

Vec C- 711/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

31. december 2020

Vnútroštátny súd:

Nejvyšší správní soud

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

16. december 2020

Žalobkyňa:

TanQuid Polska Sp. z o.o.

Žalovaný:

Generální ředitelství cel

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania

Konanie vo veci samej sa týka kasačnej sťažnosti Generálního ředitelství cel (ďalej len „žalovaný“) proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějoviciach z 12. septembra 2018 (ďalej len „rozsudok Krajského soudu“), ktorým boli zrušené rozhodnutia žalovaného (ďalej len „napadnuté rozhodnutia“), v ktorých žalovaný rozhodol, že spoločnosť TanQuid Polska, Sp. z o. o. (ďalej len „žalobkyňa“) porušila, ako prevádzkovateľka daňového skladu, režim podmieneného oslobodenia od dane (ďalej len „dotknutý režim“), a preto jej vymeral spotrebnú daň.

Prejudiciálne otázky

1. *Sú výrobky podliehajúce spotrebnej dani prepravované v režime podmieneného oslobodenia od dane v zmysle článku 4 písm. c) smernice 92/12/EHS, ak colný úrad členského štátu súhlasil s prepravou výrobkov v režime s podmieneným oslobodením od dane z daňového skladu k registrovanému hospodárskemu subjektu usadenému v inom členskom štáte napriek tomu, že podmienky na prepravu výrobkov v režime podmieneného oslobodenia od dane neboli objektívne splnené, pretože sa v priebehu konania neskôr preukázalo, že registrovaný hospodársky subjekt nevedel o preprave výrobkov z dôvodu podvodu tretích osôb?*

2. *Bráni zloženie zábezpeky na spotrebnú daň v zmysle článku 15 ods. 3 smernice Rady 92/12/EHS, ktorá bola vydaná na iné účely ako preprava výrobkov v režime podmieneného oslobodenia od dane medzi daňovým skladom a registrovaným hospodárskym subjektom usadeným v inom členskom štáte, tomu, aby sa preprava v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane riadne začala, ak bolo poskytnutie zábezpeky na sprievodných dokladoch pre prepravu výrobkov v režime podmieneného oslobodenia od dane pre registrovaný hospodársky subjekt vyznačené a colný orgán ho potvrdil?*

Relevantné ustanovenia práva Únie

Článok 4 písm. c), článok 6 ods. 1 písm. a), článok 13 písm. a), článok 15 ods. 3 a 4, článok 20 ods. 1 smernice Rady 92/12/EHS o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (ďalej len „smernica“).

Relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva

Podľa §§ 25, 26 a 28 zákona č. 353/2003 Sb., o spotrebnej dani (ďalej len „zákon“) môžu byť vybrané výrobky prepravené medzi členskými štátmi v rámci

dotknutého režimu len so sprievodným dokladom, pričom k porušeniu tohto režimu dochádza vtedy, ak tieto výrobky nie sú v stanovenej lehote dopravené oprávnenému príjemcovi.

