Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

2. června 2016*

„Řízení o předběžné otázce — Nepřímé daně — Spotřební daně — Směrnice 2008/118/ES — Vznik daňové povinnosti — Článek 7 odst. 2 — Pojem ‚propuštění zboží podléhající spotřební dani z režimu s podmíněným osvobozením od daně' — Zdanění energetických produktů a elektřiny — Směrnice 2003/96/ES — Článek 14 odst. 1 písm. a) — Použití energetických produktů k výrobě elektřiny — Nákup a další prodej energetických produktů nacházejících se v daňovém skladu zprostředkujícím kupujícím — Přímé dodání energetických produktů hospodářskému subjektu za účelem výroby elektřiny — Označení zprostředkujícího kupujícího za ‚příjemce' výrobků v daňových dokladech — Porušení požadavků vnitrostátního práva za účelem osvobození od spotřební daně — Zamítnutí přiznat osvobození od daně — Důkaz o používání výrobků za podmínek umožňujících osvobození od spotřební daně — Proporcionalita"

Ve věci C-355/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Pleven (správní soud v Plevenu, Bulharsko) ze dne 10. července 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 21. července 2014, v řízení

„Polihim-SS" EOOD

proti

Načalnik na Mitnica Svištov,

za přítomnosti:

Okražna prokuratura Pleven,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení C. Lycourgos, předseda senátu, E. Juhász a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. října 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za „Polihim-SS" EOOD D. Dobrevem a L. Angelovem, avocats, S. Stefanovou,

* Jednací jazyk: bulharština.

— za Načalnik na Mitnica Svištov V. Tanovem, avocat, S. Yordanovou a N. Yotsovou-Totevou,

— za bulharskou vládu E. Petranovou a D. Drambozovou, jako zmocněnkyněmi,

— za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi M. Wasmeierem a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12) a čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst. 2003, L 283, s. 51).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi „Polihim-SS“ EOOD (dále jen „Polihim“) a Načalnik na Mitnica Svištov (ředitel celnice ve Svištově, Bulharsko) ve věci pokut uložených společnosti Polihim za propuštění energetických produktů z daňového skladu, která za ně neodvedla příslušnou spotřební daň.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2003/96

3 Podle článku 2 směrnice 2003/96:

„1. Pro účely této směrnice se pojmem ‚energetické produkty‘ rozumějí výrobky:

[...]

b) kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

[...]

3. Pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány jako pohonná hmota nebo palivo, zdaňují se energetické produkty jiné než produkty, pro které je úroveň zdanění stanovena v této směrnici, podle účelu použití sazbou v téže výši jako sazba pro obdobné palivo nebo pohonnou hmotu.

[...]

4. Tato směrnice se nevztahuje na:

a) zdanění tepla na výstupu a zdanění výrobků kódů KN 4401 a 4402;

b) následující použití energetických produktů a elektřiny:

— energetické produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva,

— dvojí použití energetických produktů.

Energetický produkt má dvojí použití, pokud se používá jednak jako palivo a jednak pro jiné účely než jako pohonná hmota nebo palivo. Za dvojí použití se považuje i použití energetických produktů pro chemickou redukci a v elektrolytických a metalurgických procesech;

— elektřina používaná zejména pro účely chemické redukce a v elektrolytických a metalurgických procesech,

— elektřina, pokud dosahuje více než 50 % nákladů na výrobek. ‚Náklady na výrobek' se rozumí součet celkových nákupů zboží a služeb navýšený o osobní náklady a spotřebu fixního kapitálu na úrovni podniku, jak je stanoveno v článku 11. Tyto náklady se vypočtou v průměru na jednotku. ‚Náklady na elektřinu' se rozumí skutečná kupní cena elektřiny nebo náklady na výrobu elektřiny, pokud se elektřina vyrábí v podniku,

— mineralogické postupy.

‚Mineralogickými postupy' se zde rozumí postupy, které jsou v souladu s nařízením Rady (EHS) č. 3037/90 ze dne 9. října 1990 o statistické klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství [(Úř. věst. 1990, L 293, s. 1)] zařazeny nomenklaturou NACE pod kód DI 26 ‚výroba ostatních nekovových minerálních výrobků'.

Na tyto energetické produkty se však vztahuje článek 20.

[...]"

4 Ustanovení článku 4 směrnice 2003/96 zní:

„1. Úrovně zdanění, které členské státy uplatňují na energetické produkty a elektřinu podle článku 2, nesmí být nižší než minimální úrovně zdanění předepsané touto směrnicí.

