Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 2. júna 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Všeobecný systém spotrebných daní — Smernica 92/12/EHS — Tabakové výrobky v režime podmienečného oslobodenia od spotrebnej dane — Zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu — Možnosť členských štátov pripísať oprávnenému vlastníkovi skladu spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť za zaplatenie peňažných sankcií uložených osobám, ktoré sa dopustili pašovania — Zásady proporcionality a právnej istoty“

Vo veci C-81/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Symvoulio tis Epikrateias (Štátna rada, Grécko) z 21. januára 2015 a doručený Súdnemu dvoru 20. februára 2015, ktorý súvisí s konaním

Kapnoviomichania Karelia AE

proti

Ypourgos Oikonomikon,

SÚDNY DVOR (šiesta komora)

v zložení: predseda šiestej komory A. Arabadžiev, sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca) a S. Rodin,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Kapnoviomichania Karelia AE, v zastúpení: V. Antonopoulos, dikigoros,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou a S. Lekkou, splnomocnené zástupkyne,

— Európska komisia, v zastúpení: F. Tomat a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. januára 2016,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: gréčtina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/108/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 390, 1992, s. 124; Mim. vyd. 09/001, s. 232, ďalej len „smernica 92/12“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Kapnoviomichania Karelia AE (ďalej len „Karelia“) a Ypourgos Oikonomikon (ministerstvo financií, Grécko) týkajúceho sa toho, že Karelia bola uznaná za spoločne a nerozdielne zodpovednú za zaplatenie cla a spotrebnej dane z dôvodu pašovania.

Právny rámec

Právo Únie

3 Články 1 a 3 smernice 92/12 stanovujú, že táto smernica „stanovuje systém pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a iným nepriamym daniam, ktoré sa vyberajú priamo alebo nepriamo na spotrebu takýchto výrobkov s výnimkou dane z pridanej hodnoty a daní, stanovených spoločenstvom“ a „má platiť na úrovni spoločenstva na… tabakové výrobky“.

4 Článok 4 tejto smernice definuje pojem „oprávnený vlastník skladu“ ako „fyzickú alebo právnickú osobu oprávnenú na základe kompetentných úradov členského štátu vyrábať, spracovávať, skladovať, dostávať a odosielať výrobky, podliehajúce spotrebnej dani v rámci jeho obchodu [fyzickú alebo právnickú 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 podmienečného oslobodenia od dane – *neoficiálny preklad*]“.

5 Podľa článku 5 ods. 2 tejto smernice, pokiaľ sa výrobky podliehajúce spotrebnej dani, ktoré prichádzali z územia tretích krajín alebo sa do nich vyvážali, nachádzali na území Spoločenstva v inom colnom režime než v režime voľného obehu, boli považované za podmienečne oslobodené od dane.

6 Podľa článku 6 ods. 1 písm. a) tejto smernice „spotrebná daň sa začne vyberať [daňová povinnosť, pokiaľ ide o spotrebnú daň, vzniká – *neoficiálny preklad*] v čase uvoľnenia výrobkov na spotrebu“, čo znamená „akúkoľvek odchýlku, vrátane nepravidelnej výnimky z dohody o pozastavení [akékoľvek vyradenie, vrátane protiprávneho, z režimu podmienečného oslobodenia od dane – *neoficiálny preklad*]“.

7 Článok 13 smernice 92/12 stanovuje, že od oprávneného vlastníka skladu sa vyžaduje „zabezpečiť záruku, ak je to nevyhnutné na pokrytie výroby, spracovania údajov a držby a zodpovednú záruku na zabezpečenie pohybu, podmienok, pre ktoré bude daňovými úradmi členských štátov stanovené, aká je oprávnená daň zo skladu [zložiť prípadnú zábezpeku týkajúcu sa výroby, spracovania a skladovania a povinnú zábezpeku na prepravu za podmienok stanovených daňovými orgánmi členského štátu, v ktorom je daňový sklad povolený – *neoficiálny preklad*]“.

8 Článok 15 ods. 3 a 4 tejto smernice stanovujú:

„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 pohybom vnútri Spoločenstva sú kryté zábezpekou na spotrebnú daň, ktorú zloží oprávnený vlastník 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*]. Ak je potrebné, členské štáty môžu požadovať od príjemcu, aby poskytol záruku [zábezpeku – *neoficiálny preklad*].

