Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PRIIT PIKAMÄE
prednesené 8. októbra 2020 [1]

Vec C-95/19

Agenzia delle Dogane
proti
Silcompa SpA

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spotrebné dane – Smernica 92/12/EHS – Články 6 a 20 – Uvedenie tovaru do daňového voľného obehu – Sfalšovanie sprievodného administratívneho dokumentu – Priestupok alebo nezrovnalosť, ku ktorým došlo počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane – Neoprávnené prepustenie tovaru z režimu pozastavenia dane – Určenie členského štátu, v ktorom vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani – Smernica 76/308/EHS – Články 6, 8 a článok 12 ods. 1 až 3 – Vzájomná pomoc – Spotrebná daň vyrubená následne z tých istých transakcií v dvoch členských štátoch – Duplicita pohľadávky týkajúcej sa spotrebnej dane – Preskúmavacia právomoc súdov členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán – Prípadné zamietnutie žiadosti o pomoc“

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol predložený v rámci sporu medzi Agenzia delle Dogane (Colný úrad, Taliansko) (ďalej len „Úrad“) a spoločnosťou Silcompa SpA, spoločnosťou vyrábajúcou etanol so sídlom v Taliansku, ktorý sa týka žiadosti o vymáhanie spotrebnej dane adresovanej tejto spoločnosti v rámci pomoci upravenej v článku 7 ods. 1 smernice 76/308/EHS [2].

2. Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko) sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či je v rámci konania začatého spoločnosťou proti exekučným titulom vydaným na účely vymáhania pohľadávok na spotrebných daniach v členskom štáte (v prejednávanej veci Taliansko) na žiadosť iného členského štátu (v prejednávanej veci Helénska republika) možné preskúmať podmienku týkajúcu sa miesta, kde došlo k nezrovnalosti alebo priestupku počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

3. Táto otázka vzniká v kontexte, v ktorom sa podľa vnútroštátneho súdu príslušné talianske, ako aj grécke orgány domáhajú vymáhania pohľadávky týkajúcej sa spotrebnej dane z tých istých zdaniteľných plnení.

1 Jazyk prednesu: francúzština.

2 Smernica Rady z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. ES L 73, 1976, s. 18; Mim. vyd. 02/001, s. 44), zmenená smernicou Rady 2001/44/ES z 15. júna 2001 (Ú. v. ES L 175, 2001, s. 17; Mim. vyd. 02/012, s. 27) (ďalej len „smernica 76/308“). Smernica Rady 2008/55/ES z 26. mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 150, 2008, s. 28) kodifikovala smernicu 76/308 a príslušné pozmeňujúce akty. Smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 84, 2010, s. 1) zrušila smernicu 2008/55 s účinnosťou od 1. januára 2012. Vzhľadom na dátum podania žiadosti o pomoc, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, však treba tento návrh na začatie prejudiciálneho konania preskúmať z hľadiska ustanovení smernice 76/308.

4. Tento spor sa svojím predmetom nachádza na pomedzí systému spotrebných daní Európskej únie a vzájomnej pomoci pri vymáhaní určitých daní. Súdny dvor sa tak bude musieť zaoberať vzťahom medzi ustanoveniami smernice 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam [3] na jednej strane a smernice 76/308 na druhej strane, ktoré sú uplatniteľné *ratione temporis* v prejednávanej veci. Hoci sa prejednávaná vec týka smerníc, ktoré sú v súčasnosti zrušené, otázka, ktorú vnútroštátny súd položil vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, je naďalej aktuálna, keďže smernice 2008/118 a 2010/24 sa v podstate zakladajú na rovnakých zásadách ako vyššie uvedené predchádzajúce smernice.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica 92/12

5. Smernica 92/12 sa v súlade s jej článkom 3 ods. 1 uplatňuje okrem iného na alkohol a alkoholické nápoje.

6. Článok 4 smernice 92/12 stanovuje:

„Na účely tejto smernice sa majú aplikovať nasledovné definície:

a) *oprávnený vlastník skladu* [oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu – *neoficiálny preklad*]: fyzická alebo právnická osoba oprávnená na základe kompetentných úradov členského štátu vyrábať, spracovávať, skladovať, dostávať a odosielať výrobky, podliehajúce spotrebnej dani v rámci jeho obchodu [fyzická alebo právnická osoba, ktorá v rámci podnikania na základe povolenia od príslušných orgánov členského štátu v daňovom sklade vyrába, spracúva, drží, prijíma alebo odosiela tovar podliehajúci spotrebnej dani v režime pozastavenia spotrebnej dane – *neoficiálny preklad*];

b) *daňový sklad*: miesto, kde sa tovar podliehajúci spotrebnej dani vyrába, spracúva, skladuje, prijíma alebo odosiela za zmluvných podmienok o pozastavení dane oprávneným vlastníkom [prevádzkovateľom – *neoficiálny preklad*] skladu v rámci jeho obchodu [jeho podnikateľskej činnosti – *neoficiálny preklad*], podliehajúcich určitým podmienkam, ktoré stanovili kompetentné orgány členského štátu, kde platí skladová daň [členského štátu, v ktorom sa daňový sklad nachádza – *neoficiálny preklad*];

c) *systém o pozastavení* [režim pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*]: daňová úprava aplikovaná na výrobu, spracovanie, skladovanie a pohyb výrobkov, platba spotrebnej dane sa pozastavuje [daňový režim uplatňovaný na výrobu, spracovanie, držbu alebo prepravu tovaru v režime pozastavenia spotrebnej dane – *neoficiálny preklad*];

…“

3 Smernica Rady z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenená smernicou Rady 92/108/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 390, 1992, s. 124; Mim. vyd. 09/001, s. 235) (ďalej len „smernica 92/12“). Smernica 92/12 bola od 1. apríla 2010 zrušená smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12). Vzhľadom na čas, kedy došlo k skutkovým okolnostiam sporu vo veci samej, však treba tento návrh na začatie prejudiciálneho konania preskúmať z hľadiska ustanovení smernice 92/12.

7. Článok 6 smernice 92/12 stanovuje:

„1. Spotrebná daň sa začne vyberať [Daňová povinnosť, pokiaľ ide o spotrebnú daň, vzniká – *neoficiálny preklad*] v čase uvoľnenia výrobkov na spotrebu [uvedenia výrobkov do daňového voľného obehu – *neoficiálny preklad*], alebo ak sa zaznamená nedostatok, čo musí podliehať spotrebnej dani [zistí, že chýbajú výrobky, ktoré podliehajú spotrebnej dani – *neoficiálny preklad*] v súlade s článkom 14 (3).

Uvoľnenie výrobkov na spotrebu, ktoré podliehajú spotrebnej dani [Uvedenie výrobkov, ktoré podliehajú spotrebnej dani, do daňového voľného obehu – *neoficiálny preklad*] bude znamenať:

a) akúkoľvek odchýlku, vrátane nepravidelnej výnimky z dohody o pozastavení [akékoľvek prepustenie, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*];

b) akúkoľvek výrobu, vrátane nepravidelnej [neoprávnenej – *neoficiálny preklad*] výroby tých výrobkov, ktorú sú mimo dohôd o pozastavení [mimo režimu pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*];

c) akýkoľvek import týchto výrobkov, vrátane nepravidelného [neoprávneného – *neoficiálny preklad*] importu, kde tieto výrobky neboli zaradené do dohody o pozastavení [uvedené do režimu pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*].

2. Podmienky spoplatňovania a sadzby spotrebnej dane, ktoré majú byť prijaté, sú tie, ktoré sú v platnosti v deň, keď sa daň začne vyberať v členskom štáte, kde sa uskutoční uvoľnenie na spotrebu alebo je zaznamenaný nedostatok [Uplatňujú sa tie podmienky vzniku daňovej povinnosti a sadzba spotrebnej dane, ktoré sú platné k dátumu, ku ktorému vzniká daňová povinnosť v členskom štáte, v ktorom sa výrobky uvádzajú do daňového voľného obehu, alebo ku ktorému sú zistené chýbajúce výrobky – *neoficiálny preklad*]…“

8. Článok 15 ods. 1 prvý pododsek smernice 92/12 stanovuje, že v zásade „pohyb [preprava – *neoficiálny preklad*] výrobkov, ktoré podliehajú spotrebnej dani v čase pozastavenia dohôd [v režime pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*], sa musí uskutočniť medzi daňovými skladmi“.

9. Podľa článku 15 ods. 3 a 4 tejto smernice:

„3. Riziká, ktoré sú neodmysliteľné v pohybe vo vnútri spoločenstva, majú byť zahrnuté do záruky, ktorú by poskytol oprávnený vlastník skladu, ktorý má na starosti odoslanie [Riziká spojené s prepravou tovaru vo vnútri Spoločenstva sú kryté zábezpekou na spotrebnú daň, ktorú zloží oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu odoslania – *neoficiálny preklad*], ako je uvedené v článku 13, alebo ak je potrebné zárukou, ktorá spája spoločne a jednotlivo odosielateľa a prepravcu [alebo v prípade potreby spoločnou a nerozdielnou zábezpekou odosielateľa a prepravcu – *neoficiálny preklad*]. …

…

4. Bez toho, aby boli dotknuté opatrenia článku 20, od ručenia oprávneného vlastníka skladu [oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu odoslania – *neoficiálny preklad*] za zásielku a prípadne od ručenia prepravcu sa môže upustiť len na základe dôkazu, že príjemca prevzal zásielku výrobkov, zvlášť na základe sprievodného dokumentu, o ktorom sa hovorí v článku 18 za podmienok stanovených v článku 19.“

10. Článok 18 ods. 1 smernice 92/12 stanovuje:

„Bez ohľadu na prípadné použitie elektronického spracovania dát bude ku každému tovaru podliehajúcemu spotrebnej dani, ktorý je v priebehu konania zdanenia dopravovaný medzi rôznymi členskými štátmi – aj pri priamej lodnej alebo leteckej preprave medzi dvoma prístavmi alebo letiskami spoločenstva – priložený sprievodný doklad vyhotovený odosielateľom. Týmto sprievodným dokladom môže byť buď administratívny, alebo obchodný doklad. Forma a obsah tohto dokladu, ako aj postupy v prípadoch, keď je použitie tohto dokladu objektívne nevhodné, budú stanovené postupom podľa článku 24.“

11. Podľa článku 20 tejto smernice:

„1. Ak sa priestupok alebo trestný čin vyskytli v čase pohybu, ktorý spôsobil vyberanie spotrebnej dane [viedol k vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani – *neoficiálny preklad*], táto daň sa má vyberať v tom členskom štáte, kde bol priestupok alebo trestný čin spáchaný fyzickou alebo právnickou osobou, ktorá garantovala platbu spotrebnej dane v súlade s článkom 15 (3), bez ohľadu na nasadenie trestnoprávnych postupov.