2. Pro účely této směrnice se ‚úrovní zdanění' rozumí celková výše všech nepřímých daní (s výjimkou[daně z přidané hodnoty]), která se vypočítává přímo nebo nepřímo z množství energetických produktů a elektřiny v době jejich propuštění pro domácí spotřebu."

5 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Od 1. ledna 2004 se minimální úrovně zdanění platné pro paliva stanoví podle tabulky C v příloze I."

6 Článek 14 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„1. Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici [Rady] 92/12/EHS [ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179)] ve znění směrnice Rady 2000/47/ES ze dne 20. července 2000 (Úř. věst. 2000, L 193, s. 73; Zvl. vyd. 02/10, s. 186)] o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí

členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky:

a) energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu. Členské státy však mohou z důvodu ochrany životního prostředí podrobit tyto výrobky zdanění, aniž by musely dodržovat minimální úrovně zdanění stanovené v této směrnici. V takovém případě se zdanění těchto výrobků nezohledňuje pro účely splnění minimální úrovně zdanění elektřiny podle článku 10“.

7 Tabulka C přílohy I téže směrnice nazvaná „Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu“ uvádí:

	Obchodní účely	Neobchodní účely
[...]	[...]	[...]
Těžký topný olej (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 19 61 až 2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

Směrnice 2008/118

8 Podle bodů 8 a 9 odůvodnění směrnice 2008/118:

„(8) Jelikož pro řádné fungování vnitřního trhu je nezbytné, aby pojem a podmínky vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani byly ve všech členských státech stejné, je nutno na úrovni Společenství jasně stanovit, kdy je zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě a kdo je osobou povinnou k této dani.

(9) Jelikož spotřební daň je daní ze spotřeby určitého zboží, neměla by být vybírána ze zboží podléhajícího spotřební dani, které bylo za určitých okolností zničeno nebo nenahraditelně ztraceno.“

9 Článek 1 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘):

a) energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96/ES;“.

10 Podle článku 4 směrnice 2008/118:

„Pro účely této směrnice a prováděcích předpisů k ní se rozumí:

1) ‚oprávněným skladovatelem‘ fyzická nebo právnická osoba oprávněná příslušnými orgány členského státu v rámci své podnikatelské činnosti vyrábět, zpracovávat, držet, přijímat nebo odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v daňovém skladu;

[...]

11) ‚daňovým skladem' místo, kde oprávněný skladovatel v rámci své podnikatelské činnosti vyrábí, zpracovává, drží, přijímá nebo odesílá zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně za určitých podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, v němž se daňový sklad nachází."

11 Článek 7 odst. 1 až 3 směrnice 2008/118, který je uveden v oddíle I kapitole II, přičemž je tento oddíl nazvaný „Okamžik a místo vzniku daňové povinnosti", stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.

2. Pro účely této směrnice se ‚propuštěním ke spotřebě' rozumí:

a) situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění;

b) držení zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, jestliže spotřební daň z tohoto zboží nebyla vybrána podle použitelných právních předpisů Společenství a vnitrostátních právních předpisů;

[...]

3. Okamžikem propuštění ke spotřebě je

a) v situacích uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodě ii) okamžik přijetí zboží podléhajícího spotřební dani registrovaným příjemcem;

b) v situacích uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodě iv) okamžik přijetí zboží podléhajícího spotřební dani příjemcem;

[…]"

12 Článek 15 odst. 2 směrnice 2008/118, který je uveden v kapitole III této směrnice, přičemž tato kapitola je nazvaná „Výroba, zpracovávání a držení", stanoví:

„Výrobu, zpracování a držení zboží podléhajícího spotřební dani, nebyla-li dosud zaplacena, je nutno uskutečňovat v daňovém skladu."

Bulharské právo

13 Podle Zakon za akcizite i danačnite skladove (zákon o spotřební dani a o daňových skladech, Dv č. 91 ze dne 15. listopadu 2005, dále jen „zákon o spotřební dani"), kterým se do belgického práva provádí směrnice 2008/118:

„Předmětem spotřební daně jsou:

[...]

3) energetické produkty a elektrická energie;

[...]"

14 Ustanovení článku 4 uvedeného zákona stanoví:

„Pro účely tohoto zákona:

[...]

14) ‚konečným spotřebitelem osvobozeným od spotřební daně' je podnikatel-fyzická nebo právnická osoba, který má právo přijímat energetické produkty používané pro účely osvobozené od spotřební daně na základě osvědčení o osvobození od daně, které obdržel."