Podrobné pravidlá ručenia [týkajúce sa zábezpeky – *neoficiálny preklad*] majú stanoviť členské štáty. Ručenie [Zábezpeka – *neoficiálny preklad*] musí byť platn[á] v rámci celého spoločenstva.

4. Bez toho, aby boli dotknuté opatrenia [ustanovenia – *neoficiálny preklad*] článku 20, od ručenia oprávneného vlastníka skladu za zásielku a prípadne od ručenia prepravcu sa môže upustiť len na základe dôkazu, že príjemca prevzal zásielku výrobkov, zvlášť na základe sprievodného dokumentu…“

9 Článok 20 ods. 1 a 3 uvedenej smernice stanovujú:

„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.

…

3. … Členské štáty prijmú potrebné opatrenia na vylúčenie nezákonného a nesprávneho konania a na uvalenie účinných sankcií.“

Grécke právo

10 Zákonom č. 2127/1993 o harmonizácii daňového režimu týkajúceho sa ropných výrobkov, etylalkoholu a alkoholických nápojov, ako aj tabakových výrobkov, a inými ustanoveniami (FEK A’ 48) bola do gréckeho práva prebratá smernica 92/12. Tento zákon v čase skutkových okolností vo veci samej upravoval okrem režimu spotrebnej dane a vzniku daňovej povinnosti k nej aj otázky týkajúce sa režimu podmienečného oslobodenia od dane v daňovom sklade a oprávneného vlastníka skladu.

11 Podľa § 11 ods. 3 tohto zákona je oprávnený vlastník skladu „voči štátu zodpovedný za spotrebné dane z výrobkov“ a súčasne „je zodpovedný za konania, ktoré príslušný orgán prípadne vytýka jeho skladníkom“.

12 Podľa § 67 ods. 5 tohto zákona „akýkoľvek podvod alebo pokus o podvod týkajúci sa platenia týchto spotrebných daní a iných daní, ako aj porušenie zákonom stanovených povinností s cieľom vyhnúť sa plateniu uvedených daní a iných daní sa v zmysle § 89 a nasledujúcich zákona č. 1165/1918 o colnom kódexe [ďalej len ‚colný zákon‘] kvalifikuje ako pašovanie“ a za to sa „podľa tohto zákona ukladá sankcia vo forme zvýšenej dane, a to aj za predpokladu, že príslušný orgán dospeje k záveru, že neboli naplnené podmienky trestnoprávne postihnuteľného pašovania“.

13 § 97 ods. 3 colného zákona stanovuje, že „všetkým osobám, ktoré sa s istotou podieľali na porušení colných predpisov v zmysle § 89 ods. 2 tohto zákona, bude pomerne k účasti každej z nich na porušení a nezávisle od trestného stíhania, ktorému čelia, spoločne a nerozdielne vyrubená zvýšená daň, ktorá môže dosiahnuť dvojnásobok až desaťnásobok hodnoty spotrebnej dane a iných daní dlžných v súvislosti s predmetom colného deliktu“. § 97 ods. 5 colného zákona stanovuje, že „riaditeľ príslušného colného úradu vydá… odôvodnené rozhodnutie, v ktorom zbaví zodpovednosti alebo v prípade potreby identifikuje zodpovedné osoby v zmysle tohto zákona, určí stupeň zodpovednosti každej z nich, stanoví clá a iné dane dlžné alebo skrátené v súvislosti s predmetom colného deliktu a vyrubí zvýšenú daň v zmysle tohto paragrafu, ako aj v prípade potreby clá a iné skrátené dane“.

14 § 99 ods. 2 colného zákona stanovuje, že nevedomosť občianskoprávne zodpovedných osôb o úmysle osôb označených za primárnych páchateľov dopustiť sa porušenia nezbavuje tieto občianskoprávne zodpovedné osoby ich zodpovednosti.

