Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 2. júna 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Nepriame dane — Spotrebné dane — Smernica 2008/118/ES — Vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani — Článok 7 ods. 2 — Pojem ‚prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane' — Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny — Smernica 2003/96/ES — Článok 14 ods. 1 písm. a) — Použitie energetických výrobkov na výrobu elektriny — Nákup a predaj energetických výrobkov nachádzajúcich sa v daňovom sklade sprostredkujúcim kupujúcim — Priame dodanie energetických výrobkov subjektu na účely výroby elektriny — Uvedenie sprostredkujúceho kupujúceho ako ‚príjemcu' výrobkov na daňových dokladoch — Porušenie požiadaviek vnútroštátneho práva na účely oslobodenia od spotrebnej dane — Nepriznanie oslobodenia — Dôkaz o použití výrobkov za podmienok umožňujúcich oslobodenie od spotrebnej dane — Proporcionalita“

Vo veci C-355/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen săd Pleven (Správny súd Pleven, Bulharsko) z 10. júla 2014 a doručený Súdnemu dvoru 21. júla 2014, ktorý súvisí s konaním:

„Polichim-SS“ EOOD

proti

Načalnik na Mitnica Svištov,

za účasti:

Okražna prokuratura Pleven,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory C. Lycourgos, sudcovia E. Juhász a C. Vajda (spravodajca),

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. októbra 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— „Polichim-SS“ EOOD, v zastúpení: D. Dobrev a L. Angelov, advokati, a S. Stefanova,

* Jazyk konania: bulharčina.

— Načalnik na Mitnica Svištov, v zastúpení: V. Tanov, advokat, a S. Jordanova a N. Jocova-Toteva,

— bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova a D. Drambozova, splnomocnené zástupkyne,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12) a článku 14 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Ú. v. EÚ L 283, 2003, s. 51; Mim. vyd. 09/001, s. 405).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou „Polichim-SS“ EOOD (ďalej len „Polichim“) a Načalnik na Mitnica Svištov (vedúci colného úradu v meste Svištov, Bulharsko) z dôvodu pokút uložených spoločnosti Polichim v súvislosti s tým, že prepustila energetické výrobky z daňového skladu bez toho, aby zaplatila príslušnú spotrebnú daň.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2003/96

3 Podľa článku 2 smernice 2003/96:

„1. Na účely tejto smernice sa termín ‚energetické výrobky‘ uplatňuje na výrobky:

…

b) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

…

3. Energetické výrobky určené na používanie, ponúkané na predaj alebo používané ako motorové palivo iné ako tie, pre ktoré je úroveň zdaňovania určená v tejto smernici, sa zdaňujú podľa používania pri sadzbe pre ekvivalentné vykurovacie palivo alebo motorové palivo.

…

4. Táto smernica sa neuplatňuje na:

a) zdaňovanie výstupu v prípade tepla a zdaňovanie výrobkov, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 4401 a 4402;

b) tieto druhy používania energetických výrobkov a elektriny:

— energetické výrobky používané na účely iné ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá,

— dvojité používanie energetických výrobkov,

Energetický výrobok má dvojité používanie, keď sa používa ako vykurovacie palivo a na účely iné, ako motorové palivo alebo vykurovacie palivo. Používanie energetických výrobkov na chemickú redukciu, pri elektrolýze a metalurgických procesoch sa považuje za dvojité používanie,

— elektrina používaná hlavne na účely chemickej redukcie, pri elektrolýze a metalurgických procesoch,

— elektrina, ktorá tvorí viac ako 50 % nákladov výrobku. ‚Náklady výrobku' predstavujú súčet všetkých nákupov tovarov a služieb plus náklady na zamestnancov plus spotreba fixného kapitálu na úrovni podniku v zmysle článku 11. Tieto náklady sa vypočítavajú v priemere na jednu jednotku. ‚Náklady na elektrinu' predstavujú skutočnú nákupnú hodnotu elektriny alebo náklady na výrobu elektriny, ak sa vyrába v podniku,

— mineralogické procesy

‚Mineralogické procesy' sú procesy zatriedené v nomenklatúre NACE, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky DI 26 ‚výroba ostatných nekovových nerastov' v nariadení Rady (EHS) č. 3037/90 z 9. októbra 1990 o štatistickom triedení hospodárskych činností v Európskom spoločenstve (Ú. v. ES L 293, 1990, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 177).

Na tieto energetické výrobky sa však uplatňuje článok 20

…“

4 Článok 4 smernice 2003/96 uvádza:

„1. Úrovne zdaňovania, ktoré členské štáty uplatňujú na energetické výroby a elektrinu vymenované v článku 2 nemôžu byť nižšie ako minimálne úrovne zdaňovania predpísané touto smernicou.

