Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

2. června 2016*

„Řízení o předběžné otázce — Spotřební daň — Směrnice 2003/96/ES — Rozlišené sazby spotřební daně pro pohonné hmoty a paliva — Podmínka uplatnění sazby pro paliva — Předložení měsíčního výkazu prohlášení, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení — Uplatnění sazby spotřební daně stanovené pro pohonné hmoty v případě nepředložení tohoto výkazu — Zásada proporcionality“

Ve věci C-418/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (správní soud vojvodství ve Vratislavi, Polsko) ze dne 4. června 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 5. září 2014, v řízení

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

proti

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

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

generální advokát: P. Mengozzi,

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 společnost ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, K. Kocowskim a S. Bogdańskim, adwokaci,

— za Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu W. Bronickim, E. Białas-Giejbatow a D. Kowalikem, jako zmocněnci, ve spolupráci s J. Kautem, radca prawny,

— za polskou vládu B. Majczynou a K. Maćkowskou, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a F. Tomat, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: polština.

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. 2 odst. 3, článku 5 a čl. 21 odst. 4 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 405), ve znění směrnice Rady 2004/75/ES ze dne 29. dubna 2004 (Úř. věst. 2004, L 195, s. 31; Zvl. vyd. 09/02, s. 21, dále jen „směrnice 2003/96“), jakož i zásady proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (dále jen „společnost ROZ-ŚWIT“) a Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (ředitel celní komory ve Vratislavi) ohledně toho, že posledně uvedený ředitel celní komory odmítl ve vztahu ke společnosti ROZ-ŚWIT uplatnit sazbu spotřební daně pro palivo, protože ve stanovených lhůtách nepředložila měsíční výkaz prohlášení, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení (dále jen „výkaz prohlášení kupujících“).

Právní rámec

Unijní právo

3 V bodech 3, 4, 9, 17 a 18 odůvodnění směrnice 2003/96 je uvedeno:

„(3) Řádné fungování vnitřního trhu a dosažení cílů ostatních politik Společenství vyžaduje stanovit na úrovni Společenství minimální úrovně zdanění pro většinu energetických produktů, včetně elektřiny, zemního plynu a uhlí.

(4) Závažné rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie, které uplatňují členské státy, by mohly být škodlivé pro řádné fungování vnitřního trhu.

[...]

(9) Členským státům by měla být ponechána volnost nutná k vymezení a provádění politik přizpůsobených jejich vnitrostátním podmínkám.

[...]

(17) Je vhodné stanovit různé minimální úrovně zdanění v rámci Společenství podle způsobu použití energetických produktů a elektřiny.

(18) Energetické produkty používané jako pohonná hmota k některým průmyslovým a obchodním účelům a energetické produkty používané jako paliva se obvykle zdaňují nižšími sazbami, než jsou sazby uplatňované na energetické produkty používané jako pohonná hmota.“

4 Článek 2 odst. 3 první pododstavec této směrnice stanoví:

„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.“

5 Článek 4 odst. 1 uvedené směrnice zní takto:

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

6 Článek 5 téže směrnice stanoví:

„Členské státy mohou pod finanční kontrolou uplatňovat rozlišené sazby, pokud tyto sazby nejsou nižší než minimální úrovně zdanění předepsané touto směrnicí a pokud jsou slučitelné s právními předpisy Společenství, a to v následujících případech:

— pokud jsou rozlišené sazby přímo vázané na jakost výrobku,

— pokud rozlišené sazby závisí na množstevních úrovních spotřeby elektřiny a energetických produktů používaných k topení,

— pro následující použití: místní veřejná osobní doprava (včetně taxislužby), odvoz odpadů, ozbrojené síly a veřejná správa, zdravotně postižené osoby, vozidla záchranné služby,

— rozlišuje-li se používání energetických produktů a elektřiny obchodní a neobchodní povahy podle článků 9 a 10.“

7 V článcích 7 až 9 směrnice 2003/96 je uvedeno, že minimální úrovně zdanění platné pro pohonné hmoty se stanoví podle tabulky A v příloze I této směrnice, minimální úrovně zdanění platné pro výrobky používané jako pohonná hmota pro specifické průmyslové a obchodní účely se stanoví podle tabulky B v příloze I této směrnice a minimální úrovně zdanění platné pro paliva se stanoví podle tabulky C v příloze I této směrnice.

