 smernice 2008/118:

„1. Osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň je:

a) v súvislosti s prepustením tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane v zmysle článku 7 ods. 2 písm. a):

…

ii) v prípade nezrovnalosti, ku ktorej došlo počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane a ktorá je vymedzená v článku 10 ods. 1, 2 a 4, oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu, registrovaný odosielateľ alebo akákoľvek iná osoba, ktorá zložila zábezpeku na spotrebnú daň podľa článku 18 ods. 1 a 2, alebo akákoľvek iná osoba, ktorá sa účastnila neoprávneného odoslania tovaru a ktorá si bola vedomá alebo si mala byť dostatočne vedomá neoprávnenosti tohto odoslania;

b) v súvislosti s držbou tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v zmysle článku 7 ods. 2 písm. b) osoba, ktorá má tovar podliehajúci spotrebnej dani v držbe, alebo akákoľvek iná osoba, ktorá sa na jeho držbe zúčastňuje;

…

2. Ak je za zaplatenie jednej daňovej povinnosti zodpovedných niekoľko osôb, sú tieto osoby spoločne a nerozdielne zodpovedné za túto daňovú povinnosť."

8 Kapitola IV tejto smernice, nazvaná „Preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane", obsahuje oddiel 1 s názvom „Všeobecné ustanovenia", ktorého článok 17 ods. 1 stanovuje:

„Tovar podliehajúci spotrebnej dani sa môže prepravovať v režime pozastavenia dane na území Spoločenstva vrátane prípadu, keď sa tovar prepravuje cez tretiu krajinu alebo tretie územie:

a) z daňového skladu:
   i) do iného daňového skladu;

…"

9 Táto kapitola obsahuje oddiel 2, nazvaný „Postup uplatňovaný pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane", ktorého článok 21 stanovuje:

„1. Preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa považuje za uskutočnenú v režime pozastavenia dane, len ak sa uskutoční na základe elektronického administratívneho dokumentu vystaveného v súlade s odsekmi 2 a 3.

2. Na účely odseku 1 tohto článku odosielateľ zasiela návrh elektronického administratívneho dokumentu príslušným orgánom členského štátu odoslania prostredníctvom počítačového systému uvedeného v článku 1 rozhodnutia č. 1152/2003/ES [Európskeho parlamentu a Rady zo 16. júna 2003 o informatizácii prepravy a kontroly výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani (Ú. v. EÚ L 162, 2003, s. 5; Mim. vyd. 09/001, s. 386)]…

3. Príslušné orgány členského štátu odoslania elektronicky overujú údaje v návrhu elektronického administratívneho dokumentu.

Ak tieto údaje nie sú správne, bezodkladne o tom informujú odosielateľa.

Ak sú tieto údaje správne, príslušné orgány členského štátu odoslania priradia dokumentu jedinečný administratívny referenčný kód, ktorý oznámia odosielateľovi.

…"

10 Kapitola V uvedenej smernice, nazvaná „Preprava a zdanenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani po jeho uvedení do daňového voľného obehu", obsahuje oddiel 2 s názvom „Držba v inom členskom štáte", ktorého článok 33 stanovuje:

„1. Bez toho, aby bol dotknutý článok 36 ods. 1, ak sa tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, drží na podnikateľské účely v inom členskom štáte, aby sa tam dodal alebo použil, je predmetom spotrebnej dane a daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v tomto inom členskom štáte.

Na účely tohto článku ‚držba na podnikateľské účely' je držba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani osobou inou než súkromnou osobou alebo súkromnou osobou na iné než jej vlastné použitie, ktorý sama prepravuje v súlade s článkom 32.

…

3. V závislosti od prípadov uvedených v odseku 1 je osobou povinnou platiť spotrebnú daň, ku ktorej vznikla daňová povinnosť, osoba, ktorá uskutočňuje dodanie alebo drží tovar určený na dodanie, alebo ktorej sa tovar dodá v inom členskom štáte.

