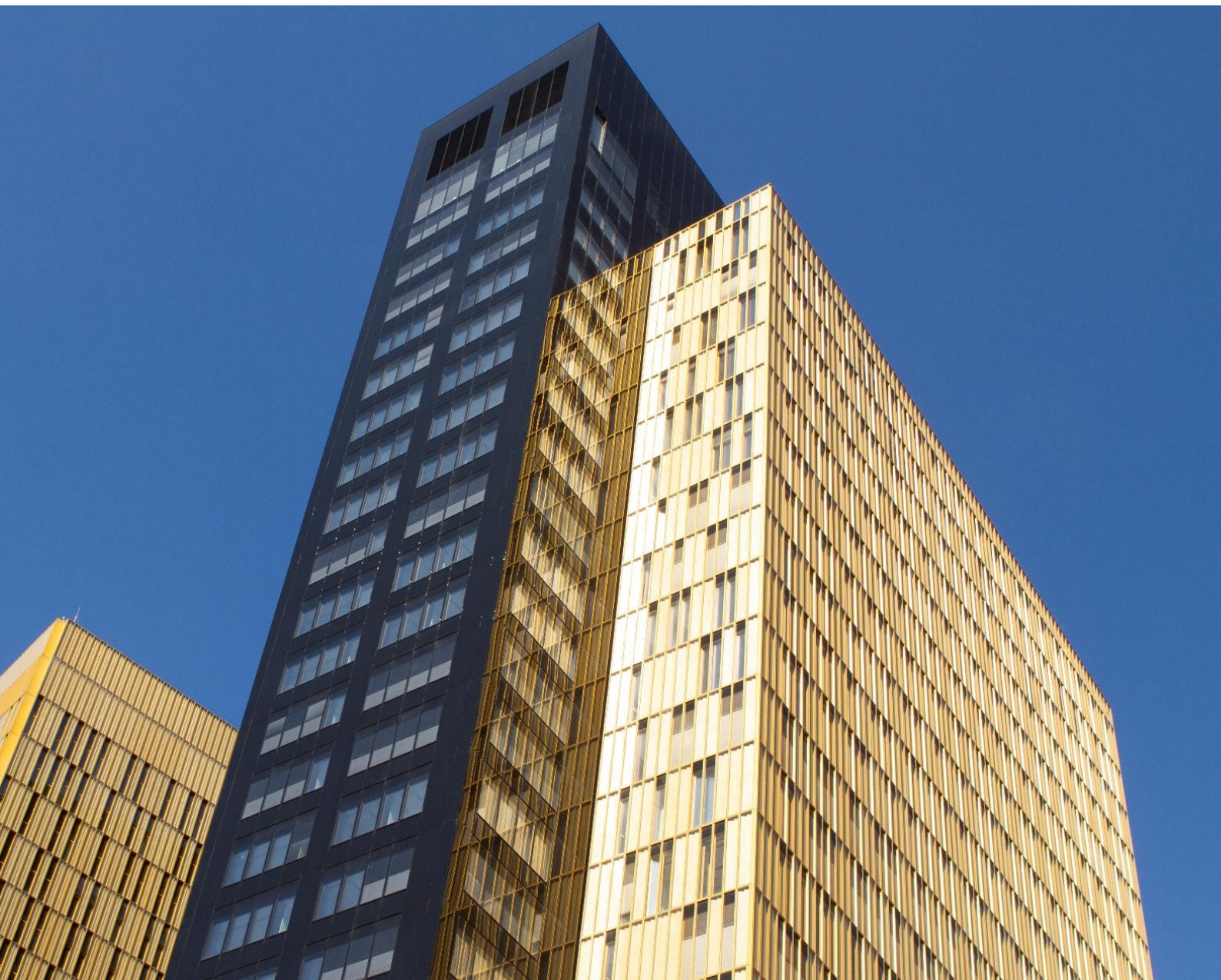




Tematický list

Spotřební daně

Předmluva

Spotřební daně jsou nepřímé daně, jejichž předmětem je spotřeba nebo použití určitých výrobků. Na rozdíl od daně z přidané hodnoty (DPH), která je obecnou daní počítanou z hodnoty, mají spotřební daně dvě zvláštnosti: zaprvé zatěžují jen určité výrobky, a sice alkoholické nápoje, tabákové výrobky a energetické produkty, a zadruhé nejsou stanoveny na základě hodnoty těchto výrobků, nýbrž na základě množství spotřebovaných výrobků (litrů alkoholu či pohonných hmot, kusů cigaret atp.).

V zájmu řádného fungování vnitřního trhu a zabránění narušování hospodářské soutěže v rámci Unie byly spotřební daně harmonizovány, jak stanoví článek 113 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Příslušné předpisy sekundárního práva byly přijaty v polovině devadesátých let 20. století a ke konci první dekády 21. století byly přepracovány. Zvláštními směrnici byl harmonizován základ daně (definice skupin výrobků, způsob výpočtu spotřební daně – například z hektolitrů, podle obsahu alkoholu, za počet kusů atd. – a případná osvobození od daně) a minimální sazby použitelné na jednotlivé dotčené výrobky. Obecná směrnice upravuje společná pravidla pro výrobu, držení a přepravu těchto produktů.

Soudní dvůr měl opakovaně příležitost vyjádřit se k aspektům fungování režimu spotřebních daní, ať už šlo o zvláštní podmínky zdanění dotyčných výrobků nebo o společná pravidla pro držení a přepravu těchto výrobků.

Soudní dvůr tak, často v technických věcech, upřesňoval oblast působnosti spotřebních daní, aby mohl v jednotlivých případech určit, zda určité konkrétní výrobky podléhají či nepodléhají dani. Opakovaně se vyjádřil i ke struktuře těchto daní, zejména v souvislosti s používáním různých sazeb a osvobození stanovených předpisy.

Judikatura Soudního dvora se věnovala i pravidlům splatnosti a placení spotřební daně.

Nad rámec samotných spotřebních daní Soudní dvůr dále upřesnil podmínky, za kterých mají členské státy možnost podrobit výrobky podléhající spotřební dani jiným nepřímým daním.

Seznam citovaných aktů

Obecná úprava pro zboží podléhající spotřební dani

Směrnice 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)

Směrnice Rady 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani a směrnice 92/81/EHS (Úř. věst. 1992, L 390, s. 124; Zvl. vyd. 09/01, s. 235)

Směrnice Rady 96/99/EHS ze dne 30. prosince 1996, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1997, L 8, s. 12; Zvl. vyd. 09/01, s. 307)

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)

Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství (Úř. věst. 1992, L 369, s. 17; Zvl. vyd. 09/01, s. 216)

Zvláštní režimy pro zboží podléhající spotřební dani

Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Úř. věst. 1995, L 291, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 283)

Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (Úř. věst. 2011, L 176, s. 24)

Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206)

Směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 29; Zvl. vyd. 09/01, s. 213)

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)

Směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 12)

Směrnice Rady 92/82/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 19)

Celní předpisy

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307)

Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3)

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 955/1999 ze dne 13. dubna 1999, kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, pokud jde o režim vnějšího tranzitu (Úř. věst. 1999, L 119, s. 1; Zvl. vyd. 02/09, s. 221)

Nařízení Komise (ES) č. 1662/1999 ze dne 28. července 1999, kterým se mění nařízení (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1999, L 197, s. 25; Zvl. vyd. 02/09, s. 282)

Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382)

Nařízení Komise (EHS) č. 2587/91 ze dne 26. července 1991, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1991, L 259, s. 1)

Společný systém daně z přidané hodnoty

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23)

Vzájemná pomoc při vymáhání některých daňových pohledávek

Směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel (Úř. věst. 1976, L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44)

Obsah

PŘEDMLUVA	3
SEZNAM CITOVANÝCH AKTŮ	4
I. HARMONIZACE ZÁKLADŮ DANĚ A SAZEB SPOTŘEBNÍ DANĚ ZE ZBOŽÍ PODLÉHAJÍCÍHO SPOTŘEBNÍ DANI.....	7
1. Harmonizace spotřebních daní z tabákových výrobků.....	7
1.1. Působnost spotřebních daní z tabákových výrobků	7
1.2. Struktura spotřebních daní z tabákových výrobků.....	9
2. Harmonizace spotřebních daní z alkoholických nápojů	11
2.1. Působnost spotřebních daní z alkoholických nápojů	11
2.2. Struktura spotřebních daní z alkoholických nápojů	17
3. Harmonizace spotřebních daní z energetických produktů	23
3.1 Působnost spotřebních daní z energetických produktů	23
3.2 Struktura spotřebních daní z energetických produktů	28
II. HARMONIZACE PRAVIDEL UPRAVUJÍCÍCH SPLATNOST A PLACENÍ SPOTŘEBNÍCH DANÍ	31
1. Splatnost spotřebních daní.....	31
1.1. Splatnost daně v případě, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně	32
1.2 Splatnost daně v případě nabytí zboží podléhajícího spotřební dani jednotlivcem	41
2. Placení spotřebních daní.....	46
III. NEPŘÍMÉ DANĚ JINÉ NEŽ SPOTŘEBNÍ DANĚ ZE ZBOŽÍ PODLÉHAJÍCÍHO SPOTŘEBNÍ DANI	51

I. Harmonizace základů daně a sazeb spotřební daně ze zboží podléhajícího spotřební dani

1. Harmonizace spotřebních daní z tabákových výrobků

1.1. Působnost spotřebních daní z tabákových výrobků

Rozsudek ze dne 6. dubna 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2011/64/EU – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Článek 5 odst. 1 písm. a) – Pojmy ‚tabák ke kouření‘, ‚řezaný nebo jinak dělený tabák‘ a ‚průmyslové zpracování‘“

Celní úřad pro Jihočeský kraj (Česká republika) uložil propadnutí vybraných výrobků ve vlastnictví společnosti Eko-Tabak z důvodu, že se jedná o tabák ke kouření ve smyslu vnitrostátního zákona o spotřebních daních, a tedy jsou předmětem spotřební daně.