Ak sa spotrebná daň vyberá v členskom štáte inom, než je odosielajúci členský štát, členský štát, ktorý vyberá dane, má informovať kompetentné orgány krajiny odoslania.

2. Ak bol v čase pohybu zistený priestupok alebo trestný čin bez toho, aby bolo možné určiť, kde bol spáchaný, má byť rozhodnuté, že sa to stalo v členskom štáte, v ktorom sa to zistilo.

3. Bez toho, aby bolo dotknuté opatrenie článku 6 (2), ak výrobky podliehajúce spotrebnej dani nedôjdu do miesta určenia a nie je možné určiť, kde bol priestupok alebo trestný čin spáchaný, má sa rozhodnúť, že tento priestupok alebo prečin bol spáchaný v odosielajúcom členskom štáte, ktorý má vybrať spotrebnú daň v sadzbách, ktoré sú platné v deň, keď bol tovar odoslaný, s výnimkou obdobia štyroch mesiacov, kompetentnými orgánmi zodpovednými za správnosť transakcie alebo miesta, kde bol priestupok alebo trestný čin spáchaný. Členské štáty prijmú potrebné opatrenia na vylúčenie nezákonného a nesprávneho konania a na uvalenie účinných sankcií.

4. Ak do uplynutia obdobia troch rokov od dátumu, keď bol spísaný sprievodný dokument, členský štát, kde bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, je zistený, príslušné členské štáty majú vyberať spotrebnú daň v sadzbách, ktoré sú platné, keď bol tovar odoslaný. [V takom prípade sa pôvodne vybratá spotrebná daň vráti po predložení dôkazu o jej vybratí. – *neoficiálny preklad*].“

2. Smernica 76/308

12. Cieľom smernice 76/308 je odstrániť prekážky vo vytvorení a fungovaní spoločného trhu, vyplývajúce z územného obmedzenia pôsobnosti vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa vymáhania najmä spotrebných daní.

13. Podľa článku 5 ods. 1 tejto smernice dožiadaný orgán na základe žiadosti dožadujúceho orgánu a v súlade s platnými právnymi predpismi členského štátu, v ktorom má sídlo, doručí adresátovi všetky akty a rozhodnutia, vrátane súdnych, ktoré sa týkajú pohľadávky alebo jej vymáhania a boli vydané v členskom štáte, v ktorom má sídlo dožadujúci orgán.

14. Článok 6 smernice 76/308 stanovuje:

„1. Dožiadaný orgán na základe žiadosti dožiadajúceho [dožadujúceho – *neoficiálny preklad*] orgánu v súlade s pravidlami platných zákonov, iných právnych predpisov a administratívnych opatrení, ktoré sa vzťahujú na refundáciu [vymáhanie – *neoficiálny preklad*] podobných pohľadávok pochádzajúcich z členského štátu, v ktorom sa nachádza dožiadaný orgán, refunduje [vymáha – *neoficiálny preklad*] pohľadávky, ktoré sú predmetom nástroja umožňujúceho ich uplatnenie [exekučného titulu – *neoficiálny preklad*].

2. Pre tento účel akákoľvek pohľadávka, pre ktorú bola podaná žiadosť o refundáciu [o vymáhanie – *neoficiálny preklad*], bude považovaná za pohľadávku členského štátu, v ktorom sa nachádza dožiadaný orgán s výnimkou prípadov, na ktoré sa vzťahuje článok 12.“

15. Článok 7 ods. 1 a 2 tejto smernice stanovuje:

„1. Žiadosť o vymáhanie pohľadávky, ktorú žiadajúci [dožadujúci – *neoficiálny preklad*] orgán adresuje požadovanému [dožiadanému – *neoficiálny preklad*] orgánu, musí byť doplnená úradnou alebo overenou kópiou dokumentu umožňujúceho jej vymáhanie, vystaveného v členskom štáte, v ktorom sa žiadajúci [dožadujúci – *neoficiálny preklad*] orgán nachádza, a podľa potreby originálom alebo overenou kópiou ďalších dokumentov potrebných na vymáhanie.

2. Žiadajúci orgán nesmie predložiť žiadosť o vymáhanie [dožadujúci orgán môže predložiť žiadosť o vymáhanie len vtedy – *neoficiálny preklad*], ak:

a) pohľadávka alebo dokument umožňujúci vymáhanie nie je sporný v členskom štáte, v ktorom sa nachádza, okrem prípadov, v ktorých sa použije druhý pododsek článku 12 (2);

b) nemá v členskom štáte, v ktorom sa nachádza, zavedené [v členskom štáte, v ktorom sa nachádza, začal – *neoficiálny preklad*] príslušné postupy pre vymáhanie dostupné na základe dokumentu, o ktorom hovorí odsek 1, a prijaté opatrenia nezabezpečia plné splatenie pohľadávky.“

16. Článok 8 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Dokument umožňujúci vymáhanie pohľadávky sa priamo rozpozná [uzná – *neoficiálny preklad*] a automaticky sa bude považovať za dokument umožňujúci vymáhanie pohľadávky členského štátu, v ktorom sa požiadaný [dožiadaný – *neoficiálny preklad*] orgán nachádza.

2. Napriek prvému paragrafu, dokument umožňujúci vymáhanie pohľadávky môže byť podľa potreby a v súlade s ustanoveniami platnými v členskom štáte, v ktorom sa požiadaný [dožiadaný – *neoficiálny preklad*] orgán nachádza, akceptovaný, uznaný, doplnený alebo nahradený dokumentom oprávňujúcim vymáhanie na území tohto členského štátu.

Do troch mesiacov od dátumu prijatia žiadosti o vymáhanie sa členské štáty vynasnažia o vybavenie tohto akceptovania, uznania, doplnenia alebo náhrady okrem prípadov, keď sa použije tretí pododsek. Nemožno ich odmietnuť, ak dokument umožňujúci vymáhanie je správne vypracovaný. Uvedené úkony nesmú byť odmietnuté, ak je exekučný titul správne formulovaný. Požiadaný [dožiadaný – *neoficiálny preklad*] orgán bude informovať žiadajúci [dožadujúci – *neoficiálny preklad*] orgán o dôvodoch predĺženia obdobia troch mesiacov.

Ak akákoľvek z týchto formalít spôsobí spor v súvislosti s pohľadávkou alebo dokumentom umožňujúcim vymáhanie vystaveným žiadajúcim [dožadujúcim – *neoficiálny preklad*] orgánom, platí článok 12.“

17. Podľa článku 12 ods. 1 až 3 smernice 76/308:

„1. Ak v priebehu refundácie [vymáhania – *neoficiálny preklad*] pohľadávka a/alebo nástroj umožňujúci jej uplatnenie [exekučný titul – *neoficiálny preklad*], vydaný v členskom štáte, v ktorom sa nachádza dožiadajúci [dožadujúci – *neoficiálny preklad*] orgán, je predmetom sporu so zainteresovanou stranou, tak táto strana podá podnet v súlade s platnými zákonmi príslušnému orgánu členského štátu, v ktorom sa nachádza dožiadajúci [dožadujúci – *neoficiálny preklad*] orgán. Tento podnet musí byť oznámený dožiadajúcim [dožadujúcim – *neoficiálny preklad*] orgánom dožiadanému orgánu. Zainteresovaná strana môže o podnete tiež informovať dožiadaný orgán.

2. Hneď ako dožiadaný orgán prijme oznámenie uvedené v odseku 1, buď od dožiadajúceho [dožadujúceho – *neoficiálny preklad*] orgánu alebo od zainteresovanej strany, preruší konanie o uplatnení pohľadávky do rozhodnutia príslušného orgánu vo veci, ak žiadajúci [dožadujúci – *neoficiálny preklad*] orgán nepožiada inak v súlade s druhým pododsekom. …

Napriek prvému pododseku odseku 2 žiadajúci [dožadujúci – *neoficiálny preklad*] orgán môže v súlade so zákonmi, inými právnymi predpismi a správnymi opatreniami platnými v členskom štáte, v ktorom sa nachádza, žiadať od požiadaného [dožiadaného – *neoficiálny preklad*] orgánu, aby vymáhal spornú pohľadávku, pokiaľ príslušné zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia platné v členskom štáte, v ktorom sa požiadaný [dožiadaný – *neoficiálny preklad*] orgán nachádza, umožňujú takýto postup. Ak výsledok sporu je následne v prospech dlžníka, žiadajúci [dožadujúci – *neoficiálny preklad*] orgán bude zodpovedať za preplatenie akýchkoľvek vymáhaných čiastok spolu s akoukoľvek dlžnou kompenzáciou v súlade so zákonmi platnými v členskom štáte, v ktorom sa požiadaný [dožiadaný – *neoficiálny preklad*] orgán nachádza.

3. Ak prijaté opatrenia pre uplatnenie [na vymáhanie – *neoficiálny preklad*] pohľadávky v členskom štáte, v ktorom sa nachádza dožiadaný orgán, sú sporné, potom podnet musí byť podaný na príslušnom orgáne [tohto – *neoficiálny preklad*] členského štátu v súlade s jeho zákonmi a opatreniami [a inými právnymi predpismi – *neoficiálny preklad*].“

B. Talianske právo

18. Vzájomnú pomoc pri vymáhaní spotrebnej dane upravuje v Taliansku najmä 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“ (legislatívny dekrét č. 69, ktorým sa upravuje „Implementácia smernice [2001/44] o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok pochádzajúcich z operácií tvoriacich súčasť systému financovania [Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu (EPUZF)] a poľnohospodárskych odvodov a colných poplatkov a v súvislosti s [daňou z pridanej hodnoty (DPH)] a niektorými spotrebnými daňami) z 9. apríla 2003 [4] (ďalej len „legislatívny dekrét č. 69/2003“).

19. Článok 5 legislatívneho dekrétu č. 69/2003, nazvaný „Pomoc pri vymáhaní pohľadávok“, stanovuje:

„1. Ministerstvo hospodárstva a financií zabezpečí na žiadosť dožadujúceho orgánu a na základe doručených exekučných titulov vymáhanie pohľadávok podľa článku 1, ktoré vznikli v členskom štáte, v ktorom má sídlo dožadujúci orgán, a to v súlade s platnými právnymi predpismi upravujúcimi vymáhanie podobných pohľadávok vzniknutých na vnútroštátnom území; uvedené tituly, ktoré sú priamo a okamžite vykonateľné, sa považujú za daňové výmery podľa dekrétu prezidenta republiky č. 602 z 29. septembra 1973.