Stručný opis skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa je poľská obchodná spoločnosť, ktorá v Poľsku prevádzkuje daňový sklad, z ktorého boli v decembri 2009 a januári 2010 odoslané minerálne oleje (vybrané výrobky), podliehajúce spotrebnej dani, oprávnenému príjemcovi, českej spoločnosti EKOL GAS PB, s.r.o. (ďalej len „EKOL GAS“).
- 2 Ako však vyplýva z dokazovania, EKOL GAS so žalobkyňou nikdy neobchodovala a poprela akýkoľvek kontakt s ňou. EKOL GAS ako registrovaný hospodársky subjekt vôbec nevedel o tom, že mu mali byť dopravené dotknuté výrobky v dotknutom režime.
- 3 Príslušný český colný úrad zistil, že údaje v sprievodných dokladoch z 5. januára 2010 nie sú pravdivé a že 38 sprievodných dokladov, na základe ktorých boli minerálne oleje z daňového skladu žalobkyne odoslané a ktoré poskytla poľská colná správa, nebolo predložených českému colnému úradu v rozpore so zákonom. Odtlačky pečiatok českého colného úradu potvrdzujúce 35 sprievodných dokladov boli sfalšované. Odtlačky pečiatok použitých na prepravu nezodpovedali pečiatkam spoločnosti EKOL GAS.
- 4 Minerálne oleje odoslané z daňového skladu žalobkyne spoločnosť EKOL GAS neprijala ako oprávnený príjemca v stanovenej lehote a na určenom mieste, ale boli dopravené neznámej osobe na českom území na základe podvodného konania tretích osôb, ktoré sa vydávali za zástupcov EKOL GAS bez vedomia tejto spoločnosti.
- 5 Podľa príslušného českého colného úradu žalobkyňa tým, že vybrané výrobky boli prepravené do Českej republiky a neboli riadne prijaté oprávneným príjemcom, ktorý by následne priznal a zaplatil spotrebnú daň z týchto výrobkov, porušila dotknutý režim, a v dôsledku toho jej bola daňovými výmermi z 3. marca 2016 vymeraná daňová povinnosť v celkovej výške 10 207 850 CZK.
- 6 Žalobkyňa podala proti týmto rozhodnutiam odvolanie, ktoré žalovaný zamietol napadnutými rozhodnutiami. Tieto rozhodnutia však boli zrušené rozsudkom Krajského súdu a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasačnú sťažnosť na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Rozsudok Krajského súdu

- 7 Podľa Krajského súdu nebola splnená základná podmienka dopravy minerálnych olejov v dotknutom režime, podľa ktorej musí byť preprava uskutočnená medzi

subjektmi, na ktoré sa vzťahuje zákon. Za EKOL GAS bez jej vedomia konali tretie osoby, ktoré samotné neboli oprávnenými príjemcami, čo sa zhoduje so situáciou, v ktorej príjemca vybraných výrobkov uvedený v sprievodných dokumentoch nemá zodpovedajúce povolenie. Situácia, o ktorú ide v prejednávanej veci, sa odlišuje od situácie, v ktorej dôjde k porušeniu podmienok v priebehu formálne aj materiálne správne začatej prepravy minerálnych olejov v dotknutom režime (napríklad vo forme nedodržania lehoty stanovenej na prepravu vybraných výrobkov). Preto treba situáciu, o ktorú ide v prejednávanej veci, považovať za prepustenie do voľného obehu v zmysle zákona.

- 8 Krajský súd poukázal na podobné závery poľskej colnej správy, ktorá v rozhodnutí z 26. októbra 2015 namiesto žalobkyne uložila vo vzťahu k dodávkam minerálneho oleja daňovú povinnosť na spotrebnú daň spoločnosti BM Reflex, Sp. z o. o. (ďalej len „BM Reflex“) ako vlastníkov prepravovaných výrobkov. Podľa poľskej colnej správy podmienky prepravy v rámci dotknutého režimu neboli splnené, keďže i) sprievodné dokumenty nepreukazovali skutočný priebeh transakcie a ii) poisťná záruka, ktorú ako zábezpeku zložila spoločnosť J&S ENERGY S.A (ďalej len „J&S ENERGY“), zahŕňala výlučne prepravu medzi daňovými skladmi a dodávky neboli z tohto dôvodu zahrnuté do zábezpeky na spotrebnú daň. Podľa tejto správy tak platiteľom dane nie je žalobkyňa, ale BM Reflex.