15 Článek 20 zákona o spotřební dani ve znění účinném do 16. července 2012 stanovil:

„1) Dluh na spotřební dani vzniká okamžikem propuštění zboží podléhajících spotřební dani ke spotřebě.

2) ‚Propuštěním ke spotřebě' se rozumí:

1. situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí daňový sklad s výjimkou případů, kdy je zboží za podmínek a způsobem stanoveným tímto zákonem od okamžiku, kdy je propouštěno, přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně; propuštění zboží podléhajícího spotřební dani malého specializovaného lihovaru a lisu na víno malého vinaře;

[...]"

16 Čl. 20 odst. 2 téhož zákona ve znění účinném od 17. července 2012 stanoví:

„2) ‚Propuštěním ke spotřebě' se rozumí:

1. situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí daňový sklad s výjimkou případů, kdy je zboží za podmínek a způsobem stanoveným tímto zákonem od okamžiku, kdy je propouštěno, přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně;

[...]"

17 Podle článku 24 uvedeného zákona:

„[...]

2) Od spotřební daně jsou osvobozeny energetické produkty:

[...]

3. používané při výrobě elektrické energie osobami, jež získaly povolení pro výrobu elektrické energie podle zákona o energii;

[...]

3) Osvobození podle odst. 2 bodů 1 až 5 se vztahuje pouze na konečného spotřebitele osvobozeného od spotřební daně".

18 Ustanovení čl. 24 odst. 3 zákona o spotřební dani se zrušuje k 17. červenci 2012.

19 Ustanovení čl. 24a tohoto zákona ve znění účinném od 17. července 2012 stanoví:

„[…] 1) Osvobození energetických produktů uvedených v čl. 24 odst. 2 bodů 1 až 5 od spotřební daně se vztahuje pouze na osoby, kterým bylo vydáno osvědčení konečného spotřebitele osvobozeného od spotřební daně.“

20 Podle článku 24e uvedeného zákona ve znění účinném od 17. července 2012:

„1) Na základě vydaného osvědčení má konečný spotřebitel osvobozený od spotřební daně právo přijímat energetické produkty osvobozené od spotřební daně v prodejním místě uvedeném na osvědčení, ve kterém jsou energetické produkty přijímány skladovány a používány.

2) Konečný spotřebitel osvobozený od spotřební daně může používat přijímané energetické produkty pouze pro účely, které jsou uvedeny v osvědčení vydaném pro příslušné prodejní místo.

[...]“

21 Článek 33 odst. 1 a 3 téhož zákona ve znění účinném v rozhodné době, zní následovně:

[...]

„1) Sazba spotřební daně z energetických produktů používaných jako paliva je:

[...]

2. pro těžké topné oleje s kódy KN 2710 19 61 až 2710 19 69, pro jiné těžké oleje, mimo mazací oleje, uvedené pod kódem KN 2710 19 99 a pro energetické produkty s kódy KN 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 a 2710 99: 50 leva na 1000 kg;

[...]

3) Pro účely použití sazby uvedené v odst. 1 provází produkty podléhající spotřební dani propuštěné ke spotřebě doklad podle vzoru stanoveného v prováděcí vyhlášce k tomuto zákonu.“

22 Článek 33 odst. 4 zákona o spotřební dani ve znění účinném do 16. července 2012 stanovil:

„Sazba uvedená v odstavci 1 se použije, pokud má osoba, která propustila zboží ke spotřebě, doklad uvedený v odstavci 3 osvědčený osobou, jež používá zboží s ohledem na příslušný účel, s výjimkou LPG v lahvích jakožto palivo, které opustí daňový sklad uložené v lahvích. [...]“

23 Článek 33 odst. 4 tohoto zákona ve znění účinném od 17. července 2012 stanoví:

„Sazba uvedená v odstavci 1 se použije, pokud má osoba, která propustila zboží ke spotřebě, doklad uvedený v odstavci 3 osvědčený osobou, jež používá zboží pro příslušný účel, s výjimkou LPG v lahvích určených k topení, které opustí daňový sklad.“

24 Článek 112 odst. 1 uvedeného zákona uvádí:

„Osobě, která nezaplatí spotřební daň, ač je k tomu povinna, lze uložit pokutu ve výši dvojnásobku nezaplacené daně, která nesmí být nižší než 500 leva.“

25 Podle článku 13 prováděcí vyhlášky k zákonu o spotřební dani ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „prováděcí vyhláška“):

„1) Osvobození energetických produktů uvedených v čl. 24 odst. 2 bodu 1, 2, 3, 4 a 5 tohoto zákona od spotřební daně se vztahuje pouze na podnikatele fyzické nebo právnické osoby, kterým bylo vydáno osvědčení konečného spotřebitele osvobozeného od spotřební daně.