15 Podľa § 108 colného zákona:

„Súd, ktorý v trestnom konaní prejednáva obvinenie z pašovania, môže vo svojom odsudzujúcom rozsudku rozhodnúť, že za zaplatenie uloženej peňažnej pokuty a trov konania, ako aj sumy priznanej štátu na jeho návrh v občianskoprávnom konaní je spolu s odsúdenou osobou spoločne a nerozdielne zodpovedný aj vlastník alebo príjemca tovaru, ktorý je predmetom pašovania. To platí aj vtedy, ak spoluzodpovedná osoba nie je v danej veci trestnoprávne zodpovedná, a to v prípade, že odsúdený konal v súvislosti s predmetným tovarom ako splnomocnenec, konateľ alebo zástupca vlastníka alebo príjemcu bez ohľadu na právny vzťah, v rámci ktorého bolo vystavené alebo na ktorom sa zakladá príslušné splnomocnenie. Nie je teda podstatné, či splnomocnenec koná vo svojom vlastnom mene…, či vystupuje ako vlastník tovaru, alebo ako osoba s akýmkoľvek iným právnym vzťahom k tomuto tovaru, alebo či je skutočné zastupovanie vlastníka osobitným alebo všeobecným zastupovaním, okrem prípadov, v ktorých je možné preukázať, že tieto osoby nemohli mať nijakú vedomosť o pravdepodobnosti spáchania skutku pašovania.“

16 § 109 colného zákona stanovuje:

„Okrem vlastníka alebo príjemcu pašovaného tovaru uvedených v predchádzajúcom paragrafe môže súd v trestnom konaní rozhodnúť, že občianskoprávne spoločne a nerozdielne zodpovednými za zaplatenie uloženej pokuty a trov konania, ako aj sumy priznanej štátu na jeho návrh v občianskoprávnom konaní sú zodpovední aj majitelia lodí, členov, automobilov, vozov, spoločností pozemnej, námornej alebo leteckej dopravy, ako aj ich splnomocnenci a zástupcovia, a to nezávisle na ich postavení alebo titule alebo na postavení alebo titule vedúcich hotelov, chát, kaviarní alebo iných verejnosti prístupných zariadení, a to aj v prípade, že nie sú trestnoprávne zodpovednými za pašovanie, pokiaľ k pašovaniu došlo v uvedených dopravných prostriedkoch alebo ich prostredníctvom alebo v uvedených zariadeniach alebo ich využitím, formou samotného pašovania alebo ukrývania výrobkov, ktoré sú predmetom tohto pašovania, okrem prípadov, v ktorých je možné preukázať, že tieto osoby nemohli mať nijakú vedomosť o pravdepodobnosti spáchania skutku pašovania.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

17 Karelia je spoločnosť založená podľa gréckeho práva, ktorá sa zaoberá výrobou tabakových výrobkov, pričom má postavenie oprávneného vlastníka skladu. V čase skutkových okolností veci samej chcela táto spoločnosť vyviezť tieto výrobky, ktoré sa nachádzali v režime podmienečného oslobodenia od dane, do Bulharska, ktoré v tom čase ešte nebolo členom Európskej únie.

18 Z vyjadrení predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že Karelia prijala od Bulgakommerz Ltd objednávku na 760 kartónov cigariet a 9. júna 1994 predložila príslušnému colnému úradu vývozné colné vyhlásenie.

19 Táto zásielka však do cieľa nikdy nedorazila, pričom vyšetrovanie vedené colnou správou preukázalo, že kamión, v ktorom sa mala zásielka prevážať, vyrazil do Bulharska bez akéhokoľvek nákladu, pričom zásielka bola preložená do iného kamióna. Riaditeľ pre vývoz spoločnosti Karelia v priebehu vyšetrovania vysvetlil, že po prijatí objednávky prijal platbu vo výške zodpovedajúcej hodnote dotknutého tovaru, ktorú vložil na bankový účet spoločnosti Karelia v Grécku. Generálny riaditeľ spoločnosti Karelia tvrdil, že nevie, či Bulgakommerz skutočne existuje, keďže akékoľvek snahy o identifikáciu tejto spoločnosti boli márne.

20 Keďže nebol predložený dôkaz o odchode spornej zásielky, došlo k zadržaniu bankovej zábezpeky, ktorú Karelia zložila na účely pokrytia sumy spotrebnej dane, konkrétne vo výške 114 726 750 gréckych drachiem (GRD) (336 688,92 eura).

21 Colné orgány následne vydali rozhodnutie o vyrubení dane v súvislosti s pašovaním 760 kartónov cigariet. V tomto rozhodnutí konštatovali, že osobami, ktoré sa spoločným konaním dopustili tohto konania, sú predovšetkým osoby, ktoré v mene spoločnosti Bulgakommerz zadali objednávku na cigarety riaditeľovi pre vývoz spoločnosti Karelia. Povinnosť zaplatiť zvýšenú daň v celkovej výške 573 633 750 GRD (1 683 444,60 eura) a zvýšenú spotrebnú daň z tabakových výrobkov vo výške 9 880 000 GRD (28 994,86 eura) bola rozdelená medzi osoby, ktoré sa dopustili nezákonného pašovania. Tým istým rozhodnutím bola vyhlásená občianskoprávna spoluzodpovednosť spoločnosti Karelia za zaplatenie týchto súm.