Základné tvrdenia účastníkov konania

- 9 Žalobkyňa tvrdí, že materiálne podmienky na začatie prepravy v dotknutom režime neboli splnené, pretože nie je možné dospieť k záveru, že vybrané výrobky boli určené príjemcovi deklarovanému v dokladoch, ktoré musia byť nielen formálne správne, ale musia tiež zodpovedať skutočnosti. V prejednávanej veci to tak nebolo, pretože objektívne neexistovala druhá strana, teda oprávnený príjemca. Ako príjemcovia vystupovali podvodne konajúce fyzické osoby, ktorým nebolo udelené povolenie prijať vybrané výrobky a ktoré mali v úmysle od začiatku prepravy dané doklady podvodne opečiatkovať. Navyše nebola zložená žiadna zábezpeka na spotrebnú daň, ktorá predstavuje formálnu podmienku na začatie prepravy v danom režime. Predmetná situácia sa teda musí chápať ako preprava vybraných výrobkov prepustených do voľného obehu v inom členskom štáte.
- 10 Žalovaný nesúhlasí so záverom, že vybrané výrobky boli odoslané a dopravené do Českej republiky v režime voľného daňového obehu. Začatie dopravy vybraných výrobkov v rámci dotknutého režimu nepodlieha súhlasu alebo schváleniu zo strany oprávneného príjemcu. Súhlas vo forme pečiatky a podpisu príjemcu sa vyžaduje len na účely riadneho ukončenia prepravy v dotknutom režime, čo je dôvod, pre ktorý je odosielateľ vybraných výrobkov objektívne zodpovedný za porušenie tohto režimu.

- 11 Colné orgány neskúmajú správnosť, ale len kontrolujú, či sú vyplnené všetky časti sprievodného dokladu a či odosielajúci daňový sklad a oprávnený príjemca majú platné povolenia. Ak je to tak a súčasne je poskytnutá zábezpeka na daň podľa zákona, colné orgány vydajú súhlas so začatím tejto prepravy. Ak je subjekt, ktorý je držiteľom platného povolenia, označený ako príjemca, preprava sa začne bez ohľadu na to, či je tento subjekt uvedený odosielateľom omylom alebo úmyselne, resp. či príjemca o tejto preprave vie alebo nie.
- 12 Ak dôjde k vyňatiu tovaru z dotknutého režimu podľa článku 15 ods. 4 smernice, hoci verejnoprávny dokument bol následne potvrdený podvodom, dôsledky tohto vyňatia z dotknutého režimu nesie odosielajúci daňový sklad, ktorý je v týchto prípadoch povinný poskytnúť zábezpeku pred začatím prepravy, pretože je počas celej doby prepravy zodpovedný za dodávku výrobkov až do ich riadneho prijatia príjemcom označeným v sprievodných dokladoch.

Analýza predkladaných prejudiciálnych otázok

- 13 Vnútroštátny súd vo všeobecnosti pripomína cieľ smernice, ktorým je zamedziť dvojitému zdaneniu a nenarušať voľný pohyb v rámci Únie, a odkazuje na judikatúru Únie, podľa ktorej na účely zabezpečenia vytvorenia a fungovania vnútorného trhu musia byť výrobky zdanené v mieste, kde dochádza k ich konečnej spotrebe, a vznik daňovej povinnosti ku spotrebnej dani musí byť rovnaký vo všetkých členských štátoch.¹
- 14 Pokiaľ by v prejednávanej veci neboli splnené podmienky pre začatie prepravy v rámci dotknutého režimu, výrobky by boli vyskladnením v podstate prepustené do domácej spotreby,² a preto by museli byť zdanené v Poľsku. Ak by tieto podmienky boli splnené, bol by začatý režim prepravy medzi členskými štátmi a oprávnený prevádzkovateľ skladu by bol v Českej republike zdaniteľnou osobou až po zistení porušenia tohto režimu.
- 15 Keďže je pri preprave vybraných výrobkov v dotknutom režime zvýšená možnosť úniku týchto výrobkov pred dozorom daňových orgánov, podlieha uvedený režim splneniu troch podmienok: i) doprava sa musí uskutočniť medzi oprávnenými subjektmi (oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu a registrovaný hospodársky subjekt), ii) výrobky sa musia prepravovať so sprievodným dokladom (pozri odôvodnenie smernice) a iii) je potrebné poskytnutie zábezpeky podľa článku 13 písm. a) smernice.
- 16 V prejednávanej veci oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu mal povolenie na prevádzkovanie daňového skladu a sám definoval podmienky prepravy, keď