4 GURI č. 87 zo 14. apríla 2003.

2. Dožadujúci orgán môže podať žiadosť o vymáhanie, iba ak:

a) pohľadávka alebo exekučný titul neboli napadnuté opravným prostriedkom v členskom štáte, v ktorom má sídlo tento orgán, okrem prípadov výslovne prejavenej vôle vymáhať pohľadávku aj napriek sporu;

b) začal postupy vymáhania v členskom štáte, v ktorom má sídlo, ale prijaté opatrenia nebudú viesť k plnej úhrade pohľadávky.

3. Žiadosť obsahuje:

a) meno, obchodné meno alebo názov, adresu alebo sídlo a akékoľvek ďalšie dôležité informácie na účely identifikácie fyzických osôb, právnických osôb alebo tretích osôb, ktoré sú dlžníkmi a majú v držbe príslušné aktíva;

b) meno, adresu a akékoľvek ďalšie dôležité informácie týkajúce sa identifikácie dožadujúceho orgánu;

c) exekučný titul, na základe ktorého sa žiada o vymáhanie, vydaný v členskom štáte, v ktorom má sídlo dožadujúci orgán;

d) povahu a výšku pohľadávky, vrátane špecifikácie istiny, úroku, prípadných pokút, penále a nákladov uvedených v menách členských štátov, v ktorých majú sídlo oba dotknuté orgány;

e) dátum doručenia exekučného titulu adresátovi dožadujúcim alebo dožiadaným orgánom;

f) dátum, od ktorého a obdobie, počas ktorého je vymáhanie možné podľa platných zákonov v dožadujúcom členskom štáte;

g) vyhlásenie, že pohľadávka a exekučný titul neboli napadnuté opravným prostriedkom v dožadujúcom členskom štáte, alebo v prípade sporu výslovný prejav vôle vymáhať pohľadávku aj napriek sporu. Žiadosť musí v každom prípade obsahovať vyhlásenie, že v dožadujúcom členskom štáte sa začal proces vymáhania, ale nebude viesť k plnej úhrade pohľadávky;

h) akékoľvek ďalšie relevantné informácie.

4. Len čo dožadujúci orgán získa akékoľvek relevantné informácie týkajúce sa záležitosti, v súvislosti s ktorou vznikla žiadosť o vymáhanie, postúpi ich dožiadanému orgánu.

5. Žiadosť o vymáhanie pohľadávky treba doplniť originálom alebo overenou kópiou exekučného titulu vydaného v inom členskom štáte a ďalšími dokladmi, ktoré sa považujú za nevyhnutné na účely vymáhania pohľadávky. Žiadosť, exekučný titul a ďalšie prípadné doklady je potrebné predložiť spolu s prekladom do talianskeho jazyka.

6. Pokiaľ ide o zaplatenie dlžnej sumy, dlžníkovi možno po konzultácii s dožadujúcim orgánom a v rámci obmedzení a podmienok stanovených platnými vnútroštátnymi predpismi povoliť odklad platby alebo platbu v splátkach. Úroky z omeškania sa uplatňujú v zmysle platných právnych predpisov a počítajú sa odo dňa doručenia exekučného titulu na vymáhanie pohľadávky. Akékoľvek sumy prijaté ako úrok z titulu odkladu platby alebo platby v splátkach alebo ako úrok z omeškania platby sa poukážu dožadujúcemu orgánu.

7. Ministerstvo hospodárstva a financií vymáha pohľadávky od dlžníka, pričom si ponecháva všetky náklady spojené s vymáhaním, ktoré sa vzťahujú na podobné pohľadávky podľa vnútroštátneho právneho poriadku.

8. Na vymáhanie pohľadávok podľa tohto dekrétu sa vzťahujú *mutatis mutandis* ustanovenia dekrétu prezidenta republiky č. 602 z 29. septembra 1973 v znení neskorších predpisov a legislatívneho dekrétu č. 46 z 26. februára 1999 v znení neskorších predpisov.

9. Ak je vymáhanie pohľadávok spojené s osobitnými ťažkosťami, veľmi vysokými nákladmi alebo súvisí s bojom proti organizovanému zločinu, dožadujúci orgán a dožiadaný orgán sa môžu v jednotlivých prípadoch dohodnúť na osobitných podmienkach úhrady nákladov.

10. Ministerstvo hospodárstva a financií informuje dožadujúci orgán o opatreniach prijatých na základe žiadosti o vymáhanie pohľadávok.“

20. Článok 6 legislatívneho dekrétu č. 69/2003, nazvaný „Napadnutie pohľadávky“, stanovuje:

„1. Dotknutá osoba, ktorá má v úmysle podať opravný prostriedok proti pohľadávke alebo exekučnému titulu vydanému v dožadujúcom členskom štáte, podá podnet na príslušný orgán tohto členského štátu v súlade s platnou právnou úpravou tohto štátu; v takom prípade ministerstvo hospodárstva a financií po prijatí oznámenia o podaní opravného prostriedku od dožadujúceho orgánu alebo dotknutej osoby preruší exekučné konanie až do vydania rozhodnutia príslušného orgánu. Ak sa na základe žiadosti dožadujúceho orgánu predsa začalo s vymáhaním napadnutej pohľadávky a konanie o opravnom prostriedku sa skončí v prospech dlžníka, dožadujúci orgán je povinný vrátiť sumu získanú vymáhaním, ako aj akúkoľvek ďalšiu sumu dlžnú podľa talianskej právnej úpravy. Ak súd rozhodne o opravnom prostriedku v prospech dožadujúceho orgánu a povolí vymáhanie pohľadávky v tomto štáte, exekučné konanie sa na základe tohto rozhodnutia obnoví.

2. Dotknutá osoba, ktorá má v úmysle podať opravný prostriedok proti úkonom exekučného konania, podá podnet na príslušný orgán v súlade s ustanoveniami vnútroštátneho právneho poriadku.

3. Členský štát, v ktorom má sídlo dožadujúci orgán, zostáva naďalej zodpovedný voči členskému štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, za akékoľvek náklady a straty, ktoré vznikli v dôsledku opatrení uznaných za nedôvodné, pokiaľ ide o oprávnenosť pohľadávky alebo platnosť exekučného titulu vydaného dožadujúcim orgánom.“

II. Skutkový stav sporu vo veci samej a prejudiciálna otázka

21. V rokoch 1995 a 1996 Silcompa predávala do Grécka etanol v režime pozastavenia spotrebnej dane v zmysle článku 4 písm. c) smernice 92/12. Zo spisu, ktorý bol predložený vnútroštátnemu súdu a doručený do kancelárie Súdneho dvora (ďalej len „vnútroštátny spis“), vyplýva, že tento predaj sa uskutočňoval prostredníctvom sprostredkovateľa – fyzickej osoby – v prospech rôznych gréckych spoločností.

22. V januári 2000 sa po kontrole, ktorú vykonal Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Technický finančný úrad Reggio Emilia, Taliansko), zistilo, že sprievodné administratívne dokumenty (ďalej len „SAD“) k zásielkam etanolu odoslaným spoločnosťou Silcompa neboli nikdy doručené gréckemu colnému úradu na účely obvyklých osvedčení a že pečiatky Colného úradu Korint na SAD, ktoré sa našli v spoločnosti Silcompa, boli falošné. Úrad teda v januári 2000 vydal tri platobné výmery [5] na účely výberu nezaplatených spotrebných daní v celkovej výške 6 296 495,47 eura. Silcompa podala proti týmto platobným výmerom žalobu na Tribunale di Bologna (súd v Bologni, Taliansko), ktorého rozsudky [6] vyhlásené v prospech spoločnosti Silcompa následne Úrad napadol odvolaním podaným na Corte d’appello di Bologna (Odvolací súd Bologna, Taliansko).

5 Platobné výmery č. 5/2000, 15/2000 a 18/2000.

6 Rozsudky vydané 12. apríla a 8. septembra 2010.

23. Z vnútroštátneho spisu vyplýva, že grécky colný úrad zaslal v apríli 2001 spoločnosti Silcompa žiadosť o informácie s cieľom získať objasnenia týkajúce sa transakcií medzi spoločnosťou Silcompa, sprostredkovateľom a gréckymi spoločnosťami. Silcompa odpovedala na túto žiadosť a od gréckych orgánov jej potom už nebola doručená nijaká ďalšia korešpondencia.

24. Vo februári 2004 grécky colný úrad oznámil Úradu, že odoslanie zásielok spoločnosti Silcompa určené istej gréckej spoločnosti sa považuje za neoprávnené. Dňa 27. marca 2004 tak Technický finančný úrad Reggio Emilia vydal dodatočný platobný výmer č. 6/2004 [7], ktorý sa vzťahoval tak na talianske daňové pohľadávky vyplývajúce z platobných výmerov vydaných v januári 2000, uvedených v bode 22 vyššie, ako aj na dodatočné dorubenie dane vo výške 473 410,66 eura, dlžnej v dôsledku tohto oznámenia gréckeho orgánu. Silcompa napadla dodatočný platobný výmer č. 6/2004 na Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (Provinčná daňová komisia Reggio Emilia, Taliansko). Toto konanie dospelo v septembri 2017 k uzatvoreniu dohody o urovnaní medzi Úradom a spoločnosťou Silcompa, ktorou bola tejto spoločnosti uložená povinnosť zaplatiť celkovú sumu vo výške 1 554 181,23 eura z titulu pohľadávky uplatnenej talianskymi orgánmi (ďalej len „dohoda o urovnaní“). [8]

25. V januári 2005 vydal Colný úrad Atény vo vzťahu k tým istým dodávkam v rámci Spoločenstva „rozhodnutia o vyrubení spotrebnej dane“ týkajúce sa nezákonného uvedenia etanolu, ktorý Silcompa zaslala „schránkovým firmám“, do daňového voľného obehu na gréckom území. Toto zistenie sa podľa tvrdení účastníkov konania uvedených pred vnútroštátnym súdom [9] zakladalo na skoršom vyšetrovaní vedenom v trestnom konaní, v ktorom bol vydaný rozsudok prvostupňového gréckeho súdu [10], ktorým sa potvrdilo, že predmetný tovar bol skutočne doručený gréckym hospodárskym subjektom a podvodne uvedený do daňového voľného obehu.