Proti tomuto rozhodnutí podala společnost Eko-Tabak u Krajského soudu v Českých Budějovicích (Česká republika) žalobu, v níž namítala, že definice tabáku ke kouření podaná ve vnitrostátním zákoně nepřípustně rozšiřuje katalog tabákových výrobků vymezených směrnicí 2011/64. Eko-Tabak měla totiž za to, že její zboží, a sice sušené, plošné, nepravidelné, částečně odřapíkové tabákové listy, které prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení, se zjištěnou přítomností glycerinu, lze kouřit teprve poté, co jsou dále upraveny (jednoduché úpravy spočívající v nadrcení nebo ručním nařezání). Toto zboží tedy není tabákem ke kouření.

Žaloba společnosti Eko-Tabak byla zamítnuta, a tak tato společnost podala kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (Česká republika). Uvedený soud pojal pochybnosti o tom, zda takové výrobky, o jaké jde ve věci v původním řízení, jsou tabákovými výrobky, na něž se vztahuje směrnice 2011/64. Pro případ záporné odpovědi na tuto otázku se předkládající soud dotázal, zda články 2 a 5 uvedené směrnice brání tomu, aby členský stát takové výrobky podrobil spotřební dani.

Soudní dvůr dospěl k závěru, že čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/64 musí být vykládány v tom smyslu, že sušené, plošné, nepravidelné, částečně odřapíkové tabákové listy, které prošly procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení, se zjištěnou přítomností glycerinu, které lze po jednoduchých úpravách nadrcením nebo ručním nařezáním kouřit, spadají pod pojem „tabák ke kouření“ ve smyslu těchto ustanovení.

Ze znění čl. 5 odst. 1 písm. a) této směrnice totiž vyplývá, že toto ustanovení požaduje splnění dvou kumulativně stanovených podmínek, a to zaprvé, aby se jednalo o tabák řezaný nebo jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek, a zadruhé, aby byl vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.

V tomto ohledu je vzhledem k chybějící definici výrazů „řezaný“ a „dělený“ v této směrnici nutné pro určení jejich smyslu vycházet z jejich obecného a obecně uznávaného významu. První z těchto výrazů, jejichž obvyklý význam je velmi široký, přitom označuje zejména výsledek činnosti, kterou se odstraňuje část nebo kousek něčeho za použití ostrého nástroje, a druhý pak výsledek činnosti spočívající v rozkouskování či rozdělení.

Vzhledem k tomu, že výrobky, o které jde ve věci v původním řízení, jsou – dle údajů poskytnutých předkládajícím soudem – částečně odřapíkové listy tabáku, musí být tedy tyto výrobky pokládány za řezaný nebo jinak dělený tabák ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64.

Pokud jde o pojem „průmyslové zpracování“ použitý v uvedeném čl. 5 odst. 1 písm. a), obecně se jím označuje zpracování surovin na hmotné statky prováděné standardizovaným postupem a obvykle ve velkém měřítku.

Z judikatury Soudního dvora v podstatě vyplývá, že snadné postupy, jejichž účelem je učinit z nehotového výrobku z tabáku takový, jaký je možné kouřit, jako je například postup spočívající v pouhém vložení tabákového smotku do cigaretové dutinky, nejsou „průmyslovým zpracováním“.

Za těchto podmínek musí být tabákové výrobky, které jsou připravené ke kouření nebo mohou být neprůmyslovým způsobem snadno připraveny ke kouření, považovány za vhodné ke kouření bez dalšího „průmyslového zpracování“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64.

V daném případě – jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí – prošly výrobky, o které jde ve věci v původním řízení, procesem primárního sušení a následného řízeného vlhčení, obsahují glycerin a lze je po jednoduchých úpravách nadrcením nebo ručním nařezáním kouřit. S výhradou ověření, které provede předkládající soud, je tedy patrné, že tyto výrobky splňují také podmínku, aby byly vhodné ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, a spadají tedy pod pojem „tabák ke kouření“ definovaný v čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2011/64.

Za těchto podmínek je třeba uvést, že jelikož takové výrobky nejsou jemně řezaným tabákem k ruční výrobě cigaret ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) bodu i) této směrnice, je mít za to, že spadají pod pojem „ostatní tabák ke kouření“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) bodu ii) této směrnice.

1.2. Struktura spotřebních daní z tabákových výrobků

Rozsudek ze dne 4. března 2010, Komise v. Francie (C-197/08, [EU:C:2010:111](#)).

Rozsudek ze dne 4. března 2010, Komise v. Rakousko (C-198/08, [EU:C:2010:112](#)).

Rozsudek ze dne 4. března 2010, Komise v. Irsko (C-221/08, [EU:C:2010:113](#)).

„Nesplnění povinnosti státem – Směrnice 95/59/ES – Daně jiné než daně z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků – Článek 9 odst. 1 – Volné stanovení maximálních maloobchodních prodejních cen výrobků výrobcí nebo dovozci – Vnitrostátní právní úprava stanovící minimální maloobchodní prodejní cenu cigaret – Vnitrostátní právní úprava zakazující prodej tabákových výrobků za „propagační cenu, která je v rozporu s cíli veřejného zdraví“ – Pojem „vnitrostátní předpisy o kontrole cenové hladiny nebo dodržování stanovených cen“ – Odůvodnění – Ochrana veřejného zdraví – Rámcová úmluva Světové zdravotnické organizace o kontrole tabáku“

„Nesplnění povinnosti státem – Směrnice 95/59/ES – Daně jiné než daně z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků – Článek 9 odst. 1 – Volné stanovení maximálních maloobchodních prodejních cen výrobků výrobcí nebo dovozci – Vnitrostátní právní úprava stanovící minimální maloobchodní prodejní cenu cigaret, jakož i minimální maloobchodní prodejní cenu jemně řezaného tabáku – Odůvodnění – Ochrana veřejného zdraví – Rámcová úmluva Světové zdravotnické organizace o kontrole tabáku“

„Nesplnění povinnosti státem – Směrnice 95/59/ES – Daně jiné než daně z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků – Článek 9 odst. 1 – Volné stanovení maximálních maloobchodních prodejních cen výrobků výrobcí nebo dovozci – Vnitrostátní právní úprava stanovící minimální maloobchodní prodejní cenu cigaret – Odůvodnění – Ochrana veřejného zdraví – Rámcová úmluva Světové zdravotnické organizace o kontrole tabáku“

Směrnice 95/59 stanovila, že výrobci a dovozci tabákových výrobků volně stanoví maximální maloobchodní prodejní ceny svých výrobků. Komise měla za to, že právní předpisy tří členských států, které stanoví minimální ceny odpovídající určitému procentu průměrných cen dotčených tabákových výrobků (95 % ve Francii, 92,75 % u cigaret a 90 % u jemně řezaného tabáku v Rakousku a 97 % v Irsku), zasahují do svobody výrobců a dovozců stanovit maximální maloobchodní prodejní ceny svých výrobků, potažmo do volné hospodářské soutěže.

Obrátila se tedy na Soudní dvůr, protože dotčené vnitrostátní právní předpisy byly podle ní v rozporu se směrnicí 95/59.

Členské státy se předtím pokoušely své právní předpisy odůvodnit odkazem na Rámcovou úmluvu Světové zdravotnické organizace (WHO) o kontrole tabáku a na článek 30 ES, aby porušení čl. 9 odst. 1 směrnice 95/59 odůvodnily vzhledem k cíli ochrany zdraví a života osob.

Soudní dvůr (obdobně ve všech třech rozsudcích) rozhodl, že členský stát, jenž přijal a ponechal v platnosti právní předpisy, podle kterých orgány veřejné moci stanoví minimální prodejní ceny tabákových výrobků, nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývaly

z čl. 9 odst. 1 směrnice 95/59, ve znění směrnice 2002/10, jelikož takový systém nemohl ve všech případech vyloučit, že stanovená minimální cena nezasáhne do konkurenční výhody, která by u některých výrobců nebo dovozců tabáku mohla být výsledkem nižších pořizovacích nákladů. Takový systém, který mimoto stanoví minimální cenu odkazem na průměrnou cenu uplatňovanou na trhu, totiž může mít za následek odstranění rozdílů mezi cenami konkurenčních výrobků a přiblížení těchto cen cenám nejdražších výrobků. Uvedený systém tedy zasahuje do svobody výrobců a dovozců stanovit svou maximální maloobchodní prodejní cenu, která je zaručena čl. 9 odst. 1 druhým pododstavcem směrnice 95/59.

