Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PRIITA PIKAMÄEA
přednesené dne 8. října 2020 [1]

Věc C-95/19

Agenzia delle Dogane
proti
Silcompa SpA

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie)]

„Řízení o předběžné otázce – Spotřební daně – Směrnice 92/12/EHS – Články 6 a 20 – Propuštění výrobků pro domácí spotřebu – Padělání správního průvodního dokladu – Porušení předpisů nebo nesrovnalost při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – Neoprávněné propuštění výrobků z režimu s podmíněným osvobozením od daně – Určení členského státu, kde vznikla daňová povinnost ke spotřební dani – Směrnice 76/308/EHS – Články 6, 8 a čl. 12 odst. 1 až 3 – Vzájemná pomoc – Spotřební daň postupně vybraná z týchž plnění ve dvou členských státech – Zdvojení pohledávky vyplývající ze spotřební daně – Pravomoc přezkumu příslušející soudům členského státu, v němž má sídlo dožádaný orgán – Případné odmítnutí žádosti o pomoc“

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla předložena v rámci sporu mezi Agenzia delle Dogane (celní úřad, Itálie) (dále jen „celní úřad“) a společností Silcompa SpA, která je výrobcem lihu usazeným v Itálii, ve věci žádosti o vymáhání pohledávky na spotřební dani, která byla v souvislosti s uvedenou společností podána v rámci postupu vzájemné pomoci stanoveného v čl. 7 odst. 1 směrnice 76/308/EHS [2].

2. Podstatou předběžné otázky položené Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie) je, zda lze v rámci řízení zahájeného obchodní společností proti opatřením k vymáhání pohledávek vyplývajících ze spotřební daně vydaným v členském státě (v projednávané věci Itálii) na žádost jiného členského státu (v projednávané věci Řecka) přezkoumat podmínku týkající se místa, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani.

3. Tato otázka vyvstává v kontextu, kdy podle předkládajícího soudu jak italské, tak řecké příslušné orgány požadují zaplacení pohledávky vyplývající ze spotřební daně uložené z týchž zdanitelných plnění.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice Rady ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. 1976, L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01 s. 44), ve znění směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 (Úř. věst. 2001, L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12 s. 27) (dále jen „směrnice 76/308“). Směrnice 76/308 a akty, kterými byla pozměněna, byly kodifikovány směrnicí Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. 2008, L 150, s. 28). Směrnice 2008/55 byla s účinností od 1. ledna 2012 zrušena směrnicí Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (Úř. věst 2010, L 84, s. 1). Nicméně vzhledem k datu žádosti o pomoc dotčené ve sporu v původním řízení je tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce posuzována s ohledem na ustanovení směrnice 76/308.

4. Vzhledem k předmětu sporu se v této věci střetávají režim spotřební daně Evropské unie a vzájemná pomoc při vymáhání některých daní. Soudní dvůr se tak má vyslovit ke vztahu mezi ustanoveními směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani [3] na straně jedné a ustanoveními směrnice 76/308, která jsou v projednávané věci použitelná z důvodu časové působnosti, na straně druhé. Ačkoli se projednávaná věc týká směrnic, které již byly mezitím zrušeny, je otázka položená předkládajícím soudem v předkládacím rozhodnutí nadále relevantní, protože směrnice 2008/118 a 2010/24 jsou založeny v podstatě na stejných zásadách jako starší směrnice zmíněné výše.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice 92/12

5. Směrnice 92/12 se vztahuje mimo jiné na alkohol a alkoholické nápoje, jak je uvedeno v jejím článku 3 odst. 1.

6. Článek 4 směrnice 92/12 stanoví:

„Pro účely této směrnice se:

a) ‚*oprávněným skladovatelem*' rozumí fyzická nebo právnická osoba oprávněná příslušnými orgány členského státu vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat a odesílat výrobky podléhající spotřební dani v rámci výkonu svého povolání, přičemž výrobky jsou podmíněně osvobozeny od spotřební daně podle režimu uskladnění ve skladu s daňovým dozorem;

b) ‚*skladem s daňovým dozorem*' rozumí místo, kde zboží podléhající spotřební dani vyrábí, zpracuje, skladuje, přijímá nebo odesílá oprávněný skladovatel v režimu s podmíněným osvobozením od daně při výkonu svého povolání za podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, kde se sklad s daňovým dozorem nachází;

c) ‚*režimem s podmíněným osvobozením od daně*' rozumí daňový režim používaný při výrobě, zpracování, skladování a přepravě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně;

[…]"

7. Článek 6 směrnice 92/12 stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně;

3 – Směrnice Rady ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 179), ve znění směrnice Rady 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. 1992, L 390, s. 124; Zvl. vyd. 09/01 s. 235) (dále jen „směrnice 92/12"). Směrnice 92/12 byla s účinností od 1. dubna 2010 zrušena směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12). Nicméně vzhledem k datu, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, je projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce posuzována s ohledem na ustanovení směrnice 92/12.

b) každá výroba, včetně neoprávněné, těchto výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením od daně;

c) každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně.

2. Použijí se ty podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně, které platí ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, ve kterém došlo k propuštění pro domácí spotřebu nebo ke zjištění manka […]“

8. Článek 15 odst. 1 první pododstavec směrnice 92/12 v zásadě stanoví, že „přeprava výrobků podléhající spotřební dani [se uskutečňuje] v režimu s podmíněným osvobozením od daně mezi sklady s daňovým dozorem“.

9. Podle článku 15 odst. 3 a 4 této směrnice:

„3. Rizika spojená s přepravou uvnitř Společenství jsou kryta jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem v souladu s článkem 13, případně jistotou poskytnutou společně a nerozdílně odesílatelem a přepravcem. […]

[…]

4. Aniž je dotčen článek 20, zaniká odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele, popřípadě přepravce, pouze prokázáním převzetí dodávky výrobků příjemcem, zejména za pomoci průvodního dokladu podle článku 18 za podmínek stanovených článkem 19.“

10. Článek 18 odst. 1 směrnice 92/12 stanoví:

„Aniž je dotčeno možné použití počítačem řízených postupů, je přeprava všech výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, včetně pohybu námořní nebo leteckou přepravou přímo mezi přístavy nebo letišti nacházejícími se ve Společenství, doprovázena dokladem vystaveným odesílatelem. Tento doklad může být úřední nebo obchodní povahy. Podoba a obsah tohoto dokladu a postup, který se použije v případech, kdy je jeho použití zjevně nevhodné, bude stanoven postupem podle článku 24.“

11. Podle článku 20 uvedené směrnice platí:

„1. Pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti, dluží spotřební daň v tom členském státě, ve kterém k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, fyzická či právnická osoba, která zaručila zaplacení spotřební daně podle čl. 15 odst. 3, aniž je dotčeno zahájení trestního stíhání.

Vybírá-li spotřební daň jiný členský stát než členský stát určení, uvědomí o tom členský stát vybírající daň příslušné orgány odesílající země.

2. Jestliže je v průběhu přepravy zjištěno porušení předpisů nebo nesrovnalost, aniž by bylo možné určit, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v tom členském státě, kde bylo zjištěno.

3. Aniž je dotčen čl. 6 odst. 2, nedorazí-li výrobky podléhající spotřební dani na místo určení a není-li možné stanovit, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v odesílajícím členském státě, a ten také vybere spotřební daň podle sazby platné v den, kdy byly výrobky odeslány, pokud není ve lhůtě čtyř měsíců ode dne odeslání těchto výrobků způsobem uspokojujícím příslušné orgány prokázán soulad této operace s předpisy nebo místo, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo. Členské státy přijmou opatření nezbytná k vyšetření porušení předpisů a nesrovnalostí a k uložení účinných sankcí.

4. Pokud je před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjištěn členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, vybere tento členský stát spotřební daň podle sazby platné v den, kdy bylo zboží odesláno. V tomto případě, jakmile je prokázáno vybrání daně, se vrátí spotřební daň původně zaplacená.“

2. Směrnice 76/308

12. Cílem směrnice 76/308 je odstranění překážek při vytváření a fungování společného trhu, jež vyplývají z toho, že je působnost vnitrostátních předpisů týkajících se vymáhání mimo jiné spotřební daně omezena na území daného státu.

13. Podle čl. 5 odst. 1 této směrnice doručí dožádaný orgán na žádost dožadujícího orgánu veškeré akty a rozhodnutí včetně soudních vztahující se k pohledávce nebo k jejímu vymáhání, vydané v členském státě, ve kterém má sídlo dožadující orgán, osobě, které jsou tyto akty a rozhodnutí určeny, a to v souladu s právními předpisy platnými v členském státě, ve kterém má sídlo dožádaný orgán.

14. Článek 6 směrnice 76/308 stanoví:

„1. Na žádost dožadujícího orgánu vymáhá dožádaný orgán v souladu s právními a správními předpisy týkajícími se vymáhání obdobných pohledávek vzniklých v členském státě, ve kterém má dožádaný orgán sídlo, pohledávky, pro které byl vydán doklad o vymahatelnosti.