26. Dňa 31. januára 2005 grécky daňový orgán predložil Talianskej republike na základe článku 7 smernice 76/308 žiadosť o pomoc pri vymáhaní pohľadávok svojej štátnej pokladnice v celkovej výške 10 280 291,66 eura (ďalej len „pohľadávky uplatnené gréckymi orgánmi“).

27. Dňa 13. septembra 2005 Úrad doručil spoločnosti Silcompa na základe článku 5 legislatívneho dekrétu č. 69/2003 dva platobné výmery [11], ktorými žiadal o mimosúdne zaplatenie súm požadovaných [12] z titulu pohľadávok uplatnených gréckymi orgánmi. Silcompa podala voči týmto dvom platobným výmerom žalobu na Commissione tributaria provinciale di Roma (Provinčná daňová komisia Rím, Taliansko), ktorá túto žalobu zamietla ako neprípustnú. [13] Commissione tributaria regionale di Roma (Regionálna daňová komisia Rím, Taliansko), ktorá rozhodovala o odvolaní podanom spoločnosťou Silcompa, rozsudkom z 22. apríla 2010 [14] vyhovela žalobe z dôvodu neoznámenia potrebných prípravných úkonov gréckymi orgánmi a nedostatočného odôvodnenia uvedených platobných výmerov.

7 Body 8 až 10 pripomienok talianskej vlády.

8 Silcompa podala návrh na zjednodušené urovnanie sporu podľa článku 5a decreto legge n. 193/2016 (zákonný dekrét č. 193/2016). Talianska vláda vo svojej odpovedi na otázky položené Súdnym dvorom uvádza, že Silcompa zaplatila celú sumu uvedenú v dohode o urovnaní.

9 Pozri vyjadrenie k odvolaniu, ktoré predložil Úrad, nachádzajúce sa v spise predloženom vnútroštátnemu súdu a doručenom do kancelárie Súdneho dvora, s. 8.

10 Podľa tohto odvolania ide o rozsudok Súdu prvého stupňa Atény č. 98424/2001.

11 Platobný výmer RP 05/14 na sumu 10 280 291,66 eura a platobný výmer RP 05/12 na sumu 64 218,25 eura, oba z 1. septembra 2005. Dátumy týchto platobných výmerov sú uvedené vo vnútroštátnom spise, ktorý bol predložený Súdnemu dvoru.

12 Podľa talianskej vlády boli v týchto výmeroch uvedené dane vyrubené Colným úradom Pireus a Colným úradom Atény.

13 Rozsudok č. 501/41/07 z 3. decembra 2007.

14 Rozsudok č. 45/37/10.

28. Úrad preto podal kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, v ktorom uviedol tri kasačné dôvody, pričom podľa názoru vnútroštátneho súdu len druhý[15] a tretí[16] z týchto dôvodov sú relevantné na účely tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

29. Silcompa vo svojom vyjadrení ku kasačnému opravnému prostriedku naopak namieta neplatnosť žiadostí týkajúcich sa spotrebnej dane, ktorých predmetom sú skutočnosti, ktoré už Úrad vytýkal, rovnaké vytýkané skutky, a teda duplicita daňovej pohľadávky.

30. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že v prejednávanej veci sa taliansky daňový orgán aj grécky daňový orgán na základe rozdielnych a samostatných konštatovaní domnievajú, že miestom, kde došlo k priestupku, je územie ich štátu. Zdá sa, že pohľadávky uplatňované gréckymi orgánmi sú založené na rozhodnutí vydanom v trestnom konaní, zatiaľ čo pohľadávky uplatňované talianskymi orgánmi sa zakladajú na zistenom sfalšovaní SAD. Žiadosti týkajúce sa spotrebnej dane sú pritom „alternatívne“, keďže ako vyplýva z článku 20 smernice 92/12, môže existovať len jedno miesto, kde došlo k priestupku, a taktiež len jedna daňová povinnosť.

31. V tomto kontexte by hrozilo, že Silcompa bude povinná zaplatiť dvakrát tie isté sumy z titulu spotrebnej dane a sankcií, čo by najmä vzhľadom na značnú výšku súm znamenalo vysoké finančné zaťaženie, ak aj duplicitu súdnych trov.

32. Vnútroštátny súd uvádza, že hoci podľa článku 20 ods. 4 smernice 92/12 sa spotrebná daň, ktorá bola pôvodne vybratá (v inom štáte), za určitých podmienok vráti, ak sa následne zistí miesto priestupku, podľa toho istého ustanovenia k takémuto zisteniu musí dôjsť „pred uplynutím troch rokov od dátumu vystavenia sprievodného dokumentu“, čo je lehota, ktorá v tomto prípade už dávno uplynula.

33. Vnútroštátny súd sa teda pýta, či v rámci postupu týkajúceho sa úkonov vykonaných na vymáhanie, upraveného v článku 12 ods. 3 smernice 76/308, ktorým sa vykonáva žiadosť o pomoc na základe článku 6 ods. 1 tejto smernice, môže byť existencia podmienok uvedených v článku 20 smernice 92/12, akou je miesto, kde došlo k priestupku alebo nezrovnalosti, predmetom preskúmania, a to prinajmenšom za okolností, o aké ide v prejednávanej veci, keď tú istú žiadosť predložili orgány členského štátu, v ktorom má sídlo dožadujúci orgán (ďalej len „dožadujúci členský štát“), a zároveň aj orgány členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán (ďalej len „dožiadaný členský štát“), pričom konania týkajúce sa týchto žiadostí prebiehajú v dožiadanom členskom štáte.

34. Podľa vnútroštátneho súdu ide o preskúmanie, ktoré sa zrejme netýka pohľadávky alebo zahraničného titulu, proti ktorým bol podaný opravný prostriedok, ani nespochybňuje túto pohľadávku či titul, ako uvádza článok 12 ods. 1 smernice 76/308, ale ktoré sa naopak týka podmienky a základu zákonnosti žiadosti o pomoc, a teda aj úkonov na vykonanie takejto žiadosti. Spor vo veci samej sa konkrétne týka len otázky, či je na účely vymáhania v rámci systému spolupráce relevantné posúdenie práva na samotnú pohľadávku dožiadaným členským štátom a či takýto parameter možno preskúmať pred súdmi.

15 Vo veci samej Úrad svojím druhým kasačným dôvodom vytýka Regionálnej daňovej komisii Rím, že porušila článok 12 smernice 76/308 a článok 6 legislatívneho dekrétu č. 69/2003. Úrad v tejto súvislosti v podstate tvrdí, že v oblasti vzájomnej pomoci medzi členskými štátmi sa podnety súvisiace s pohľadávkami a exekučnými titulmi – najmä údajné neoznámenie prípravných úkonov gréckymi orgánmi – predkladajú orgánu štátu, kde pohľadávka vznikla, v prejednávanej veci príslušnému gréckemu orgánu.

16 Svojím tretím kasačným dôvodom sa Úrad dovoláva porušenia článku 3 legge n. 212 del 2000 (zákon č. 212/2000) v rozsahu, v akom Regionálna daňová komisia Rím považovala odôvodnenie platobného výmeru, v ktorom sa nezohľadnila skutočnosť, že v Taliansku boli začaté súbežné konania vo veci vymáhania spotrebnej dane z tých istých transakcií, za nedostatočné. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti pýta, či v konaní o opravnom prostriedku proti exekučnému konaniu začatému v rámci vzájomnej pomoci medzi štátmi pri vymáhaní spotrebnej dane možno skúmať otázku prípadnej „duplicity daňovej pohľadávky“ vyplývajúcej zo skutočnosti, že žiadosť o vymáhanie, ktorej základom sú rovnaké zdaniteľné udalosti, bola podaná súčasne tak dožadujúcim členským štátom, ako aj dožiadaným členským štátom.

35. Za týchto podmienok Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa ustanovenie článku 12 ods. 3 smernice [76/308] s ohľadom na článok 20 smernice [92/12] vykladať v tom zmysle, že v konaní začatom proti úkonom vykonaným na vymáhanie pohľadávky možno preskúmať, a prípadne do akej miery, podmienku týkajúcu sa miesta (skutočného uvedenia do daňového voľného obehu), kde skutočne došlo k nezrovnalosti alebo priestupku, pokiaľ, tak ako v prejednávanej veci, rovnaký nárok založený na tých istých a jediných vývozných transakciách uplatňuje voči daňovníkovi nezávisle dožadujúci aj dožiadaný štát a v dožiadanom štáte zároveň prebieha jednak konanie o vnútroštátnom nároku, ako aj konanie vo veci vymáhania pohľadávky v prospech iného štátu, pričom uvedené konštatovanie by bolo prekážkou žiadosti o pomoc, a teda aj všetkých úkonov na jej vykonanie?“

III. Konanie na Súdnom dvore

36. Písomné pripomienky predložili talianska, španielska a švédska vláda, ako aj Európska komisia.

37. Dňa 22. októbra 2019 Súdny dvor zaslal vnútroštátnemu súdu žiadosť o informácie týkajúcu sa skutkového a právneho rámca sporu vo veci samej.

38. Vnútroštátny súd odpovedal na žiadosť Súdneho dvora v odpovedi z 18. decembra 2019, ktorá bola doručená Súdnemu dvoru 31. decembra 2019.

39. V dôsledku krízy v oblasti verejného zdravia súvisiacej s vírusom Covid-19 bolo pojednávanie naplánované na 26. marca 2020 zrušené a rozhodnutím z 1. apríla 2020 nahradené otázkami na písomné zodpovedanie, ktoré boli zaslané účastníkom konania. Talianska, španielska a švédska vláda, ako aj Komisia odpovedali na otázky v lehote stanovenej Súdnym dvorom.

IV. Analýza

A. Rozsah prejudiciálnej otázky

40. Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v rámci postupu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi zakotveného v článku 267 ZFEÚ prislúcha Súdnemu dvoru dať vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávaný spor, a z tohto pohľadu je úlohou Súdneho dvora prípadne preformulovať otázku, ktorá mu je predložená. [17]

41. V prejednávanej veci obe konania vo veci vymáhania dvoch daňových pohľadávok, ktoré sa týkajú tých istých transakcií podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré si uplatnili súčasne talianske aj grécke správne orgány, prebiehajú na talianskych súdoch. Na jednej strane pohľadávka uplatnená talianskymi orgánmi vychádza zo zistenia Úradu z januára 2000, podľa ktorého tovar odoslaný do Grécka nikdy nedorazil na grécky colný úrad a odtlačky pečiatky tohto gréckeho colného úradu na SAD boli falošné. Na druhej strane pohľadávky uplatnené gréckymi orgánmi boli založené na zistení týchto orgánov, že predmetný tovar bol skutočne uvedený, pravdepodobne neoprávnene, do daňového voľného obehu na území Grécka, pričom uvedené orgány na základe tohto zistenia zaslali v januári 2005 Úradu žiadosti o vymáhanie pohľadávok colného úradu na základe príslušných vnútroštátnych ustanovení preberajúcich smernicu 76/308.