Mimoto Rámcová úmluva WHO o kontrole tabáku nemůže mít vliv na slučitelnost či neslučitelnost takového systému s čl. 9 odst. 1 směrnice 95/59, jelikož uvedená úmluva nestanoví smluvním stranám žádné konkrétní povinnosti, pokud jde o cenovou politiku u tabákových výrobků, a pouze popisuje možná opatření se zřetelem k vnitrostátním cílům ochrany zdraví, pokud jde o boj proti tabáku. Článek 6 odst. 2 uvedené úmluvy se totiž omezuje na konstatování, že smluvní strany přijmou nebo zachovají opatření „která mohou“ zahrnovat provádění daňové politiky a „případně“ cenové politiky u tabákových výrobků.

Konečně se členské státy nemohou odvolávat na článek 30 ES, aby porušení čl. 9 odst. 1 směrnice 95/59 odůvodnily s ohledem na cíl ochrany zdraví a života osob. Článek 30 ES totiž nemůže být chápán tak, že dovoluje opatření jiné povahy, nežli jsou množstevní omezení vývozu a dovozu a opatření s rovnocenným účinkem, stanovená v člancích 28 ES a 29 ES.

To nemění nic na tom, že směrnice 95/59 nebrání členským státům, aby pokračovaly v boji proti spotřebě tabáku, který náleží do cíle ochrany veřejného zdraví.

V tomto ohledu daňová právní úprava tvoří důležitý a účinný nástroj boje proti spotřebě tabákových výrobků, a tudíž ochrany veřejného zdraví, přičemž cíle zajistit, aby ceny uvedených výrobků byly stanoveny na vysoké úrovni, může být uspokojivě dosaženo zvýšením daní uvedených výrobků, jelikož zvýšení spotřební daně dříve nebo později musí vést ke zvýšení maloobchodních prodejních cen, aniž by zasahovalo do volné tvorby cen.

2. Harmonizace spotřebních daní z alkoholických nápojů

2.1. Působnost spotřebních daní z alkoholických nápojů

Rozsudek ze dne 13. března 2019, B. S. (Slad ve složení piva) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů – Směrnice 92/83/EHS – Článek 2 – Pojem ‚pivo‘ – Nápoj vyrobený z mladiny získané ze směsi obsahující více glukózy než sladu – Kombinovaná nomenklatura – Číslo 2203 (pivo ze sladu) nebo 2206 [ostatní kvašené (fermentované) nápoje]“

Žalobce v původním řízení vyráběl alkoholický nápoj, který byl podle něj směsí piva s nealkoholickým nápojem. Hlavní složkou mladiny, jež byla základem meziproduktu používaného k výrobě tohoto nápoje, byl glukózový sirup, a nikoli slad (sto hektolitrů mladiny vzniklo ze 134,9 litru sladového výtažku, 1708,2 litru glukózového sirupu, 9 litrů kyseliny citronové, 2,4 litru fosforečnanu amonného, živin a vody).

Za tuto produkci podával každý měsíc k příslušnému celnímu úřadu přiznání ke spotřební dani, v němž nápoj, který vyráběl, kvalifikoval jako směs „piva“ ve smyslu čísla 2203 kombinované nomenklatury (dále jen „KN“) a nealkoholických nápojů, a uplatňoval sazbu spotřební daně stanovenou pro pivo.

Předseda celního úřadu tato daňová přiznání zpochybnil s tím, že vyráběný nápoj měl podle jeho názoru být zařazen pod číslo 2206 KN jakožto nápoj na bázi kvašených nápojů jiných než pivo a nealkoholických nápojů a měl podléhat vyšší sazbě spotřební daně. Předseda celního úřadu toto zpochybnění odůvodnil tím, že hlavní složkou použitou při výrobě meziproduktu byl glukózový sirup, a nikoli slad, a tento produkt tedy nemohl být zařazen pod číslo 2203 KN, které označuje „pivo ze sladu“.

V rámci tohoto sporu byl žalobce odsouzen v trestním řízení za to, že uváděl polské daňové orgány v omyl co do vlastností jím vyráběného nápoje, což vedlo ke snížení spotřební daně, kterou byl povinen odvést. Žalobce se nato proti tomuto rozhodnutí odvolal k předkládajícímu soudu.

Podle uvedeného soudu je pro určení, zda se žalobce dopustil trestného činu, zásadní zjistit, zda byl jím vyráběný nápoj správně kvalifikován jako směs „piva“ ve smyslu čísla 2203 KN s nealkoholickými nápoji, nebo zda se jedná o nápoj na bázi kvašeného (fermentovaného) nápoje jiného než pivo s nealkoholickými nápoji.

Za těchto podmínek se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru otázku, zda musí být článek 2 směrnice 92/83 vykládán v tom smyslu, že meziprodukt určený ke smíchání s nealkoholickými nápoji, který je získán z mladiny, jež obsahuje méně sladových než nesladových složek a do níž byl před procesem kvašení přidán glukózový sirup, může být kvalifikován jako „pivo ze sladu“ spadající pod číslo 2203 KN.

Soudní dvůr poukázal na to, že článek 2 směrnice 92/83 zahrnuje pod označení „pivo“ nejen všechny výrobky spadající pod číslo 2203 KN („Pivo ze sladu“), ale také všechny výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů, patřící do čísla KN 2206 („Ostatní kvašené (fermentované) nápoje (například jablečné víno (Cider), hruškové víno (Perry), medovina); směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté“), v obou případech za předpokladu, že tento výrobek obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholu. Není pochyb o tom, že sporný výrobek – směs alkoholického meziproductu získaného kvašením a nealkoholických nápojů – nemůže být zařazen do čísla 2203 KN. Kvalifikovat určitý výrobek jako „pivo“ lze jen tehdy, pokud alkoholický meziproduct může být sám kvalifikován jako „pivo ze sladu“ ve smyslu čísla 2203 KN; podle všeho není zpochybňováno, že uvedený hotový výrobek obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholu.

Soudní dvůr v této souvislosti použil svou ustálenou judikaturu, podle které je rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží třeba hledat v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a vysvětlivkami vypracovanými, pokud jde o KN, Komisí a, pokud jde o harmonizovaný systém (HS), Světovou celní organizací. K případnému kvalifikování meziproductu dotčeného v dané věci jako „pivo ze sladu“ Soudní dvůr konstatuje, že je sice samozřejmě třeba, aby slad byl složkou výrobku, avšak KN ani vysvětlivka k HS nestanoví jeho procentní podíl. Vysvětlivka navíc výslovně uvádí, že pro přípravu mladiny lze použít určité množství nesladových obilovin, aniž vyžaduje, aby podíl těchto nesladových složek byl nižší než podíl sladových složek, a přidání glukózového sirupu rovněž není zapovězeno. Vysvětlivka, jejíž jazykové verze se liší, mimoto výslovně uznává možnost přidávat do mladiny během kvašení aromatické látky, což *ipso facto* nevylučuje, aby sporný výrobek byl kvalifikován jako „pivo ze sladu“. Navíc je nutné, aby objektivní, zejména organoleptické charakteristiky a vlastnosti výrobku odpovídaly charakteristikám a vlastnostem piva. Vzhledem k tomu, že se jedná o skutkovou otázku, přísluší vnitrostátnímu soudu ověřit, zda alkoholický meziproduct smíchaný s nealkoholickými nápoji k získání konečného výrobku odpovídá (zejména vizuální podobností nebo specifickou chutí) pivu. Jen v případě, že jsou tyto podmínky splněny, může výrobek spadat pod číslo 2203 KN a podléhat spotřební dani z piva.

Rozsudek ze dne 9. prosince 2010, *Répertoire Culinaire* (C-163/09, [EU:C:2010:752](#)).

„Směrnice 92/83/EHS – Harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů – Článek 20 první odrážka a čl. 27 odst. 1 písm. e) a f) – Víno, portské a koňak na vaření“

Répertoire Culinaire, londýnský velkoobchodník s potravinami, dovážel z Francie víno, portské a koňak na vaření, tedy lihoviny, do kterých byla výrobcem přidána sůl a pepř, tak aby mohly být použity pouze k přípravě pokrmů a aby byly jako nápoje nepoživatelné.

Britská daňová správa měla nicméně za to, že tyto výrobky mají podléhat spotřební dani z alkoholu, a toto zboží při jeho dovozu zabavila.

Répertoire Culinaire vedla s britskými orgány spor o vydání těchto výrobků.

Soudní dvůr již sice v rozsudku ze dne 12. června 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), uvedl, že víno na vaření podléhá spotřební dani, avšak předkládající soud jej v rámci své první otázky vyzval, aby upřesnil, zda musí být čl. 20 první odrážka směrnice 92/83 vykládán v tom smyslu, že se definice „lihu“ uvedená v tomto ustanovení vztahuje na víno na vaření a na portské na vaření, a aby své tehdejší právní posouzení přehodnotil.

Třetí otázka se týkala určení náležitého právního základu pro osvobození lihovin na vaření od daně.

Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu bylo, jaké povinnosti pro členský stát dovozu vyplývají z toho, že lihoviny na vaření byly před uvedením do volného oběhu v Unii již osvobozeny od spotřební daně ve státě jejich výroby.

Konečně druhá otázka se týkala toho, jaký je postup pro uplatnění osvobození od daně, pokud se členský stát rozhodne pro model formou vrácení již odvedené spotřební daně. Spojené království totiž přiznává toto vrácení jen za velmi restriktivních podmínek.

Soudní dvůr v první řadě rozhodl, že čl. 20 první odrážka směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že definice „lihu“ uvedená v tomto ustanovení se vztahuje na víno na vaření a na portské na vaření.