[...]

5) Pokud je energetický produkt přímo nebo nepřímo součástí procesu souvisejícího s výrobou tepla používaného k soukromým nebo průmyslovým účelům, má se za to, že je tento produkt energetickým produktem určeným k použití jako palivo.

[...]“

26 Článek 80 této prováděcí vyhlášky stanoví:

„1) Fakturu týkající se spotřební daně vystaví osoba povinná k dani s výjimkou osob uvedených v čl. 3 bodů 2 a 3 [zákona o spotřební dani] podle vzoru v příloze č. 14. Fakturu týkající se spotřební daně vystaví konečný spotřebitelé osvobození od spotřební daně pouze tehdy, jsou-li energetické produkty používány za jinými účely než účely uvedenými v osvědčení.

[...]

5) Faktura týkající se spotřební daně se vystavuje ke dni propuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě mimo případy stanovené v čl. 20 odst. 2 bodů 5, 15, 16, 17 a 18 [zákona o spotřební dani].“

27 Článek 80a uvedené prováděcí vyhlášky zní:

„1) V případě použití snížené daňové sazby podle čl. 33 odst. 1 a daňové sazby podle čl. 33a odst. 1 [zákona o spotřební dani] na mazací oleje, které podle technických specifikací obsahují značený olej, osoby, které propouští produkt ke spotřebě, vyplní a vydají ve čtyřech vyhotoveních doklad podle vzoru v příloze č. 14a.

2) První vyhotovení uchovává výstavce, zatímco druhé je uchováno osobou uvedenou na faktuře týkající se spotřební daně jako příjemce. Třetí a čtvrté vyhotovení provází produkt až ke spotřebiteli. Čtvrté vyhotovení uchovává spotřebitel produktů podléhajících spotřební dani určených k použití jako palivo. Třetí vyhotovení se vrací osobě, která propustila produkty ke spotřebě.

[...]“

28 Článek 82 odst. 5 a 6 této prováděcí vyhlášky stanoví:

„5) Prohlášení o spotřební dani provází kopie faktur týkajících se spotřební daně, jakož i faktury vyhotovené podle přílohy č. 14a týkající se energetických produktů propuštěných ke spotřebě jako palivo s výjimkou těch, které jsou uvedeny v čl. 33 odst. 1 bodů 5 a 7 [zákona o spotřební dani] a LPG v lahvích propuštěných ke spotřebě jako palivo, které opustí daňový sklad uložené v lahvích.

6) K prohlášení o spotřební dani, jež se vztahuje na energetické produkty propuštěné ke spotřebě určené konečným spotřebitelům osvobozeným od spotřební daně a LPG v lahvích propuštěných ke spotřebě jako palivo, které opustí daňový sklad uložené v lahvích, se připojuje pouze jedna kopie faktur týkajících se spotřební daně.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

29 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Polihim je oprávněným skladovatelem, která provozuje daňový sklad v Lukovitu (Bulharsko), v němž je oprávněna vyrábět energetické produkty a skladovat je v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

30 Podle trojstranné smlouvy uzavřené mezi společnostmi Polihim, Petros Oyl OOD a TETS Bobov dol EAD prodávala Polihim těžké topné oleje společnosti Petros Oyl, která je dále prodávala společnosti TETS Bobov dol, konečnému spotřebiteli osvobozenému od spotřební daně podle bulharského práva. Tyto těžké topné oleje byly dodávány společností Polihim společnosti TETS Bobov dol přímo z daňového skladu. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že TETS Bobov dol používala těžké topné oleje k výrobě elektřiny ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96.

31 V rámci daňové kontroly společnosti Polihim zjistily bulharské celní orgány, že tato společnost ve svých prohlášeních o spotřební dani vyhotovených za zdaňovací období od 1. do 30. června 2012 a od 1. do 30. září 2012 uvedla, že ve prospěch společnosti Petros Oyl uskutečnila osmkrát propuštění těžkých topných olejů uvedených pod kódem KN 2710 19 64 ke spotřebě, avšak uvedla, že v tomto ohledu není osobou povinnou přiznat a zaplatit spotřební daň, neboť tyto produkty jsou určeny k použití při výrobě elektrické energie ve smyslu čl. 24 odst. 2 bodu 3 zákona o spotřební dani.