2. Za tímto účelem je s každou pohledávkou, která je předmětem žádosti o vymáhání, zacházeno jako s pohledávkou členského státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, s výhradou článku 12.“

15. Článek 7 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. K žádosti o vymáhání pohledávky, kterou dožadující orgán zašle dožádanému orgánu, musí být přiloženo úřední vyhotovení nebo ověřená kopie dokladu o její vymahatelnosti vydaného v členském státě, ve kterém má sídlo dožadující orgán, a případně prvopis nebo ověřený opis jiných dokladů nezbytných k vymáhání pohledávky.

2. Dožadující orgán může požádat o vymáhání pohledávky, pouze pokud:

a) pohledávka nebo doklad o její vymahatelnosti nebyly v členském státě, ve kterém má sídlo, napadeny s výjimkou případů, kde se použije čl. 12 odst. 2 druhý pododstavec;

b) v členském státě, ve kterém má sídlo, využil vhodné vymáhací postupy, které lze uskutečnit na základě dokladu uvedeného v odstavci 1, a přijatá opatření nevedla k úplnému uhrazení pohledávky.“

16. Článek 8 uvedené směrnice zní:

„1. Doklad o vymahatelnosti pohledávky se přímo uzná a bez dalšího považuje za doklad o vymahatelnosti pohledávky členského státu, ve kterém má dožádaný orgán sídlo.

2. Odchylně od prvního odstavce může být doklad o vymahatelnosti pohledávky případně v souladu s předpisy platnými v členském státě, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, potvrzen, uznán, doplněn nebo nahrazen dokladem o vymahatelnosti platným na území tohoto členského státu.

Členské státy usilují o splnění formálních náležitostí týkajících [se] tohoto potvrzení, uznání, doplnění nebo nahrazení do tří měsíců ode dne obdržení žádosti o vymáhání, s výjimkou případů, kde se použije třetí pododstavec. Nesmějí být odmítnuty, je-li doklad o vymahatelnosti řádně vyhotoven. Dožádaný orgán uvědomí dožadující orgán o důvodech případného překročení lhůty tří měsíců.

Pokud splnění některé formální náležitosti vyústí v napadení pohledávky nebo dokladu o její vymahatelnosti vydaného dožadujícím orgánem, použije se článek 12 [téže směrnice].“

17. Článek 12 odst. 1 až 3 směrnice 76/308 stanoví:

„1. Napadne-li dotyčná osoba v řízení o vymáhání pohledávky pohledávku nebo doklad o vymahatelnosti vydaný v členském státě, ve kterém má sídlo dožadující orgán, podá žalobu k příslušnému orgánu členského státu, ve kterém má sídlo dožadující orgán, v souladu s právními předpisy platnými v tomto státě. Tento úkon oznámí dožadující orgán dožádanému orgánu. Dožádanému orgánu jej může oznámit rovněž dotyčná osoba.

2. Jakmile dožádaný orgán obdrží oznámení podle odstavce 1 od dožadujícího orgánu nebo od dotyčné osoby, přeruší řízení o vymáhání pohledávky až do rozhodnutí příslušného orgánu v této věci, pokud dožadující orgán nevyžaduje v souladu s druhým pododstavcem jinak. […]

Odchylně od prvního pododstavce odstavce 2 může dožadující orgán v souladu s právními a správními předpisy platnými v členském státě, ve kterém má sídlo, požádat dožádaný orgán, aby vymáhal napadenou pohledávku, pokud to dovolují právní a správní předpisy platné v členském státě, ve kterém má dožádaný orgán sídlo. Jestliže výsledek sporu poté vyzní ve prospěch dlužníka, je dožadující orgán povinen nahradit všechny vymožené částky a všechny případné náhrady, jež je nutno zaplatit podle právních předpisů platných v členském státě, ve kterém má dožádaný orgán sídlo.

3. Jsou-li napadena opatření k vymáhání pohledávky přijatá v členském státě, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, bude žaloba podána k příslušnému orgánu tohoto členského státu v souladu s jeho právními předpisy.“

B. Italské právo

18. Vzájemná pomoc při vymáhání spotřebních daní se v Itálii řídí zejména decreto legislativo n. 69, recante „Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all’assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all’IVA ed a talune accise“ (legislativní nařízení č. 69, o „provedení směrnice [2001/44] o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování [Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu (EZOZF)], zemědělských dávek a cel, [daně z přidané hodnoty (DPH)] a některých spotřebních daní), ze dne 9. dubna 2003 [4] (dále jen „legislativní nařízení č. 69/2003“).

4 – GURI č. 87 ze dne 14. dubna 2003.

19. Článek 5 legislativního nařízení č. 69/2003, nadepsaný „Pomoc při vymáhání pohledávek“, stanoví:

„1. Ministerstvo hospodářství a financí na žádost dožadujícího orgánu zahájí na základě přijatých dokladů o vymahatelnosti vymáhání pohledávek uvedených v článku 1, které vznikly v členském státě, ve kterém má dožadující orgán sídlo, v souladu s platnými právními předpisy o vymáhání obdobných pohledávek vzniklých v tuzemsku; tyto doklady o vymahatelnosti, které jsou přímo a bezprostředně vykonatelné, jsou rovnocenné listinám uvedeným v nařízení prezidenta republiky č. 602 ze dne 29. září 1973.

2. Dožadující orgán může požádat o vymáhání pohledávky, pouze pokud:

a) pohledávka nebo doklad o její vymahatelnosti nebyly v členském státě, ve kterém má sídlo, napadeny, s výjimkou výslovného projevu vůle zahájit vymáhání i v případě napadení;

b) v členském státě, ve kterém má sídlo, využil vhodné postupy pro vymáhání a přijatá opatření nevedla k úplnému uhrazení pohledávky.

3. Žádost musí obsahovat:

a) jméno, název společnosti nebo obchodní firmu, adresu nebo sídlo a všechny další údaje potřebné k identifikaci fyzických osob, právnických osob nebo třetích osob, které jsou dlužníky a drží majetkové hodnoty;

b) jméno, adresu a jiné informace potřebné k identifikaci dožadujícího orgánu;

c) doklad o vymahatelnosti, na jehož základě je požadováno vymáhání, vydaný v členském státě, ve kterém má dožadující orgán sídlo;

d) povahu a výši pohledávky, včetně jistiny, úroků, případného penále, pokut a nákladů, uvedené v měnách členských států, ve kterých mají sídlo dožadující a dožádaný orgán;

e) datum, kdy dožadující nebo dožádaný orgán doručil doklad o vymáhání příjemci;

f) uvedení lhůty, ve které je vymáhání možné podle platných právních předpisů dožadujícího členského státu, a okamžiku, kdy tato lhůta začíná běžet;

g) prohlášení, že pohledávka a doklad o vymáhání nebyly v dožadujícím státě napadeny, anebo v případě, že napadeny byly, uvedení výslovného projevu vůle pohledávku vymáhat i v takovém případě. Žádost musí v každém případě obsahovat prohlášení o tom, že v dožadujícím členském státě bylo zahájeno řízení o vymáhání a že nevedlo k úplnému zaplacení pohledávky;

h) jiné užitečné informace.

4. Dožadující orgán poskytne dožádanému orgánu veškeré užitečné informace vztahující se k záležitosti, v níž byla podána žádost o vymáhání pohledávky, jakmile se o nich dozví.

5. K žádosti o vymáhání pohledávky musí být přiložen originál nebo ověřená kopie dokladu o vymáhání vydaného v jiném členském státě a další doklady považované za nezbytné pro účely vymáhání pohledávky. Žádost, doklad o vymáhání a případné další doklady musí být opatřeny překladem do italského jazyka.

6. Po konzultaci s dožadujícím orgánem může být dlužníkovi přiznán odklad nebo stanoveny splátky k úhradě splatných částek, a to v mezích a za podmínek stanovených platnými vnitrostátními předpisy. Úroky z prodlení se uplatňují v souladu s platnými vnitrostátními právními předpisy a začínají přirůstat ode dne, kdy byl doručen doklad o vymahatelnosti za účelem vymáhání. Případné částky vybrané jako úroky na základě uděleného odkladu nebo stanovených splátek nebo z důvodu pozdní platby se poukazují dožadujícímu orgánu.

7. Ministerstvo hospodářství a financí vymáhá od dlužníka pohledávky a náleží mu [náhrada] veškerých nákladů řízení o vymáhání použitelná na obdobné pohledávky ve vnitrostátním právním řádu.

8. Na vymáhání pohledávek uvedených v tomto nařízení se obdobně použijí ustanovení nařízení prezidenta republiky č. 602 ze dne 29. září 1973, ve znění pozdějších předpisů, a legislativního nařízení č. 46 ze dne 26. února 1999, ve znění pozdějších předpisů.

9. Pokud je vymáhání pohledávek zvlášť obtížné, je spojeno s velmi vysokými náklady nebo se týká boje proti organizovanému zločinu, mohou se dožadující a dožádaný orgán v jednotlivých případech dohodnout na zvláštním způsobu náhrady nákladů.