8 V článcích 14 až 19 zmíněné směrnice jsou uvedeny případy plného či částečného osvobození od daně nebo snížené úrovně zdanění, které členské státy či některé z nich mohou nebo musí uplatnit za v tomto ustanovení uvedených podmínek.

9 Článek 21 odst. 4 téže směrnice zní:

„Členské státy mohou rovněž stanovit, že ke zdanění energetických produktů a elektřiny dojde, pokud se zjistí, že některá z podmínek konečného užití stanovených ve vnitrostátních předpisech pro účely snížené úrovně zdanění nebo osvobození od daně není plněna nebo přestala být plněna.“

Polské právo

10 Článek 89 odst. 1, 4, 5 a 14 až 16 Ustawa o podatku akcyzowym (zákon o spotřební dani) ze dne 6. prosince 2008, v pozměněném znění (Dz. U. z roku 2009, č. 3, položka 11, dále jen „zákon o spotřební dani“), zní následovně:

„1. Sazba spotřební daně z energetických produktů činí:

[...]

10) u topných olejů s kódy NC 2710 19 51 až 2710 19 69:
   a) z nichž 30 % objemu nebo více předestiluje při 350 °C nebo jejichž hustota je při 15 °C nižší než 890 kilogramů na metr krychlový, červeně zbarvených a označených podle zvláštních právních předpisů – 232,00 [polských zlotých (PLN)] za 1 000 litrů,
   b) ostatních, na které se nevztahuje povinnost zbarvení a označení podle zvláštních právních předpisů – [64,00] PLN za 1 000 kilogramů.

[...]

4. V případě, že:

1) se výrobky uvedené v odstavci 1 bodech [...] 10) [...] používají k napájení spalovacích motorů, jsou-li používány, aniž splňují podmínky označení a zbarvení stanovené ve zvláštních právních předpisech, a skladovány v nádrži napojené na výdejní stojan nebo se z takové nádrže prodávají, uplatní se sazba 1 822,00 PLN/1000 litrů a je-li jejich hustota při 15 °C nižší nebo rovna 890 kilogramům na metr krychlový, uplatní se sazba 2 047,00 PLN/1000 kilogramů.

[...]

5. Prodávající výrobků podléhajících spotřební dani, které od daně nejsou osvobozeny s ohledem na účel použití a které jsou uvedeny v odstavci 1 bodech [...] 10) [...], je povinen v případě prodeje:

1) právnickým osobám, organizačním složkám bez právní osobnosti nebo fyzickým osobám, které vykonávají obchodní činnost, získat od nabyvatele prohlášení, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení nebo budou prodány jako výrobky určené k topení, na základě čehož lze uplatnit sazby spotřební daně uvedené v odstavci 1 bodech [...] 10) [...]

2) fyzickým osobám, které nevykonávají obchodní činnost, získat od kupujícího prohlášení, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení, na základě čehož lze uplatnit sazby spotřební daně uvedené v odstavci 1 bodech [...] 10) [...]; toto prohlášení by mělo být přiloženo ke kopii stvrzenky nebo kopii jakéhokoliv jiného dokladu o prodeji vystaveného kupujícímu; není-li toto možné, prodávající je povinen uvést na prohlášení číslo a datum vystavení dokladu o tomto prodeji.

[...]

14. Prodávající výrobků podléhajících spotřební dani, které jsou uvedeny v odstavci 1 bodech [...] 10) [...], vyhotoví a zašle příslušnému celnímu úřadu nejpozději do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k prodeji, měsíční výkaz prohlášení podle odstavce 5; originály prohlášení prodávající uchová po dobu pěti let od konce kalendářního roku, během něhož byly vyhotoveny, přičemž musí být umožněno tato prohlášení zkontrolovat.