22 Táto spoločnosť podala proti rozhodnutiu o vyrubení dane žalobu, ktorej Dioikitiko Protodikeio Peiraia (Správny súd prvého stupňa v Pireu, Grécko) vyhovel z dôvodu, že medzi spoločnosťou Karelia a osobami, ktoré sa dopustili pašovania, nebol preukázaný žiaden mandátny vzťah alebo zastupovanie, či iný právny vzťah, ktorý by bol základom vzniku splnomocnenia.

23 Minister financií podal proti tomuto rozsudku odvolanie, pričom Dioikitiko Efeteio Peiraia (Odvolací správny súd v Pireu, Grécko) vyhovel tomuto odvolaniu a znížil sumu zvýšenej dane na 344 180 250 GRD (336 688,91 eura). Tento súd sa domnieval, že v rozsahu, v akom sa na cigarety uplatňoval režim podmienečného oslobodenia od spotrebnej dane, osoby zodpovedné za pašovanie konali ako splnomocnenci spoločnosti Karelia, ktorá bola ako oprávnený vlastník skladu držiteľkou tovaru a jedinou osobou zodpovednou za jeho prepravu až do jeho vývozu, a to nezávisle od postavenia, v akom pašujúce osoby údajne konali (šoféri, sprostredkovatelia, príjemcovia, kupujúci, atď.).

24 Karelia podala dovolanie proti rozsudku Dioikitiko Efeteio Peiraia (Odvolací správny súd v Pireu) na Symvoulio tis Epikrateias (Štátna rada, Grécko).

25 Uvedený súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania konštatoval, že podľa § 99 ods. 2, § 108 a § 109 colného zákona sú majitelia tovaru, jeho príjemcovia a prepravcovia, ako aj ich zástupcovia a splnomocnenci spoločne a nerozdielne zodpovední za finančné dôsledky pašovania, ktoré zahŕňajú zaplatenie ciel a skrátených daní a príslušných pokút, ak sa týchto konaní dopustili osoby, ktorých si vybrali za spolupracovníkov, v okamihu, keď boli za tovar zodpovední. Podľa uvedeného súdu sa spoluzodpovedné osoby môžu zbaviť svojej zodpovednosti tým, že preukážu, že sa nedopustili ani malej nedbanlivosti, pričom zbavenie sa tejto zodpovednosti sa posudzuje z hľadiska náležitej starostlivosti v rámci ich činnosti a povolania. Táto občianskoprávna zodpovednosť, ktorá podľa gréckeho práva nemá povahu správnej sankcie, vedie nielen k tomu, aby sa clá a skrátené dane vyrubili, ale aby sa podľa možností zaručilo aj ich zaplatenie, a teda efektívnosť uložených pokút. Zákonodarca zastával názor, že uvedené subjekty, ktoré majú prospech z hospodárskej činnosti, v rámci ktorej dochádza k pašovaniu, musia prijať všetky potrebné opatrenia, aby sa osoby, s ktorými udržiavajú obchodnoprávne vzťahy, nedopúšťali takýchto konaní.

26 Podľa vnútroštátneho súdu táto vnútroštátna právna úprava vykladaná na základe ustanovení smernice 92/12 umožňuje, aby bol oprávnený vlastník skladu vyhlásený za občianskoprávne spoločne a nerozdielne zodpovedného spolu s osobami zodpovednými za pašovanie, ktoré sa týka tovaru, ktorý prechádzal skladom v režime podmienečného oslobodenia od spotrebnej dane a tento režim opustil v rozpore s právnymi predpismi.