17 Rozsudok z 25. júla 2018, Dyson (C-632/16, EU:C:2018:599, bod 47 a citovaná judikatúra).

42. Cieľom otázky položenej Súdnemu dvoru je zistiť, či podmienky uplatňovania článku 20 smernice 92/12, teda podmienky týkajúce sa miesta, kde skutočne došlo k priestupku alebo nezrovnalosti, môžu byť predmetom preskúmania zo strany súdu členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, na ktorý bol podaný opravný prostriedok proti opatreniam na vymáhanie pohľadávky podľa článku 12 ods. 3 smernice 76/308, v prípade, že toto vymáhanie vedie k dvojitému zdaneniu toho istého tovaru dotknutej spoločnosti spotrebnou daňou.[18]

43. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a z odpovede na otázky z 18. decembra 2019[19] vyplýva, že vnútroštátny súd sa pýta na dostatočnosť odôvodnenia aktu, na ktorom bol založený proces vymáhania v Taliansku podľa smernice 76/308, a na potrebu preskúmania duplicity pohľadávky týkajúcej sa spotrebnej dane.

44. Za týchto podmienok je potrebné chápať, že vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 12 ods. 3 smernice 76/308 v spojení s článkom 20 smernice 92/12 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby súd členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, overil, či by vykonanie žiadostí o vymáhanie týkajúcich sa pohľadávok na spotrebnej dani podľa článku 6 smernice 92/12, ktoré boli predložené tomuto orgánu, malo za následok dvojité zdanenie tých istých transakcií a toho istého tovaru spoločnosti, keďže uvedený orgán už sám predtým vymáhal pohľadávku na týchto daniach a táto pohľadávka je predmetom súdneho konania v tomto štáte.

45. Kľúčový bod otázky položenej vnútroštátnym súdom spočíva v prípadnom dvojitom zdanení predmetného tovaru tou istou spotrebnou daňou v členskom štáte odoslania a v členskom štáte určenia. Preto je potrebné začať analýzu pravidlami obsiahnutými v smernici 92/12 a pripomenúť najmä určité pravidlá týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani v zmysle tejto smernice (časť B). Hoci smernica 92/12 určitým spôsobom stanovuje hmotnoprávne pravidlá týkajúce sa daňovej právomoci v oblasti spotrebných daní, *výkon* tejto právomoci na základe procesných pravidiel upravuje najmä smernica 76/308 (časť C).

B. O vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani podľa smernice 92/12

46. Smernica 92/12 má v záujme zabezpečenia vytvorenia a fungovania vnútorného trhu[20] za cieľ harmonizovať hmotnoprávne pravidlá týkajúce sa držby, prepravy a kontroly tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, a to najmä s cieľom zabezpečiť, aby bol vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani rovnaký vo všetkých členských štátoch. Táto harmonizácia v zásade umožňuje vylúčiť dvojité zdanenie vo vzťahoch medzi členskými štátmi.[21] V súlade s týmto cieľom sú aj články 6 a 20 tejto smernice, ktoré stanovujú všeobecné a osobitné pravidlá týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani. Tento cieľ je však ohrozený, ak v prejednávanej veci majú grécke a talianske orgány následnú právomoc vyberať spotrebnú daň z tej istej transakcie.

18 Rovnako ako Komisia musím poznamenať, že správne konania týkajúce sa platobných výmerov, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, nemožno považovať za „súbežné“ (bod 13 návrhu na začatie prejudiciálneho konania), keďže tieto výmery boli doručené päť rokov po platobných výmeroch, ktoré boli zaslané spoločnosti Silcompa z titulu talianskych pohľadávok v priebehu roka 2000. Okrem toho s výhradou formálnych náležitostí, ktoré treba doplniť v súlade s talianskym právom, sa zdá, že vec týkajúca sa talianskych pohľadávok je ukončená, keďže Silcompa v plnom rozsahu zaplatila pohľadávky na základe dohody o urovnaní (pozri bod 24 vyššie).

19 Pozri najmä bod 5.

20 Pozri najmä štvrté odôvodnenie smernice 92/12; pozri tiež rozsudky z 2. apríla 1998, EMU Tabac a i. (C-296/95, EU:C:1998:152, bod 22); z 5. apríla 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, bod 39), ako aj z 29. apríla 2004, Komisia/Nemecko (C-240/01, EU:C:2004:251, bod 36).

21 Rozsudky z 30. mája 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, body 22 a 23); z 3. júla 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, bod 17), a z 5. marca 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, bod 20). Okrem toho vôľa zamedziť dvojité zdanenie vyplýva z článku 8 smernice 92/12, ktorý za určitých podmienok oprávňuje jednotlivcov prepravovať tovar bez cla do iného členského štátu, ako aj z článku 22 tejto smernice, ktorý stanovuje vrátenie dane členským štátom odoslania v prípadoch uvedených v článkoch 7 a 10 tejto smernice.

1. Všeobecné poznámky týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani

47. Na jednej strane treba poukázať na to, že v súlade s článkom 5 ods. 1 smernice 92/12 zdaniteľným plnením v zmysle tejto smernice je výroba tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, na území Únie alebo jeho dovoz na toto územie. Na druhej strane v rozsahu, v akom ide o spotrebné dane, miesto vzniku daňovej povinnosti by malo byť čo najbližšie ku konečnému spotrebiteľovi.[22] Článok 6 ods. 1 smernice 92/12 na tento účel stanovuje, že vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani z tovaru podliehajúceho tejto dani, ako je alkohol, vyplýva najmä z jeho uvedenia do daňového voľného obehu.[23]

48. Vo všeobecnosti medzi vznikom zdaniteľného plnenia a okamihom vzniku zdaniteľnej povinnosti k spotrebnej dani uplynie určité časové obdobie. Práve počas tohto obdobia sa uplatňuje režim pozastavenia dane definovaný v článku 4 písm. c) smernice 92/12 ako daňový režim uplatniteľný najmä na výrobu tovaru v režime pozastavenia spotrebnej dane.[24] Tento režim, ktorý sa vzťahoval na tovar dotknutý vo veci samej, vedie k vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani až v momente prepustenia tovaru z tohto režimu a jeho uvedenia do daňového voľného obehu. Daňová povinnosť k tovaru, na ktorý sa vzťahuje tento režim, teda ešte nevzniká, hoci zdaniteľné plnenie už nastalo.[25]

49. Z článku 4 písm. b) a článku 11 ods. 2 smernice 92/12 vyplýva všeobecné pravidlo, podľa ktorého sa výroba, spracovanie a držba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani a zaradeného do režimu pozastavenia dane môže uskutočňovať len v daňovom sklade riadne povolenom členským štátom, na ktorého území sa nachádza. Podľa článku 15 tejto smernice sa preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane môže uskutočňovať len medzi daňovými skladmi, pričom kľúčovú úlohu v procese prepravy tohto tovaru zohráva oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu.[26]

50. Ustanovenia smernice 92/12 posudzované ako celok teda stanovujú zavedenie jednotného režimu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani členskými štátmi, založeného na zásade, podľa ktorej daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká iba raz. Dodržiavanie pravidiel týkajúcich sa držby, prepravy a kontroly tovaru podliehajúceho spotrebnej dani je nevyhnutným predpokladom na dosiahnutie cieľov smernice 92/12. Nemožno však vylúčiť, že v praxi dochádza k porušovaniu týchto pravidiel, čo je dôvod, prečo normotvorca ustanovil osobitné pravidlá uvedené v smernici 92/12.

2. O pôsobnosti článku 20 smernice 92/12

51. Podľa právnej náuky k podvodom dochádza najpravdepodobnejšie v prípadoch, v ktorých k priestupku alebo nezrovnalosti dochádza počas prepravy tovaru podliehajúceho režimu pozastavenia dane.[27] Keďže k priestupku alebo nezrovnalosti môže dôjsť v každom štáte, v ktorom sa tovar prepravuje, článok 20 smernice 92/12 má za cieľ predchádzať sporom o právomoc medzi členskými

22 Pokiaľ ide o zásady, na ktorých je založená smernica 92/12, pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Pozri tiež, pokiaľ ide o právnu náuku, BERLIN, D.: *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*. Zv. I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Ako zdôrazňuje Komisia, je potrebné odlišovať uvedenie tovaru do daňového voľného obehu od spotreby tohto tovaru.

24 Rozsudok z 5. apríla 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, bod 31).

25 Rozsudky z 12. decembra 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, bod 42); z 29. apríla 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, bod 78), a z 28. januára 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, bod 22).

26 Pozri rozsudok z 2. júna 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, body 31 a 32), pokiaľ ide o režim zodpovednosti za všetky riziká spojené s prepravou tovaru podliehajúceho spotrebnej dani a zaradeného do takéhoto režimu, zavedený smernicou 92/12. Tento prevádzkovateľ skladu je v dôsledku toho určený ako osoba povinná zaplatiť spotrebnú daň v prípade, ak počas prepravy tohto tovaru dôjde k priestupku alebo nezrovnalosti, ktoré vedú k vzniku daňovej povinnosti k tejto dani.

27 Pozri v tejto súvislosti BERLIN, D.: *Jurisclasseur Europe Traité*, zväzok č. 1650, „Fiscalité indirecte". 1. január 2016, bod 56.

štátmi, ktoré majú v úmysle zdaniť tovar, ktorý bol predmetom priestupku alebo nezrovnalosti.[28] Súdny dvor tak už rozhodol, že toto ustanovenie určuje členský štát, ktorý jediný je oprávnený vyberať spotrebnú daň v prípade priestupku alebo nezrovnalosti, ku ktorým došlo počas prepravy, akým je neoprávnené prepustenie z režimu pozastavenia dane.[29]

52. Odseky 1 aj 2 článku 20 smernice 92/12 sa konkrétne týkajú situácie, v ktorej došlo k priestupku alebo nezrovnalosti *počas prepravy*. Odsek 1 sa týka najmä prípadu, keď je miesto uvedeného priestupku alebo nezrovnalosti známe, zatiaľ čo odsek 2 sa týka prípadu, keď bol priestupok alebo nezrovnalosť zistený bez toho, aby bolo možné zistiť, kde k nemu došlo. V tomto prípade sa predpokladá, že priestupok bol spáchaný v členskom štáte, v ktorom bol zistený.[30]

53. Článok 20 ods. 3 smernice 92/12 spresňuje, že ak tovar podliehajúci spotrebnej dani nedorazí na miesto určenia a nie je možné určiť, kde došlo k priestupku alebo nezrovnalosti, predpokladá sa, že k tomuto priestupku alebo nezrovnalosti došlo v členskom štáte odoslania, ktorý má právomoc vybrať spotrebnú daň.[31] Toto ustanovenie tak upravuje situáciu, v ktorej predmetný tovar nedorazí na miesto určenia. V tomto prípade má právomoc štát odoslania.