2. Na účely tejto smernice je ‚úroveň zdaňovania' celková záťaž uložená ohľadom všetkých nepriamych daní (okrem [dane z priadnej hodnoty]) vypočítavaná priamo alebo nepriamo z množstva energetických výrobkov a elektriny v čase uvoľnenia na spotrebu.“

5 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Minimálne úrovne zdaňovania uplatňované na vykurovacie palivá od 1. januára 2004 sú stanovené v tabuľke C prílohy I.“

6 Článok 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice stanovuje:

„1. Okrem všeobecných ustanovení stanovených v smernici [Rady] 92/12/EHS [z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenenej

a doplnenej smernicou 2000/47/ES z 20. júla 2000 (Ú. v. ES L 193, 2000, s. 73; Mim. vyd. 02/010, s. 186)] o používaní zdaniteľných výrobkov, ktoré sú oslobodené od daní a bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, členské štáty oslobodzujú od daní na základe podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správneho a spravodlivého uplatňovania takýchto oslobodení od daní a zabránenia krátenia daní, daňových únikov a zneužívania:

a) energetické výrobky a elektrinu používanú na výrobu elektriny a elektrinu používanú na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu. Členské štáty môžu však z dôvodov environmentálnej politiky tieto výrobky zdaňovať bez toho, aby museli dodržiavať minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici. V takomto prípade zdaňovanie týchto výrobkov sa neberie do úvahy na účely splnenia minimálnej úrovne zdaňovania elektriny stanovenej v článku 10“.

7 Tabuľka C prílohy I tejto istej smernice, nazvaná „Minimálne úrovne zdaňovania uplatňované na vykurovacie palivá a elektrinu“, má takúto podobu:

	Používanie na podnikateľské účely	Používanie na nepodnikateľské účely
…	…	…
Ťažký palivový olej (v eurách na 1000 [kg]) číselné znaky KN 2710 19 61 až 2710 19 69	15	15
…	…	…

Smernica 2008/118

8 Podľa odôvodnení 8 a 9 smernice 2008/118:

„(8) Keďže na správne fungovanie vnútorného trhu je naďalej potrebné, aby koncepcia vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani a s ňou súvisiace podmienky boli rovnaké vo všetkých členských štátoch, je dôležité vyjasniť na úrovni Spoločenstva, kedy je tovar podliehajúci spotrebnej dani uvedený do daňového voľného obehu a kto je povinný spotrebnú daň zaplatiť.

(9) Keďže spotrebná daň je daň zo spotreby určitých tovarov, nemôže sa vyberať z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý bol za určitých okolností zničený alebo nenahraditeľne stratený.“

9 Článok 1 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice stanovuje:

„Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

a) energetické výrobky a elektrina upravené smernicou 2003/96/ES“.

10 Podľa článku 4 smernice 2008/118:

„Na účely tejto smernice, ako aj na účely jej vykonávacích ustanovení sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

1) ‚oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu' je 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 dane;

…

11) ‚daňový sklad' je miesto, kde oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu v rámci podnikania tovar podliehajúci spotrebnej dani vyrába, spracúva, drží, prijíma alebo odosiela v režime pozastavenia dane za podmienok stanovených príslušnými orgánmi členského štátu, v ktorom sa daňový sklad nachádza."

11 Článok 7 ods. 1 až 3 smernice 2008/118, ktorý sa nachádza v oddiele I kapitoly II tejto smernice, nazvanom „Čas a miesto vzniku daňovej povinnosti", znie takto:

„1. Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.

2. Na účely tejto smernice ‚uvedenie do daňového voľného obehu' znamená:

a) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane;

b) držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov Spoločenstva a vnútroštátnych právnych predpisov;

…

3. Časom uvedenia tovaru do daňového voľného obehu je:

a) v situáciách uvedených v článku 17 ods. 1 písm. a) bode ii) čas, keď tovar podliehajúci spotrebnej dani prijal registrovaný príjemca;

b) v situáciách uvedených v článku 17 ods. 1 písm. a) bode iv) čas, keď tovar podliehajúci spotrebnej dani prijal príjemca;

…"

12 Článok 15 ods. 2 smernice 2008/118, ktorý sa nachádza v kapitole III tejto smernice, nazvanej „Výroba, spracovanie a držba tovaru", stanovuje:

„Výroba, spracovanie a držba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého nebola zaplatená spotrebná daň, sa uskutočňujú v daňovom sklade."

Bulharské právo

13 Podľa Zakon za akčizite i danačnite skladove (zákon o spotrebnej dani a daňových skladoch, Dv č. 91 z 15. novembra 2005, ďalej len „zákon o spotrebnej dani“), ktorým bola do bulharského práva prebraná smernica 2008/118, stanovuje:

„Spotrebnej dani podliehajú:

…

3) energetické výrobky a elektrina;

…“

14 Článok 4 uvedeného zákona uvádza:

„Na účely tohto zákona:

…

14. ‚konečný spotrebiteľ oslobodený od spotrebnej dane‘ je podnikateľ, fyzická alebo právnická osoba, ktorá je oprávnená prijímať energetické výrobky, ktoré sa na základe potvrdenia o oslobodení od spotrebnej dane používajú na účely oslobodené od spotrebnej dane.“

15 Vo svojom znení účinnom do 16. júla 2012 článok 20 zákona o spotrebnej dane stanovoval:

„1. Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia zdaniteľného tovaru do daňového voľného obehu.