4. Bez toho, aby bol dotknutý článok 38, v prípade, že sa tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, prepravuje v rámci [Únie] na podnikateľské účely, nepovažuje sa tento tovar za tovar držaný na takéto účely, pokým nedorazí do členského štátu určenia, za predpokladu, že sa prepravuje na základe formalít stanovených v článku 34.

…"

Právo Spojeného kráľovstva

11 § 13 Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 [nariadenie z roku 2010 o tovare podliehajúcom spotrebnej dani (držba, pohyb a čas vzniku daňovej povinnosti)], (ďalej len „nariadenie z roku 2010") v odsekoch 1 a 2 stanovuje:

„1. Ak sa tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu v inom členskom štáte, nachádza v držbe na podnikateľské účely v Spojenom kráľovstve, aby bol dodaný alebo použitý v Spojenom kráľovstve, daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase, kedy sa tento tovar prvýkrát nachádza v takejto držbe.

2. V závislosti od prípadov uvedených v odseku 1, osoba povinná zaplatiť daň je osoba:

a) ktorá uskutočňuje dodanie tovaru;

b) ktorá má v držbe tovar určený na dodanie; alebo

c) ktorej sa tovar dodáva."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Dňa 6. septembra 2013 príslušníci United Kingdom Border Agency (Správa hraníc Spojeného kráľovstva, ďalej len „UKBA") zastavili v prístave Dover (Spojené kráľovstvo) nákladné vozidlo, ktoré šoféroval WR, samostatne zárobkovo činná osoba. V nákladnom vozidle sa nachádzal tovar podliehajúci spotrebnej dani, a síce 26 paliet piva (ďalej len „predmetný tovar").

13 WR predložil príslušníkom UKBA nákladný list „Cargo Movement Requirement" vypracovaný na základe Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave podpísaného 19. mája 1956 v Ženeve, zmeneného protokolom z 5. júla 1978 (ďalej len „nákladný list CMR"). Uvádzalo sa v ňom, že na predmetný tovar sa vzťahuje elektronický administratívny dokument obsahujúci administratívny referenčný kód (ďalej len „ARC") uvedený v článku 21 smernice 2008/118. Tento list tiež spresňoval, že odosielateľom bol daňový sklad v Nemecku a príjemcom bol Seabrook Warehousing Ltd., daňový sklad v Spojenom kráľovstve.

14 Po konzultácii s Excise Movement and Control System – EMCS (informačný systém pohybu a kontroly tovarov podliehajúcich spotrebnej dani), príslušníci UKBA zistili, že ACR uvedený na nákladnom liste CMR už bol použitý pri inom dodaní piva pre ten istý daňový sklad nachádzajúci sa v Spojenom kráľovstve. Títo príslušníci sa preto domnievali, že predmetný tovar nebol prepravovaný v režime

pozastavenia dane, a teda daňová povinnosť na súvisiacu spotrebnú daň vznikla v čase, keď tento tovar dorazil do Spojeného kráľovstva. Za týchto podmienok príslušníci UKBA zabavili predmetný tovar, ako aj nákladné vozidlo, ktoré ho prepravovalo.

15 Následne daňová a colná správa jednak zaslala WR platobný výmer na spotrebnú daň vo výške 22 779 libier šterlingov (GBP) (približne 26 400 eur) na základe článku 13 ods. 1 a 2 nariadenia z roku 2010 (ďalej len „sporný platobný výmer") a jednak uložila WR pokutu vo výške 4 897,48 GBP (približne 5 700 eur) na základe ustanovení prílohy 41 Finance Act 2008 (zákon o financiách z roku 2008).