32 Vzhledem k tomu, že Petros Oyl, která byla společností Polihim označena jako příjemce produktů dotčených v původním řízení, neměla postavení konečného spotřebitele osvobozeného od spotřební daně ve smyslu vnitrostátního práva, a vzhledem k tomu, že na základě této skutečnosti mělo opuštění daňového skladu těchto produktů za následek vznik dluhu na spotřební dani společnosti Polihim, vydaly bulharské celní orgány akt, kterým konstatovaly správní delikt.

33 Polihim proti tomuto aktu podala písemné námitky, ve kterých uvedla, že uvedené produkty byly po opuštění daňového skladu přímo dodávány společnosti TETS Bobov dol, která vyrábí elektřinu a má postavení konečného spotřebitele osvobozeného od spotřební daně.

34 Rozhodnutím ze dne 27. května 2013 zamítl ředitel celnice Svištov tyto námitky a uložil společnosti Polihim pokutu odpovídající dvojnásobku výše nezaplacené spotřební daně za každé propuštění ke spotřebě na základě čl. 112 odst. 1 zákona o spotřební dani. Výše spotřební daně zohledněná při výpočtu těchto pokut se vztahovala na energetické produkty určené k jinému použití než jako pohonné hmoty nebo paliva.

35 Polihim proti tomuto rozhodnutí podala žalobu k Rajonen sad Lukovit (obvodní soud v Lukovitu, Bulharsko). Tento soud v rozsudku zdůraznil, že produkty dotčené v původním řízení opustily daňový sklad společnosti Polihim, která za ně neodvedla odpovídající spotřební daň, což je v rozporu s čl. 20 odst. 1 zákona o spotřební dani. Podle uvedeného soudu je v tomto ohledu irelevantní, že byly tyto produkty dodávány přímo společnosti TETS Bobov dol, neboť Petros Oyl, která byla v daňových dokladech označena samotnou společností Polihim jako příjemce produktů, neměla postavení končeného spotřebitele osvobozeného od spotřební daně. Uvedený soud přesto změnil rozhodnutí ze dne 27. května 2013 tak, že snížil výši uložených pokut.

36 Společnost Polihim podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

37 Vzhledem k tomu, že odpověď na otázky, které vyvstaly v rámci sporu, který mu byl předložen, vyžadují výklad určitých ustanovení směrnic 2008/118 a 2003/96, rozhodl se předkládající soud přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba pojem „spotřeba energetických produktů“ v čl. 1 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2008/118 vykládat v případech, ve kterých se jedná o energetické produkty, které jsou propuštěny ke spotřebě a odebírány z daňového skladu oprávněného skladovatele, prodávány v obchodní transakci kupujícímu, který nemá ani povolení pro výrobu elektřiny, ani potvrzení jakožto konečný spotřebitel osvobozený od spotřební daně, a dále prodávány třetí osobě, která má povolení pro výrobu elektřiny, povolení příslušných orgánů členského státu k odběru energetických produktů osvobozených od daně a potvrzení jakožto konečný spotřebitel osvobozený od spotřební daně a kterému jsou energetické produkty dodávány přímo od oprávněného skladovatele, aniž přecházejí do skutečného držení jejich kupujícího, v tom smyslu, že energetické produkty spotřebovává přímý kupující, který je ve skutečnosti nepoužívá v určitém procesu, anebo v tom smyslu, že je spotřebovává třetí osoba, která je ve skutečnosti používá v procesu, který provádí?

2) Je třeba pojem „používaný k výrobě elektřiny“ v čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty směrnice 2003/96 vykládat v případech, ve kterých se jedná o energetické produkty, které jsou propuštěny ke spotřebě a odebírány z daňového skladu oprávněného skladovatele, prodávány v obchodní transakci kupujícímu, který nemá ani povolení pro výrobu elektřiny, ani potvrzení jakožto konečný spotřebitel osvobozený od spotřební daně, a dále prodávány třetí osobě, která má povolení pro výrobu elektřiny, povolení příslušných orgánů členského státu k odběru energetických produktů osvobozených od daně a potvrzení jakožto konečný spotřebitel osvobozený od spotřební daně a kterému jsou energetické produkty dodávány přímo od oprávněného skladovatele, aniž přecházejí do skutečného držení jejich kupujícího, v tom smyslu, že energetické produkty spotřebovává jejich přímý kupující, který je ve skutečnosti nepoužívá v určitém procesu pro dosažení účelu osvobozeného od daně, anebo v tom smyslu, že je spotřebovává třetí osoba, která je ve skutečnosti používá v procesu osvobozeného od daně, a to topení, například pro výrobu elektřiny?