54. Hoci odseky 2 a 3 uvedeného článku 20 obsahujú vyššie uvedené predpoklady, odsek 4 článku 20 smernice 92/12 stanovuje tzv. „nápravný“ mechanizmus pre prípad, že takýto predpoklad zanikne z dôvodu skutkových okolností umožňujúcich založiť právomoc členského štátu iného, než je ten, ktorého právomoc bola založená na tomto predpoklade. V odseku 4 sa na tento účel uvádza, že ak sa pred uplynutím lehoty troch rokov odo dňa vystavenia SAD zistí, v ktorom členskom štáte skutočne došlo k priestupku alebo nezrovnalosti,[32] tomuto členskému štátu prináleží vybrať dlžnú spotrebnú daň.

55. Z vyššie uvedených ustanovení smernice 92/12 posudzovaných ako celok možno vyvodiť viacero záverov. Po prvé daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká nielen uvedením výrobkov do daňového voľného obehu, ale aj ich prepustením, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane. Ako zdôraznil generálny advokát Colomer, „ak k činnostiam, ktoré zakladajú spotrebnú daň (dovoz a výroba), dochádza mimo režimu pozastavenia dane, alebo ak k prepusteniu tovaru z tohto režimu dochádza v inom okamihu než v okamihu jeho uvedenia do daňového voľného obehu, normotvorca [Únie] považuje tieto situácie za uvedenie do daňového voľného obehu a v dôsledku toho aj za okolnosti spôsobujúce vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani, aby sa zabránilo situácii, v ktorej by tovar podliehajúci spotrebnej dani nebol na tento účel zdanený“[33].

56. Po druhé vzhľadom na to, že tovar podliehajúci spotrebnej dani môže byť uvedený do daňového voľného obehu iba raz, môže existovať len jedno miesto, kde došlo k priestupku alebo nezrovnalosti. Tento záver je podporený skutočnosťou, že priestupok alebo nezrovnalosť, ku ktorým došlo počas prepravy tovaru, sa považuje za uvedenie tohto tovaru do daňového voľného obehu, ako aj existenciou tzv. „nápravného“ mechanizmu v článku 20 ods. 4 smernice 92/12. Hoci v praxi môže počas prepravy toho istého tovaru podliehajúceho spotrebnej dani dôjsť k viacerým po sebe nasledujúcim priestupkom alebo nezrovnalostiam v rôznych členských štátoch (prípad viacerých priestupkov alebo nezrovnalostí),

28 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo vo veci Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, bod 74).

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

30 Tento výklad potvrdzujú prípravné práce na smernici 2008/118, ktoré vysvetľujú logiku článku 20 smernice 92/12. Pozri návrh smernice Rady o všeobecných postupoch pre spotrebnú daň (KOM/2008/0078 v konečnom znení).

31 Rozsudok z 12. decembra 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, bod 47).

32 Súdny dvor ustálene rozhodol, že jednotlivci majú právo na vrátenie daní, ktoré boli vybraté v členskom štáte v rozpore s ustanoveniami Spoločenstva. Toto právo je následkom a súčasťou práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z týchto ustanovení, tak ako ich vyložil Súdny dvor. Členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Spoločenstva (rozsudok z 2. októbra 2003, Weber’s Wine World a i., C-147/01, EU:C:2003:533, bod 93, ako aj citovaná judikatúra).

33 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, bod 38).

iba prvé z nich, a to to, ktoré malo za následok prepustenie tovaru z režimu pozastavenia spotrebnej dane počas prepravy, má právny význam v zmysle článku 20 tejto smernice, keďže dôsledkom takéhoto priestupku alebo nezrovnalosti bolo s najväčšou pravdepodobnosťou uvedenie tovaru do daňového voľného obehu.

3. O tzv. „nápravnom“ mechanizme uvedenom v článku 20 ods. 4 smernice 92/12

57. Článok 20 ods. 4 smernice 92/12 stanovuje tzv. „nápravný“ mechanizmus, podľa ktorého ak sa pred uplynutím lehoty troch rokov *odo dňa vystavenia SAD*[34] zistí, v ktorom členskom štáte skutočne došlo k priestupku alebo nezrovnalosti, tento štát vyberie spotrebnú daň v sadzbe platnej v deň odoslania tovaru. V takom prípade sa pôvodne vybratá spotrebná daň vráti po predložení dôkazu o jej vybratí. Keďže článok 20 ods. 1 až 3 smernice 92/12 obsahuje vyššie preskúmané predpoklady, odsek 4 tohto článku obsahuje mechanizmus, ktorý sa vzťahuje na prípad, v ktorom sa reálny stav líši od predpokladaného stavu. Vzhľadom na zásadu právnej istoty sa však uvedený mechanizmus uplatňuje len počas troch rokov odo dňa vystavenia SAD.

58. Toto ustanovenie tak stanovuje dve kumulatívne podmienky, a to spáchanie priestupku alebo nezrovnalosti v členskom štáte, ktorý sa líši od členského štátu, v ktorom bola spotrebná daň zaplatená, a lehotu troch rokov odo dňa vystavenia SAD. Zo štruktúry článku 20 ods. 4 smernice 92/12 teda vyplýva, že dodržanie tejto lehoty sa má preskúmať iba v prípade, ak sa zistí, v ktorom členskom štáte skutočne došlo k priestupku alebo nezrovnalosti, a ak sa tento štát líši od pôvodne určeného členského štátu.

4. O uplatnení vyššie uvedených zásad na prejednávanú vec

59. Na úvod je potrebné jednak uviesť, že preskúmanie právomocí talianskych a gréckych orgánov komplikuje skutočnosť, že návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje len málo informácií o predmetných skutkových a právnych okolnostiach. Treba tiež uviesť, že vzhľadom na neexistenciu konkrétnych informácií nie je možné rozpoznať konkrétny problém súvisiaci s výkladom, ktorý by mohol vzniknúť vo vzťahu k smernici 92/12. Hoci teda prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vykonal potrebné overenia skutkových okolností a uplatnil ich na spor, o ktorom rozhoduje, nič to nemení na skutočnosti, že Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť výklad práva Únie so zreteľom na skutkové a právne okolnosti, ako ich podal vnútroštátny súd, s cieľom poskytnúť tomuto súdu užitočné prvky potrebné pre rozhodnutie v spore, o ktorom rozhoduje.[35]

60. Treba pripomenúť, že na jednej strane vo veciach týkajúcich sa pohľadávok uplatňovaných talianskymi orgánmi, ktoré boli spomenuté v bode 22 vyššie, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Úrad sa domnieval, že priestupok alebo nezrovnalosť spočívala v neukončení režimu pozastavenia dane, keďže SAD, ktoré boli doručené spoločnosti Silcompa v súvislosti s dotknutými zásielkami tovaru, boli sfalšované opatrením falošnou pečiatkou gréckeho colného úradu. Tento úrad sa teda domnieval, že sfalšovanie SAD predstavuje priestupok alebo nezrovnalosť, ku ktorým došlo v Taliansku, a teda neoprávnené prepustenie z režimu pozastavenia dane, v dôsledku čoho daňová povinnosť k spotrebnej dani vznikla v Taliansku[36]. Úrad preto v januári 2000 doručil súvisiace platobné výmery. Na druhej strane vo veciach týkajúcich sa pohľadávok uplatňovaných

34 Článok 19 smernice 92/12 v tejto súvislosti stanovuje, že SAD sa vystavuje v štyroch kópiách, z ktorých jednu si ponechá odosielateľ, jednu si ponechá príjemca, jednu je potrebné vrátiť odosielateľovi po vyložení a jedna je určená pre príslušné orgány členského štátu určenia. SAD sa preto vystavuje v momente odoslania tovaru.

35 Rozsudok z 9. novembra 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, bod 22).

36 V spise predloženom Súdnemu dvoru sa však nespresňuje, ktoré ustanovenie smernice 92/12 sa uplatnilo na určenie, že daňová povinnosť k spotrebnej dani vznikla v Taliansku. Keďže článok 20 ods. 1 prvý pododsek uvedenej smernice ukladá oprávnenému prevádzkovateľovi skladu povinnosť zaplatiť spotrebnú daň v prípade priestupku alebo nezrovnalosti, ku ktorým došlo počas prepravy tovaru v režime pozastavenia dane, treba predpokladať, že v prejednávanej veci sa uplatnilo toto ustanovenie.

gréckymi orgánmi, ktoré boli základom platobného výmeru napadnutého vo veci samej (spomenuté v bodoch 26 a 27 vyššie), je potrebné predpokladať, že grécke orgány s najväčšou pravdepodobnosťou založili svoju právomoc na článku 6 ods. 1 písm. a) smernice 92/12, keďže tovar bol neoprávnene uvedený do daňového voľného obehu v Grécku – túto okolnosť však musí overiť vnútroštátny súd.[37]

61. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že vzhľadom na to, že talianske orgány konštatovali, že predmetný tovar odoslaný spoločnosťou Silcompa v režime pozastavenia spotrebnej dane nedorazil na miesto určenia, teda do Grécka, a že s tým súvisiace SAD boli sfalšované, tento tovar bol prepustený z tohto režimu z dôvodu priestupku alebo nezrovnalosti, ku ktorým došlo počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v zmysle článku 20 smernice 92/12. Zdá sa teda, že Úrad bol na základe odseku 1 tohto článku oprávnený vymáhať daňovú pohľadávku uplatnením príslušných ustanovení vnútroštátneho práva. Ako už bolo uvedené vyššie, štruktúra článku 20 smernice 92/12 ako celok je založená na koncepcii, podľa ktorej sa priestupok alebo nezrovnalosť, ku ktorým došlo počas prepravy tovaru podliehajúceho režimu pozastavenia spotrebnej dane, považuje za uvedenie tohto tovaru do daňového voľného obehu, ku ktorému môže v súvislosti s tým istým tovarom dôjsť iba raz. Napriek tomuto pravidlu Úrad v roku 2005 prijal žiadosť o pomoc predloženú gréckymi orgánmi na účely vymáhania pohľadávok na spotrebnej dani, ktoré vystavili grécke orgány voči tej istej spoločnosti a ktoré sa týkali toho istého dotknutého tovaru.