16 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa, oddelenie pre daňové spory, Spojené kráľovstvo] vyhovel odvolaniu, ktoré podal WR proti spornému platobnému výmeru a pokute. Tento súd rozhodol, že hoci WR vedel, že predmetný tovar podlieha spotrebnej dani, nebol spolupáchateľom pokusu o pašovanie tohto tovaru. Keďže nemal prístup do informačného systému pohybu a kontroly tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, nemal žiadnu možnosť preveriť, či už bol použitý ACR uvedený na nákladnom liste CMR. Okrem toho nič v dokumentácii, ktorú mal k dispozícii, v tejto súvislosti nevyvolávalo pochybnosti. Okrem toho WR nebol vlastníkom nákladného vozidla a nemal žiadne vlastné právo alebo záujem vo vzťahu k predmetnému tovaru, pričom jeho jediným cieľom bolo naložiť a dodať tento tovar v súlade s udelenými pokynmi za poplatok. Iba osoby, ktoré organizovali pokus o pašovanie, majú faktickú a právnu kontrolu nad predmetným tovarom v čase jeho zaistenia. Uvedený súd ďalej konštatoval, že WR informoval o tomto zaistení osobu, ktorá ho poverila prepravou predmetného tovaru, že nebola zistená totožnosť osôb, ktoré iniciovali pokus o pašovanie, a že daňová a colná správa sa nepokúsila určiť totožnosť týchto osôb ani totožnosť majiteľa nákladného vozidla.

17 Za týchto podmienok tento súd na základe judikatúry Court of Appeal (England & Wales) [Odvolací súd (Anglicko a Wales), Spojené kráľovstvo] rozhodol, že WR je „nevinným sprostredkovateľom", a preto nemožno tvrdiť, že mal predmetný tovar v „držbe", ani to, že „uskutočňoval dodanie tovaru" v zmysle článku 13 nariadenia z roku 2010. Uvedený súd uviedol, že robiť WR zodpovedným v situácii, keď nemal skutočnú alebo implicitnú vedomosť o skutočnom vlastníctve pašovaného tovaru, by viedlo k vážnym otázkam zlučiteľnosti s cieľmi uplatniteľných právnych predpisov. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory)] tak zrušil sporný platobný výmer, ako aj pokutu uloženú WR.

18 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo] zamietol odvolanie podané daňovou a colnou správou proti tomuto rozhodnutiu o zrušení. Tento súd v podstate rozhodol, že postavenie „nevinného sprostredkovateľa" má za následok, že akejkoľvek zodpovednosti budú zbavené osoby, ktoré nemajú skutočnú alebo implicitnú vedomosť o tom, že tovar, ktorý prevážajú, je tovarom, za ktorý mala byť zaplatená spotrebná daň, ale nestalo sa tak. Bolo by teda v rozpore tak so smernicou 2008/118, ako aj s vnútroštátnou právnou úpravou robiť „úplne nevinného sprostredkovateľa" zodpovedným za zaplatenie neodvedenej spotrebnej dane.

19 Vnútroštátny súd zamietol opravný prostriedok podaný daňovou a colnou správou proti rozsudku Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)], pokiaľ ide o pokutu uloženú WR, má však pochybnosti o dôvodnosti potvrdenia zrušenia sporného výmeru zo strany uvedeného súdu vzhľadom na smernicu 2008/118.

20 Za týchto okolností Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávny senát), Spojené kráľovstvo] rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je osoba…, 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… nevedela, že tovar, ktorý mala v držbe, bol tovarom podliehajúcim spotrebnej dani?"

O prejudiciálnych otázkach

21 Svojimi otázkami, na ktoré treba odpovedať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 33 ods. 3 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že osoba, ktorá prepravuje v mene inej osoby tovar podliehajúci spotrebnej dani do iného členského štátu a ktorá má tento tovar vo fyzickej držbe v čase vzniku daňovej povinnosti na súvisiacu spotrebnú daň, je povinná zaplatiť túto daň na základe tohto ustanovenia, aj keď nemá žiadne právo ani záujem vo vzťahu k uvedenému tovaru a nie je si vedomá toho, že tento tovar podlieha spotrebnej dani, resp. si toho vedomá je, ale nemá vedomosť o tom, že vznikla daňová povinnosť k spotrebnej dani z tohto tovaru.