3) Podléhají energetické produkty s přihlédnutím k zásadám unijních právních předpisů o spotřební dani – a zejména čl. 1 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/118 a čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 – spotřební dani a pokud ano, s jakou sazbou, zda [sazbou] pro pohonné hmoty, anebo pro energetické produkty používané k topným účelům, jestliže bude učiněn závěr, že dotčené energetické produkty byly dodány konečnému spotřebiteli, který má příslušná povolení podle vnitrostátních předpisů pro výrobu elektřiny a potvrzení jakožto konečný spotřebitel osvobozený od spotřební daně a obdržel zboží přímo od oprávněného skladovatele, avšak není prvním kupujícím zboží?

4) Podléhají energetické produkty s přihlédnutím k zásadám unijních právních předpisů o spotřební dani a zejména čl. 1 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/118 a čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 spotřební dani, a to se sazbou platnou pro pohonné hmoty, je-li zjištěno, že dotčené energetické produkty jsou spotřebovávány nebo používány k účelu osvobozenému od spotřební daně, a to k výrobě elektřiny osobou, která má příslušná povolení podle vnitrostátních právních předpisů a obdržela zboží přímo od oprávněného skladovatele, avšak není prvním kupujícím zboží?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

38 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat dohromady, je, zda musí být čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118 vykládán v tom smyslu, že prodej produktu podléhajícího spotřební dani v rámci daňového skladu, aniž tento produkt tento daňový sklad fyzicky opustil, představuje propuštění tohoto produktu ke spotřebě. Uvedený soud se dále táže, zda musí být čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 ve spojení s článkem 7 směrnice 2008/118 vykládán v tom smyslu, že brání odmítnutí vnitrostátních orgánů osvobodit od spotřební daně energetické produkty, které poté, co byly oprávněným skladovatelem prodány zprostředkujícímu kupujícímu, je tento kupující prodal konečnému spotřebiteli, který splňuje všechny požadavky vnitrostátního práva k osvobození těchto produktů od spotřební daně a kterému byly uvedené produkty dodány přímo od tohoto oprávněného skladovatele z daňového skladu, pouze z toho důvodu, že zprostředkující kupující označený tímto skladovatelem jako příjemce uvedených produktů tyto požadavky nesplňuje.

39 Nejprve je třeba uvést, že produkty dotčené v původním řízení, v projednávaném případě těžké topné oleje uvedené pod kódem KN 2710 19 64, jsou energetickými produkty uvedenými pod kódem KN 2710 ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 a jsou předmětem daně za podmínek stanovených touto směrnicí. Jsou to rovněž produkty podléhající spotřební dani ve smyslu čl. 1 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/118, na jejichž spotřebu se přímo nebo nepřímo ukládá daň, jejíž režim je upraven uvedenou směrnicí. Je třeba dodat, že použití, k němuž byly tyto produkty určeny, tedy výroba elektřiny v tepelné elektrárně, není uvedeno ve výčtu použití, které jsou z rozsahu působnosti směrnice 2003/96 na základě jejího čl. 2 odst. 4 písm. b) vyloučeny.

40 Z článku 4 a čl. 9 odst. 1 směrnice 2003/96 ve spojení s její přílohou I tabulkou C vyplývá, že úroveň zdanění těžkých topných olejů, jako jsou ty dotčené v původním řízení, nesmí být nižší než 15 eur na 1 000 kg.

41 Tyto těžké topné oleje proto musí být zdaněny, nevztahuje-li se na ně osvobození nebo snížená úroveň zdanění.

42 V tomto ohledu z čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 vyplývá, že členské státy osvobodí za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění energetické produkty a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu.

43 V této souvislosti má předkládající soud pochybnosti o tom, zda prodej produktů dotčených v původním řízení společností Polihim zprostředkujícímu kupujícímu, aniž tyto produkty někdy přešly do jeho skutečného držení, představuje propuštění uvedených produktů ke spotřebě ve smyslu čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118, a tedy o tom, zda musí být podmínky, za kterých se na tyto produkty vztahuje osvobození, naplněny v okamžiku prodeje.

44 Z toho vyplývá, že k odpovědi na první a druhou otázku, tak jak jsou formulovány v bodě 38 tohoto rozsudku, je třeba zaprvé určit okamžik, ke kterému vzniká daňová povinnost ke spotřební dani podle článku 7 směrnice 2008/118, a zadruhé podmínky osvobození podle čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96.