62. V prejednávanej veci však Súdny dvor nedisponuje nijakým konkrétnym dôkazom na účely posúdenia prípadného spáchania priestupku alebo nezrovnalosti v inom členskom štáte ako v Taliansku. Nezákonné uvedenie etanolu odoslaného spoločnosťou Silcoma na trh na gréckom území, ktoré viedlo k trestnému konaniu v Grécku, treba nepochybne považovať za priestupok alebo nezrovnalosť týkajúcu sa predmetného tovaru, vzhľadom na skutkové okolnosti vo veci samej a všeobecnú štruktúru smernice 92/12 je však len dôsledkom priestupku alebo nezrovnalosti, ku ktorým došlo predtým v Taliansku.

63. Za týchto podmienok sa domnievam, že vzhľadom na toto určenie, ktoré prináleží uvedeným orgánom alebo súdom, nie je analýza druhej podmienky uvedenej v článku 20 ods. 4 smernice 92/12, teda otázky, kedy začína plynúť uvedená lehota troch rokov na účely uplatnenia tzv. „nápravného“ mechanizmu upraveného v tomto ustanovení, v rámci tohto prejudiciálneho konania relevantná. Ako som už totiž uviedol, táto lehota sa má preskúmať iba v prípade, ak sa zistí, v ktorom členskom štáte skutočne došlo k priestupku alebo nezrovnalosti, a ak sa tento štát líši od pôvodne určeného členského štátu, čo zrejme nie je prípad, o ktorý ide vo veci samej.

64. V tomto kontexte vzniká otázka, či a ako môže vnútroštátny súd ako súd dožiadaného členského štátu preskúmať existenciu prípadnej duplicity pohľadávok týkajúcich sa spotrebných daní uplatnených dvoma orgánmi dvoch rôznych členských štátov.

37 Je pravda, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je veľmi vágny, pokiaľ ide o ustanovenia smernice 92/12 uplatnené gréckymi orgánmi. Túto skutočnosť preto musí overiť vnútroštátny súd.

C. O smernici 76/308 o vzájomnej pomoci

1. O právnom rámci analýzy

65. Hoci vytvorenie vnútorného trhu umožnilo podnikom v plnom rozsahu využívať hospodársky priestor v rámci tohto trhu, vnútroštátnym daňovým orgánom, pre ktoré hranice stále existujú, boli už od 70. rokov poskytnuté viaceré právne nástroje pomoci na účely zabezpečenia vyššej efektívnosti v daňových záležitostiach.[38] Cieľom smernice 76/308 je tak vykonanie zásady vzájomnej dôvery uľahčením vymáhania pohľadávok medzi členskými štátmi.[39] Realizácia režimu vzájomnej pomoci, zakotveného touto smernicou, závisí od existencie takejto dôvery medzi dotknutými vnútroštátnymi orgánmi.[40]

66. Uvedená smernica jednak stanovuje tri samostatné a konkrétne formy vzájomnej pomoci, ktorú je dožiadaný orgán povinný poskytnúť na žiadosť dožadujúceho orgánu, a to žiadosť o informácie,[41] žiadosť o doručenie dokumentov týkajúcich sa pohľadávky, ktoré boli vydané v členskom štáte sídla dožadujúceho orgánu, adresátovi[42] a žiadosť o vymáhanie pohľadávok, ktoré sú predmetom exekučného titulu.[43] Smernica 76/308 tiež obsahuje osobitné ustanovenia týkajúce sa určenia právomoci vo vzťahu k predmetnej žiadosti medzi dožadujúcim členským štátom a dožiadaným členským štátom. Vec sama sa týka žiadosti o pomoc pri vymáhaní, keďže takúto žiadosť predložili grécke orgány Úradu.

a) Rozdelenie právomocí stanovené v článku 12 smernice 76/308

67. Článok 12 smernice 76/308 zakotvuje rozdelenie právomocí pri rozhodovaní o opravných prostriedkoch týkajúcich sa pohľadávky, exekučného titulu alebo opatrení na vymáhanie pohľadávky medzi orgány členského štátu, v ktorom má sídlo dožadujúci orgán, a orgány členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán. Pokiaľ ide o takéto opravné prostriedky, výber príslušného orgánu členského štátu, na ktorý sa má dotknutá strana obrátiť, závisí od toho, či sa výhrada týka pohľadávky alebo exekučného titulu na jednej strane, alebo opatrení na vymáhanie pohľadávky na druhej strane. Ako poznamenal generálny advokát Bobek, smernica 2010/24, ktorá nahradila smernicu 76/308, stanovuje ako všeobecné pravidlo uplatnenie *lex auctoritatis*, podľa ktorého sa úkony vykonávané orgánmi členského štátu riadia (a teda ich platnosť podlieha) právu tohto členského štátu.[44] V dôsledku toho príslušný orgán každého členského štátu skúma len zákonnosť vykonaných aktov a opatrení prijatých orgánmi tohto členského štátu s prihliadnutím na právne predpisy tohto štátu.[45]

68. Podľa článku 12 ods. 1 smernice 76/308 tak v prípade, ak sa v priebehu vymáhania napadne pohľadávka alebo exekučný titul, podnet sa musí podať na príslušnom orgáne dožadujúceho členského štátu. Ak sa však napadnú opatrenia na vymáhanie prijaté v členskom štáte, v ktorom sa nachádza dožiadaný orgán, podnet sa podľa článku 12 ods. 3 smernice 76/308 musí podať na príslušnom orgáne tohto členského štátu.[46]

38 BERLIN, D.: Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne. In: *JurisClasseur Europe Traité*. 1. máj 2019, bod 49.

39 Pozri MICHEL, V.: Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement. In: *Revue Europe*, č. 3, marec 2010, komentár č. 109, ako aj MAITROT DE LA MOTTE, A.: *Droit fiscal de l'Union européenne*. Bruylant, 2016, bod 479 a nasl.

40 Pozri rozsudok z 26. apríla 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, body 40 a 41).

41 Podľa článku 4 smernice 76/308. Pokiaľ ide o výmenu informácií, pozri FERNÁNDEZ MARÍN, F.: The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law. In: *Studi Tributari Europei*, vol. 8, 2018, s. II, s. 25-95.

42 Podľa článku 5 smernice 76/308.

43 Podľa článku 6 smernice 76/308.

44 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, bod 40).

45 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, bod 43).

46 Pozri tiež desiate odôvodnenie smernice 76/308, podľa ktorého dotknutá osoba musí predložiť podanie popierajúce nárok príslušnému orgánu členského štátu, v ktorom sa nachádza dožadujúci orgán, a dožiadaný orgán musí prerušiť akékoľvek vykonávacie konania, ktoré začal, až do rozhodnutia vyššie uvedeného orgánu.

69. Článok 12 ods. 2 smernice 76/308 s cieľom plne zaručiť dotknutej osobe právo napadnúť pohľadávku alebo exekučný titul v priebehu vymáhania stanovuje, že dožiadaný orgán hneď po tom, čo bol informovaný o prebiehajúcom konaní o opravnom prostriedku podanom proti pohľadávke alebo exekučnému titulu, preruší exekučné konanie až do rozhodnutia príslušného orgánu dožadujúceho členského štátu.

70. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, rozdelenie právomocí opísané v týchto návrhoch logicky vyplýva z toho, že pohľadávka a exekučný titul sú založené na práve platnom v členskom štáte, v ktorom má sídlo dožadujúci orgán, zatiaľ čo pri exekučných úkonoch uskutočňovaných v členskom štáte, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, tento orgán v zmysle článkov 5 a 6 smernice 76/308 aplikuje ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce obdobné akty.[47] Okrem toho z článku 8 ods. 1 tejto smernice vyplýva, že exekučný titul je priamo uznaný a automaticky sa s ním zaobchádza ako s nástrojom umožňujúcim vymáhanie pohľadávky členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, čo je podľa môjho názoru vyjadrením zásady vzájomnej dôvery. Z tohto rozdelenia právomocí vyplýva, že dožiadaný orgán v zásade nemôže spochybniť platnosť a vykonateľnosť aktu alebo rozhodnutia, ktoré je predmetom žiadosti o pomoc pri vymáhaní predloženej dožadujúcim orgánom. Judikatúra však túto zásadu zmiernila.

b) O možnosti vnútroštátnych orgánov odmietnuť poskytnúť vzájomnú pomoc

71. Keď na jednej strane z článku 8 ods. 1 smernice 76/308 vyplýva, že exekučný titul je priamo uznaný a automaticky sa s ním zaobchádza ako s nástrojom umožňujúcim vymáhanie pohľadávky členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, na druhej strane z článku 6 tejto smernice vyplýva, že dožiadaný orgán „pristúpi“ k tomuto vymáhaniu, pričom uvedená smernica stanovuje automatické vykonanie uvedeného vymáhania dožiadaným orgánom. Navyše neexistuje nijaké osobitné ustanovenie, ktoré by umožňovalo zamietnuť žiadosť o vymáhanie.[48] Judikatúra Súdneho dvora pri neexistencii takýchto ustanovení stanovila základ, ktorý vnútroštátnym orgánom a súdom výnimočne umožňuje odmietnuť poskytnúť pomoc pri vymáhaní v prípade, ak by toto vymáhanie bolo v rozpore s verejným poriadkom štátu.

72. V tejto súvislosti Súdny dvor vo svojom rozsudku Kyrian[49] rozhodol, že „nemožno vylúčiť, že *výnimočne* to budú súdy členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, ktoré budú oprávnené overiť, či vykonanie uvedeného titulu môže ohroziť najmä verejný poriadok tohto členského štátu, a prípadne úplne alebo sčasti odoprieť poskytnutie pomoci alebo ju podmieniť dodržaním určitých podmienok“[50]. Podľa Súdneho dvora „ťažko si možno predstaviť, že tento členský štát vykoná exekučný titul, ak jeho vykonanie môže ohroziť *verejný poriadok* tohto štátu“[51]. Súdny dvor prevzal túto zásadu v rámci neskoršieho rozsudku Donnellan[52], keď povolil takéto odmietnutie v prípade, ak by uplatnenie

47 Rozsudky zo 14. januára 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, bod 40), a zo 14. marca 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, bod 34).