22 Podľa článku 33 ods. 1 smernice 2008/118 ak sa tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, drží na podnikateľské účely – to znamená osobou inou než súkromnou osobou alebo súkromnou osobou na iné než jej vlastné použitie a ktorý sama prepravuje –, v inom členskom štáte, aby tam bol dodaný alebo použitý, daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v tomto inom členskom štáte. Podľa odseku 3 tohto článku je osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň „osoba, ktorá uskutočňuje dodanie alebo drží tovar určený na dodanie, alebo ktorej sa tovar dodá v inom členskom štáte".

23 Smernica 2008/118 nedefinuje pojem osoba, ktorá „drží" tovar podliehajúci spotrebnej dani v zmysle článku 33 ods. 3 tejto smernice, ani neodkazuje na právo členských štátov na účely definovania tohto pojmu. V súlade s ustálenou judikatúrou z požiadaviek jednotného uplatňovania práva Únie, ako aj zo zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje nijaký výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a pôsobnosť, si v zásade vyžaduje v celej Európskej únii autonómny a jednotný výklad, ktorý musí byť vypracovaný v súlade s jeho obvyklým významom v bežnom jazyku pri súčasnom zohľadnení súvislostí, v ktorých sa používa, ako aj pri zohľadnení účelu sledovaného právnou úpravou, v ktorej sa nachádza (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. júla 2020, Santen, C-673/18, EU:C:2020:531, bod 41, a zo 16. júla 2020, AFMB a i., C-610/18, EU:C:2020:565, bod 50 ako aj citovanú judikatúru).

24 Pojem osoba, ktorá „drží" tovar, sa však v bežnom jazyku vzťahuje na osobu, ktorá má tento tovar vo fyzickej držbe. V tejto súvislosti je otázka, či má dotknutá osoba právo alebo akýkoľvek záujem vo vzťahu k tovaru, ktorý má v držbe, irelevantná.

25 Okrem toho nič v znení článku 33 ods. 3 smernice 2008/118 nenaznačuje, že postavenie osoby povinnej platiť spotrebnú daň ako „osoby, ktorá drží tovar určený na dodanie", závisí od overenia podmienky, že táto osoba si je vedomá alebo si mala byť dostatočne vedomá vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani podľa tohto ustanovenia.

26 Tento doslovný výklad je podporený štruktúrou smernice 2008/118.

27 Podľa článku 7 ods. 1 a článku 7 ods. 2 písm. b) tejto smernice daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase „uvedenia tovaru do daňového voľného obehu" a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený. Pojem „uvedenie do daňového voľného obehu" je definovaný ako držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani,

z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila. V takomto prípade je osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň v súlade s článkom 8 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice „osoba, ktorá má [tento] tovar… v držbe, alebo akákoľvek iná osoba, ktorá sa na jeho držbe zúčastňuje".

28 Podobne ako článok 33 ods. 3 smernice 2008/118 pritom ani článok 8 ods. 1 písm. b) tejto smernice neobsahuje žiadnu výslovnú definíciu pojmu „držba", a nevyžaduje, aby dotknutá osoba mala právo alebo akýkoľvek záujem vo vzťahu k tovaru, ktorý má v držbe, ani aby si bola dostatočne vedomá alebo si mala byť vedomá vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani podľa tohto ustanovenia.

29 Naopak, v prípade odlišnom od prípadu uvedeného v článku 33 ods. 3 smernice 2008/118, teda v prípade nezrovnalosti, ku ktorej došlo počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane v zmysle článku 4 bodu 7 tejto smernice, článok 8 ods. 1 písm. a) bod ii) uvedenej smernice stanovuje, že osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň je akákoľvek iná osoba, ktorá sa účastnila neoprávneného odoslania tovaru a „ktorá si bola vedomá alebo si mala byť dostatočne vedomá neoprávnenosti tohto odoslania". Túto druhú podmienku, ktorá je porovnateľná s požiadavkou úmyselnosti, však normotvorca Únie neprevzal do článku 33 ods. 3, ani do článku 8 ods. 1 písm. b) tejto smernice (pozri analogicky rozsudok zo 17. októbra 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, bod 39).