15. Měsíční výkaz prohlášení obsahuje:

1) pokud jde o prodávajícího uvedeného v odstavci 14:
   a) jméno či název a adresu sídla nebo místa podnikání subjektu, který výkaz předložil,
   b) množství a druh, jakož i účel použití výrobků, kterých se prohlášení týká,
   c) datum prohlášení,
   d) datum a místo vyhotovení výkazu a čitelný podpis osoby, která výkaz vyhotovila,
   e) údaj o počtu topných zařízení, která mají kupující podle svých prohlášení,
   f) místo (adresu), kde se nacházejí topná zařízení uvedená v prohlášení,

[...]

16. Nejsou-li splněny podmínky uvedené v odstavcích 5 až 15, uplatní se sazba podle odstavce 4 bodu 1).“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Rozhodnutím ze dne 23. února 2011 Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (ředitel celního úřadu ve Vratislavi, Polsko) vydal dodatečný platební výměr na spotřební daň týkající se daňového dluhu společnosti ROZ-ŚWIT.

12 Z tohoto rozhodnutí vyplývá, že v rámci řízení zahájeného daňovými orgány bylo zjištěno, že společnost ROZ-ŚWIT uskutečnila v období od 1. března do 31. prosince 2009 sérii transakcí spočívajících v prodeji paliva, a to určitého množství lehkého topného oleje. Bylo konstatováno, že tyto prodeje byly prověřeny a není pochyb o tom, že kupující potvrdili nákup i použití tohoto paliva k topení. Společnost ROZ-ŚWIT však ve stanovených lhůtách nepředložila výkaz prohlášení kupujících, který je upraven v čl. 89 odst. 14 zákona o spotřební dani. Proto byla na základě čl. 89 odst. 16 tohoto zákona uplatněna sazba pro pohonnou hmotu stanovená v odstavci 4 bodu 1) téhož článku.

13 Společnost ROZ-ŚWIT podala proti uvedenému rozhodnutí stížnost u ředitele celní komory ve Vratislavi, přičemž namítla, že nepředložení výkazů prohlášení kupujících je pouhou formální vadou, jelikož není pochyb o tom, že skutečným účelem použití předmětného paliva je topení.

14 Vzhledem k tomu, že byla tato stížnost zamítnuta, společnost ROZ-ŚWIT podala u Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (správní soud vojvodství ve Vratislavi, Polsko) žalobu.

15 Předkládající soud se táže, zda v případě, kdy členský stát využil práva – jež je upraveno ve směrnici 2003/96 – uplatňovat na výrobky, které spadají do působnosti této směrnice, různé sazby spotřební daně podle účelu použití, je ustanovení uvedené v čl. 89 odst. 16 zákona o spotřební dani s touto směrnicí v rozporu, a to v rozsahu, v němž stanoví, že v důsledku nepředložení výkazu prohlášení kupujících se na výrobek použitý jako palivo uplatní sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty.

16 Předkládající soud navíc vyjádřil pochybnosti ohledně toho, zda je povinnost vyhotovit a předložit takový výkaz přiměřená z hlediska sledovaného cíle, kterým je předcházet daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Předkládající soud se domnívá, že tato povinnost je formální a druhotné povahy, jelikož umožňuje toliko předběžné posouzení účelu použití dotyčných výrobků. V tomto ohledu poukazuje předkládající soud na judikaturu Soudního dvora v oblasti daně z přidané hodnoty, podle které platí jednak to, že odpočet této daně na vstupu musí být přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, body 61 a 62), a jednak to, že vnitrostátní právní úprava, která pro účely

osvobození od daně při vývozu stanoví lhůtu, v níž musí zboží opustit území, přičemž neumožňuje, aby z důvodu nedodržení této lhůty byla daň z přidané hodnoty, která již byla odvedena, vrácena, i když osoba povinná k dani předložila důkaz o tom, že zboží opustilo celní území Unie, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a proti daňovým únikům (viz rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 39).