27 Podľa väčšinového názoru v rámci uvedeného súdu sa spoločná a nerozdielna zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu vzťahuje nielen na zaplatenie spotrebných daní podľa smernice 92/12, ale aj na iné finančné dôsledky pašovania, predovšetkým na peňažné sankcie uložené osobám, ktoré sa pašovania dopustili. To platí nezávisle od akejkoľvek osobitnej dohody medzi týmto vlastníkom skladu a nadobúdateľom, na základe ktorej by vlastníctvo tovaru zaradeného do režimu podmienečného

oslobodenia od dane prechádzalo v momente jeho odovzdania na nadobúdateľa, ktorý by zodpovedal za jeho prepravu. Cieľom tejto úpravy väčšej zodpovednosti oprávneného vlastníka skladu je predchádzanie daňovým podvodom, keďže veľmi silno podnecuje tohto podnikateľa k zabezpečeniu riadneho výkonu vývozného postupu, pričom v rámci svojich zmluvných vzťahov prijíma vhodné opatrenia na vlastnú ochranu pred rizikom pripísania solidárnej zodpovednosti za finančné dôsledky pašovania. Táto úprava nie je v rozpore so zásadou proporcionality, keďže oprávnený vlastník skladu má možnosť zbaviť sa svojej zodpovednosti tým, že preukáže, že konal v dobrej viere a v rámci konania obozretného podnikateľa s náležitou starostlivosťou prijal všetky vhodné opatrenia.

28 Naopak, podľa menšinového názoru v rámci uvedeného súdu môže byť oprávnený vlastník skladu spoločne a nerozdielne zodpovedný len za zaplatenie spotrebných daní, a nie za zaplatenie peňažných sankcií uložených osobám, ktoré sa dopustili pašovania. Ani na základe gréckej právnej úpravy a ani na základe smernice 92/12 totiž oprávneného vlastníka skladu nemožno z právneho hľadiska považovať za vlastníka tovaru, ktorý má v držbe, ktorý odchádza z jeho daňového skladu a je odoslaný do tretieho štátu v režime podmienečného oslobodenia od dane, až do momentu, keď dorazí do riadneho miesta určenia, alebo do momentu, keď opustí územie Európskej únie. Z gréckej právnej úpravy a ani zo smernice ďalej nevyplýva ani to, že fyzické osoby akokoľvek zapojené do pohybu výrobkov konajú v postavení splnomocnencov alebo zástupcov tohto oprávneného vlastníka skladu až do okamihu, keď je tovar prepustený z režimu podmienečného oslobodenia od dane. Rozšírená zodpovednosť, ktorú presadzuje väčšina na vnútroštátnom súde, sa tak nebude vyžadovať na zabezpečenie účinného uplatňovania smernice 92/12 a bude v rozpore s rôznymi zásadami práva Únie. Po prvé by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, najmä zásadou jasnosti a predvídateľnosti obmedzení slobody podnikania a vlastníckym právom oprávneného vlastníka skladu. Po druhé by bola v rozpore so zásadou proporcionality, keďže by bolo zjavne neprimerané požadovať od oprávneného vlastníka skladu, aby zaplatil správne pokuty, pričom zákon stanovuje, že predstavujú aspoň dvojnásobok dlžných daní bez ohľadu na ich výšku v prípade porušení, ktoré vyplývajú z podvodného konania tretích osôb, ktoré nespĺňajú podmienky stanovené v § 108 colného zákona a na ktoré tento vlastník skladu konajúci s náležitou starostlivosťou nemôže mať nijaký dosah.

29 Za týchto okolností Symvoulio tis Epikrateias (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa smernica 92/12 vykladať s ohľadom na všeobecné zásady práva Únie, najmä zásady efektivity práva Únie, právnej istoty a proporcionality, v tom zmysle, že v prípade, aký je dotknutý vo veci samej, bráni uplatňovaniu zákonného ustanovenia, akým je § 108 colného zákona, podľa ktorého môže byť za zaplatenie správnych pokút uložených v súvislosti s pašovaním tovaru spoločne a nerozdielne zodpovedný oprávnený vlastník skladu, z ktorého sa prepravoval tovar v režime podmienečného oslobodenia od dane a ktorý bol z tohto režimu neoprávnene vyňatý v dôsledku pašovania – a to nezávisle od toho, či bol tento vlastník skladu v čase spáchania colného deliktu aj vlastníkom predmetného tovaru podľa pravidiel súkromného práva, a tiež bez ohľadu na skutočnosť, či medzi osobami zodpovednými za pašovanie tovaru a oprávneným vlastníkom skladu existoval osobitný zmluvný vzťah, z ktorého by vyplývalo, že uvedené osoby konali na základe splnomocnenia oprávneného vlastníka skladu?“