2. ‚Uvedenie do daňového voľného obehu‘ znamená:

(1) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z daňového skladu, s výnimkou prípadov, keď sa tovar za podmienok a spôsobom stanoveným v tomto zákone od okamihu prepustenia prepravuje v režime pozastavenia dane; tak isto aj prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani malého špecializovaného liehovaru a lisu na víno malého výrobcu vína;

…“

16 Článok 20 ods. 2 tohto zákona v znení účinnom od 17. júla 2012 stanovuje:

„2. ‚Uvedenie do daňového voľného obehu‘ znamená:

(1) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z daňového skladu, s výnimkou prípadov, keď sa tovar za podmienok a spôsobom stanoveným v tomto zákone od okamihu prepustenia prepravuje v režime pozastavenia dane;

…“

17 Podľa § 24 uvedeného zákona:

„…

2. Od spotrebnej dane sú oslobodené tieto energetické výrobky:

…

(3) energetické výrobky používané pri výrobe elektriny osobami, ktoré získali povolenie udeľované podľa zákona o energii;

…

3. Oslobodenie podľa odseku 2 bodov 1 až 5 sa uplatňuje len na konečného spotrebiteľa oslobodeného od spotrebnej dane“.

18 Článok 24 ods. 3 zákona o spotrebnej dani bol zrušený s účinnosťou od 17. júla 2012.

19 Článok 24a tohto zákona, ktorý je účinný od 17. júla 2012, stanovuje:

„…1. Oslobodenie energetických výrobkov uvedených v článku 24 ods. 2 bodoch 1 až 5 od spotrebnej dane platí len pre osobu, ktorej sa vystavilo potvrdenie o tom, že je konečným spotrebiteľom oslobodeným od spotrebnej dane.“

20 Podľa článku 24e uvedeného zákona účinného od 17. júla 2012:

„1. Na základe potvrdenia je konečný spotrebiteľ, ktorý je oslobodený od spotrebnej dane, oprávnený prijímať v predajni, ktorá je v potvrdení uvedená, energetické výrobky oslobodené od spotrebnej dane, vykladať ich a používať.

2. Konečný spotrebiteľ, ktorý je oslobodený od spotrebnej dane, môže prijaté energetické výrobky používať len na tie účely, ktoré sú uvedené v potvrdení vystavenom pre príslušnú predajňu.

…“

21 Článok 33 ods. 1 a 3 toho istého zákona v znení účinnom v čase, keď nastali skutočnosti relevantné pre konanie vo veci samej, znie:

…

„1. Sadzby spotrebnej dane z energetických výrobkov, ktoré sa používajú ako vykurovacie palivá, sú:

…

(2) v prípade ťažkých palivových olejov s číselnými znakmi KN 2710 19 61 až 2710 19 69, ďalších ťažkých olejov, akými sú mazacie oleje, s číselnými znakmi KN 2710 19 99 a v prípade energetických výrobkov s číselnými znakmi KN 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 a 2710 99: 50 BGN za 1 000 kg;

…

3. Na účely použitia sadzieb uvedených v odseku 1 je k tovarom podliehajúcim spotrebnej dani uvedeným do režimu voľného daňového obehu pripojený doklad stanovený vo vykonávacej vyhláške k tomuto zákonu.“

22 Článok 33 ods. 4 zákona o spotrebnej dani vo svojom znení účinnom do 16. júla 2012 stanovoval:

„Sadzby uvedené v odseku 1 sa uplatňujú, ak osoba, ktorá uviedla tovar do voľného obehu, má doklad uvedený v odseku 3 osvedčený osobou, ktorá použije tovar na určený účel, s výnimkou LPG vo fľašiach ako palivo, ktoré je prepustené z daňového skladu v blízkosti miest na výmenu propán-butánových fliaš. …“

23 Článok 33 ods. 4 zákona o spotrebnej dani vo svojom znení účinnom do 17. júla 2012 stanovuje:

„Sadzby uvedené v odseku 1 sa uplatňujú, ak osoba, ktorá uviedla tovar do voľného obehu, má doklad uvedený v odseku 3 osvedčený osobou, ktorá použije tovar na určený účel, s výnimkou LPG vo fľašiach ako palivo, ktoré je prepustené z daňového skladu.“

24 Podľa článku 112 ods. 1 uvedeného zákona:

„Osobe, ktorá je povinná zaplatiť spotrebnú daň a túto daň nezaplatí, možno uložiť pokutu vo výške dvojnásobku nezaplatenej dane, pričom jej minimálna výška je 500 BGN.“

25 Podľa článku 13 vykonávacieho dekrétu k zákonu o spotrebnej dani v znení účinnom v čase, keď nastali skutočnosti relevantné pre konanie vo veci samej (ďalej len „vykonávací dekrét“):

„1. Oslobodenie energetických výrobkov uvedených v článku 24 ods. 2 bodoch 1, 2, 3, 4 a 5 tohto zákona od spotrebnej dane platí len pre podnikateľov, fyzické alebo právnické osoby, ktorým sa vystavilo potvrdenie o tom, že sú konečnými spotrebiteľmi oslobodenými od spotrebnej dane.