¹ Rozsudky Súdneho dvora z 30. mája 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, body 22 a 23), a z 18. decembra 2007, Pipeline Méditerranée and Rhône (C-314/06, EU:C:2007:817, bod 22).

² Pozri článok 6 ods. 1 písm. a) v spojení s článkom 4 písm. c) smernice.

označil za príjemcu EKOL GAS ako registrovaný hospodársky subjekt. Dopravu podľa vnútroštátneho súdu začína oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu, pretože práve on vyplňa časť A sprievodného dokladu.

- 17 Podľa rozsudku Súdneho dvora z 2. júla 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398), je oprávnený prevádzkovateľ skladu objektívne zodpovedný za každé porušenie prepravy v rámci dotknutého režimu v mieste, kde došlo k porušeniu režimu alebo nezrovnalosti. Táto zodpovednosť zaniká až v okamihu, keď sa preukáže prevzatie dodávky výrobkov registrovaným hospodárskym subjektom (článok 15 ods. 4 smernice). Ten následne vyplní časť C sprievodného dokladu, v ktorej sa vyžaduje podpis a pečiatka. Príjemca je teda zapojený do transakcie až na jej konci, ako to dokazuje aj článok 19 ods. 2 smernice. Jeho súčinnosť sa teda nevyžaduje na začatie prepravy.
- 18 Colné orgány zisťujú, či sa preprava uskutočňuje medzi oprávnenými subjektmi a či bola zriadená zábezpeka na daň, t. j. iba splnenie formálnych podmienok, čo na prevádzkovateľa daňového skladu deleguje zodpovednosť za overenie, či registrovaný hospodársky subjekt (príjemca) skutočne tovar prevezme.³ Následne vydajú súhlas so začatím prepravy. Dotknutý režim tak umožňuje kontrolu dovozu výrobkov podliehajúcich dani, ale nebráni vecnej kontrole dokladov zo strany colných orgánov, čo zodpovedá cieľu a účelu smernice.
- 19 Skutočnosť, že colné orgány overujú presnosť údajov len z formálneho hľadiska, vyplýva tiež z najnovších právnych predpisov Únie⁴ a poľského práva⁵. Začatie prepravy v režime podmieneného oslobodenia od dane nemôže mať vplyv na neskoršie konštatovanie, že tretie osoby sa protiprávne vydávali za osoby konajúce za zaregistrovaný hospodársky subjekt. K prepusteniu do domácej spotreby tak môže dôjsť len vtedy, ak nie sú splnené podmienky na začatie prepravy, ku ktorým však nemožno pripojiť súhlas registrovaného hospodárskeho subjektu.
- 20 Judikatúra Súdneho dvora sa v tejto súvislosti nezaoberala podvodným konaním vo vzťahu k dotknutému režimu. Určitú podobnosť vykazuje vec, ktorá je predmetom rozsudku z 12. decembra 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751). V tejto veci boli sfalšované pečiatky colných orgánov, ktoré potvrdzovali, že tovar opustil územie Únie hneď na začiatku prepravy. V prípade žalobkyne však boli sfalšované až pečiatky registrovaného hospodárskeho subjektu, a to v čase, keď sa mala preprava tovaru ukončiť. Ďalej v uvedenej veci neexistoval konkrétny registrovaný hospodársky subjekt alebo oprávnený prevádzkovateľ skladu v inom

³ Súdny dvor už rozhodol, že od daňového subjektu možno legitímne požadovať, aby zaistil, že obchod, na ktorom sa zúčastňuje, nepovedie k účasti na daňovom podvode (rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 24), a tento záver použil, pokiaľ ide o spotrebnú daň a smernicu, aj vo vyššie uvedenom rozsudku C-81/15.