K okamžiku, ke kterému vzniká daňová povinnost

45 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je pro výklad ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudek ze dne 26. března 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, bod 23 a citovaná judikatura).

46 Zaprvé, pokud jde o samotné znění čl. 7 odst. 1 směrnice 2008/118, je třeba uvést, že toto ustanovení definuje okamžik vzniku daňové povinnosti okamžikem propuštění produktu podléhajícího spotřební dani ke spotřebě.

47 Z článku 7 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice kromě toho vyplývá, že pro účely této směrnice je třeba „propuštěním ke spotřebě“ rozumět konkrétně „situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění“.

48 Nelze než konstatovat, že výraz „situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně [...]“ v čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118 označuje, vzhledem k obvyklému smyslu výrazu „opustí“ v běžném jazyce, fyzické opuštění těchto produktů daňového skladu, a nikoli jejich prodej.

49 Zadruhé je třeba poukázat na to, že takový výklad čl. 7 odst. 1 a čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118 odpovídá cílům sledovaným touto směrnicí.

50 Jelikož je spotřební daň, jak je připomenuto v bodě 9 odůvodnění směrnice 2008/118, daní ze spotřeby, stanoví tato směrnice, jakož i její čl. 1 odst. 1, obecný režim spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu zboží podléhajícího spotřební dani, mezi jejímž výčtem jsou konkrétně uvedeny energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96.

51 Jelikož je tak spotřební daň daní, která se ukládá na spotřebu, a nikoli prodej, musí se okamžik vzniku daňové povinnosti nacházet co nejblíže spotřebiteli.

52 Tudíž dokud dotčené produkty zůstávají v daňovém skladu oprávněného skladovatele, nemůže se jednat o spotřebu, i kdyby byly uvedené produkty tímto oprávněným skladovatelem prodány.

53 Zatřetí je třeba uvést, že pokud jde o kontext směrnice 2008/118 odkazuje její čl. 7 odst. 2 písm. a) konkrétně na případ neoprávněného opuštění zboží podléhajícího spotřební dani režimu s podmíněným osvobozením. Jelikož nelze chápat výraz „neoprávněné [...] opuštění“ jinak než jako fyzické opuštění zboží takového režimu, přispívá použití tohoto výrazu v uvedeném ustanovení k výkladu, podle něhož je propuštěním ke spotřebě ve smyslu tohoto ustanovení okamžik fyzického opuštění zboží podléhajícího spotřební dani režimu s podmíněným osvobozením.

54 Z článku 4 odst. 1 směrnice 2008/118 ve spojení s čl. 15 odst. 2 mimoto vyplývá, že zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně je drženo oprávněným skladovatelem v daňovém skladu. Z toho vyplývá, že dokud je dotčené zboží drženo oprávněným skladovatelem v daňovém skladu, daňová povinnost ke spotřební dani nevznikne, neboť to v této situaci u něj nelze mít za to, že opustilo režim s podmíněným osvobozením ve smyslu čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118.

55 Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že prodej produktu podléhajícího spotřební dani drženého oprávněným skladovatelem v daňovém skladu vede k propuštění ke spotřebě až v okamžiku, kdy tento produkt fyzicky opouští daňový sklad.

K podmínkám osvobození uvedeným v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96

56 V projednávaném případě je nesporné, že těžké topné oleje dotčené v původním řízení byly dodány přímo z daňového skladu společností Polihim společnosti TETS Bobov dol provozující tepelnou elektrárnu, která má postavení konečného spotřebitele a je podle vnitrostátního práva oprávněna k odběru energetických produktů osvobozených od spotřební daně, které byly v této tepelné elektrárně použity k výrobě elektřiny. Nicméně, i když čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 osvobozuje energetické produkty používané k výrobě elektřiny od daně, zamítly vnitrostátní orgány osvobodit od spotřební daně tyto těžké topné oleje z toho důvodu, že příjemce uvedený v daňových dokladech doprovázejících dodávky nesplňoval požadavky vnitrostátního práva na takové osvobození.