10. Ministerstvo hospodářství a financí uvědomí dožadující orgán o opatřeních, které přijalo na základě žádosti o vymáhání pohledávek.“

20. Článek 6 legislativního nařízení č. 69/2003, nadepsaný „Napadení pohledávky“, stanoví:

„1. Dotyčná osoba, která má v úmyslu napadnout pohledávku nebo doklad o vymahatelnosti vydaný v dožadujícím členském státě, zahájí řízení u příslušného orgánu tohoto státu v souladu s právními předpisy platnými v tomto státě; v takovém případě Ministerstvo hospodářství a financí po obdržení oznámení o žalobě od dožadujícího orgánu nebo dotyčné osoby přeruší řízení o vymáhání, nepožaduje-li dožadující orgán jinak, dokud nebude vydáno rozhodnutí výše uvedeného orgánu. Pokud bylo řízení o vymáhání napadené pohledávky na žádost dožadujícího orgánu přesto zahájeno a výsledek sporu poté vyzní ve prospěch dlužníka, je dožadující orgán povinen vrátit vymoženou částku a všechny další splatné částky podle italských právních předpisů. Pokud soud rozhodne spor ve prospěch dožadujícího orgánu a povolí vymáhání pohledávky v tomtéž státě, bude vymáhací řízení pokračovat na základě tohoto rozhodnutí.

2. Dotyčná osoba, která má v úmyslu napadnout akty vydané v řízení o vymáhání, zahájí řízení u orgánu příslušného podle ustanovení vnitrostátního právního řádu.

3. Členský stát, ve kterém má sídlo dožadující orgán, nese vůči členskému státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, odpovědnost za veškeré náklady a ztráty vzniklé v důsledku opatření, která byla prohlášena za neopodstatněná s ohledem na existenci pohledávky nebo platnost dokladu vydaného dožadujícím orgánem.“

II. Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžná otázka

21. V letech 1995 a 1996 prodávala společnost Silcompa líh v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně ve smyslu čl. 4 písm. c) směrnice 92/12, který byl určen pro Řecko. Ze spisu předloženého předkládajícímu soudu, došlého do kanceláře Soudního dvora (dále jen „vnitrostátní spis“), vyplývá, že tento prodej byl uskutečňován prostřednictvím zprostředkovatele – fyzické osoby – ve prospěch různých řeckých společností.

22. V lednu 2000 bylo na základě kontroly provedené ze strany Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (technický útvar finančního úřadu Reggio Emilia, Itálie) zjištěno, že řeckým celním úřadům nedošly správní průvodní doklady (dále jen „průvodní doklady“) k zásilkám alkoholu odeslaným společností Silcompa za účelem řádného schválení [celního režimu] a že razítka celního úřadu v Korintu připojená na průvodních dokladech nalezených u společnosti Silcompa jsou padělaná. Celní správa proto vydala v lednu 2000 tři platební výměry [5] k zaplacení neuhrazených spotřebních daní v celkové výši 6 296 495,47 eura. Společnost Silcompa podala proti těmto platebním výměrům žalobu k Tribunale di Bologna (soud v Boloni, Itálie), proti jehož rozsudkům [6] znějícím ve prospěch společnosti Silcompa podala Celní správa odvolání ke Corte d’Appello di Bologna (odvolací soud v Boloni, Itálie).

23. Z vnitrostátního spisu vyplývá, že v dubnu 2001 zaslal řecký celní úřad společnosti Silcompa žádost o informace za účelem objasnění obchodů mezi společností Silcompa, zprostředkovatelem a řeckými společnostmi. Společnost Silcompa na tuto výzvu odpověděla a poté již od řeckých orgánů neobdržela žádné další sdělení.

24. V únoru 2004 sdělil řecký celní úřad Celní správě, že zásilky od společnosti Silcompa určené jedné z řeckých společností jsou považovány za neoprávněné. Dne 27. března 2004 proto technický útvar finančního úřadu Reggio Emilia vydal daňový výměr č. 6/2004 [7], který se týkal jak italských daňových pohledávek vyplývajících z platebních výměrů vydaných v lednu 2000, zmíněných v bodě 22 tohoto stanoviska, tak dodatečného daňového výměru na částku 473 410,66 eura splatnou na základě uvedeného sdělení řeckého úřadu. Společnost Silcompa napadla daňový výměr č. 6/2004 u Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (okresní daňový soud pro Reggio Émilia, Italie). Toto řízení skončilo uzavřením dohody o narovnání mezi Celní správou a společností Silcompa v září 2017, podle které byla posledně uvedená společnost povinna uhradit částku v celkové výši 1 554 181,23 eura z titulu pohledávky vymáhané italskými orgány (dále jen „dohoda o narovnání“) [8].

25. V lednu 2005 vydal celní úřad v Aténách ve vztahu k týmž dodáním uvnitř Společenství „oznámení o dluhu na spotřební dani“ týkající se protiprávního propuštění lihu zaslaného společností Silcompa společnostem typu „poštovní schránky“ pro spotřebu na území Řecka. Toto zjištění se zakládalo, jak uvedli účastníci řízení před předkládajícím soudem [9], na předcházejícím trestním vyšetřování, na jehož základě byl vydán rozsudek řeckého soudu prvního stupně [10], kterým bylo potvrzeno skutečné dodání dotčených výrobků řeckým hospodářským subjektům a podvodné propuštění zboží ke spotřebě.

26. Dne 31. ledna 2005 zaslala řecká finanční správa Italské republice žádost o pomoc podle článku 7 směrnice 76/308 za účelem vymáhání pohledávek její státní pokladny ve výši 10 280 291,66 eura (dále jen „pohledávky vymáhané řeckými orgány“).

27. Dne 13. září 2005 doručila Celní správa společnosti Silcompa na základě článku 5 legislativního nařízení č. 69/2003 [11] dva platební výměry s výzvou k dobrovolnému uhrazení částek požadovaných [12] z titulu pohledávek vymáhaných řeckými orgány. Společnost Silcompa napadla tyto dva platební výměry žalobou ke Commissione tributaria Provinciale di Roma (okresní daňový soud v Římě, Itálie),

5 – Platební výměr č. 5/2000, č. 15/2000 a č. 18/2000.

6 – Rozsudky ze dne 12. dubna a 8. září 2010.

7 – Body 8 až 10 vyjádření italské vlády.

8 – Společnost Silcompa podala návrh na rozhodnutí sporu ve zkráceném řízení podle článku 5a decreto legge n. 193/2016 (legislativní nařízení č. 193/2016). Italská vláda v odpovědi na otázky položené Soudním dvorem uvádí, že společnost Silcompa uhradila částku stanovenou v dohodě o narovnání v plné výši.

9 – Viz znění kasačního opravného prostředku podaného Celní správou, který je založen ve spise předloženém předkládajícímu soudu, který došel kanceláři Soudního dvora, s. 8.

10 – Podle uvedeného kasačního opravného prostředku šlo o rozsudek soudu prvního stupně v Athénách č. 98424/2001.

11 – Platební výměr RP 05/14 na částku 10 280 291,66 eura a platební výměr RP 05/12 na částku 64 218,25 eura, oba ze dne 1. září 2005. Data vydání těchto platebních výměrů jsou uvedena ve spise předloženém Soudnímu dvoru.

12 – Podle italské vlády byly v těchto platebních výměrech uvedeny částky vyměřené celním úřadem v Pireu a celním úřadem v Athénách.

který žalobu odmítl jako nepřípustnou [13]. Společnost Silcompa se proti tomuto rozhodnutí odvolala ke Commissione tributaria regionale di Roma (krajský daňový soud v Římě, Itálie), který žalobě rozsudkem ze dne 22. dubna 2010 [14] vyhověl z důvodu nedoručení nezbytných přípravných aktů ze strany řeckých orgánů a nedostatečného odůvodnění uvedených platebních výměrů.

28. Celní správa proto podala kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, v němž uvedla tři důvody kasačního opravného prostředku, z nichž jsou pro účely této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle předkládajícího soudu relevantní pouze druhý [15] a třetí [16].

29. Naproti tomu společnost Silcompa ve své odpovědi uplatňuje neplatnost platebních výměrů na spotřební daň z důvodu, že jsou založeny na skutečnostech, které jí již vytkla Celní správa, a jde tedy o zdvojenou daňovou pohledávku.

30. V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že v projednávané věci italská i řecká finanční správa tvrdí, na základě odlišných a samostatných zjištění, že místem, kde došlo k porušení předpisů, je jejich stát. Pohledávky vymáhané řeckými orgány jsou zřejmě založeny na rozsudku vydaném v trestním řízení, kdežto pohledávky vymáhané italskými orgány vycházejí ze zjištěných padělaných průvodních dokladů. Výměry na spotřební daň jsou však podle uvedené společnosti „alternativní“, jelikož místo, kde došlo k porušení předpisů, může být jen jedno, jak vyplývá z článku 20 směrnice 92/12, a tudíž i daňová povinnost může být jen jedna.

31. V této souvislosti společnosti Silcompa hrozí, že bude muset zaplatit stejné částky dvakrát, z titulu spotřební daně a z titulu sankcí, což by pro ni vzhledem k vysokým částkám znamenalo podstatnou finanční zátěž, jakož i dvojnásobné náklady soudního řízení.