48 Článok 4 ods. 3 smernice 76/308 upravuje dôvody zamietnutia. Toto ustanovenie sa však týka žiadosti o informácie, ktorá nie je predmetom prejednávanej veci.

49 Rozsudok zo 14. januára 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Rozsudok zo 14. januára 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, bod 42), potvrdený rozsudkom z 26. apríla 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, bod 47). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

51 Rozsudok zo 14. januára 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, bod 43), potvrdený rozsudkom z 26. apríla 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, bod 48). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

52 Rozsudok z 26. apríla 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

ustanovení smernice o vzájomnej pomoci viedlo k porušeniu základných práv z dôvodu neoznámenia dotknutej osobe, a to článku 47 Charty základných práv Európskej únie.[53] Súdny dvor tým uplatnil svoju judikatúru týkajúcu sa obmedzenia zásady vzájomnej dôvery[54] v kontexte, v ktorom by uplatnenie tejto zásady viedlo k prípadnému porušeniu základných práv.

73. V prejednávanej veci má však Súdny dvor rozhodnúť, či existujú dôvody zamietnutia žiadosti o pomoc, ak sa zistí duplicita daňovej pohľadávky týkajúcej sa spotrebnej dane[55]. Môže byť takáto duplicita dôvodom zamietnutia žiadosti o pomoc pri vymáhaní pohľadávky, keď členský štát vykonáva právo Únie? V tejto súvislosti sa domnievam, že je potrebné ešte pred preskúmaním hypotézy prípadného porušenia verejného poriadku alebo základných práv zistiť, či odpoveď na túto otázku nemôže vyplývať z príslušných ustanovení sekundárneho práva.

2. O povinnosti orgánov dožadujúceho členského štátu preskúmať právomoc orgánov tohto štátu

74. Podľa môjho názoru na položenú prejudiciálnu otázku možno odpovedať len záporne.

75. Ako už bolo totiž uvedené v bodoch 47 až 50 vyššie, zo štruktúry smernice 92/12 vyplýva, že tovar podliehajúci spotrebnej dani môže byť uvedený do daňového voľného obehu iba raz, keďže daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká pri uvedení tovaru do daňového voľného obehu, a to bez ohľadu na to, či je toto uvedenie oprávnené alebo neoprávnené. Podľa článku 20 smernice 92/12 na účely vzniku takejto daňovej povinnosti sa prepustenie tovaru z režimu pozastavenia dane z dôvodu priestupku alebo porušenia, ku ktorému došlo počas jeho prepravy, považuje za uvedenie tovaru do daňového voľného obehu. Ako sa však uvádza v bode 56 vyššie, podľa tohto ustanovenia sa za relevantný považuje iba prvý priestupok alebo nezrovnalosť, v dôsledku ktorého bol tovar počas prepravy prepustený z režimu pozastavenia spotrebnej dane. V praxi však nemožno vylúčiť existenciu sporov týkajúcich sa určenia miesta takéhoto priestupku alebo nezrovnalosti.

76. Na účely poskytnutia odpovede na otázku položenú vnútroštátnym súdom, ktorý sa pýta, či súd dožiadaného štátu môže v rámci konania, ktorého predmetom je preskúmanie zákonnosti úkonov vykonaných na vymáhanie pohľadávky, preskúmať určenie miesta, kde došlo k priestupku alebo nezrovnalosti, je teda s ohľadom na ustanovenia smernice 76/308, spomenuté v bodoch 67 až 70 vyššie, potrebné rozhodnúť, či sa takéto určenie týka pohľadávky, exekučného titulu alebo opatrení na vymáhanie pohľadávky v zmysle článku 12 smernice 76/308. Podľa môjho názoru odpoveď na túto otázku možno vyvodiť zo všetkých ustanovení smernice 92/12, najmä z jej článkov 6 a 20, ktorých cieľom je, ako som už uviedol, určiť právomoci členských štátov vyberať spotrebné dane z tovaru, na ktorý sa vzťahuje táto smernica.

77. Z článkov 6 a 20 smernice 92/12 konkrétnejšie vyplýva, že právomoc členského štátu vyberať spotrebnú daň z tovaru, akým je alkohol, súvisí buď s miestom jeho uvedenia do daňového voľného obehu podľa článku 6 tejto smernice, alebo s miestom, kde bol tovar počas prepravy prepustený z režimu pozastavenia dane v súlade s článkom 20 ods. 1 až 3 uvedenej smernice, alebo s miestom, kde skutočne došlo k priestupku alebo nezrovnalosti a ktoré je zistené neskôr podľa článku 20 ods. 4 tejto smernice. Vzhľadom na rovnocennosť vyššie opísaných dôvodov vzniku daňovej povinnosti uvedených v spomínaných článkoch 6 a 20 je podľa môjho názoru možné vyvodiť len jeden záver, a to že otázka týkajúca sa miesta uvedenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného

53 Súdny dvor predovšetkým rozhodol, že článok 14 ods. 1 a 2 smernice 2010/24 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby orgán členského štátu odmietol vykonať žiadosť o vymáhanie týkajúcu sa pohľadávky súvisiacej s finančnou sankciou uloženou v inom členskom štáte z dôvodu, že rozhodnutie ukladajúce túto sankciu nebolo riadne oznámené dotknutej osobe predtým, ako bola žiadosť o vymáhanie podaná na uvedený orgán na základe tejto smernice (rozsudok z 26. apríla 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Pozri, pokiaľ ide o obmedzenie zásady vzájomnej dôvery, rozsudky z 21. decembra 2011, N. S. a i. (C-411/10 a C-493/10, EU:C:2011:865); z 5. apríla 2016, Aranyosi a Căldăraru (C-404/15 a C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), ako aj z 25. júla 2018, Minister for Justice and Equality (Nedostatky súdneho systému) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 Prejednávaná vec sa na rozdiel od rozsudkov zo 14. januára 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), a z 26. apríla 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), netýka podmienok doručenia, čo podľa môjho názoru zrejme vylučuje uplatnenie verejného poriadku v zmysle tejto judikatúry.

obehu alebo miesta spáchania priestupku alebo nezrovnalosti predstavuje na prvý pohľad hmotnoprávnu otázku týkajúcu sa samotnej existencie daňového dlhu.[56] Keďže smernica 92/12 podmieňuje výber spotrebnej dane členským štátom konkrétnou udalosťou, ktorá nastala na jeho území, je podľa môjho názoru jasné, že aj spor týkajúci sa určenia miesta priestupku alebo nezrovnalosti v súlade s článkom 20 tejto smernice sa má považovať za otázku, ktorá sa týka pohľadávky alebo exekučného titulu v zmysle článku 12 smernice 76/308. Preskúmanie tejto otázky teda vzhľadom na logiku tejto smernice nemôže patriť do právomoci súdu dožiadaného členského štátu.

78. Situácia opísaná v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, teda situácia, keď je spoločnosti dvakrát vyrubená spotrebná daň za odoslanie tovaru, sa mi však nezdá byť v súlade so štruktúrou smernice 92/12 ako celku. Hoci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplývajú skutočnosti, ktoré by v prejednávanej veci odôvodňovali možnosť dožiadaného členského štátu odmietnuť vykonanie žiadosti o pomoc, ktorá mu bola predložená, s odvolaním sa na porušenie jeho verejného poriadku alebo základných práv v zmysle judikatúry uvedenej v bode 72 vyššie, súd dožiadaného členského štátu nesmie jednak nezohľadniť dostupné informácie týkajúce sa obdobného opatrenia uloženého tomu istému podniku v tomto členskom štáte, teda v členskom štáte inom, než je členský štát, ktorý podal žiadosť v súvislosti s transakciou týkajúcou sa tohto istého tovaru, a jednak nekriticky a mechanicky vykonať túto žiadosť o pomoc.

79. V tejto súvislosti zásada vzájomnej dôvery, ako ju konkretizuje smernica 76/308, nevyhnutne predpokladá, že všetky členské štáty s náležitou starostlivosťou dodržiavajú požiadavky práva Únie. Keďže ako vyplýva zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, Silcompa podala žalobu vo veci daňovej pohľadávky týkajúcej sa spotrebných daní uložených gréckymi orgánmi v súvislosti s tými istými transakciami a tým istým tovarom, ako sú tie, ktoré už boli zdanené v Taliansku, gréckemu súdu, ktorý rozhoduje o tejto žalobe, prináleží overiť, či mali jeho orgány právomoc vyberať spotrebnú daň z predmetného tovaru v rozsahu, v akom vzhľadom na v súčasnosti dostupné informácie tento tovar bol prepustený z režimu pozastavenia spotrebnej dane v zmysle článku 3 a článku 20 ods. 1 smernice 92/12 v dôsledku priestupku alebo nezrovnalosti, ku ktorým došlo v Taliansku. Z toho vyplýva, že súd dožiadaného členského štátu by mal v súlade s článkom 12 ods. 2 smernice 76/308 prerušiť konanie o výkone žiadosti o pomoc do doby, kým sa nevykonajú overenia takto opísané súdom dožadujúceho členského štátu.

V. Návrh

80. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko), takto:

Článok 12 ods. 3 smernice Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení, zmenenej smernicou Rady 2001/44/ES z 15. júna 2001, v spojení s článkami 6 a 20 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, zmenenej smernicou Rady 92/108/EHS zo 14. decembra 1992, sa má vykladať v tom zmysle, že podmienky týkajúce sa miesta, kde skutočne došlo k priestupku alebo nezrovnalosti v zmysle článku 20 smernice 92/12, nemôžu byť predmetom preskúmania zo strany súdu členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, na ktorom bol podaný opravný prostriedok proti opatreniam na vymáhanie pohľadávky podľa tohto článku 12 ods. 3 Vzhľadom na to, že dvojité zdanenie tohto istého tovaru spotrebnou daňou vo viacerých členských štátoch nie je v súlade so všeobecnou štruktúrou smernice 92/12, však prislúcha súdu členského štátu, ktorý rozhoduje o žalobe

56 Pozri analogicky, pokiaľ ide o dichotómiu medzi existenciou daňového dlhu a jeho vymáhaním v oblasti cla, rozsudok z 20. októbra 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, bod 26 a nasl.).

proti daňovej pohľadávke týkajúcej sa spotrebnej dane súvisiacej s tými istými transakciami a tým istým tovarom, ako sú tie, ktoré už boli zdanené v inom členskom štáte, aby overil, či dožadujúce orgány mali právomoc vyberať túto spotrebnú daň.