30 Z toho vyplýva, že ak by normotvorca Únie chcel v smernici 2008/118 pri určovaní osoby povinnej zaplatiť spotrebnú daň zohľadniť požiadavku úmyselnosti, prijal by v nej výslovné ustanovenie v tomto zmysle.

31 Okrem toho výklad obmedzujúci postavenie osoby povinnej zaplatiť spotrebnú daň z titulu osoby, ktorá „drží tovar určený na dodanie" v zmysle článku 33 ods. 3 smernice 2008/118 len na osoby, ktoré sú si vedomé alebo si mali byť vedomé vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani, nie je v súlade s cieľmi sledovanými smernicou 2008/118, medzi ktoré patrí boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2017, Komisia/Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 59).

32 Táto smernica totiž zavádza, ako stanovuje jej článok 1 ods. 1, všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe výrobkov, ktoré sú v nej vymenované, a to najmä preto, aby,ako vyplýva z jej odôvodnení 2 a 8, bol vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani rovnaký vo všetkých členských štátoch a aby sa daňový dlh, ktorý s ňou súvisí, skutočne vymáhal (pozri analogicky rozsudok z 5. apríla 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, body 39 a 41).

33 V tejto súvislosti, ako uviedol generálny advokát v bode 29 svojich návrhov, normotvorca Únie chcel v článku 33 ods. 3 smernice 2008/118 široko formulovať kategóriu osôb povinných zaplatiť spotrebnú daň v prípade prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý už bol „uvedený do daňového voľného obehu" v jednom členskom štáte a ktorý je na podnikateľské účely držaný v inom členskom štáte na účely jeho dodania alebo použitia, a to tak, aby sa v čo najväčšom rozsahu zabezpečilo zaplatenie tejto dane.

34 Stanovenie ďalšej podmienky, že „osoba, ktorá drží tovar určený na dodanie" v zmysle článku 33 ods. 3 smernice 2008/118, si je vedomá alebo si mala byť dostatočne vedomá vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani podľa tohto ustanovenia, by však v praxi sťažila vymáhanie tejto dane od osoby, s ktorou sú príslušné vnútroštátne orgány v priamom kontakte a ktorá je vo viacerých situáciách jedinou osobou, od ktorej tieto orgány môžu v praxi požadovať zaplatenie uvedenej dane.

35 Tento výklad článku 33 ods. 3 smernice 2008/118 nemá vplyv na možnosť, ktorá môže byť prípadne stanovená vo vnútroštátnom práve, osoby, ktorá v zmysle tohto ustanovenia zaplatila spotrebnú daň, v súvislosti s ktorou vznikla daňová povinnosť, uplatniť regresný nárok voči inej osobe povinnej túto daň zaplatiť (pozri, analogicky, rozsudok zo 17. októbra 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, bod 44).

36 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 33 ods. 3 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že osoba, ktorá prepravuje v mene inej osoby tovar podliehajúci spotrebnej dani do iného členského štátu a ktorá má tento tovar vo fyzickej držbe v čase vzniku daňovej povinnosti na súvisiacu spotrebnú daň, je povinná zaplatiť túto daň na základe tohto ustanovenia, aj keď nemá žiadne právo ani záujem vo vzťahu k uvedenému tovaru a nie je si vedomá toho, že tento tovar podlieha spotrebnej dani, resp. si toho vedomá je, ale nemá vedomosť o tom, že vznikla daňová povinnosť k spotrebnej dani z tohto tovaru.

O trovách

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

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

Článok 33 ods. 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 osoba, ktorá prepravuje v mene inej osoby tovar podliehajúci spotrebnej dani do iného členského štátu a ktorá má tento tovar vo fyzickej držbe v čase vzniku daňovej povinnosti na súvisiacu spotrebnú daň, je povinná zaplatiť túto daň na základe tohto ustanovenia, aj keď nemá žiadne právo ani záujem vo vzťahu k uvedenému tovaru a nie je si vedomá toho, že tento tovar podlieha spotrebnej dani, resp. si toho vedomá je, ale nemá vedomosť o tom, že vznikla daňová povinnosť k spotrebnej dani z tohto tovaru.

Podpisy