32. Předkládající soud uvádí, že ačkoli podle čl. 20 odst. 4 směrnice 92/12 může být za určitých podmínek spotřební daň původně zaplacená (v jiném členském státě) vrácena, pokud bylo následně zjištěno místo porušení předpisů, toto ustanovení zároveň stanoví, že toto zjištění musí být uskutečněno „před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu“, přičemž tato lhůta v projednávané věci již dávno uplynula.

33. Předkládající soud tedy pokládá otázku, zda i v rámci řízení týkajícího se opatření k vymáhání pohledávky, stanoveného v čl. 12 odst. 3 směrnice 76/308, na základě žádosti o pomoc předložené podle čl. 6 odst. 1 této směrnice může být předmětem přezkumu splnění podmínek stanovených v článku 20 směrnice 92/12, zejména místa, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, přinejmenším v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, kdy stejný nárok vymáhají jak úřady členského státu, kde má sídlo dožadující orgán (dále jen „dožadující členský stát“), tak úřady členského státu, kde má sídlo dožádaný orgán (dále jen „dožádaný členský stát“), přičemž řízení o těchto nárocích jsou vedena v posledně uvedeném státě.

13 – Rozsudek č. 501/41/07 ze dne 3. prosince 2007.

14 – Rozsudek č. 45/37/10.

15 – Ve věci v původním řízení Celní správa v rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku vytýká krajskému daňovému soudu v Římě porušení článku 12 směrnice 76/308 a článku 6 legislativního nařízení č. 69/2003. V tomto ohledu Celní správa v podstatě tvrdí, že v oblasti vzájemné pomoci mezi členskými státy musí být námitky týkající se pohledávky a dokladu o vymáhání – zejména tvrzené nedoručení přípravných aktů ze strany řeckého orgánu – vzneseny u vnitrostátního orgánu, který pohledávku uplatňuje, tedy u příslušného řeckého orgánu.

16 – V rámci třetího důvodu kasačního opravného prostředku uplatňuje Celní správa porušení článku 3 zákona č. 212/2000 z roku 2000 (zákon č. 212/2000) spočívající v tom, že krajský daňový soud v Římě považoval odůvodnění platebních výměrů za nedostatečné, neboť v nich nebyla zohledněna existence souběžných řízení zahájených v Itálii za účelem vymáhání spotřební daně z týchž plnění. V tomto ohledu se předkládající soud ptá, zda lze v řízení o námitce proti řízení o vymáhání zahájenému v rámci postupu vzájemné pomoci mezi členskými státy v oblasti vymáhání spotřebních daní přezkoumat otázku případného „zdvojení daňové pohledávky“ v důsledku skutečnosti, že pro stejné skutkové okolnosti byla souběžně zahájena řízení o vymáhání jak dožadujícím členským státem, tak dožádaným členským státem.

34. Podle předkládajícího soudu by se tento přezkum zřejmě netýkal pohledávky nebo cizího dokladu o vymahatelnosti, které byly napadeny nebo zpochybněny, jak je uvedeno v čl. 12 odst. 1 směrnice 76/308, ale podmínek a právního základu žádostí o pomoc, a tedy všech opatření k vymáhání pohledávky. Konkrétně věc v původním řízení se podle zmíněného soudu týká pouze otázky, zda je pro účely vymáhání pohledávky v režimu vzájemné pomoci relevantní posouzení ze strany dožádaného členského státu týkající se jeho práva na pohledávku jako takovou a zda může být toto kritérium posouzeno v řízení před soudy.

35. Za těchto podmínek se Corte suprema di Cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být ustanovení čl. 12 odst. 3 směrnice [76/308], ve spojení s článkem 20 směrnice [92/12], vykládáno v tom smyslu, že v řízení proti opatřením k vymáhání pohledávky může být předmětem přezkumu – a případně do jaké míry – podmínka místa, kde skutečně došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů (propuštění zboží pro domácí spotřebu), pokud, stejně jako je tomu v projednávané věci, byl tentýž nárok, který je založen na stejných vývozních operacích, nezávisle uplatněn vůči osobě povinné k dani ze strany dožadujícího členského státu i dožádaného státu a u dožádaného státu současně probíhá jak řízení o vnitrostátním nároku, tak řízení o vymáhání pohledávky pro jiný stát, přičemž toto zjištění by zakládalo odmítnutí žádosti o pomoc, a tedy i veškerých opatření k vymáhání pohledávky?“

III. Řízení před Soudním dvorem

36. Písemná vyjádření předložily italská, španělská a švédská vláda, jakož i Evropská komise.

37. Dne 22. října 2019 zaslal Soudní dvůr předkládajícímu soudu žádost o informace týkající se skutkového a právního rámce sporu v původním řízení.

38. Předkládající soud vyhověl odpovědí ze dne 18. prosince 2019, která došla Soudnímu dvoru dne 31. prosince 2019.

39. Z důvodu mimořádné situace související s onemocněním Covid-19 bylo ústní jednání nařízené na 26. března 2020 zrušeno a rozhodnutím ze dne 1. dubna 2020 bylo nahrazeno výzvou zaslanou zúčastněným stranám, aby písemně odpověděly na položené otázky. Italská, španělská a švédská vláda, jakož i Komise, odpověděly na tyto otázky ve lhůtě určené Soudním dvorem.

IV. Analýza

A. Rozsah předběžné otázky

40. Nejprve je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora přísluší Soudnímu dvoru, aby v rámci spolupráce s vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU poskytl předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen, a že z tohoto hlediska přísluší Soudnímu dvoru případně přeformulovat otázku, která je mu položena [17].

41. V projednávané věci jsou před italskými soudy vedena dvě řízení o vymáhání dvou daňových pohledávek týkajících se týchž plnění podléhajících spotřební dani, jejichž úhradu požadují zároveň italské a řecké správní orgány. Na jedné straně pohledávka vymáhaná italskými orgány vyplývá ze zjištění Celní správy učiněného v lednu 2000, že výrobky odeslané do Řecka nikdy nedošly řeckému

17 – Rozsudek ze dne 25. července 2018, Dyson, (C-632/16, EU:C:2018:599, bod 47 a citovaná judikatura).

celnímu orgánu a že razítka tohoto řeckého celního orgánu připojená na průvodních dokladech k těmto výrobkům jsou padělaná. Na straně druhé pohledávky vymáhané řeckými orgány jsou založeny na zjištění těchto orgánů, že došlo ke skutečnému, pravděpodobně neoprávněnému, propuštění těchto výrobků pro spotřebu na řeckém území, přičemž na základě tohoto zjištění uvedené orgány v lednu 2005 zaslaly Celní správě žádosti o vymáhání pohledávek podle příslušných vnitrostátních ustanovení, kterými se provádí směrnice 76/308.

42. Předmětem otázky položené předkládajícím soudem je, zda podmínky použití článku 20 směrnice 92/12, tedy podmínky související s místem, kde skutečně došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, mohou být předmětem přezkumu ze strany soudu členského státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, k němuž byla podána žaloba proti opatřením k vymáhání pohledávky na základě čl. 12 odst. 3 směrnice 76/308 v případě, kdy takové vymáhání vede k tomu, že dotyčné společnosti je dvakrát uložena spotřební daň z týchž výrobků [18].

43. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a z odpovědi na otázky [položené Soudním dvorem] ze dne 18. prosince 2019 [19] vyplývá, že předkládající soud má pochybnosti o dostatečnosti odůvodnění aktu, kterým bylo zahájeno řízení o vymáhání v Itálii podle směrnice 76/308, a nutnosti přezkoumat případné zdvojení pohledávky týkající se spotřební daně.

44. Za těchto okolností je třeba otázku položenou předkládajícím soudem chápat tak, že její podstatou je, zda musí být čl. 12 odst. 3 směrnice 76/308 ve spojení s článkem 20 směrnice 92/12 vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby soud členského státu, kde má sídlo dožádaný orgán, přezkoumal, zda výkon žádostí o vymáhání pohledávek vyplývajících ze spotřebních daní, které byly tomuto orgánu předloženy, podle článku 6 směrnice 92/12 nepovede ke dvojímu uložení spotřební daně dotčené společnosti ve vztahu ke stejným plněním a stejným výrobkům, pokud tentýž orgán již v minulosti vymáhal pohledávku pro tatáž plnění v soudním řízení vedeném v tomto státě.

45. Jádro otázky položené předkládajícím soudem tkví v možném dvojím uložení stejné spotřební daně ze strany odesílajícího členského státu a ze strany členského státu určení dotčených výrobků. Je tak namístě zahájit analýzu posouzením pravidel obsažených ve směrnici 92/12 a zejména připomenout některá pravidla týkající se vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani ve smyslu této směrnice (část B). Zatímco směrnice 92/12 jistým způsobem stanoví hmotněprávní pravidla týkající se pravomoci k uložení spotřebních daní, *výkon* této pravomoci podle procesních pravidel se řídí směrnicí 76/308 (část C).