…

5. Energetický výrobok, ktorý je priamo alebo nepriamo súčasťou procesu súvisiaceho s výrobou tepla využívaného na súkromné a prevádzkové účely, sa považuje za energetický výrobok používaný ako vykurovacie palivo.

…“

26 Článok 80 tohto vykonávacieho dekrétu stanovuje:

„1. Faktúru týkajúcu sa spotrebnej dane vystaví osoba povinná k dani s výnimkou osôb uvedených v článku 3 bodoch 2 a 3 [zákona o spotrebnej dani] podľa vzoru uvedeného v prílohe č. 14. Faktúru týkajúcu sa spotrebnej dane vystavia koneční spotrebitelia oslobodení od spotrebnej dane len vtedy, ak sú energetické výrobky používané na iné účely než účely uvedené v osvedčení.

…

5. Faktúra týkajúca sa spotrebnej dane sa vystaví ku dňu prepustenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu s výnimkou prípadov uvedených v článku 20 ods. 2 bodoch 5, 15, 16, 17 a 18 [zákona o spotrebnej dani].“

27 Článok 80a vykonávacieho dekrétu znie takto:

„1. V prípade uplatnenia zníženej daňovej sadzby podľa článku 33 ods. 1 a daňovej sadzby podľa článku 33a ods. 1 [zákona o spotrebnej dani] na mazacie oleje, ktoré podľa svojich technických špecifikácií obsahujú označený olej, osoba, ktorá prepustí výrobky do voľného daňového obehu vyplní a vydá v štyroch vyhotoveniach dokument podľa vzoru pripojeného v prílohe č. 14a.

2. Prvé vyhotovenie si ponechá vystavovateľ a druhé vyhotovenie uchováva osoba, ktorá je označená na faktúre týkajúcej sa spotrebnej dane ako príjemca. Tretie a štvrté vyhotovenie sprevádza výrobok až k spotrebiteľovi. Štvrté vyhotovenie uchováva spotrebiteľ výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani určených na použitie ako palivo. Tretie vyhotovenie sa vracia osobe, ktorá prepustila výrobky do daňového voľného obehu.

…“

28 Článok 82 ods. 5 a 6 tohto istého vykonávacieho dekrétu stanovuje:

„5. Vyhlásenie o spotrebnej dani je doplnené o kópie faktúr týkajúcich sa spotrebnej dane, ako aj faktúry vystavenej podľa prílohy č. 14a týkajúcej sa energetických výrobkov prepustených do daňového voľného obehu ako palivo s výnimkou tých, ktoré sú uvedené v článku 33 ods. 1 bodoch 5 a 7 [zákona o spotrebnej dani] a LPG vo fľašiach ako palivo, ktoré je prepustené z daňového skladu v blízkosti miest na výmenu propán-butánových fliaš.

6. K vyhláseniu o spotrebnej dani, ktoré sa vzťahuje na energetické výrobky prepustené do daňového voľného obehu, ktoré sú určené konečným spotrebiteľom oslobodeným od spotrebnej dane a LPG vo fľašiach ako palivo, ktoré je prepustené z daňového skladu v blízkosti miest na výmenu propán-butánových fliaš, sa pripája jedna kópia faktúr týkajúcich sa spotrebnej dane.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

29 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Polichim je oprávnená prevádzkovateľka daňového skladu, ktorá riadi daňový sklad v meste Lukovit (Bulharsko), v ktorom je oprávnená vyrábať energetické výrobky a uskladňovať ich v režime s podmieneným oslobodením od spotrebnej dane.

30 Podľa trojstrannej zmluvy uzavretej medzi spoločnosťami Polichim, Petros Oil OOD a TEC Bobov dol EAD Polichim predávala ťažké palivové oleje spoločnosti Petros Oil, ktorá ich ďalej predávala spoločnosti TEC Bobov dol, konečnému spotrebiteľovi oslobodenému od spotrebnej dane podľa bulharského práva. Polichim dodávala tieto ťažké palivové oleje priamo spoločnosti TEC Bobov dol zo svojho daňového skladu. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že TEC Bobov dol používala ťažké palivové oleje na výrobu elektriny v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96.

31 V rámci daňovej kontroly v spoločnosti Polichim bulharské colné orgány zistili, že táto spoločnosť vo svojich vyhláseniach o spotrebnej dani vyhotovených za zdaňovacie obdobie od 1. do 30. júna 2012 a od 1. do 30. septembra 2012 uviedla, že v prospech spoločnosti Petros Oil osemkrát prepustila do režimu voľného daňového obehu ťažké palivové oleje uvedené pod číselným znakom KN 2710 19 64, avšak uviedla, že v tomto ohľade nie je osobou povinnou priznať a zaplatiť spotrebnú daň, lebo tieto výrobky boli určené na použitie pri výrobe elektrickej energie v zmysle článku 24 ods. 2 bodu 3 zákona o spotrebnej dani.