Okolnost, že víno na vaření a portské na vaření jsou jako taková považována za potravinový přípravek spadající do kapitoly 21 kombinované nomenklatury, která je přílohou nařízení č. 2658/87, ve znění nařízení č. 2587/91, a nejsou vhodná pro spotřebu jako nápoje, nemá dopad na použitelnost uvedeného ustanovení na líh, který je v těchto výrobcích obsažen.

Ve druhé řadě Soudní dvůr upřesnil, že osvobození vína na vaření, portského na vaření a koňaku na vaření používaných jako přísady pro výrobu potravin od harmonizované spotřební daně může spadat pod čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83.

Na takové výrobky se ustanovení čl. 27 odst. 1 písm. e) uvedené směrnice může vztahovat jen tehdy, jsou-li použity pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů.

Ve třetí řadě jednotné uplatňování ustanovení směrnice 92/83 předpokládá, že určení, zda výrobek v určitém členském státě podléhá či nepodléhá spotřební dani nebo je od spotřební daně osvobozen, musí být ostatními členskými státy v zásadě uznáno. Opačný výklad by ohrozil uskutečnění cíle sledovaného uvedenou směrnicí a mohl by bránit volnému pohybu zboží.

Za předpokladu, že výrobky jako víno na vaření, portské na vaření a koňak na vaření, jež byly považovány za výrobky, které nepodléhají spotřební dani, nebo za výrobky, které jsou podle směrnice 92/83 od této daně osvobozeny, a v členském státě, ve kterém byly vyrobeny, byly propuštěny pro domácí spotřebu, jsou určeny k uvedení na trh v jiném členském státě, musí posledně uvedený členský stát přiznat těmto výrobkům na svém území stejné zacházení, kromě případu, kdy existují konkrétní, objektivní a ověřitelné skutečnosti, které naznačují, že prvně uvedený členský stát nepoužil správně ustanovení této směrnice nebo že přijetí opatření, která mají zabránit daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití při uplatňování osvobození od daně, jakož i zajistit správné a jednoznačné uplatňování těchto osvobození, je podle čl. 27 odst. 1 odůvodněné.

Konečně ve čtvrté řadě Soudní dvůr rozhodl, že čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že přiznání osvobození od daně, které je upraveno v tomto ustanovení, může podléhat splnění podmínek stanovených vnitrostátní právní úpravou, totiž omezení okruhu osob oprávněných podat žádost o vrácení daně, lhůtě čtyř měsíců pro podání takové žádosti a stanovení minimální částky pro vrácení, pouze tehdy, pokud z konkrétních, objektivních a ověřitelných skutečností vyplývá, že tyto podmínky jsou nezbytné pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedeného osvobození od daně, jakož i pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Předkládajícímu soudu přísluší, aby ověřil, zda se u podmínek stanovených touto právní úpravou jedná o tento případ.

Osvobození výrobků uvedených v čl. 27 odst. 1 uvedené směrnice od spotřební daně představuje totiž zásadu a odmítnutí tohoto osvobození výjimku a možnost přiznaná členským státům tímto ustanovením, aby stanovily podmínky za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, nemůže zpochybnit bezpodmínečnou povahu povinnosti osvobození stanovené v uvedeném ustanovení.

Rozsudek ze dne 19. dubna 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#)).

„Směrnice 92/83/EHS – Harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů – Článek 27 odst. 1 písm. f) – Alkohol obsažený v čokoládových výrobcích – Osvobození od harmonizované spotřební daně“

Společnost UAB Profisa, dovozce čokoládových výrobků obsahujících líh do Litvy, požádala o osvobození od daně stanovené směrnicí 92/83.

Litevská celní správa odmítla přiznat společnosti Profisa uvedené osvobození z důvodu, že litevský zákon o spotřebních daních sice osvobozoval od spotřební daně líh určený k výrobě čokoládových výrobků, avšak takové osvobození neumožňoval v případě dovezených hotových čokoládových výrobků.

Profisa napadla toto rozhodnutí u správního soudu prvního stupně, jenž její žalobu zamítl. Poté podala odvolání k Vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva), jenž vyjádřil znepokojení nad rozdílem mezi litevskou verzí čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83, na jejímž základě byl vypracován litevský zákon, a ostatními verzemi tohoto ustanovení, a předložil Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Soudní dvůr připomněl svou ustálenou judikaturu, podle které nutnost jednotného použití, a tedy i výkladu ustanovení práva Společenství vylučuje, aby byl text ustanovení v případě pochybností nahlížen samostatně v jedné z jeho verzí, a naopak vyžaduje, aby byl vykládán a používán ve světle verzí v jiných úředních jazycích.

Článek 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 ukládá členským státům povinnost osvobodit od harmonizované spotřební daně alkohol a alkoholické nápoje, které přímo nebo nepřímo vstupují do výroby potravin, avšak za podmínky, že obsah alkoholu v těchto potravinách nepřesahuje 8,5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě čokolád, resp. 5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě jiných výrobků. Nic v tomto textu, s výjimkou jeho litevské verze, se netýká místa použití alkoholu při výrobě dotčeného výrobku.

V případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi textu Společenství musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž část tvoří.

V dané věci musí být čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 vykládán v tom smyslu, že členským státům ukládá povinnost osvobodit od harmonizované spotřební daně líh dovezený na celní území Unie a obsažený v čokoládových výrobcích určených k přímé spotřebě za podmínky, že obsah alkoholu v těchto výrobcích nepřesahuje 8,5 litru na 100 kg výrobku.

Místo, kde je líh používán k výrobě uvedených výrobků, není v tomto ohledu relevantní.

Rozsudek ze dne 29. června 2000, *Salumets a další* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#)).

„Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty – Šestá směrnice – Daň při dovozu – Oblast působnosti – Pašování lihu ze zahraničí“

Spor v původním řízení probíhal mezi finskou celní správou a fyzickými osobami stíhanými pro pašování lihu.

Žalovaní tvrdí, že se na ně směrnice o spotřebních daních nevztahují, a dovolávají se judikatury k dovozu omamných látek, podle které z nedovoleného dovozu nebo dodání omamných látek, s výjimkou výrobků, na něž se vztahuje právo Společenství, neboť spadají do legálního a kontrolovaného hospodářského oběhu a jsou určeny k použití pro

lékařské nebo vědecké účely, nemůže vzniknout žádný dluh na clu nebo na daních z obratu¹.

Finská vláda, jakož i vlády členských států, které předložily vyjádření, naproti tomu odkazovaly na rozsudky, ve kterých měl Soudní dvůr za to, že DPH je obvykle splatná, když zboží, které bylo na trh uvedeno podvodně, konkuruje výrobkům uváděným na trh legálně, jako například padělané parfémy², nezákonně provozované hazardní hry³ či nezákonně vyvezené informační systémy⁴.

Finský soud, kterému byl tento spor předložen, se Soudního dvora mimo jiné dotázal, zda se ustanovení směrnic 92/12 a 92/83 použijí na pašování lihu ze třetích zemí. Zejména jej zajímalo, zda by s podvodnými dovozy lihu nemělo být zacházeno stejně jako s nedovoleným dodáním omamných látek či dovozem padělaných peněz.

Soudní dvůr nejprve upřesnil, že protiprávní dovozy nebo dodání zboží, které z důvodu své povahy nebo zvláštních vlastností nemůže být legálně prodáváno ani uváděno do hospodářského oběhu, jako jsou omamné látky či padělané peníze, sice nepodléhají daním nebo clům obvykle podle práva Společenství, avšak zásada daňové neutrality – vyjma těchto případů, kdy je vyloučena veškerá hospodářská soutěž mezi legálním a nelegálním hospodářským odvětvím – brání obecnému rozlišování mezi legálními a nelegálními transakcemi.

K lihu pašovanému ze třetí země uvedl, že uvádění tohoto zboží na trh není zakázáno z důvodu jeho povahy nebo zvláštních vlastností. Lih nelze považovat ani za výrobek vyloučený z hospodářského oběhu, jelikož mezi pašovaným výrobkem a výrobkem dodaným v rámci legálního oběhu může existovat hospodářská soutěž, protože legální trh s alkoholem, který právě čelí pašovanému zboží, existuje.

Směrnice 92/12 a 92/83 proto musí být vykládány v tom smyslu, že se jejich ustanovení upravující zdanitelnost a daňový dluh použijí i na pašování lihu ze třetích zemí na celní území Společenství.

¹ Žalování v původním řízení odkazují na rozsudky ze dne 5. února 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); ze dne 26. října 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); ze dne 28. února 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); ze dne 5. července 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)), a ze dne 5. července 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Tato judikatura byla podle nich potvrzena a rozšířena ve věcech týkajících se dovozu padělaných peněz [rozsudek ze dne 6. prosince 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

² Rozsudek ze dne 28. května 1998, Goodwin a Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Rozsudek ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Rozsudek ze dne 2. srpna 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

2.2. Struktura spotřebních daní z alkoholických nápojů

Rozsudek ze dne 17. června 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#)).

„Vnitrostátní zdanění – Článek 95 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 90 ES) – Směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS – Rozdílné zdanění vína a piva“

Société critouridienne de distribution (Socridis) požádala o snížení spotřební daně, k jejímuž odvedení byla povinná za období od května do prosince 1993 z určitého daného objemu piva. V této souvislosti tvrdila, že směrnice 92/83 a 92/84 jsou v rozporu s čl. 95 druhým pododstavcem Smlouvy o ES (později po změně článkem 90 ES), jelikož zavádějí systém zdanění, který dovoluje diskriminační a protisoutěžní praktiky a nepřímo zvýhodňuje výrobu vína na úkor výroby piva.