O prejudiciálnej otázke

30 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má smernica 92/12 s prihliadnutím na všeobecné zásady práva Únie a osobitne na zásady právnej istoty a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu vnútroštátneho práva – akým je ustanovenie dotknuté vo veci samej, podľa ktorého môže byť za zaplatenie peňažných sankcií uložených v prípade porušenia spáchaného v priebehu prepravy tovaru v režime podmienečného oslobodenia od dane, spoločne a nerozdielne zodpovedný okrem iného vlastník tohto tovaru, pokiaľ je zmluvne viazaný s osobami, ktoré sa takého konania dopustili a ktoré možno považovať za jeho splnomocnencov – podľa ktorého oprávnený

vlastník skladu môže byť uznaný za spoločne a nerozdielne zodpovedného za zaplatenie uvedených súm, aj keď podľa vnútroštátneho súkromného práva nie je držiteľom tovaru v čase spáchania porušenia a nie je zmluvne viazaný s osobou, ktorá sa tohto porušenia dopustila a ktorú nemožno považovať za osobu konajúcu v postavení jeho splnomocnenca.

31 S cieľom odpovedať na túto otázku treba na úvod uviesť, že zo štruktúry smernice 92/12, najmä z jej článku 13, článku 15 ods. 3 a 4 a článku 20 ods. 1, vyplýva, že normotvorca zveril oprávnenému vlastníkovi skladu kľúčovú úlohu v rámci procesu pohybu výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v režime podmienečného oslobodenia od dane.

32 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 34 až 36 svojich návrhov, smernica 92/12 zavádza režim, podľa ktorého je oprávnený vlastník skladu zodpovedný za všetky riziká spojené s pohybom tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime podmienečného oslobodenia od dane a v dôsledku toho osobou, ktorá je povinná zaplatiť spotrebnú daň, ak k nezrovnalosti alebo porušeniu došlo počas pohybu, ktorý viedol k vzniku daňovej povinnosti k tejto dani. Táto zodpovednosť je teda objektívna a založená nie na preukázanom alebo predpokladanom pochybení vlastníka skladu, ale na jeho účasti na hospodárskej činnosti.

33 V prejednávanej veci sa objektívna zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu, akým je Karelia, za zaplatenie spotrebnej dane, nespochybňuje.

34 Treba naopak preskúmať otázku, či smernica 92/12 umožňuje členským štátom uložiť oprávnenému vlastníkovi skladu spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť za zaplatenie súm zodpovedajúcim peňažným sankciám uloženým osobám, ktoré sa dopustili pašovania.

35 Podľa článku 20 ods. 3 smernice 92/12 členské štáty prijmú potrebné opatrenia na vylúčenie nezákonného a nesprávneho konania a na uvalenie účinných sankcií.

36 V tejto súvislosti grécka vláda tvrdí, že z tohto ustanovenia vyplýva povinnosť členských štátov upraviť dodatočnú finančnú zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu za všetky nezrovnalosti spáchané počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

37 Je nepochybné, že Súdny dvor už pri viacerých príležitostiach konštatoval, že trh s cigaretami je osobitne náchylný k tomu, aby sa tam rozvíjal protiprávny obchod (rozsudok z 13. decembra 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, bod 34 a citovaná judikatúra). Povinnosť, ktorá vyplýva z článku 20 ods. 3 smernice 92/12, teda povinnosť prijať opatrenia na vylúčenie nezákonného a nesprávneho konania a na uvalenie účinných sankcií, treba vykladať na základe tohto konštatovania.

38 Z uvedeného však nevyplýva povinnosť členských štátov na základe tohto ustanovenia upraviť dodatočnú finančnú zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu za všetky nezrovnalosti spáchané počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

39 V prvom rade totiž toto ustanovenie nestanovuje žiadne primerané sankcie, ani kategórie osôb, ktoré by mali byť vo vzťahu k nim zodpovedné.

40 V druhom rade, ako už uviedol generálny advokát v bode 37 svojich návrhov, úprava zodpovednosti za riziká, stanovená smernicou 92/12, je ohraničená povinnosťou zaplatiť spotrebné dane. Táto smernica nestanovuje takú spoločnú a nerozdielnu úpravu, ktorá by znamenala, že oprávnený vlastník skladu je zodpovedný za sumy zodpovedajúce peňažným sankciám uloženým osobám zodpovedným za pašovanie.

41 Ak pritom smernica 92/12 neukladá členským štátom povinnosť stanoviť, že oprávnený vlastník skladu má byť spoločne a nerozdielne zodpovedný za zaplatenie súm zodpovedajúcim uloženým peňažným sankciám, vzniká otázka, či tomu táto smernica bráni.