32 Vzhľadom na to, že Petros Oil, ktorá bola spoločnosťou Polichim označená ako príjemca výrobkov dotknutých v konaní vo veci samej, nemala postavenie konečného spotrebiteľa oslobodeného od spotrebnej dane v zmysle vnútroštátneho práva, a vzhľadom na to, že na základe tejto skutočnosti malo prepustenie týchto výrobkov z daňového skladu za následok vznik dlhu spoločnosti Polichim na spotrebnej dani, bulharské colné orgány vydali akt, ktorým konštatovali správny priestupok.

33 Polichim podala proti tomuto aktu písomné námietky, v ktorých uviedla, že uvedené výrobky boli po prepustení z daňového skladu priamo dodávané spoločnosti TEC Bobov dol, ktorá vyrába elektrickú energiu a ktorá má postavenie konečného spotrebiteľa oslobodeného od spotrebnej dane.

34 Rozhodnutím z 27. mája 2013 vedúci colného úradu v meste Svištov tieto námietky zamietol a uložil spoločnosti Polichim pokutu zodpovedajúcu dvojnásobku výšky nezaplatenej spotrebnej dane za každé prepustenie do režimu daňového voľného obehu na základe článku 112 ods. 1 zákona o spotrebnej dani. Na účely vypočítania tejto pokuty sa zohľadnila výška spotrebnej dane na energetické výrobky určené na iné použitie než ako pohonné hmoty alebo palivo.

35 Polichim podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Rajonen săd – Lukovit (Okresný súd Lukovit, Bulharsko). Tento súd vo svojom rozsudku zdôraznil, že predmetné výrobky opustili daňový sklad spoločnosti Polichim bez toho, aby za ne bola zaplatená príslušná spotrebná daň, čo je v rozpore s článkom 20 ods. 1 zákona o spotrebnej dani. Podľa uvedeného súdu nie je v tomto ohľade relevantné, či boli výrobky dodané priamo spoločnosti TEC Bobov dol, pretože Petros Oil, ktorá bola v daňových dokladoch označená samotnou spoločnosťou Polichim ako príjemca výrobkov, nemala postavenie konečného spotrebiteľa oslobodeného od spotrebnej dane. Uvedený súd však napriek tomu zmenil rozhodnutie z 27. mája 2013 tak, že znížil výšku uloženej pokuty.

36 Polichim podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.

37 Keďže vnútroštátny súd sa domnieval, že riešenie sporu, ktorý mu bol predložený, závisí od výkladu niektorých ustanovení smerníc 2008/118 a 2003/96, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚spotreba energetických výrobkov' v článku 1 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2008/118 v prípadoch, keď energetické výrobky, ktoré sa uvádzajú do režimu daňového voľného obehu, sú prepustené z colného skladu oprávneného prevádzkovateľa a v rámci obchodného vzťahu sa predávajú kupujúcemu, ktorý nie je ani držiteľom povolenia na výrobu elektriny a nemá ani potvrdenie o tom, že je konečný spotrebiteľ oslobodený od spotrebnej dane, pričom tento kupujúci ich predáva tretej strane, ktorá má povolenie na výrobu elektriny, súhlas príslušných orgánov členského štátu na odber energetických výrobkov oslobodených od spotrebnej dane a doklad o tom, že ide o konečného spotrebiteľa oslobodeného od spotrebnej dane, a ktorému sa energetické výrobky dodávajú priamo od oprávneného prevádzkovateľa, bez toho, aby prešli do dispozičnej moci ich kupujúceho, vykladať v tom zmysle, že k spotrebe energetických výrobkov dochádza na strane ich priameho kupujúceho, ktorý ich v skutočnosti nepoužíva v určitom procese, alebo v tom zmysle, že ich spotrebu uskutočňuje tretia strana, ktorá ich v skutočnosti používa v určitom procese, ktorý uskutočňuje?

2. Má sa pojem ‚používané na výrobu elektriny' v článku 14 ods. 1 písm. a) prvej vete smernice 2003/96 v tých prípadoch, keď ide o energetické výrobky uvedené do voľného daňového obehu a prepustené z colného skladu oprávneného prevádzkovateľa, predané v obchodnom vzťahu kupujúcemu, ktorý nie je ani držiteľom povolenia na výrobu elektriny a ani potvrdenia o tom, že je konečný spotrebiteľ oslobodený od spotrebnej dane, pričom tento kupujúci ich predáva tretej strane, ktorá má povolenie na výrobu elektriny, súhlas príslušných orgánov členského štátu na odber energetických výrobkov oslobodených od spotrebnej dane a doklad o tom, že ide o konečného spotrebiteľa oslobodeného od spotrebnej dane, a ktorej sa energetické výrobky dodávajú priamo od oprávneného prevádzkovateľa bez toho, aby prešli do dispozičnej moci ich kupujúceho, vykladať v tom zmysle, že energetické výrobky používa ich priamy kupujúci, ktorý ich v skutočnosti používa v určitom procese určenom na dosiahnutie účelu, ktorý je oslobodený od spotrebnej dane, alebo v tom zmysle, že ich používa tretia strana, ktorá ich v skutočnosti používa v určitom procese na dosiahnutie účelu oslobodeného od spotrebnej dane, konkrétne ako vykurovacie palivo, napr. na výrobu elektriny?