K tomu uvedla, že před harmonizací spotřebních daní prostřednictvím směrnic 92/83 a 92/84 bylo zdanění vína a piva ve Francii založeno na společném základě (objemu) a podobných sazbách [19,50 francouzských franků (FRF) (přibližně 3 eura) za hektolitr u piva a 22 FRF/hl (přibližně 3,35 EUR/hl) u vína]. Zmíněné směrnice přitom podle ní stanovily minimální sazbu spotřební daně na základě 1,87 eura za stupeň obsahu alkoholu a hektolitr u piva, zatímco víno mělo být zdaněno jen podle objemu a v minimální sazbě ve výši 0.

Směrnice tak zavedly rozdílnou strukturu a rozdílné sazby spotřební daně pro víno a pro pivo, což vedlo k jejich rozdílnému zdanění na vnitrostátní úrovni, jež představovalo diskriminaci. Harmonizace, která měla být výsledkem těchto směrnic, měla totiž v dotýcném členském státě za následek zaprvé změnu způsobu zdanění piva zavedením kritéria obsahu alkoholu, a zadruhé podstatně vyšší zdanění piva ve srovnání s vínem.

Otázkou tedy bylo, zda taková diskriminace dovolená směrnicemi není v rozporu s článkem 95 Smlouvy o ES (později po změně článkem 90 ES), a pokud ano, zda takový rozpor může mít vliv na platnost směrnic. Předkládající soud proto požádal Soudní dvůr, aby posoudil platnost těchto dvou směrnic vzhledem k článku 95 Smlouvy o ES (později po změně článku 90 ES).

Soudní dvůr uvedl, že směrnice 92/83 a 92/84 ukládají členským státům povinnost uplatňovat minimální spotřební daň jen z piva. Členské státy si tedy zachovávají dostatečný prostor pro uvážení, aby mezi zdaněním vína a zdaněním piva vytvořily vztah vylučující jakoukoli ochranu domácí výroby ve smyslu článku 95 Smlouvy o ES (později po změně článku 90 ES).

Cílem, jež sledoval normotvůrce Společenství přijetím směrnic 92/83 a 92/84, nebylo přiblížit zdanění vína zdanění piva. Rada na základě pravomocí, které jí výslovně svěřuje článek 99 Smlouvy o ES (později článek 93 ES), a za účelem vytvoření a fungování vnitřního trhu zamýšlela sblížit vnitrostátní právní předpisy upravující spotřební daně z vína na straně jedné a právní předpisy upravující spotřební daně z piva na straně

druhé. Orgány Společenství se navíc mohou rozhodnout, že harmonizovat určité oblasti či sblížovat vnitrostátní právní předpisy budou jen postupně, resp. po etapách. To, že Rada přijala uvedené směrnice, které členským státům ukládají povinnost uplatňovat minimální spotřební daň jen z piva, není tedy neslučitelné s článkem 99 Smlouvy o ES (později článku 93 ES).

Rozsudek ze dne 2. dubna 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#)).

„Harmonizace struktury spotřebních daní – Směrnice 92/83/EHS – Článek 4 odst. 2 – Malé pivovary právně a hospodářsky nezávislé na jakémkoli jiném pivovaru – Kritéria právní a hospodářské nezávislosti – Možnost podléhání nepřímému vlivu“

Glückauf je společnost provozující pivovar. Obchodní podíly ve společnosti Glückauf drží ze 3 % Menz GmbH a z 48 % Innstadt. Podíly v posledně uvedené společnosti vlastní z 30,7 % Menz GmbH a z 49 % Ottakringer. Ottakringer je dceřiná společnost společnosti Getränke Holding AG, jejíž podíly drží z 65 % rodina Wenckheim a z 16 % rodina Menz.

Hauptzollamt (hlavní celní úřad, Německo) zprvu kvalifikoval Glückauf jako pivovar nezávislý na společnostech Innstadt a Ottakringer a v souladu s vnitrostátní právní úpravou vůči ní uplatňoval sníženou sazbu daně z piva. Později ovšem Hauptzollamt (hlavní celní úřad) usoudil, že Glückauf je hospodářsky závislá na společnosti Ottakringer a prostřednictvím dodatečného daňového výměru uložil zaplacení rozdílu mezi dlužnou částkou daně vyměřenou na základě snížené sazby a částkou daně vyměřenou na základě běžné sazby.

Po neúspěšné stížnosti podala Glückauf proti uvedenému dodatečnému daňovému výměru žalobu k Thüringer Finanzgericht (finanční soud spolkové země Durynsko, Německo), předkládajícímu soudu. V ní tvrdila, že kritérium hospodářské nezávislosti, které umožňuje kvalifikaci „malého pivovaru“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83, musí být vykládáno ve světle cíle sledovaného touto směrnicí a chování dotčených společností na trhu. Existence hospodářské závislosti může být v projednávaném případě totiž konstatována pouze tehdy, pokud podniky spojené společnou účastí třetí osoby vystupují a jednají na trhu jako podnik jediný.

Předkládající soud se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru otázku, zda pro účely uplatnění snížené sazby daně z piva musí být podmínka stanovená v čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83, podle které pivovar musí být právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru, vykládána v tom smyslu, že kritérium hospodářské nezávislosti mezi právně nezávislými pivovary se vztahuje výlučně na chování těchto pivovarů na trhu, nebo zda takové kritérium již není naplněno tehdy, když má určitá osoba možnost fakticky vykonávat vliv na obchodní činnosti uvedených pivovarů.

Soudní dvůr odpověděl, že čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že situace, která se vyznačuje existencí strukturálních propojení z hlediska obchodních podílů a hlasovacích práv a která vede k tomu, že tatáž osoba vykonávající řídicí funkce

v několika dotčených pivovarech může nezávisle na svém skutečném chování ovlivňovat přijímání jejich obchodních rozhodnutí, vylučuje, že tyto pivovary mohou být považovány za na sobě hospodářsky nezávislé.

Směrnice 92/83 chce totiž vyloučit, že výhoda ze snížení daňové sazby z piva bude přiznána pivovarům, jejichž velikost a výrobní kapacita by mohly stát na počátku narušení vnitřního trhu. Za těchto podmínek je cílem kritérií právní a hospodářské nezávislosti, stanovených v čl. 4 odst. 2 této směrnice, zajištění toho, aby jakákoli forma hospodářské a právní závislosti mezi pivovary vedla k vyloučení daňového zvýhodnění, které představuje snížená sazba daně z piva.

V tomto kontextu pojem „pivovar, který je právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru“, ve smyslu čl. 4 odst. 2 této směrnice předpokládá prověření skutečnosti, zda mezi dotčenými pivovary existuje vztah právní závislosti zejména na úrovni jejich řízení nebo vlastnictví obchodních podílů nebo hlasovacích práv, nebo vztah hospodářské závislosti takové povahy, že může ovlivnit schopnost uvedených pivovarů samostatně přijímat obchodní rozhodnutí.

Cílem kritéria nezávislosti je navíc zajistit, aby z této snížené daňové sazby měly prospěch skutečně pivovary, pro které velikost představuje znevýhodnění, a nikoliv pivovary, které náleží k určité skupině. Za těchto podmínek je za účelem vyhrazení použití čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 pouze na pivovary, které jsou skutečně právně a hospodářsky nezávislé, třeba dbát na to, aby podmínka nezávislosti nebyla obcházena z čistě formálních důvodů a zejména právními konstrukcemi mezi různými údajně nezávislými malými pivovary, které ve skutečnosti tvoří hospodářskou skupinu, jejíž výroba překračuje meze stanovené v článku 4 směrnice 92/83.

Pokud jde o případný dopad jednání dotčených pivovarů na trh pro účely určení jejich hospodářské nezávislosti, čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 se vztahuje na právní a hospodářskou strukturu pivovarů, aniž by se výslovně odvolával na jednání těchto pivovarů na trhu. Kromě toho nemůže přítomnost pivovarů na odlišných trzích s odlišnými sortimenty výrobků umožnit závěr o existenci hospodářské nezávislosti mezi uvedenými pivovary, protože tato okolnost právě naopak může být projevem existence záměrné strategie, přijaté na úrovni skupiny za účelem vyloučení nebo oslabení soutěže uvnitř této skupiny.

Rozsudek ze dne 4. června 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Směrnice 92/83/EHS – Spotřební daň – Pivo – Článek 4 – Malé nezávislé pivovary – Snížená sazba spotřební daně – Podmínky – Neexistence výroby v licenci – Výroba podle výrobního postupu, který náleží třetí osobě a k jehož využívání dala tato osoba souhlas – Oprávněné užívání ochranných známek této třetí osoby“

Francouzský podnik Brasserie Bouquet prodával pivo, které sám vyráběl. Tato výroba byla prováděna v souladu se „smlouvou o členství ve „Spolku tří pivovarů““ („Contrat

d'affiliation au ‚Cercle des 3 brasseurs‘ “), uzavřenou se společností ICO 3B SARL, která jí umožňovala využívání jejích ochranných známek, jakož i její obchodní značky LES 3 BRASSEURS a know-how.