B. Ke vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani podle směrnice 92/12

46. Cílem směrnice 92/12 je harmonizovat za účelem vytvoření a fungování vnitřního trhu [20] hmotněprávní pravidla týkající se držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, a to zejména k zajištění toho, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech, a to zejména za účelem zajištění toho, aby daňová povinnost ke spotřební dani byla

18 – Shodně s Komisí je třeba podotknout, že správní řízení týkající se platebních výměrů, které jsou předmětem věci v původním řízení, nelze považovat za „souběžná“ (bod 13 žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce), jelikož tyto výměry byly doručeny pět let po platebním výměru zaslaném společnosti Silcompa v roce 2000 z titulu italských pohledávek. Navíc, s výhradou splnění formálních náležitostí vyžadovaných podle italského práva, řízení týkající se italských pohledávek zřejmě skončilo, jelikož společnost Silcompa pohledávky plně uhradila na základě dohody o narovnání (viz bod 24 tohoto stanoviska).

19 – Viz zejména bod 5.

20 – Viz zejména čtvrtý bod odůvodnění směrnice 92/12; viz rovněž rozsudky ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, EU:C:1998:152, bod 22); ze dne 5. dubna 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, bod 39), a ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Německo (C-240/01, EU:C:2004:251, bod 36).

stejná ve všech členských státech. Tato harmonizace v zásadě umožňuje vyloučit dvojí zdanění ve vztazích mezi členskými státy [21]. Stejný cíl sledují i články 6 a 20 uvedené směrnice, které stanoví obecná a zvláštní pravidla vzniku povinnosti ke spotřební dani. Pokud by však byly v projednávané věci k uložení spotřební daně postupně příslušné řecké a italské orgány, byl by tento cíl narušen.

1. Obecné poznámky ke vzniku daňové povinnosti

47. Na jedné straně je třeba uvést, že podle čl. 5 odst. 1 směrnice 92/12 podléhají výrobky, na něž se tato daň vztahuje, spotřební dani ve smyslu této směrnice od okamžiku jejich výroby na území Unie nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území. Na druhé straně, pokud jde o daně ze spotřeby, mělo by ke vzniku daňové povinnosti docházet co nejblíže koncovému spotřebiteli [22]. Za tímto účelem čl. 6 odst. 1 směrnice 92/12 stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani z výrobků, které jí podléhají, například alkoholu, vzniká zejména dnem jejich propuštění pro domácí spotřebu [23].

48. Obecně tak vzniká určitá časová prodleva mezi vznikem zdanitelného plnění a vznikem daňové povinnosti ke spotřební dani. Právě po tuto dobu se jako daňový režim použitelný při výrobě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně uplatní režim s podmíněným osvobozením od daně podle čl. 4 písm. c) směrnice 92/12 [24]. V tomto režimu, který se vztahoval na výrobky dotčené ve věci v původním řízení, vzniká daňová povinnost ke spotřební dani až v okamžiku, kdy výrobky opustí tento režim a jsou propuštěny pro spotřebu. Pro takový režim je tedy charakteristické, že daňová povinnost ke spotřební dani v souvislosti s výrobky, které podléhají tomuto režimu, ještě nevznikla, i když již došlo ke zdanitelnému plnění [25].

49. Z článku 4 písm. b) a čl. 11 odst. 2 směrnice 92/12 vyplývá obecné pravidlo, podle kterého lze výrobu, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně uskutečňovat pouze ve skladu s daňovým dozorem, který byl řádně schválen členským státem, v němž se nachází. Podle článku 15 této směrnice se přeprava výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně uskutečňuje výhradně mezi sklady s daňovým dozorem, přičemž ústřední úlohu v rámci pohybu takových výrobků má oprávněný skladovatel [26].

50. Ustanovení směrnice 92/12 posuzované jako celek stanoví pro členské státy jednotný režim pro výrobky podléhající spotřební dani, který je založen na zásadě, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká pouze jednou. Dodržování pravidel týkajících se držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani je tak nezbytnou podmínkou ke splnění cílů sledovaných směrnicí 92/12. V praxi však nelze vyloučit porušení těchto pravidel, a proto stanovil normotvůrce zvláštní pravidla obsažená ve směrnici 92/12.

21 – Rozsudky ze dne 30. května 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, body 22 a 23); ze dne 3. července 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, bod 17), a ze dne 5. března 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, bod 20). Kromě toho vyplývá snaha zamezit dvojímu zdanění i z článku 8 směrnice 92/12, podle kterého mohou jednotlivci za určitých podmínek přepravit výrobky do jiného členského státu bez daně, a rovněž z článku 22 této směrnice, který stanoví možnost vrácení daně odesílajícím členským státem v případech uvedených v článcích 7 a 10 této směrnice.

22 – Pokud jde o zásady, na nichž je založena směrnice 92/12, viz stanovisko generálního advokáta D. Ruiz-Jarabo Colomera ve věci Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Pokud jde o právní nauku, viz rovněž Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, svazek I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 – Je třeba rozlišovat, jak zdůrazňuje Komise, mezi propuštěním pro spotřebu a spotřebou těchto výrobků.

24 – Viz rozsudek ze dne 5. dubna 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, bod 31).

25 – Rozsudky ze dne 12. prosince 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, bod 42); ze dne 29. dubna 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, bod 78), a ze dne 28. ledna 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, bod 22).

26 – Viz rozsudek ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, body 31 a 32), pokud jde o režim odpovědnosti za veškerá rizika související s přepravou výrobků podléhajících spotřební dani a nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením, zavedený směrnicí 92/12. Tento skladovatel je tudíž určen jako osoba povinná zaplatit spotřební daň v případě, že při pohybu těchto výrobků došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, se kterými je spojen vznik daňové povinnosti ke spotřební dani.

2. K rozsahu působnosti článku 20 směrnice 92/12

51. Podle právní nauky se podvody vyskytují nejčastěji v případech, kdy došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti při pohybu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně [27]. Vzhledem k tomu, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti může dojít v každém státě, ve kterém jsou výrobky přepravovány, obsahuje článek 20 směrnice 92/12 ustanovení, jejichž cílem je předejít střetu pravomocí mezi členskými státy, které hodlají uložit daň z výrobků, jichž se takové porušení předpisů nebo nesrovnalost týká [28]. Soudní dvůr tak již rozhodl, že uvedené ustanovení určuje členský stát, který jediný je oprávněn vybrat spotřební daň v případě porušení předpisů nebo nesrovnalosti, k nimž došlo při přepravě, například neoprávněným opuštěním režimu s podmíněným osvobozením od daně [29].

52. Konkrétně odstavec 1 i odstavec 2 článku 20 směrnice 92/12 se vztahují na situaci, kdy k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo *při přepravě*. Odstavec 1 se týká zejména případů, kdy je místo takového porušení předpisů nebo nesrovnalosti známé, zatímco odstavec 2 se týká případů, kdy bylo zjištěno porušení předpisů nebo nesrovnalost, aniž bylo možné určit, kde k nim došlo. V takovém případě se má za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v tom členském státě, kde bylo zjištěno [30].

53. Článek 20 odst. 3 směrnice 92/12 pak upřesňuje, že nedorazí-li výrobky podléhající spotřební dani na místo určení a není-li možné stanovit, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v odesílajícím členském státě a ten má také pravomoc vybrat spotřební daň [31]. Toto ustanovení tak upravuje situaci, kdy dotčené výrobky nedorazily do místa určení. V takovém případě je stanovena příslušnost odesílajícího členského státu.

54. Zatímco odstavce 2 a 3 zmíněného článku 20 obsahují výše uvedené domněnky, čl. 20 odst. 4 směrnice 92/12 stanoví tzv. mechanismus nápravy pro případ, že je domněnka nakonec vyvrácena na základě skutkových okolností umožňujících určit příslušnost jiného členského státu, než je členský stát, jehož příslušnost byla určena na základě uplatnění domněnky. Za tímto účelem uvedený odstavec 4 stanoví, že pokud je před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjištěn členský stát, ve kterém skutečně došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti [32], vybere tento členský stát dlužnou spotřební daň.

55. Z výše uvedených ustanovení směrnice 92/12 lze dovodit několik závěrů. Zaprvé daňová povinnost ke spotřební dani vzniká nejen při propuštění výrobků pro domácí spotřebu, ale také při jejich opuštění, i neoprávněném, režimu s podmíněným osvobozením od daně. Jak zdůrazňuje generální advokát D. Riuz-Jarabo Colomer, „pokud se činnosti podléhající spotřební dani (dovoz a výroba) uskutečňují mimo režim s podmíněným osvobozením od daně nebo pokud k opuštění z tohoto režimu došlo jindy než v okamžiku propuštění výrobků pro domácí spotřebu, považuje [unijní] normotvůrce tyto situace za obdobné propuštění pro domácí spotřebu, a tudíž za skutečnosti zakládající vznik daňové povinnosti ke spotřební dani, aby nedošlo k úniku spotřební daně ze zboží podléhajícího této dani“ [33].

27 – V této souvislosti viz Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, svazek č. 1650, „Fiscalité indirecte“, 1. ledna 2016, bod 56.

28 – Stanovisko generálního advokáta J. Mischa ve věci Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, bod 74).

29 – Rozsudky ze dne 12. prosince 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, bod 43), a ze dne 13. prosince 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, bod 44).

30 – Tento výklad potvrzují i přípravné práce ke směrnici 2008/118, v nichž je vysvětlena logika článku 20 směrnice 92/12. Viz návrh směrnice o obecné úpravě spotřebních daní (COM/2008/0078 final).