42 Podľa ustálenej judikatúry nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby hospodársky subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 24 a citovaná judikatúra).

43 Treba preto konštatovať, ako to už urobil generálny advokát v bode 41 svojich návrhov, že smernica 92/12 v zásade nebráni tomu, aby členské štáty rozšírili rozsah zodpovednosti oprávneného vlastníka skladu tým, že mu pripíšu spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť za peňažné dôsledky porušení zistených v priebehu pohybu výrobkov v režime podmienečného oslobodenia od dane.

44 Treba však overiť, či je táto rozšírená zodpovednosť tak ako v prejednávanej veci v súlade so zásadami právnej istoty a proporcionality.

45 V tejto súvislosti treba pripomenúť po prvé, že členské štáty pri výkone svojej právomoci v súvislosti s primeranými sankciami v rámci preberania smernice, musia dodržať zásadu právnej istoty. Právna úprava Únie totiž musí byť jasná a jej uplatnenie musí byť pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné, pričom táto požiadavka právnej istoty je mimoriadne záväzná, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať finančné dôsledky, a to s cieľom umožniť dotknutým osobám presne sa oboznámiť s rozsahom povinností, ktoré im táto právna úprava ukladá (rozsudok zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i., C-288/07, EU:C:2008:505, bod 47 a citovaná judikatúra).

46 V situácii, ktorá je dotknutá vo veci samej, pritom treba uviesť, že rozšírená zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu, ktorý nie je vlastníkom pašovaného tovaru a s osobami, ktoré sa dopustili pašovania nemá zmluvný vzťah, z ktorého by vyplývalo, že sú jeho splnomocnencami, nie je výslovne zakotvená ani v smernici 92/12, ani v ustanoveniach vnútroštátneho práva.

47 Za týchto podmienok treba konštatovať, že sa nezdá, že by sankcie, ktoré by sa mohli uložiť oprávnenému vlastníkovi skladu na základe tejto právnej úpravy – najmä vzhľadom na protichodné názory vyjadrené samotným vnútroštátnym súdom – boli dostatočne určité a predvídateľné pre zúčastnené subjekty, aby bolo možné ich považovať za sankcie, ktoré spĺňajú podmienky právnej istoty, čo ale musí overiť vnútroštátny súd.

48 Po druhé, pokiaľ ide o zásadu proporcionality, z ustálenej judikatúry vyplýva, že pri neexistencii zosúladenia právnych predpisov Únie v oblasti sankcií použiteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených režimom zavedeným týmito právnymi predpismi majú členské štáty právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich vhodné. Napriek tomu sú pri vykonávaní svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho hlavné zásady a v dôsledku toho zásadu proporcionality (pozri najmä rozsudok z 29. júla 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, bod 29).

49 Pokiaľ ide o opatrenia na predchádzanie daňovým podvodom, Súdny dvor v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty rozhodol, že akékoľvek rozdelenie rizika v nadväznosti na podvod spôsobený treťou osobou nie je v súlade so zásadou proporcionality, pokiaľ daňová právna úprava pripisuje všetku zodpovednosť za zaplatenie dodávateľovi, bez ohľadu na jeho účasť alebo neúčasť na podvode, ktorého sa dopustil nakupujúci (rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, body 22 a 23).

50 Súdny dvor ďalej uviedol, že vnútroštátne opatrenia, ktoré *de facto* spôsobujú vznik systému spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti bez zavinenia, prekračujú rozsah nevyhnutný na ochranu práv týkajúcich sa verejných financií. Rozhodol tiež, že prenesenie zodpovednosti za zaplatenie dane z pridanej hodnoty na inú osobu ako osobu povinnú platiť túto daň, aj keď ide o oprávneného vlastníka daňového skladu, na ktorého sa vzťahujú osobitné povinnosti uvedené v smernici 92/12, bez toho, aby mal možnosť zbaviť sa tejto zodpovednosti predložením dôkazov, že nevedel o konaní osoby povinnej platiť túto daň, sa musí považovať za nezlučiteľné so zásadou proporcionality, a dodal, že by bolo zjavne

neprimerané považovať takúto osobu za bezvýhradne zodpovednú za stratu daňových príjmov spôsobenú konaním tretích osôb povinných platiť daň, na ktoré nemá žiaden vplyv (rozsudok z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24 a citovaná judikatúra).