3. Podliehajú energetické výrobky s ohľadom na zásady uvedené v právnych predpisoch Európskej únie, ktoré upravujú spotrebnú daň, a predovšetkým na článok 1 ods. 1 písm. a) smernice 2008/118 a článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 spotrebnej dani a ak áno, s akou sadzbou – so sadzbou platnou pre palivá alebo pre energetické výrobky používané ako vykurovacie

palivo, keď je zrejmé, že predmetné energetické výrobky boli dodané konečnému spotrebiteľovi, ktorý je podľa vnútroštátneho práva držiteľom príslušných povolení a súhlasov na výrobu elektriny, má potvrdenie o tom, že je konečný spotrebiteľ oslobodený od spotrebnej dane, a tovar prijal priamo od oprávneného prevádzkovateľa, ale nie je prvý kupujúci tovaru?

4. Podliehajú energetické výrobky s ohľadom na zásady právnych predpisov Únie, ktoré upravujú spotrebnú daň, a predovšetkým na článok 1 ods. 1 písm. a) smernice 2008/118 a článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 spotrebnej dani, a to so sadzbou, ktorá platí pre palivá, keď je zrejmé, že predmetné energetické výrobky sa spotrebúvajú, resp. používajú na účel, ktorý je oslobodený od spotrebnej dane, konkrétne na výrobu elektriny osobou, ktorá je držiteľom príslušných povolení a súhlasov podľa vnútroštátneho práva a tovar prijala priamo od oprávneného prevádzkovateľa, ale nie je prvý kupujúci tovaru?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

38 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 7 ods. 2 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že predaj výrobku podliehajúceho spotrebnej dani v rámci daňového skladu bez toho, aby tento výrobok tento daňový sklad opustil, predstavuje prepustenie tohto výrobku do voľného daňového obehu. Uvedený súd sa ďalej pýta, či sa má článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 v spojení s článkom 7 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátne orgány odmietli oslobodiť od spotrebnej dane energetické výrobky, ktoré potom, ako boli oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu predané sprostredkujúcemu kupujúcemu, ich tento kupujúci predal konečnému spotrebiteľovi, ktorý spĺňa všetky požiadavky vnútroštátneho práva na oslobodenie týchto výrobkov od spotrebnej dane a ktorému boli tieto výrobky dodané priamo týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu z daňového skladu, len z toho dôvodu, že sprostredkujúci kupujúci označený týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu ako príjemca uvedených výrobkov tieto požiadavky nespĺňa.

39 Na úvod je potrebné uviesť, že výrobky, o ktoré ide vo veci samej, teda ťažké palivové oleje patriace pod číselný znak KN 2710 19 64, sú energetickými výrobkami patriacimi pod číselný znak KN 2710 v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) smernice 2003/96 a podliehajú dani za podmienok stanovených v tejto smernici. Ide tiež o výrobky podliehajúce spotrebnej dani v zmysle článku 1 ods. 1 písm. a) smernice 2008/118, ktorých spotreba je priamo alebo nepriamo zaťažená spotrebnou daňou, ktorej režim je upravený uvedenou smernicou. Je potrebné dodať, že použitie, na ktoré boli tieto výrobky určené, teda výroba elektriny v tepelnej elektrárni, nie je uvedené vo výpočte použití, ktoré sú vylúčené z rozsahu pôsobnosti smernice 2003/96 na základe jej článku 2 ods. 4 písm. b).

40 Z článku 4 a článku 9 ods. 1 smernice 2003/96 v spojení s tabuľkou C prílohy I tejto smernice vyplýva, že úroveň zdaňovania uplatňovaná na ťažké palivové oleje, o aké ide vo veci samej, musí byť minimálne 15 eur na 1000 [kg].

41 Tieto ťažké palivové oleje preto musia byť príslušným spôsobom zdanené, s výnimkou prípadov, keď sa na ne uplatňuje oslobodenie od dane alebo znížená úroveň zdanenia.

42 V tejto súvislosti z článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 vyplýva, že členské štáty oslobodia na základe podmienok, ktoré samy stanovia na účely zabezpečenia správneho a spravodlivého uplatňovania takýchto oslobodení od daní a zabránenia krátenia daní, daňových únikov a zneužívania, energetické výrobky a elektrinu používanú na výrobu elektriny, ako aj elektrinu používanú na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu.

43 V tejto súvislosti má vnútroštátny súd pochybnosti, pokiaľ ide o to, či predaj výrobkov dotknutých vo veci samej spoločnosťou Polichim sprostredkujúcemu kupujúcemu bez toho, aby sprostredkujúci kupujúci týmito výrobkami skutočne disponoval, predstavuje uvedenie uvedených výrobkov do voľného daňového obehu v zmysle článku 7 ods. 2 smernice 2008/118, a teda či podmienky, za ktorých sa na tieto výrobky vzťahuje oslobodenie, musia byť splnené v čase tohto predaja.