17 Předkládající soud se rovněž táže, zda je v souladu se zásadou proporcionality sankce stanovená v čl. 89 odst. 16 zákona o spotřební dani, která spočívá v tom, že v případě nedodržení povinnosti předložit výkaz prohlášení kupujících ve stanovených lhůtách se uplatní sazba spotřební daně vyhrazená pro pohonné hmoty. Co se konkrétně týče závažnosti tohoto porušení povinnosti, předkládající soud je toho názoru, že tato sankce nemá za cíl předcházet daňovým únikům, ale že souvisí pouze s nedodržením uvedené povinnosti, zároveň ovšem není zanedbatelná.

18 Za těchto podmínek se Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (správní soud vojvodství ve Vratislavi) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat článek 5 ve spojení s čl. 2 odst. 3 a čl. 21 odst. 4 směrnice 2003/96 v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě obsažené v čl. 89 odst. 16 zákona o spotřební dani, podle které se za situace, kdy osoba povinná k dani nesplní formální podmínku stanovenou v čl. 89 odst. 14 a 15 zákona o spotřební dani, uplatní na topné palivo sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty?

2) Brání zásada proporcionality formální podmínce stanovené v čl. 89 odst. 14 a 15 zákona o spotřební dani, podle které je uplatnění snížené sazby spotřební daně, která je stanovena pro topné palivo, vázáno na povinnost vyhotovit a předložit v zákonem stanovené lhůtě výkaz prohlášení kupujících, a to bez ohledu na skutečnost, zda je splněna věcná podmínka spočívající v prodeji topného oleje?

3) Je sankce stanovená v čl. 89 odst. 16 zákona o spotřební dani, která – tak jak je tomu i v projednávaném případě – spočívá v tom, že je prodejci z topného oleje vyměřena spotřební daň vypočtená na základě sazby stanovené pro pohonné hmoty (čl. 89 odst. 4 bod 1 zákona o spotřební dani), protože není splněna formální podmínka stanovená v čl. 89 odst. 14 a 15 zákona o spotřební dani, v souladu se zásadou proporcionality?“

K předběžným otázkám

19 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda směrnice 2003/96, jakož i zásada proporcionality musejí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které jsou prodejci paliva povinni ve stanovené lhůtě předložit měsíční výkaz prohlášení kupujících, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení, a není-li takový výkaz ve stanovené lhůtě předložen, uplatní se na prodané palivo sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty, i když bylo konstatováno, že není pochyb o tom, že je tento výrobek určen k topení.

20 Předně je třeba připomenout, že obecné právní zásady, mezi něž patří i zásada proporcionality, jsou součástí právního řádu Unie. Z tohoto důvodu musejí být dodržovány unijními orgány, ale též členskými státy při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny unijními směrnicemi (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 18, a ze dne 10. září 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, bod 43).

21 Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jejímž cílem je zejména provést ustanovení směrnice 2003/96 do vnitrostátního právního řádu dotčeného členského státu, musí být v souladu se zásadou proporcionality.

K povinnosti předložit výkaz prohlášení kupujících

22 Z předkládacího rozhodnutí plyne, že výkaz prohlášení kupujících, který musí být vyhotoven a předložen celnímu úřadu podle čl. 89 odst. 14 a 15 zákona o spotřební dani, představuje kontrolní nástroj, jehož cílem je předcházet vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům.

23 Vzhledem k tomu, že ve směrnici 2003/96 není konkrétně vymezen zvláštní kontrolní mechanismus používání paliva ani opatření k boji proti daňovým únikům souvisejícím s prodejem paliva, je na členských státech, aby takové mechanismy a taková opatření upravily ve svých vnitrostátních právních řádech za současného dodržování unijního práva. Z bodu 9 odůvodnění uvedené směrnice v tomto ohledu vyplývá, že členské státy mají při vymezení a provádění politik přizpůsobených jejich vnitrostátním podmínkám prostor pro uvážení.

24 Co se týče proporcionality povinnosti předložit výkaz prohlášení kupujících, předkládající soud poukazuje na rozhodnutí Trybunał Konstytucyjny (Ústavní soud, Polsko), jakož i některých polských správních soudů, podle kterých takový výkaz informuje daňový orgán o uskutečnění zvýhodněného prodeje paliva, jakož i o místu a způsobu předpokládaného použití. Na jeho základě lze nadto předběžně posoudit údaje, které obsahuje, a rozpoznat tak a odhalit daňové úniky.