31 – Rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, bod 47).

32 – Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že jednotlivci mají nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s předpisy Společenství. Toto právo je důsledkem a doplněním práv přiznaných jednotlivcům uvedenými předpisy, jak je vykládá Soudní dvůr. Dotčený členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s předpisy Společenství (rozsudek ze dne 2. října 2003, Weber’s Wine World a další, C-147/01, EU:C:2003:533, bod 93 a citovaná judikatura).

33 – Stanovisko generálního advokáta D. Ruiz-Jarabo Colomera ve věci Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, bod 38).

56. Zadruhé, jelikož k propuštění výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu může dojít jen jednou, musí nutně existovat i jen jediné místo, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti při přepravě výrobků. Tento závěr potvrzuje i skutečnost, že porušení předpisů nebo nesrovnalost při přepravě výrobků jsou považovány za obdobné propuštění těchto výrobků pro domácí spotřebu, a také existence tzv. mechanismu nápravy stanoveného v čl. 20 odst. 4 směrnice 92/12. V praxi tedy platí, že pokud při přepravě téhož výrobku podléhajícího dani postupně došlo k více porušením předpisů nebo nesrovnalostem v několika členských státech (případ více porušení předpisů nebo nesrovnalostí), je z hlediska článku 20 uvedené směrnice právně relevantní pouze první z nich, tedy to porušení či ta nesrovnalost, v jejichž důsledku přepravované výrobky opustily režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, jelikož takové porušení nebo taková nesrovnalost s nejvyšší pravděpodobností vedly k propuštění takových výrobků pro spotřebu.

3. K tzv. mechanismu nápravy upravenému v čl. 20 odst. 4 směrnice 92/12

57. Článek 20 odst. 4 směrnice 92/12 stanoví mechanismus tzv. „nápravy“, podle kterého pokud je před uplynutím lhůty tří let *ode dne vydání průvodního dokladu* [34] zjištěn členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, vybere tento členský stát spotřební daň podle sazby platné v den, kdy bylo zboží odesláno. V tomto případě, jakmile je prokázáno vybrání daně, se vrátí spotřební daň původně zaplacená. Vzhledem k tomu, že v čl. 20 odst. 1 až 3 směrnice 92/12 jsou obsaženy domněnky, kterými jsem se zabýval výše, obsahuje odstavec 4 tohoto článku mechanismus pro případ zjištění, že skutečná situace je jiná, než jaká vyplývala z domněnky. V zájmu zachování právní jistoty však lze tento mechanismus uplatnit pouze ve lhůtě tří let ode dne vydání průvodního dokladu.

58. Toto ustanovení stanoví dvě kumulativní podmínky, tedy že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v jiném členském státě, než je členský stát, ve kterém byla vybrána spotřební daň, a že ještě neuplynula lhůta tří let od data vystavení průvodního dokladu. Ze systematiky článku 20 odst. 4 směrnice 92/12 tedy vyplývá, že dodržení této lhůty je třeba ověřit pouze v případě, že byl zjištěn členský stát, ve kterém ve skutečnosti došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, a že jde o jiný členský stát, než který byl určen původně.

4. K uplatnění výše uvedených zásad v projednávané věci

59. Úvodem je na jedné straně třeba poznamenat, že posouzení pravomocí italských a řeckých orgánů komplikuje skutečnost, že v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je uvedeno jen velmi málo informací o dotčeném skutkovém a právním stavu. Na druhé straně nelze vzhledem k chybějícím přesnějším informacím určit, jaký konkrétní výkladový problém vyvstává ve vztahu ke směrnici 92/12. Ačkoli tedy předkládajícímu soudu přísluší ověřit nezbytné skutkové okolnosti a uplatnit svá zjištění ve sporu, který mu byl předložen k rozhodnutí, nic to nemění na skutečnosti, že Soudnímu dvoru přísluší podat výklad unijního práva s ohledem na takový skutkový a právní stav, jaký je popsán předkládajícím soudem, aby byly tomuto soudu poskytnuty skutečnosti potřebné pro vyřešení sporu, který mu byl předložen [35].

60. Je třeba připomenout, že pokud jde na jedné straně o věci týkající se pohledávek vymáhaných italskými orgány, zmíněné v bodě 22 tohoto stanoviska, vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, že podle Celní správy spočívalo porušení předpisů nebo nesrovnalost v absenci schválení režimu s podmíněným osvobozením od daně ve skutečnosti, že průvodní doklady obdržené společností Silcompa v souvislosti s odesláním dotčených výrobků byly padělané, jelikož na nich byla připojena

34 – V tomto ohledu článek 19 směrnice 92/12 stanoví, že průvodní doklad se vystavuje ve čtyřech vyhotoveních, z nichž jedno vyhotovení si ponechá odesílatel, jedno vyhotovení je určeno pro příjemce, jedno vyhotovení je určeno ke vrácení odesílateli pro vyřízení režimu a jedno vyhotovení je určeno příslušným orgánům členského státu určení. To znamená, že průvodní doklad se vystavuje v okamžiku odeslání výrobků.

35 – Rozsudek ze dne 9. listopadu 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, bod 22).

nepravá razítka řeckého celního úřadu. Uvedený orgán dospěl k závěru, že padělání průvodních dokladů představuje porušení předpisů nebo nesrovnalost, k nimž došlo v Itálii, a tudíž neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně, v jehož důsledku vznikla daňová povinnost ke spotřební dani v Itálii [36]. V lednu 2000 proto Celní správa doručila příslušné platební výměry. Pokud jde na druhé straně o pohledávky vymáhané řeckými orgány, na jejichž základě byly vydány platební výměry napadené ve věci v původním řízení (zmíněné v bodech 26 a 27 tohoto stanoviska), je třeba vycházet z předpokladu, že řecké orgány s největší pravděpodobností určily svou příslušnost podle čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice 92/12, jelikož výrobky byly propuštěny, neoprávněně, pro domácí spotřebu v Řecku – tuto skutečnost však musí ověřit předkládající soud [37].

61. Z výše uvedeného vyplývá, že jelikož italské orgány zjistily, že dotčené výrobky odeslané společností Silcompa v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně nedošly do místa určení v Řecku a že průvodní doklady k těmto výrobkům byly padělané, opustily tyto výrobky zmíněný režim v důsledku porušení předpisů nebo nesrovnalosti, k nimž došlo při přepravě výrobků podléhajících dani, ve smyslu článku 20 směrnice 92/12. Podle odstavce 1 tohoto článku Celní správa zřejmě vymáhala daňovou pohledávku na základě příslušných ustanovení vnitrostátního práva oprávněně. Jak již bylo uvedeno výše, systematika článku 20 směrnice 92/12 jako celku vychází z pojetí, podle kterého má porušení předpisů nebo nesrovnalost při přepravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně stejné účinky jako propuštění takových výrobků pro spotřebu, k němuž může u týchž výrobků dojít pouze jednou. Nehledě na toto pravidlo přijala Celní správa v roce 2005 žádost o pomoc předloženou řeckými orgány za účelem vymáhání pohledávek vyplývajících ze spotřební daně vyměřené řeckými orgány téže společnosti ve vztahu k týmž dotčeným výrobkům.

62. V projednávané věci nicméně Soudní dvůr nemá k dispozici žádné konkrétní informace pro posouzení případného porušení předpisů nebo nesrovnalosti, k nimž došlo v jiném členském státě než v Itálii. Neoprávněné uvedení lihu odeslaného společností Silcompa na trh na řeckém území, pro které bylo v Řecku zahájeno trestní řízení, je samozřejmě nutné považovat za porušení předpisů nebo nesrovnalost v souvislosti s dotčenými výrobky, avšak s ohledem na skutkové okolnosti věci v původním řízení a celkovou systematiku směrnice 92/12 je toto porušení pouze důsledkem předchozího porušení předpisů nebo nesrovnalosti, k nimž došlo v Itálii.

63. Za těchto okolností mám za to, že s ohledem na uvedené posouzení, které přísluší zmíněným orgánům nebo soudům, není v rámci tohoto řízení o předběžné otázce relevantní posouzení druhé podmínky stanovené v čl. 20 odst. 4 směrnice 92/12, tedy otázky, kdy začala běžet tříletá lhůta pro uplatnění tzv. mechanismu nápravy obsaženého v uvedeném ustanovení. Jak jsem již zmínil, je ověření této podmínky nutné jen v případě, že byl zjištěn členský stát, v němž skutečně došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, a že jde o jiný členský stát, než který byl určen původně, což zřejmě ve věci v původním řízení nenastalo.

64. V této souvislosti vyvstává otázka, zda a jakým způsobem může předkládající soud jako soud dožádaného členského státu přezkoumat případné zdvojení pohledávek vyplývajících ze spotřební daně vymáhaných dvěma orgány dvou různých členských států.

36 – Ve spise předloženém Soudnímu dvoru se však neuvádí, na základě jakého ustanovení směrnice 92/12 bylo určeno, že daňová povinnost ke spotřební dani vznikla v Itálii. Vzhledem k tomu, že podle čl. 20 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 92/12 dluží spotřební daň v případě porušení předpisů nebo nesrovnalosti při přepravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně oprávněný skladovatel, lze předpokládat, že v projednávané věci bylo uplatněno toto ustanovení.