44 Z toho vyplýva, že na účely poskytnutia odpovede na prvú a druhú otázku, ako sú formulované v bode 38 tohto rozsudku, treba v prvom rade určiť moment, ku ktorému vzniká daňová povinnosť podľa článku 7 smernice 2008/118 a v druhom rade podmienky oslobodenia podľa článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96.

O skúmaní momentu, ku ktorému vzniká daňová povinnosť

45 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je na účely výkladu ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 26. marca 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, bod 23 a citovaná judikatúra).

46 Po prvé, pokiaľ ide o samotné znenie článku 7 ods. 1 smernice 2008/118, treba uviesť, že toto ustanovenie definuje moment vzniku daňovej povinnosti okamihom uvedenia výrobku podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu.

47 Z článku 7 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice okrem toho vyplýva, že na účely tejto smernice „uvedením do daňového voľného obehu“ treba konkrétne rozumieť „prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane“.

48 Je nutné konštatovať, že časť vety „prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani… z režimu pozastavenia dane“ uvedená v článku 7 ods. 2 písm. a) smernice 2008/118 označuje vzhľadom na klasický význam výrazu „prepustenie“ v bežnom jazyku fyzické prepustenie týchto výrobkov z daňového skladu a nie ich predaj.

49 Po druhé treba uviesť, že takýto výklad článku 7 ods. 1 a článku 7 ods. 2 písm. a) smernice 2008/118 zodpovedá cieľom tejto smernice.

50 Keďže spotrebná daň, ako je pripomenuté v odôvodnení 9 smernice 2008/118, je daňou zo spotreby, táto smernica stanovuje, ako je uvedené v jej článku 1 ods. 1, všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, medzi ktoré konkrétne patria energetické výrobky a elektrina, na ktoré sa vzťahuje smernica 2003/96.

51 Keďže spotrebná daň sa vzťahuje na spotrebu a nie na predaj, musí sa moment vzniku daňovej povinnosti nachádzať čo najbližšie pri spotrebiteľovi.

52 Pokiaľ dotknuté výrobky zostávajú v daňovom sklade oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu, nemôže ísť o spotrebu, aj keby boli uvedené výrobky týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu predané.

53 Po tretie treba uviesť, že pokiaľ ide o kontext smernice 2008/118, článok 7 ods. 2 písm. a) tejto smernice odkazuje konkrétne na prípad neoprávneného prepustenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane. Keďže výraz „neoprávnené prepustenie“ nemožno pochopiť inak ako fyzické prepustenie tohto tovaru z takéhoto režimu, použitie tohto výrazu v uvedenom ustanovení podporuje výklad, podľa ktorého dochádza k prepusteniu do daňového voľného obehu v momente fyzického prepustenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane.

54 Okrem toho z článku 4 bodu 1 smernice 2008/118 v spojení s článkom 15 ods. 2 tejto smernice vyplýva, že tovar podliehajúci spotrebnej dani v režime pozastavenia dane je držaný oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v daňovom sklade. Z toho vyplýva, že kým je dotknutý tovar držaný oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v daňovom sklade, daňová povinnosť k spotrebnej dani nevznikne, lebo tento tovar nemožno považovať za prepustený z režimu pozastavenia dane v zmysle článku 7 ods. 2 písm. a) smernice 2008/118.

55 Z úvah uvedených vyššie vyplýva, že článok 7 ods. 2 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že predaj výrobku podliehajúceho spotrebnej dani držaného oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v daňovom sklade vedie k jeho prepusteniu do daňového voľného obehu až v momente, keď tento výrobok fyzicky opustí daňový sklad.

O skúmaní podmienok oslobodenia stanovených v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96

56 V prejednávanej veci je nesporné, že ťažké palivové oleje, o ktoré ide vo veci samej, boli priamo dodané z daňového skladu spoločnosti Polichim spoločnosti TEC Bobov dol prevádzkujúcej tepelnú elektráreň, ktorá má postavenie konečného spotrebiteľa a ktorá je podľa vnútroštátneho práva oprávnená prijímať energetické výrobky oslobodené od dane, ktoré sú v tejto tepelnej elektrárni použité na výrobu elektriny. Hoci článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 oslobodzuje energetické výrobky používané na spotrebu elektrickej energie od spotrebnej dane, vnútroštátne orgány zamietli oslobodiť od tejto dane ťažké palivové oleje z toho dôvodu, že príjemca uvedený v daňových dokladoch, ktoré sprevádzali dodávky, nespĺňal požiadavky na takéto oslobodenie podľa vnútroštátnych právnych predpisov.