25 S ohledem na prostor pro uvážení, který mají členské státy v souvislosti s opatřeními a mechanismy, jež mají být přijaty, aby se předešlo vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům souvisejícím s prodejem paliva, a vzhledem k tomu, že povinnost předložit příslušným orgánům výkaz prohlášení kupujících není zjevně nepřiměřená, je přitom třeba konstatovat, že taková povinnost je opatřením, které je k dosažení uvedeného cíle vhodné a nejde nad rámec toho, co je k jeho dosažení nezbytné.

26 Směrnice 2003/96, jakož i zásada proporcionality tudíž musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které jsou prodejci paliva povinni ve stanovené lhůtě předložit měsíční výkaz prohlášení kupujících, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení.

K uplatnění sazby spotřební daně stanovené pro pohonné hmoty v případě nedodržení povinnosti předložit výkaz prohlášení kupujících

27 Nedodržení povinnosti vyhotovit a předložit výkaz prohlášení kupujících ve stanovených lhůtách vede podle čl. 89 odst. 16 zákona o spotřební dani k tomu, že se na prodané palivo bez ohledu na skutečný způsob jeho použití uplatní sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty.

28 Co se zaprvé týče souladu takového důsledku se směrnicí 2003/96, je třeba předně uvést, že ustanovení této směrnice, která uvádí předkládající soud ve své první otázce, nejsou v souvislosti se sporem v původním řízení přímo relevantní. Nejprve je třeba podotknout, že čl. 2 odst. 3 první pododstavec zmíněné směrnice se vztahuje na „energetické produkty jiné než produkty, pro které je úroveň zdanění stanovena v této směrnici“; z předkládacího rozhodnutí však vyplývá, že úroveň zdanění výrobku dotčeného v původním řízení je ve směrnici 2003/96 stanovena.

29 Dále je třeba uvést, že článek 5 této směrnice stanoví rozlišené sazby v určitých v tomto článku taxativně vymezených případech – pokud jsou rozlišené sazby vázané na jakost výrobku, závisí na spotřebovaném množství, výrobky jsou používány v některých oblastech veřejné sféry nebo tyto sazby se odlišují podle používání obchodní a neobchodní povahy. Uvedený článek se tedy nevztahuje na rozdíl při používání mezi pohonnou hmotou a palivem.

30 A čl. 21 odst. 4 směrnice 2003/96 se nakonec týká podmínek souvisejících s uplatněním snížených sazeb a osvobození od daně podle článků 14 až 19 této směrnice.

31 Soudní dvůr již měl naproti tomu příležitost konstatovat, že obecná systematika směrnice 2003/96 se zakládá na jednoznačném rozlišování mezi pohonnými hmotami a palivy zejména na základě kritéria účelu použití. Rozlišování mezi pohonnými hmotami a palivy, zavedené v bodech 17 a 18 odůvodnění této směrnice, je totiž uplatněno zejména v článcích 7 až 9 této směrnice, které se týkají způsobů stanovení minimálních úrovní zdanění platných na jedné straně pro paliva a na druhé straně pro pohonné hmoty, jakož i pro výrobky používané jako pohonná hmota pro specifické průmyslové a obchodní účely (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. dubna 2014, Kronos Titan a Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 a C-44/13, EU:C:2014:216, bod 28).

32 V bodech 3 a 4 odůvodnění zmíněné směrnice je nadto uvedeno, že řádné fungování vnitřního trhu vyžaduje stanovit na úrovni Unie minimální úrovně zdanění pro většinu energetických produktů a že závažné rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie, které uplatňují členské státy, by mohly být pro toto fungování škodlivé. Je tedy třeba konstatovat, že vymezení minimální úrovně zdanění výrobků podle účelu použití jakožto pohonné hmoty nebo paliva přispívá k řádnému fungování vnitřního trhu, jelikož umožňuje zabránit případným narušením hospodářské soutěže mezi výrobky používanými ke stejným účelům.