57 V této souvislosti je třeba uvést, že směrnice 2003/96 neupravuje způsob, jakým má být prokázáno, že byly energetických produkty použity za účelem, jež je osvobozen od daně. Naproti tomu, jak vyplývá z čl. 14 odst. 1, ponechává tato směrnice na členských státech, aby stanovily podmínky osvobození uvedené v tomto ustanovení za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

58 Přitom takový požadavek, jako je požadavek, o nějž se jedná v původním řízení, vyplývající z vnitrostátního práva, jež podřizuje osvobození od spotřební daně označením příjemce v daňových dokladech splňujícího podmínky stanovené vnitrostátním právem pro odběr energetických produktů osvobozených od daní, musí být považován za požadavek, jež umožňuje dosáhnutí cíle uvedeného v čl. 14 odst. 1 směrnice 2003/96, tedy usnadňuje, jak správně zdůrazňuje belgická vláda, kontrolu uplatňování osvobození od spotřební daně tím, že snižuje nebezpečí užívání zboží, na něž se nevztahuje osvobození od daně.

59 Nic to nemění na tom, že členské státy musí při výkonu pravomoci, kterou disponují při stanovení podmínek osvobození podle čl. 14 odst. 1 směrnice 2003/96, dodržovat obecné zásady unijního práva, které jsou součástí unijního právního řádu, mezi nimiž je zejména zásada proporcionality (obdobně viz rozsudek ze dne 9. října 2014 Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27 a citovaná judikatura).

60 V projednávané věci je nesporné, že TETS Bobov dol splnila požadavky vnitrostátního práva k odběru energetických produktů osvobozených od spotřební daně jakožto konečný spotřebitel a že produkty dotčené v původním řízení byly touto společností použity k výrobě elektřiny, tj. k účelům, na něž se vztahuje osvobození od spotřební daně v souladu s čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96.

61 Kromě toho předkládající soud neuvádí žádnou okolnost, která by umožňovala domnívat se, že obchodní transakce dotčené v původním řízení zahrnující následné prodeje těžkých topných olejů a jejich přímé dodání příjemci osvobozenému od spotřební daně, byly uskutečněny s cílem dosáhnout podvodně či zneužívajícím způsobem prospěchu z osvobození od spotřební daně.

62 Za těchto podmínek zamítnutí osvobození těžkých topných olejů od spotřební daně jako zamítnutí v původním řízení vnitrostátními orgány pouze z toho důvodu, že osoba, jež byla oprávněným skladovatelem označena za jejich příjemce, nemá postavení konečného spotřebitele oprávněného podle vnitrostátního práva k odběru energetických produktů osvobozených od spotřební daně, aniž by bylo na základě předložených důkazů ověřeno, zda byly splněny věcné hmotněprávní požadavky vyžadující, aby byly tyto těžké topné oleje používané za účelem, na který se vztahuje osvobození, v okamžiku jejich opuštění daňového skladu, jde nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu (obdobně viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

63 Vzhledem k výše uvedenému, je třeba odpovědět tak, že čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 ve spojení s článkem 7 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že brání odmítnutí vnitrostátních orgánů osvobodit od spotřební daně energetické produkty, které poté, co byly prodány oprávněným skladovatelem zprostředkujícímu kupujícímu, je tento kupující prodal konečnému spotřebiteli, který splňuje všechny požadavky vnitrostátního práva k osvobození těchto produktů od spotřební daně a kterému byly uvedené produkty dodány přímo od tohoto oprávněného skladovatele z daňového skladu, pouze z toho důvodu, že zprostředkující kupující označený oprávněným skladovatelem jako jejich příjemce, není konečným spotřebitelem oprávněným podle vnitrostátního práva k odběru energetických produktů osvobozených od spotřební daně.

K třetí a čtvrté otázce

64 Vzhledem k odpovědím poskytnutým na první a druhou otázku není na třetí a čtvrtou položenou otázku třeba odpovídat.

K nákladům řízení

65 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 7 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS musí být vykládán v tom smyslu, že prodej produktu podléhajícího spotřební dani drženého oprávněným skladovatelem v daňovém skladu vede k propuštění ke spotřebě až v okamžiku, kdy tento produkt fyzicky opouští daňový sklad.**

2) **Článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2003/96 ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve spojení s článkem 7 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že brání odmítnutí vnitrostátních orgánů osvobodit od spotřební daně energetické produkty, které poté, co byly prodány oprávněným skladovatelem zprostředkujícímu kupujícímu, je tento kupující prodal konečnému spotřebiteli, který splňuje všechny požadavky vnitrostátního práva k osvobození těchto produktů od spotřební daně a kterému byly uvedené produkty dodány přímo od tohoto oprávněného skladovatele z daňového skladu, pouze z toho důvodu, že zprostředkující kupující označený oprávněným skladovatelem jako jejich příjemce, není konečným spotřebitelem oprávněným podle vnitrostátního práva k odběru energetických produktů osvobozených od spotřební daně.**

Podpisy