Soudní dvůr, kterému byla předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce v rámci sporu týkajícího se odmítnutí celní správy uplatnit sníženou sazbu spotřební daně stanovenou vnitrostátními právními předpisy pro malé nezávislé pivovary, měl v podstatě určit, zda pro účely uplatnění snížené sazby spotřební daně z piva není podmínka stanovená v čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83, podle níž pivovar nesmí vyrábět v licenci, splněna, pokud dotčený pivovar vyrábí své pivo na základě takové dohody o členství.

V odpovědi na tuto otázku Soudní dvůr poukázal na to, že pro účely uplatnění snížené sazby spotřební daně z piva není podmínka stanovená v čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83, podle níž pivovar nesmí vyrábět v licenci, splněna, pokud dotčený pivovar vyrábí své pivo na základě dohody, podle níž je oprávněn používat ochranné známky a výrobní postup třetí osoby.

Směrnice 92/83 chce totiž vyloučit, že výhoda ze snížení daňové sazby z piva bude přiznána pivovarům, jejichž velikost a výrobní kapacita by mohly stát na počátku narušení vnitřního trhu.

Článek 4 odst. 2 směrnice 92/83 proto vyžaduje, aby malé pivovary, jejichž roční výstav je nižší než 200 000 hektolitrů, byly skutečně nezávislé na jakémkoli jiném pivovaru, co se týče jak jejich právní a hospodářské struktury, tak jejich výrobní struktury, tedy aby využívaly provozních prostor, jež jsou fyzicky umístěny odděleně od jakéhokoli jiného pivovaru, a aby nevyráběly značkové pivo v licenci.

Neexistence výroby v licenci tedy představuje jednu z podmínek, které mají zajistit, že dotčený malý pivovar bude skutečně nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru. Z toho vyplývá, že pojem výroba „v licenci“ musí být vykládán v tom smyslu, aby zahrnoval výrobu piva na základě jakékoli formy povolení, z něhož vyplývá, že uvedený malý pivovar není zcela nezávislý na třetích osobách, které mu toto povolení udělily. Takový případ představuje povolení používat patent, ochrannou známku nebo výrobní postup, který náleží této třetí osobě.

Rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Komise v. Maďarsko (C-115/13, [EU:C:2014:253](#)).

„Nesplnění povinnosti státem – Spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů – Směrnice 92/83/EHS – Stanovení sazeb spotřební daně – Výroba lihu v lihovaru ze surovin dodaných soukromými pěstiteli podléhající sazbě spotřební daně rovnající se 0 – Osvobození lihu vyrobeného jednotlivci od spotřební daně“

Unijní právo, a sice směrnice 92/83, ve znění Aktu o podmínkách přistoupení Bulharska a Rumunska k Evropské unii (Úř. věst. 2005, L 157, s. 203), a směrnice 92/84, ukládá

členským státům povinnost uplatnit na líh spotřební daň, jejíž minimální výše u alkoholických nápojů jiných než víno a pivo činí 550 eur za hektolitr čistého alkoholu. Maďarsku je však povoleno uplatňovat sníženou sazbu spotřební daně na alkohol vyrobený pálenicemi z ovoce dodaného pěstitelem ovoce a určený pro jejich vlastní spotřebu. Zvýhodněná sazba spotřební daně však nesmí být nižší než 50 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně z lihu. Kromě toho je její uplatnění omezeno na nejvýše 50 litrů alkoholu na domácnost pěstitele ovoce za rok.

Maďarské právní předpisy stanovily, že spotřební daň z destilátu vyrobeného v pálenici na účet pěstitele (smluvní destilace) činí 0 maďarských forintů (HUF) z nejvýše 50 litrů ročně, což se rovná úplnému osvobození od daně. Destilát vyrobený soukromou osobou v její vlastní pálenici byl navíc osvobozen od spotřební daně až do maximálního ročního objemu 50 litrů, byl-li tento destilát určen pro vlastní spotřebu domácnosti pěstitele.

Tyto zvýhodněné režimy byly odůvodněny především tradičností výroby nápoje „pálinka“ (ovocný destilát neboli pálenka).

Komise měla za to, že Maďarsko nedodrželo unijní pravidla upravující spotřební daně z alkoholických nápojů, a tak podala k Soudnímu dvoru žalobu pro nesplnění povinnosti. Podle Komise ustanovení unijního práva neposkytují žádný prostor pro režim osvobození soukromého pálení alkoholu od daně a brání stanovení nulové sazby pro smluvní destilaci.

Soudní dvůr uvedl, že směrnice 92/83 o spotřebních daních z alkoholických nápojů stanoví případy, kdy tyto nápoje mohou být osvobozeny od spotřební daně nebo podléhat sníženým sazbám spotřební daně. Směrnice tedy neumožňuje členským státům zavést taková pravidla zvýhodnění, která by šla nad rámec toho, co připouští evropský normotvůrce. Soudní dvůr dále konstatoval, že maďarská právní úprava, která pro nejvýše 50 litrů destilátu vyrobeného z ovoce dodaného pěstitelem ročně stanoví úplné osvobození od daně, překračuje maximální snížení o 50 % povolené pro Maďarsko směrnicí. V rozporu se směrnicí jsou i vnitrostátní pravidla, která od spotřební daně osvobozují destilát vyrobený soukromými osobami, jelikož tato směrnice takovou výjimku ze základní sazby nestanoví.

Soudní dvůr dále reagoval na argumentaci žalované vlády, podle které zaprvé produkce pálenek představuje staletou tradici a zachování takové tradice je považováno za základní cíl maďarské vlády, a zadruhé stejná praxe spočívající v osvobození malých množství pálenek od spotřební daně existuje v jiných členských státech. V tomto ohledu vnitrostátní tradice nemůže být obecně akceptována k odůvodnění diskreční odchylky od závaznosti směrnice.

Soudní dvůr proto rozhodl, že Maďarsko nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z unijních právních předpisů o spotřebních daních z alkoholických nápojů.

Rozsudek ze dne 5. října 2004, Komise v. Řecko (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

„Nesplnění povinnosti státem – Porušení článku 90 prvního pododstavce ES – Spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů – Zavedení nižší sazby daně pro ouzo, než je sazba zavedená pro jiné alkoholické nápoje – Soulad této sazby daně se směrnicí, která nebyla napadena ve lhůtě stanovené článkem 230 ES“

Směrnice 92/83 stanovila sníženou sazbu spotřební daně pro určité typy výrobků včetně ouza (čl. 23 bod 2). Zákon, kterým byla tato směrnice provedena do řeckého právního řádu, stanovil základní sazbu spotřební daně na přibližně 294 000 řeckých drachem (GRD) (přibližně 860 eur) na sto litrů čistého alkoholu. Na ouzo bylo uplatněno snížení základní sazby o 50 % [přibližně 147 000 GRD (přibližně 430 eur) na sto litrů čistého alkoholu].

Komise se domnívala, že tento rozdíl v sazbě je neslučitelný s článkem 90 ES, který zakazuje podrobovat výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou podrobeny podobné výrobky domácí, a tak zahájila řízení o nesplnění povinnosti.

Soudní dvůr tímto rozsudkem žalobu Komise zamítl. Předně připomenul, že Řecko se při stanovení nižší sazby pro ouzo opíralo o čl. 23 bod 2 směrnice 92/83 a znění tohoto ustanovení dodrželo. Žaloba Komise, která směřuje přímo ke zpochybnění sazby spotřební daně, kterou bylo Řecko oprávněno zavést pro ouzo na uvedeném základě, představuje nepřímou zpochybnění legality tohoto ustanovení. K tomu Soudní dvůr připomněl, že aktům orgánů Společenství v zásadě svědčí presumpce legality, a zakládají právní účinky tak dlouho, dokud nejsou vzaty zpět, zrušeny v rámci řízení o žalobě pro neplatnost nebo prohlášeny neplatnými v návaznosti na předběžnou otázku nebo námitku protiprávnosti.

Výjimkou z této zásady jsou akty stížené vadou, jejíž závažnost je tak zjevná, že nemůže být strpěna v právním řádu Společenství, a tyto akty musí být pokládány za akty bez právního účinku, dokonce i dočasného, to znamená, že musí být považovány za právně nicotné. Tato výjimka směřuje k zachování rovnováhy mezi dvěma základními, ale někdy si vzájemně odporujícími požadavky, jež musí právní řád splňovat, a sice mezi stabilitou právních vztahů a dodržováním legality.

Závažnost následků, které jsou spojeny se zjištěním nicotnosti aktu orgánů Společenství, předpokládá, že z důvodů právní jistoty je toto zjištění vyhrazeno jen pro skutečně zcela krajní případy.

Směrnice 92/83 ovšem nemůže být ani ve svém celku, ani ohledně svého čl. 23 bodu 2 považována za nicotný akt. Uvedená směrnice nebyla Radou vzata zpět a její čl. 23 bod 2 nebyl Soudním dvorem ani zrušen, ani prohlášen za neplatný. Za těchto podmínek zakládá čl. 23 bod 2 směrnice 92/83 právní účinky, jimž svědčí presumpce legality.

Soudní dvůr z toho vyvodil, že členský stát, který se omezil na ponechání v platnosti vnitrostátní právní úpravy, která byla přijata na základě článku 23 směrnice 92/83, jenž umožňuje uplatnit snížené sazby spotřební daně, a která je v souladu s tímto ustanovením, neporušuje povinnosti, které pro něj vyplývají z práva Společenství.