33 Z toho vyplývá, že obecná systematika i účel směrnice 2003/96 vychází ze zásady, že energetické produkty se zdaňují podle skutečného účelu použití.

34 Takové ustanovení vnitrostátního práva, jako je čl. 89 odst. 16 zákona o spotřební dani, podle kterého se v případě nepředložení výkazu prohlášení kupujících ve stanovených lhůtách na paliva automaticky uplatní sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty, i když jsou tato paliva – jak bylo zjištěno ve sporu v původním řízení – používána jako paliva, je v rozporu s obecnou systematikou a účelem směrnice 2003/96.

35 Zadruhé takové automatické uplatnění sazby spotřební daně stanovené pro pohonné hmoty v případě nedodržení povinnosti předložit uvedený výkaz porušuje zásadu proporcionality.

36 Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že ve věci v původním řízení bylo konstatováno, že prodeje paliva, které uskutečnila společnost ROZ-ŚWIT, byly prověřeny a není pochyb o tom, že kupující potvrdili nákup i použití tohoto paliva k topení. Žádná skutečnost ve spise nadto nenaznačuje, že se tyto prodeje uskutečnily proto, aby se podvodným způsobem dosáhlo uplatnění zvýhodněné sazby spotřební daně platné pro paliva určená k topení.

37 I přes uvedený závěr však příslušné orgány uplatnily podle čl. 89 odst. 16 zákona o spotřební dani na prodaná paliva sazbu spotřební daně stanovenou pro pohonné hmoty.

38 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí plyne, že sazba spotřební daně z pohonných hmot může být v Polsku více než osmkrát vyšší než sazba vztahující se na paliva.

39 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že uplatnění sazby spotřební daně stanovené pro pohonné hmoty na paliva dotčená v původním řízení kvůli porušení povinnosti předložit ve stanovených lhůtách výkaz prohlášení kupujících, již stanoví vnitrostátní právo, i když bylo konstatováno, že není pochyb o tom, že účelem použití těchto výrobků je topení, jde nad rámec toho, co je nezbytné k zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem (obdobně viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

40 V této souvislosti je třeba uvést, že nic nebrání členskému státu v tom, aby stanovil, že za porušení takové povinnosti, jako je povinnost předložit příslušným orgánům výkaz prohlášení kupujících prodaného paliva, bude uložena pokuta. Pravomoc členského státu uložit takovou sankci musí být vykonávána za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, včetně zásady proporcionality. Za účelem posouzení toho, zda je tato sankce v souladu s touto zásadou, je na

vnitrostátních soudech, aby zohlednily zejména povahu a závažnost porušení povinností, za které má být uvedená sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce (obdobně viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, body 44 až 47).

41 Směrnice 2003/96 a zásada proporcionality tudíž musejí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se v případě nepředložení měsíčního výkazu prohlášení kupujících ve stanovené lhůtě na prodané palivo uplatní sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty, i když bylo konstatováno, že není pochyb o tom, že je tento výrobek určen k topení.

42 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice 2003/96, jakož i zásada proporcionality musejí být vykládány v tom smyslu, že:

— nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které jsou prodejci paliva povinni ve stanovené lhůtě předložit měsíční výkaz prohlášení kupujících, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení, a

— brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se v případě nepředložení takového výkazu ve stanovené lhůtě na prodané palivo uplatní sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty, i když bylo konstatováno, že není pochyb o tom, že je tento výrobek určen k topení.

K nákladům řízení

43 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:

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění směrnice Rady 2004/75/ES ze dne 29. dubna 2004, jakož i zásada proporcionality musejí být vykládány v tom smyslu, že:

— **nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které jsou prodejci paliva povinni ve stanovené lhůtě předložit měsíční výkaz prohlášení kupujících, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení, a**

— **brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se v případě nepředložení takového výkazu ve stanovené lhůtě na prodané palivo uplatní sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty, i když bylo konstatováno, že není pochyb o tom, že je tento výrobek určen k topení.**

Podpisy.