⁴ Pozri článok 20 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008.

⁵ Články 41 a 41a zákona o spotrebných daniach zo 6. decembra 2008, Dz. U. 2009 Nr 3 poz. 11.

členskom štáte, ktorému by mal byť tovar dodaný. Išlo len o prepravu výrobkov určených na vývoz do krajín mimo EÚ cez jeden alebo viaceré členské štáty. Takisto jadro sporu, t. j. problematika práva na obhajobu, bolo odlišné.

- 21 Ďalšou otázkou, na ktorú sa pýta vnútroštátny súd, je povaha a účel zábezpeky⁶ poskytnutej na spotrebnú daň. Zábezpeku zložila poľská spoločnosť J&S ENERGY. Zo spisu vyplýva, že táto zábezpeka bola zložená na zabezpečenie prepravy vybraných výrobkov v dotknutom režime z daňového skladu žalobkyne do spoločnosti EKOL GAS. Tento účel poskytnutej zábezpeky však žalobkyňa spochybnila, keď tvrdila, že zábezpeka na prepravu vybraných výrobkov v dotknutom režime nebola poskytnutá podľa článku 15 ods. 3 smernice, keďže zábezpeka bola poskytnutá len na prepravu medzi daňovými skladmi, a nie aj na prepravu k registrovanému hospodárskemu subjektu.
- 22 Zabezpečenie dane platí pre všetky členské štáty Únie, ktoré prepravujú výrobky (pozri článok 15 ods. 3 smernice). V dôsledku toho podľa vnútroštátneho súdu colné orgány iného členského štátu nemôžu preskúmať dôvod zabezpečenia, ani pravosť údajov uvedených v sprievodných dokladoch.
- 23 Na základe informácií uvedených v sprievodných dokladoch a prijatej zábezpeky poľské colné orgány v prejednávanej veci povolili prepravu výrobkov v dotknutom režime registrovanému hospodárskemu subjektu, čím deklarovali, že boli splnené všetky vyššie uvedené podmienky dotknutého režimu. Tým založili dôveru žalobkyne a českých colných orgánov v to, že zábezpeka bola riadne zaplatená a že podmienky dotknutého režimu boli splnené. Neskôr však v rámci konania (po vykonaní súdneho preskúmania zo strany poľských správnych súdov) poľské colné orgány zastavili konanie vo veci vymerania spotrebnej dane žalobkyne, pretože podľa ich názoru podmienky dotknutého režimu neboli splnené, najmä z dôvodu chýbajúcej zábezpeky, pokiaľ ide o prepravu výrobkov k registrovanému hospodárskemu subjektu.
- 24 V čase, keď bol tovar prepravený do Českej republiky, však už došlo k poskytnutiu zábezpeky a tuzemské colné orgány v súlade so zásadami právnej istoty a dobrej viery v riadny postup poľských colných orgánov predpokladali jej správnosť. Poľské colné orgány tak vytvorili situáciu, ktorú neupravuje ani smernica, ani zákon. Podľa vnútroštátneho súdu by došlo k popretiu zásad právneho štátu, ak by bol takýto postup poľských colných orgánov schválený a pripísaný účastníkom podvodného konania. Ak by české colné orgány nemali považovať prepravu v rámci dotknutého režimu za riadne začatú s ohľadom na nesprávne zloženie zábezpeky, popreli by tým ciele smernice, ako aj zásady lojálnej spolupráce a právnej istoty Únie.
- 25 V prípade oboch položených otázok teda nie sú splnené podmienky stanovené judikatúrou Únie na to, aby sa Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky nepredložili.

⁶ Pozri odôvodnenie 19 smernice 2008/118 uvedenej vyššie.