3. Harmonizace spotřebních daní z energetických produktů

3.1 Působnost spotřebních daní z energetických produktů

Rozsudek ze dne 4. června 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Článek 267 SFEU – Incidenční řízení kontroly ústavnosti – Zkoumání souladu vnitrostátního zákona s právem Evropské unie a ústavou dotčeného členského státu – Možnost vnitrostátního soudu předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Vnitrostátní právní úprava stanovící daň z užívání jaderného paliva – Směrnice 2003/96/ES a 2008/118/ES – Článek 107 SFEU – Články 93 AE, 191 AE a 192 AE“

V roce 2010 přijalo Německo zákon o dani z jaderného paliva (Kernbrennstoffsteuergesetz). Tento zákon zavedl pro období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2016 daň z užívání jaderného paliva k průmyslové výrobě elektřiny, kterou musí zaplatit provozovatelé jaderných elektráren.

Společnosti Kernkraftwerke Lippe-Ems, která provozuje jadernou elektrárnu Emsland v Lingenu (Německo) a která během června 2011 použila palivové elementy v jaderném reaktoru své elektrárny, vznikla povinnost odvést daň ve výši více než 154 milionů eur.

Kernkraftwerke Lippe-Ems tuto daň zpochybnila před Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo). Podle jejího názoru je německá daň z jaderného paliva neslučitelná s unijním právem.

Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) se rozhodl položit Soudnímu dvoru otázku, zda směrnice 2003/96 o zdanění energetických produktů a elektřiny a směrnice 2008/118, jakož i článek 107 SFEU nebo ustanovení Smlouvy o Euratomu brání tomu, aby členský stát zavedl daň z užívání jaderného paliva k průmyslové výrobě elektřiny.

Soudní dvůr odpověděl, že tato daň není v rozporu s unijním právem. Konkrétně ke slučitelnosti této daně s evropskou úpravou spotřebních daní uvedl, že čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 a čl. 1 odst. 1 a 2 směrnice 2008/118 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která zavádí daň z užívání jaderného paliva k průmyslové výrobě elektřiny. Článek 14 uvedené směrnice totiž vymezuje taxativně povinná osvobození od daně uložená členskými státy v rámci zdaňování energetických produktů a elektřiny a jasně vymezuje produkty, kterých se týká osvobození.

Pokud jde o první z těchto ustanovení, čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96 vymezuje pojem „energetické produkty“ pro účely této směrnice taxativním výčtem produktů, na které se tento pojem vztahuje, za pomoci odkazu na kódy kombinované nomenklatury. Jaderné palivo přitom není energetickým produktem pro účely směrnice 2003/96, neboť na tomto seznamu není uvedeno, takže osvobození podle čl. 14 odst. 1 písm. a) této směrnice (osvobození energetických produktů podléhajících harmonizované spotřební dani a používaných k výrobě elektřiny) se na něj nevztahuje. Dotčené osvobození od daně nelze uplatnit ani *per analogiam*. Případný nesoulad vnitrostátní právní úpravy s unijní politikou v oblasti snižování emisí CO₂ kromě toho není důvodem k tomu – nemá-li dojít k radikální změně působnosti čl. 2 odst. 1 a čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 v rozporu s jednoznačnou vůlí unijního normotvůrce – aby byla tato ustanovení vykládána v tom smyslu, že se vztahují na jiné produkty, než jsou energetické produkty a elektřina ve smyslu této směrnice.

Soudní dvůr tedy v podstatě připustil, že může docházet k souběžnému vybírání daně ze spotřeby elektrické energie a daně ze zdroje, z něhož byla tato energie vyrobena a který není ve smyslu směrnice 2003/96 energetickým produktem.

Pokud jde o čl. 1 odst. 1 a 2 směrnice 2008/118, daň zavedená vnitrostátním zákonem, která není uložena přímo či nepřímo na spotřebu elektřiny ve smyslu směrnice 2003/96 ani na spotřebu jiného produktu podléhajícího spotřební dani, nespadá do působnosti čl. 1 odst. 1 a 2 směrnice 2008/118, takže nemůže představovat ani spotřební daň z elektřiny, ani další nepřímou daň z tohoto produktu ve smyslu směrnice.

To platí pro daň, u níž povinnost k jejímu zaplacení vzniká v případě, že jsou palivové elementy či tyče poprvé použity v jaderném reaktoru a je spuštěna samoudržující se řetězová reakce za účelem průmyslové výroby elektřiny s tím, že tato daň se vybírá od výrobců elektřiny, vypočte se z množství použitého jaderného paliva a pro všechny typy tohoto paliva je stanovena společná sazba, přičemž množství elektřiny vyrobené v reaktoru jaderné elektrárny nezávisí přímo na množství použitého jaderného paliva, ale může se lišit v závislosti na povaze a vlastnostech použitého paliva a výkonu dotčeného reaktoru, a uvedená daň by mohla být odváděna z důvodu, že došlo ke spuštění samoudržující se řetězové reakce, aniž nutně došlo k vyrobení a potažmo spotřebování elektřiny.

Soudní dvůr v této souvislosti podotkl, že se nejeví, že by mezi používáním jaderného paliva a spotřebou elektřiny vyrobené v reaktoru jaderné elektrárny existovala přímá a nerozlučná vazba.

Rozsudek ze dne 20. září 2017, Elecdey Carcelen a další (C-215/16, C-216/16, C-220/16 a C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

„Řízení o předběžné otázce – Životní prostředí – Elektrická energie z větrných elektráren – Směrnice 2009/28/ES – Podpora využívání energie z obnovitelných zdrojů – Článek 2 druhý pododstavec písm. k) – Režim podpory – Článek 13 odst. 1 druhý pododstavec písm. e) – Správní poplatky – Směrnice 2008/118/ES – Obecná úprava spotřebních daní – Článek 1 odst. 2 – Další nepřímé daně vybírané ze zvláštních důvodů – Směrnice 2003/96/ES – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Článek 4 – Minimální úroveň zdanění energie – Poplatek zatěžující větrné generátory určené na výrobu elektrické energie“

Žalobkyně v původních řízeních provozovaly na území autonomní oblasti Kastilie-La Mancha větrné generátory určené na výrobu elektrické energie z větru. Ve zdaňovacím období let 2011 a 2012 odvedly poplatek stanovený vnitrostátním zákonem, který spočíval ve čtvrtletní paušální částce, jež závisela na velikosti větrného parku a výkonu větrného generátoru, bez ohledu na množství vyrobené elektřiny.

Žalobkyně měly za to, že tento poplatek je protiústavní a neslučitelný s unijním právem, a tak požádaly příslušné vnitrostátní orgány o opravu přiznání k poplatku, jakož i o vrácení zaplacených částek.

V tomto rámci se Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Vrchní soud Kastilie-La Mancha, Španělsko) dotázal Soudního dvora na právní režim dotčeného poplatku.

Soudní dvůr v tomto rozsudku k uplatnění právní úpravy spotřebních daní rozhodl, že článek 4 směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví výběr poplatku zatěžujícího větrné generátory určené na výrobu elektrické energie, protože tento poplatek nezdaňuje energetické produkty nebo elektřinu ve smyslu článku 1 a čl. 2 odst. 1 a 2 této směrnice, a nespadá proto do rozsahu působnosti této směrnice.

Neexistuje totiž žádná souvislost mezi vznikem povinnosti zaplatit poplatek, o který se jedná ve věci v původním řízení, na straně jedné a skutečnou výrobou elektřiny větrnými generátory na straně druhé.

V důsledku této kvalifikace musí být čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 vykládán v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví výběr poplatku zatěžujícího větrné generátory určené na výrobu elektrické energie, protože tento poplatek nepředstavuje daň zatěžující spotřebu energetických produktů nebo elektřiny, a nespadá proto do rozsahu působnosti této směrnice.

Rozsudek ze dne 10. června 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#)).

„Směrnice 92/81/EHS – Harmonizace struktury spotřebních daní z minerálních olejů – Minerální oleje dodávané jako pohonné hmoty pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání – Osvobození od harmonizované spotřební daně“

Švédská daňová správa vyměřila letecké společnosti Braathens ekologickou daň stanovenou vnitrostátním právem, zatěžující vnitrostátní komerční leteckou dopravu a vypočítanou na základě spotřeby pohonných hmot a emisí uhlovodíků a oxidu dusnatého.

Braathens podala k daňovým orgánům odvolání, které bylo zamítnuto, a následně žalobu k předkládajícímu soudu. Tento soud se obrátil na Soudní dvůr zaprvé s otázkou, zda je sporná daň v rozporu s čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice 92/81, zadruhé zda lze mít za to, že toto ustanovení má přímý účinek, a zatřetí zda lze uvedenou daň rozdělit na část, která je v souladu s právem Společenství, a část, která s tímto právem v souladu není.

Soudní dvůr zaprvé uvedl, že čl. 8 odst. 1 směrnice 92/81 brání výběru ekologické daně z vnitrostátní komerční letecké dopravy, vypočítávané na základě údajů o spotřebě pohonných hmot a emisích uhlovodíků a oxidu dusnatého při průměrné letecké cestě určitého typu použitého letadla.