37 – Je pravda, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nijak podrobně neupřesňuje, jaká ustanovení směrnice 92/12 řecké orgány uplatnily. Tuto skutečnost proto musí ověřit předkládající soud.

C. Ke směrnici 76/308 o vzájemné pomoci

1. K právnímu rámci analýzy

65. Zatímco vytvoření vnitřního trhu umožnilo podnikům plně využít hospodářského prostoru, který tento trh nabízí, vnitrostátní daňové orgány, pro které hranice nadále existují, dostaly od 70. let minulého století do rukou řadu právních nástrojů vzájemné pomoci, aby byla zajištěna vyšší účinnost v daňové oblasti [38]. Cílem směrnice 76/308 je tedy naplnit zásadu vzájemné důvěry tím, že usnadňuje vymáhání pohledávek mezi členskými státy [39]. Provádění režimu vzájemné pomoci zavedeného touto směrnicí závisí na existenci takové důvěry mezi dotčenými vnitrostátními orgány [40].

66. Uvedená směrnice stanoví na jedné straně tři samostatné a konkrétní formy pomoci, kterou je dožádaný orgán povinen poskytnout na žádost dožadujícího orgánu, a to žádost o informace [41], žádost o doručení dokumentů vztahujících se k pohledávce, vydaných v členském státě, ve kterém má sídlo dožadující orgán, osobě, které jsou tyto dokumenty určeny [42], a žádost o vymáhání pohledávky, pro kterou byl vydán doklad o vymahatelnosti [43]. Na druhé straně obsahuje směrnice 76/308 zvláštní ustanovení týkající se rozdělení pravomocí dožadujícího členského státu a dožádaného členského státu ve vztahu k dotčené žádosti. Věc v původním řízení se týká žádosti o pomoc při vymáhání pohledávky, jelikož řecké orgány předložily Celní správě právě tuto žádost.

a) Rozdělení pravomocí stanovené v článku 12 směrnice 76/308

67. Článek 12 směrnice 76/308 stanoví rozdělení pravomocí k rozhodování sporů týkajících se pohledávky, dokladu o vymahatelnosti nebo opatření k vymáhání pohledávky mezi orgány dožadujícího členského státu a orgány dožádaného členského státu. Pokud jde o takové spory, je pro určení příslušného orgánu členského státu, na který se má účastník řízení obrátit, rozhodná otázka, zda námitka směřuje proti pohledávce nebo dokladu zakládajícímu její vykonatelnost na straně jedné, nebo proti opatřením k vymáhání pohledávky na straně druhé. Jak poznamenal generální advokát M. Bobek, směrnice 2010/24, kterou byla nahrazena směrnice 76/308, upravuje, coby obecné pravidlo, aplikaci *legis auctoritatis*, dle kteréžto zásady platí, že jednání učiněné orgány některého členského státu se řídí právem tohoto členského státu (a jejich platnost se tedy posuzuje podle tohoto práva) [44]. V důsledku této skutečnosti přezkoumává příslušný orgán každého členského státu pouze legalitu jednání učiněných a opatření přijatých orgány tohoto členského státu, a to ve světle právních předpisů tohoto státu [45].

68. Podle čl. 12 odst. 1 směrnice 76/308 tedy platí, že napadne-li dotyčná osoba v řízení o vymáhání pohledávky pohledávku nebo doklad o vymahatelnosti, podá žalobu k příslušnému orgánu dožadujícího členského státu. Naproti tomu, pokud jsou napadena opatření k vymáhání pohledávky přijatá v členském státě, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, musí být podle čl. 12 odst. 3 směrnice 76/308 žaloba podána k příslušnému orgánu tohoto členského státu [46].

38 – Berlin, D., „Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne", JurisClasseur Europe Traité, 1. května 2019, bod 49.

39 – Viz Michel, V., „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement", *Revue Europe* č. 3, březen 2010, komentář č. 109, jakož i Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, bod 479 a násl.

40 – Viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, body 40 a 41).

41 – Podle článku 4 směrnice 76/308. Pokud jde o výměnu informací, viz Fernández Marín, F., „The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law", *Studi Tributari Europei*, svazek 8, 2018, část II, s. 25–95.

42 – Podle článku 5 směrnice 76/308.

43 – Podle článku 6 směrnice 76/308.

44 – Stanovisko generálního advokáta M. Bobka k věci Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, bod 40).

45 – Stanovisko generálního advokáta M. Bobka k věci Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, bod 43).

46 – Viz rovněž desátý bod odůvodnění směrnice 76/308, v němž se uvádí, že dotyčná osoba musí podat příslušnému orgánu členského státu, ve kterém má sídlo dožadující orgán, žalobu popírající pohledávku a že dožádaný orgán musí zastavit řízení o vymáhání pohledávky do doby, než uvedený orgán vydá rozhodnutí.

69. Aby bylo plně zaručeno právo dotyčné osoby napadnout pohledávku nebo doklad o vykonatelnosti ve vykonávacím řízení, stanoví čl. 12 odst. 2 směrnice 76/308, že jakmile dožádaný orgán obdrží oznámení o probíhajícím řízení týkajícím se napadení pohledávky nebo dokladu o vymahatelnosti, přeruší řízení o vymáhání pohledávky až do rozhodnutí příslušného orgánu dožádaného členského státu v této věci.

70. Podle judikatury Soudního dvora je rozdělení pravomocí popsané v tomto stanovisku logickým následkem skutečnosti, že pohledávka a doklady k její vymahatelnosti se zakládají na právu platném v členském státě, kde má sídlo dožadující orgán, kdežto opatření k vymáhání pohledávky jsou přijímána v členském státě, kde má sídlo dožádaný orgán, podle jeho právních předpisů vztahujících se na taková opatření, jak je stanoveno v článcích 5 a 6 směrnice 76/308 [47]. Kromě toho z čl. 8 odst. 1 této směrnice vyplývá, že doklad o vymahatelnosti pohledávky se přímo uzná a bez dalšího považuje za doklad o vymahatelnosti pohledávky členského státu, ve kterém má dožádaný orgán sídlo, což je podle mého názoru vyjádřením zásady vzájemné důvěry. Z uvedeného rozdělení pravomocí vyplývá, že dožádaný orgán v zásadě nemůže zpochybnit platnost a vykonatelnost aktu nebo rozhodnutí, ve vztahu k němuž požaduje dožadující orgán pomoc za účelem vymáhání pohledávky. Judikatura však tuto zásadu zmírnila.

b) K možnosti vnitrostátních orgánů odmítnout poskytnutí vzájemné pomoci

71. Vzhledem k tomu, že na jedné straně z čl. 8 odst. 1 směrnice 76/308 vyplývá, že doklad o vymahatelnosti pohledávky se přímo uzná a bez dalšího považuje za doklad o vymahatelnosti pohledávky členského státu, ve kterém má dožádaný orgán sídlo, a na druhé straně z článku 6 téže směrnice vyplývá, že dožádaný orgán „vymáhá“ takové pohledávky, stanoví uvedená směrnice automatické vymáhání pohledávky dožádaným orgánem. Navíc neexistuje žádné zvláštní ustanovení, které by připouštělo odmítnutí žádosti o vymáhání pohledávky [48]. Vzhledem k neexistenci takových ustanovení byl v judikatuře Soudního dvora vytvořen právní základ, který vnitrostátním orgánům a subjektům umožňuje ve výjimečných případech odmítnout poskytnutí pomoci při vymáhání pohledávek, pokud by to bylo v rozporu s veřejným pořádkem státu.

72. V tomto ohledu Soudní dvůr v rozsudku Kyrian [49] rozhodl, že „nelze vyloučit, že orgány členského státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, budou *výjimečně* oprávněny ověřit, zda výkon uvedeného titulu nemůže zejména narušit *veřejný pořádek posledně uvedeného členského státu*, a případně zcela nebo zčásti odmítnout poskytnutí spolupráce nebo podmínit poskytnutí spolupráce dodržením určitých podmínek“ [50]. Podle Soudního dvora „[j]e přitom obtížně myslitelné, že by byl doklad o vymahatelnosti pohledávky v uvedeném členském státě vykonán, kdyby tento výkon mohl narušit *veřejný pořádek* uvedeného státu“ [51]. Soudní dvůr převzal tuto zásadu v pozdějším rozsudku Donnellan [52], když připustil takové odmítnutí v případě, že by provádění ustanovení směrnice o vzájemné pomoci zavedeného

47 – Rozsudky ze dne 14. ledna 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, bod 40), a ze dne 14. března 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, bod 34).

48 – Článek 4 odst. 3 směrnice 76/308 stanoví důvody pro odmítnutí. Toto ustanovení se však týká žádosti o informace, která není předmětem projednávané věci.