51 Treba konštatovať, že tie isté podmienky treba splniť aj v prípade opatrenia, akým je pripísanie zodpovednosti oprávnenému vlastníkovi skladu za peňažné dôsledky pašovania.

52 Ako pritom uvádza vnútroštátny súd, podľa jeho väčšinového názoru sa má § 108 colného zákona vykladať v tom zmysle, že oprávnený vlastník colného skladu, ktorý prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno primerane požadovať, aby zabezpečil, že operácia, ktorú uskutočňuje, ho nepovedie k účasti na daňovom podvode, sa tejto zodpovednosti môže vyhnúť len vtedy, ak môže preukázať, že v žiadnom prípade nemohol vedieť o tom, že pravdepodobne dochádza k pašovaniu. Ak je to tak – a to musí overiť vnútroštátny súd – treba prijať záver, že táto rozšírená zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu znamená, že takýto podnikateľský subjekt bude môcť byť považovaný za spoločne a nerozdielne zodpovedný za zaplatenie súm zodpovedajúcich uloženým peňažným sankciám, aj v prípade, keď sa tohto pašovania dopustili osoby, s ktorými sa on sám nerozhodol spolupracovať, a že tak *de facto* vedie k vzniku systému zodpovednosti bez zavinenia, ktorý treba považovať za neprimeraný.

53 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že takýto režim rozšírenej zodpovednosti, aký je dotknutý vo veci samej, môže spĺňať požiadavky zásad právnej istoty a proporcionality len pod podmienkou, že je výslovne stanovený vo vnútroštátnej právnej úprave a oprávnenému vlastníkovi skladu skutočne umožňuje zbaviť sa zodpovednosti.

54 Na položenú otázku preto treba odpovedať tak, že smernica 92/12 s prihliadnutím na všeobecné zásady práva Únie a osobitne na zásady právnej istoty a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu vnútroštátneho práva – akým je ustanovenie dotknuté vo veci samej, podľa ktorého môže byť za zaplatenie peňažných sankcií uložených v prípade porušenia spáchaného v priebehu prepravy tovaru v režime podmienečného oslobodenia od dane spoločne a nerozdielne zodpovedný okrem iného vlastník tohto tovaru, pokiaľ je zmluvne viazaný s osobami, ktoré sa takého konania dopustili a ktoré možno považovať za jeho splnomocnencov –, podľa ktorého oprávnený vlastník skladu môže byť uznaný za spoločne a nerozdielne zodpovedného za zaplatenie uvedených súm bez toho, aby sa tejto zodpovednosti mohol zbaviť predložením dôkazu, že s konaním osôb, ktoré sa dopustili porušenia, nemal vôbec nič spoločné, aj keď podľa vnútroštátneho súkromného práva nie je držiteľom tovaru v čase spáchania porušenia a nie je zmluvne viazaný s osobou, ktorá sa tohto porušenia dopustila a ktorú nemožno považovať za osobu konajúcu v postavení jeho splnomocnenca.

O trovách

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

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

Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, zmenená a doplnená smernicou Rady 92/108/EHS zo 14. decembra 1992, s prihliadnutím na všeobecné zásady práva Únie a osobitne na zásady právnej istoty a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu vnútroštátneho práva – akým je ustanovenie dotknuté vo veci samej, podľa ktorého môže byť za zaplatenie peňažných sankcií uložených v prípade porušenia spáchaného v priebehu prepravy

tovaru v režime podmienečného oslobodenia od dane spoločne a nerozdielne zodpovedný okrem iného vlastník tohto tovaru, pokiaľ je zmluvne viazaný s osobami, ktoré sa takého konania dopustili a ktoré možno považovať za jeho splnomocnencov –, podľa ktorého oprávnený vlastník skladu môže byť uznaný za spoločne a nerozdielne zodpovedného za zaplatenie uvedených súm bez toho, aby sa tejto zodpovednosti mohol zbaviť predložením dôkazu, že s konaním osôb, ktoré sa dopustili porušenia, nemal vôbec nič spoločné, aj keď podľa vnútroštátneho súkromného práva nie je držiteľom tovaru v čase spáchania porušenia a nie je zmluvne viazaný s osobou, ktorá sa tohto porušenia dopustila a ktorú nemožno považovať za osobu konajúcu v postavení jeho splnomocnenca.

Podpisy