57 V tejto súvislosti treba uviesť, že smernica 2003/96 neupravuje spôsob, akým sa má preukázať, že energetické výrobky boli použité na účely, ktoré umožňujú oslobodenie od dane. Naopak, ako vyplýva z článku 14 ods. 1 tejto smernice, táto smernica ponecháva na členských štátoch, aby stanovili podmienky oslobodenia uvedené v tomto ustanovení na účely zabezpečenia správneho a jasného uplatnenia týchto oslobodení a s cieľom zamedziť daňovým podvodom, únikom alebo zneužitiu dane.

58 Takúto požiadavku vyplývajúcu z vnútroštátneho práva, ako je požiadavka v konaní vo veci samej, ktorá podmieňuje oslobodenie od spotrebnej dane označením príjemcu v daňových dokladoch, ktorý spĺňa podmienky stanovené vnútroštátnym právom na prijímanie energetických výrobkov oslobodených od dane, treba považovať za požiadavku, ktorá umožňuje dosiahnutie cieľa uvedeného v článku 14 ods. 1 smernice 2003/96, teda uľahčuje, ako správne zdôrazňuje belgická vláda, kontrolu uplatňovania oslobodení od spotrebnej dane tým, že zmenšuje riziko používania tovaru, na ktorý sa nevzťahuje oslobodenie od dane.

59 Nič to však nemení na tom, že členské štáty musia pri výkone právomoci, ktorou disponujú pri stanovení podmienok oslobodenia podľa článku 14 ods. 1 smernice 2003/96, dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patria najmä zásady právnej istoty a proporcionality (pozri analogicky rozsudok z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27 a citovanú judikatúru).

60 V prejednávanej veci je nesporné, že TEC Bobov dol spĺňala požiadavky vnútroštátneho práva na prijímanie energetických výrobkov oslobodených od spotrebnej dane ako konečný spotrebiteľ a že výrobky dotknuté vo veci samej táto spoločnosť použila na výrobu elektriny, teda na účely, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96.

61 Okrem toho vnútroštátny súd neuvádza žiadnu skutočnosť, ktorá by umožňovala domnievať sa, že obchodné transakcie, o ktoré ide vo veci samej, ktoré zahŕňali postupné predaje ťažkých palivových olejov a ich priame dodanie príjemcovi oslobodenému od spotrebnej dane, boli vykonané s cieľom podvodne alebo nezákonne dosiahnuť oslobodenie od spotrebnej dane.

62 Za týchto podmienok zamietnutie oslobodenia ťažkých palivových olejov vnútroštátnymi orgánmi od dane, ako je zamietnutie v konaní vo veci samej, len z toho dôvodu, že osoba, ktorá bola oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu označená ako príjemca, nemá postavenie konečného spotrebiteľa oprávneného podľa vnútroštátneho práva prijímať energetické výrobky oslobodené od spotrebnej dane bez toho, aby sa na základe predložených dôkazov overilo, či boli splnené základné požiadavky na to, aby tieto ťažké palivové oleje mohli byť používané na účely, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie, v čase prepustenia týchto olejov z daňového skladu, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho a jasného uplatnenia týchto oslobodení a zamedzenie daňovým podvodom, únikom alebo zneužitiu dane (pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

63 Vzhľadom na uvedené treba odpovedať, že článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 v spojení s článkom 7 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátne orgány odmietli oslobodiť od spotrebnej dane energetické výrobky, ktoré potom, ako boli oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu predané sprostredkujúcemu kupujúcemu, ich tento kupujúci predal konečnému spotrebiteľovi, ktorý spĺňa všetky požiadavky vnútroštátneho práva na oslobodenie týchto výrobkov od spotrebnej dane a ktorému boli tieto výrobky dodané priamo týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu z daňového skladu, len z toho dôvodu, že sprostredkujúci kupujúci označený týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu ako príjemca uvedených výrobkov nie je konečným spotrebiteľom oprávneným podľa vnútroštátneho práva prijímať energetické výrobky oslobodené od spotrebnej dane.

O tretej a štvrtej otázke

64 Vzhľadom na odpoveď na prvú a druhú otázku nie je potrebné odpovedať na tretiu a štvrtú otázku.

O trovách

65 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 (deviata komora) rozhodol takto:

1. **Článok 7 ods. 2 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS sa má vykladať v tom zmysle, že predaj výrobku podliehajúceho spotrebnej dani držaného oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v daňovom sklade vedie k prepusteniu do daňového voľného obehu až v momente, keď tento výrobok fyzicky opustí daňový sklad.**

2. **Článok 14 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny v spojení s článkom 7 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátne orgány odmietli oslobodiť od spotrebnej dane energetické výrobky, ktoré potom, ako boli oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu predané sprostredkujúcemu kupujúcemu, ich tento kupujúci predal konečnému spotrebiteľovi, ktorý spĺňa všetky požiadavky vnútroštátneho práva na oslobodenie týchto výrobkov od spotrebnej dane a ktorému boli tieto výrobky dodané priamo týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu z daňového skladu, len z toho dôvodu, že sprostredkujúci kupujúci označený týmto**

oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu ako príjemca uvedených výrobkov nie je konečným spotrebiteľom oprávneným podľa vnútroštátneho práva prijímať energetické výrobky oslobodené od spotrebnej dane.

Podpisy