49 – Rozsudek ze dne 14. ledna 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 – Rozsudek ze dne 14. ledna 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, bod 42), potvrzený rozsudkem ze dne 26. dubna 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, bod 47). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

51 – Rozsudek ze dne 14. ledna 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, bod 43), potvrzený rozsudkem ze dne 26. dubna 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, bod 48). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

52 – Rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

touto směrnicí vedlo k porušení základních práv, konkrétně článku 47 Listiny základních práv Evropské unie, v důsledku skutečnosti, že by dotyčné osobě nebylo doručeno [rozhodnutí o uložení sankce] [53]. Soudní dvůr tak použil svou klasickou judikaturu týkající se omezení zásady vzájemné důvěry [54] v kontextu, kdy by uplatněním této zásady mohla být porušena základní práva.

73. V projednávané věci se však má Soudní dvůr vyjádřit k otázce, zda je dán důvod pro odmítnutí žádosti o pomoc, pokud byla zjištěna zdvojená daňová pohledávka vyplývající ze spotřební daně [55]. Jestliže členský stát uplatňuje unijní právo, může být takové zdvojení důvodem pro odmítnutí vyřídit žádost o pomoc při vymáhání daňové pohledávky? V tomto ohledu mám za to, že před posouzením možnosti případného porušení veřejného pořádku nebo základních práv je vhodné nejprve zjistit, zda by nebylo možné odpověď na tuto otázku dovodit přímo z relevantních ustanovení sekundárního práva.

2. K povinnosti soudů dožadujícího členského státu ověřit pravomoc orgánů tohoto státu

74. Podle mého názoru nelze na položenou předběžnou otázku poskytnout jinou než zápornou odpověď.

75. Jak již bylo uvedeno výše v bodech 47 až 50 tohoto stanoviska, ze systematiky směrnice 92/12 totiž vyplývá, že k propuštění výrobku podléhajícího spotřební dani pro spotřebu může dojít pouze jednou, jelikož daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v okamžiku propuštění výrobku pro spotřebu, nehledě na to, zda bylo oprávněné, či neoprávněné. Pro účely tohoto vzniku daňové povinnosti se podle článku 20 směrnice 92/12 opuštění režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně v důsledku porušení předpisů nebo nesrovnalosti při přepravě výrobků považuje za obdobné propuštění výrobků pro domácí spotřebu. Nicméně, jak je uvedeno v bodě 56 tohoto stanoviska, podle uvedeného ustanovení je relevantní pouze první porušení předpisů nebo nesrovnalost, v jejichž důsledku výrobky při přepravě opustily režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Nehledě na výše uvedené nelze v praxi vyloučit spory týkající se určení místa, kde došlo k takovému porušení předpisů nebo takové nesrovnalosti.

76. Za účelem poskytnutí odpovědi na otázku položenou předkládajícím soudem, zda může soud dožádaného členského státu v rámci řízení o přezkumu legality opatření k vymáhání pohledávky ověřit správnost určení místa, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, je tedy třeba s ohledem na ustanovení směrnice 76/308 zmíněná v bodech 67 až 70 tohoto stanoviska rozhodnout, zda se toto určení týká pohledávky či dokladu o vymahatelnosti, nebo opatření k vymáhání pohledávky, ve smyslu článku 12 směrnice 76/308. Podle mého názoru lze odpověď na tuto otázku dovodit z ustanovení směrnice 92/12 jako celku, zejména z jejích článků 6 a 20, jejichž předmětem je určení pravomocí členských států k výběru spotřebních daní z výrobků, na které se tato směrnice vztahuje.

77. Konkrétně z článků 6 a 20 směrnice 92/12 vyplývá, že pravomoc členského státu k výběru spotřební daně z výrobků, jako je například alkohol, je vázána buď na místo jejich propuštění pro domácí spotřebu na základě článku 6 směrnice 92/12, nebo na místo, kde tyto výrobky v průběhu přepravy opustily režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně v souladu s čl. 20 odst. 1 až 3 uvedené směrnice, nebo na místo, kde skutečně došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, které

53 – Soudní dvůr zejména rozhodl, že čl. 14 odst. 1 a 2 směrnice 2010/24 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby orgán členského státu odmítl vyřídit žádost o vymáhání pohledávky týkající se peněžité sankce uložené v jiném členském státě z toho důvodu, že rozhodnutí, kterým se tato sankce ukládá, nebylo dotyčné osobě řádně doručeno před tím, než dožadující orgán požádal uvedený orgán o vymáhání pohledávky podle této směrnice (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 – Pokud jde o omezení zásady vzájemné důvěry, viz rozsudky ze dne 21. prosince 2011, N. S. a další (spojené věci C-411/10 a C-493/10, EU:C:2011:865); ze dne 5. dubna 2016, Aranyosi a Căldăraru (spojené věci C-404/15 a C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), a ze dne 25. července 2018, Minister for Justice and Equality (Nedostatky soudního systému) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 – Na rozdíl od rozsudků ze dne 14. ledna 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), a ze dne 26. dubna 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), se projednávaná věc netýká způsobů doručování, což podle mého názoru vylučuje uplatnění námitky veřejného pořádku ve smyslu této judikatury.

bylo zjištěno později, v souladu s čl. 20 odst. 4 téže směrnice. Domnívám se, že jelikož důvody zakládající vznik daňové povinnosti stanovené v uvedených článcích 6 a 20, popsané výše, jsou rovnocenné, nelze dospět k jinému závěru, než že otázka týkající se místa, kde došlo k propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo k porušení předpisů či nesrovnalosti, je primárně meritorní otázkou týkající se samotné existence daňového dluhu [56]. Vzhledem k tomu, že podle směrnice 92/12 je pravomoc členského státu k výběru spotřební daně podmíněna určitou událostí, která nastala na jeho území, je podle mého názoru zřejmé, že i námitku týkající se místa, kde došlo k porušení povinnosti nebo nesrovnalosti, podle článku 20 této směrnice je nutné považovat za otázku týkající se pohledávky nebo dokladu o vykonatelnosti ve smyslu článku 12 směrnice 76/308. Přezkum této otázky tudíž nemůže s ohledem na logiku uvedené směrnice spadat do příslušnosti soudu dožádaného členského státu.

78. Nicméně mám za to, že situace popsaná v předkládacím rozhodnutí, kdy byla společnosti dvakrát uložena spotřební daň z téže zásilky výrobků, není v souladu se systematikou směrnice 92/12, posuzované jako celek. Ačkoli ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývají žádné informace, na jejichž základě by mohl v projednávané věci dožádaný členský stát odmítnout žádost o pomoc, která mu byla předložena, z důvodu porušení jeho veřejného pořádku nebo základních lidských práv ve smyslu judikatury uvedené v bodě 72 tohoto stanoviska, není povinností soudu dožádaného členského státu na jedné straně odhlédnout od jemu známých informací týkajících se obdobného opatření uloženého téže společnosti v tomto členském státě, tedy v jiném členském státě, než který předložil žádost obhledně plnění týkajících se stejných výrobků, a na druhé straně vyřídit tuto žádost o pomoc automaticky a mechanicky.

79. V tomto ohledu zásada vzájemné důvěry, jak byla konkretizována ve směrnici 76/308, nutně předpokládá, že všechny členské státy budou s veškerou nezbytnou péčí dodržovat požadavky unijního práva. Pokud, jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, společnost Silcompa podala žalobu týkající se daňové pohledávky vyplývající ze spotřební daně uložené řeckými orgány ve vztahu ke stejným plněním a stejným výrobkům, pro které již byla daň uložena v Itálii, přísluší řeckému soudu, k němuž byla tato žaloba podána, ověřit, zda byly orgány jeho státu oprávněny vybrat daň z dotčených výrobků, jelikož tyto výrobky podle aktuálně dostupných informací opustily režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, ve smyslu článku 3 a čl. 20 odst. 1 směrnice 92/12, v důsledku porušení předpisů nebo nesrovnalosti, k nimž došlo v Itálii. Z uvedeného vyplývá, že dokud soud dožadujícího členského státu neprovede popsaný přezkum, je soud dožádaného státu povinen, v souladu s čl. 12 odst. 2 směrnice 76/308, přerušit řízení o výkonu žádosti o pomoc.

V. Závěry

80. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie) odpověděl následovně:

„Článek 12 odst. 3 směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření, ve znění směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001, ve spojení s články 6 a 20 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění směrnice Rady 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992, musí být vykládán v tom smyslu, že podmínky týkající se místa, kde skutečně došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, ve smyslu článku 20 směrnice 92/12, nemohou být předmětem přezkumu ze strany soudu členského státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, k němuž byla podána žaloba směřující proti opatřením k vymáhání pohledávky na základě uvedeného článku 12 odst. 3. Avšak vzhledem k tomu, že dvojí uložení spotřební daně ze stejných výrobků více členskými státy není v souladu s celkovou systematikou

56 – Pokud jde o dichotomii mezi existencí daňového dluhu a jeho vymáháním v oblasti cel, obdobně viz rozsudek ze dne 20. října 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, bod 26 a násl.).

směrnice 92/12, přísluší soudu členského státu, k němuž byla podána žaloba týkající se daňové pohledávky vyplývající ze spotřební daně uložené ve vztahu ke stejným plněním a stejným výrobkům, které již byly zdaněny v jiném členském státě, ověřit, zda byly dožadující orgány oprávněny vybrat tuto daň.“