Taková vnitrostátní daň, která zatěžuje samotnou spotřebu pohonných hmot, existuje-li mezi spotřebou pohonných hmot a znečišťujícími látkami vypuštěnými při této spotřebě přímá a neoddělitelná vazba, je neslučitelná s harmonizovaným systémem spotřebních daní zavedeným směrnicemi 92/12 a 92/81. Možnost členských států podrobit jiné nepřímé dani produkty, které stejně jako v dané věci mají být osvobozeny od harmonizované spotřební daně v souladu s čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice 92/81, by totiž zbavila toto ustanovení veškerého užitečného účinku.

Zadruhé dospěl Soudní dvůr k názoru, že povinnost stanovená v čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice 92/81 osvobodit od harmonizované spotřební daně minerální oleje dodávané jako pohonné hmoty pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání je dostatečně jasná, přesná a bezpodmínečná, aby se jí jednotlivci mohli dovolávat před vnitrostátním soudem za účelem zpochybnění vnitrostátní právní úpravy neslučitelné s touto povinností.

Rozsudek ze dne 13. července 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2003/96/ES – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Článek 14 odst. 1 písm. c) – Osvobození energetických produktů užívaných jako pohonné hmoty nebo palivo pro plavbu po vodách Evropské unie a pro výrobu elektřiny na palubě plavidla – Pohonná hmota užívaná plavidlem, aby za účelem naložení jeho prvního komerčního nákladu přeplulo z místa, kde bylo postaveno, do přístavu v jiném členském státu“

Vakarų Baltijos laivų statykla, litevská společnost zabývající se stavbou námořních plavidel (dále jen „litevská společnost“), uzavřela smlouvu na stavbu nákladní lodi pro estonskou společnost. Tato operace zahrnovala mimo jiné nákup pohonných hmot, které byly načerpány přímo do palivových nádrží, a odvedení spotřební daně z těchto pohonných hmot. Po převzetí plavidla nechala klientka toto plavidlo přeplout bez nákladu z přístavu Klaipėda (Litva) do přístavu Stralsund (Německo), kde bylo poprvé naloženo komerčním nákladem, který dále za úplaty přepravilo do přístavu Santander (Španělsko).

Litevská společnost požádala Státní daňovou inspekci o vrácení spotřebních daní, které odvedla za účelem dodání pohonných hmot do lodi své estonské klientky. Státní daňová inspekce její žádost zamítla, protože tato společnost v době dodání dotčených pohonných hmot klientce nesplnila formální a věcné podmínky stanovené vnitrostátním právem a neměla příslušnou licenci, která by jí umožňovala zásobovat plavidla pohonnými hmotami.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) zamítavé rozhodnutí zrušila. Státní daňová inspekce podala proti tomuto rozhodnutí žalobu na neplatnost, které Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu, Litva) vyhověl. Litevská společnost následně podala kasační opravný prostředek k Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva), předkládajícímu soudu, který se táže na výklad čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 a na možnost odepřít osvobození od daně, které toto ustanovení ukládá, z čistě formálních důvodů.

Soudní dvůr předně dospěl k závěru, že čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení se vztahuje na pohonné hmoty užívané pro plavbu plavidla bez nákladu z přístavu jednoho členského státu, v projednávané věci státu, kde bylo plavidlo vyrobeno, do přístavu jiného členského státu, aby se tam naložilo zboží, které má být dále převezeno do přístavu v třetím členském státě.

Dále vyložil čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jaká je dotčená v původním řízení, která vylučuje použití osvobození od daně stanoveného v tomto ustanovení z důvodu, že zásobování plavidla energetickými produkty proběhlo, aniž byly dodrženy formální požadavky stanovené

touto právní úpravou, přestože toto zásobování je v souladu se všemi podmínkami uplatnění stanovenými v uvedeném ustanovení.

3.2 Struktura spotřebních daní z energetických produktů

Rozsudek ze dne 2. června 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#)).

„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“

V období od 1. března do 31. prosince 2009 uskutečnila polská společnost ROZ-ŚWIT 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 polské právní úpravě spotřebních daní.

Tato právní úprava stanoví, že v případě nedodržení povinnosti předložit výkaz prohlášení kupujících ve stanovené lhůtě se na výrobek použitý jako palivo uplatní sazba spotřební daně stanovená pro pohonné hmoty, a tak ředitel celního úřadu ve Vratislavi (Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu, Polsko) vydal ve vztahu k prodejm uskutečněným společností ROZ-ŚWIT dodatečný platební výměr na spotřební daň v této sazbě.

ROZ-ŚWIT podala proti uvedenému výměru 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.

Vzhledem k tomu, že byla tato stížnost zamítnuta, společnost ROZ-ŚWIT podala u vojvodského správního soudu ve Vratislavi (Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Polsko) žalobu.

Tento správní soud položil otázku, zda směrnice 2003/96, jakož i zásada proporcionality musí 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.

Soudní dvůr rozhodl, že směrnice 2003/96, jakož i zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které jsou prodejci paliva povinni ve stanovené lhůtě předložit měsíční výkaz prohlášení, že nakoupené výrobky jsou určeny k topení. Zmíněná směrnice a zásada 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.

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 totiž 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.

Ustanovení vnitrostátního práva, 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 používána jako paliva, je naproti tomu v rozporu s obecnou systematikou a účelem směrnice 2003/96, které vycházejí ze zásady, že energetické produkty se zdaňují podle skutečného účelu použití. Takové automatické uplatnění sazby spotřební daně stanovené pro pohonné hmoty v případě nedodržení povinnosti předložit uvedený výkaz kromě toho porušuje zásadu proporcionality. Uplatnění sazby spotřební daně stanovené pro pohonné hmoty na paliva kvůli porušení této povinnosti, i když není pochyb o tom, že účelem použití těchto výrobků je topení, totiž jde nad rámec toho, co je nezbytné k zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

Rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, Komise v. Finsko (C-185/00, [EU:C:2003:639](#)).

„Nesplnění povinnosti státem – Směrnice 92/81/EHS a 92/82/EHS – Sazba spotřební daně z minerálních olejů – Daňová kontrola – Použití plynového oleje jako pohonné hmoty“

Ve věci žaloby pro nesplnění povinnosti proti Finské republice Komise navrhla, aby Soudní dvůr určil, že Finská republika tím, že ponechala v platnosti svou vnitrostátní právní úpravu umožňující používat méně zdaněný plynový olej (topný olej) jako pohonnou hmotu pro motorová vozidla, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 8 odst. 2 a 3 směrnice 92/81 a čl. 5 odst. 1 směrnice 92/82.

Komise tvrdila, že i když finská právní úprava stanovila pro plynový olej používaný jako pohonná hmota vyšší než minimální sazbu spotřební daně stanovenou v čl. 5 odst. 1 směrnice 92/82, nemůže být považována za slučitelnou s tímto ustanovením, neboť nezaručuje, že uvedený plynový olej bude za všech okolností skutečně zdaněn sazbou, která je v ní stanovena.

Finský systém totiž umožňuje používat méně zdaněný plynový olej jako pohonnou hmotu na základě povinnosti uložené vlastníkům nebo držitelům motorových vozidel předem oznámit daňovým orgánům svůj záměr zahájit používání topného oleje jako pohonné hmoty a odvedení přírážky, resp. poplatku za pohonné hmoty, které nejsou vybírány v závislosti na množství použitého topného oleje, a nepředstavují tedy spotřební daně.

Komise dále namítá, že Finská republika opomněla provádět v oblasti distribuce a používání plynového oleje pro účely uvedené v čl. 8 odst. 2 a 3 směrnice 92/81, jako je používání v odvětvích zemědělství, lesnictví a veřejných prací, přiměřenou a účinnou kontrolu, jak vyžadují tato ustanovení, aby se zajistilo, že plynový olej bude sloužit striktně k takovému použití, pro které je zdaněn.

Soudní dvůr v tomto rozsudku rozhodl, že za slučitelnou s čl. 5 odst. 1 směrnice 92/82, který vyžaduje, aby plynový olej používaný jako pohonná hmota byl zdaněn v něm stanovenou minimální sazbou spotřební daně, nelze považovat vnitrostátní právní úpravu, která za tímto účelem zavádí přírážku nebo poplatek za pohonné hmoty, jež se vybírají na základě předchozího oznámení a nepředstavují spotřební daň, a zároveň stanoví možnost používat méně zdaněný plynový olej jako pohonnou hmotu.

I když čl. 5 odst. 1 směrnice 92/82 ukládá členským státům povinnost zajistit, aby minerální oleje používané jako pohonné hmoty byly zdaňovány alespoň sazbou spotřební daně stanovenou tímto ustanovením, čl. 8 odst. 2 a 3 směrnice 92/81 vyjmenovává určitá odvětví, v nichž může být používání minerálních olejů jako pohonných hmot předmětem osvobození od daně nebo snížené sazby spotřební daně za podmínky, že podléhá daňové kontrole.

Členský stát, jenž ponechá v platnosti právní úpravu používání plynového oleje, která zavádí mechanismus daňové kontroly neumožňující dosáhnout cíle sledovaného těmito ustanoveními, protože tento mechanismus není způsobilý účinně zabránit tomu, aby minerální oleje určené k jiným účelům, a tedy méně zdaněné, byly používány jako pohonné hmoty, a tím zajistit, aby plynový olej používaný jako pohonná hmota byl skutečně zdaněn minimální sazbou spotřební daně stanovenou těmito ustanoveními, přitom neplní povinnosti, které pro něj vyplývají z těchto ustanovení.

II. Harmonizace pravidel upravujících splatnost a placení spotřebních daní

1. Splatnost spotřebních daní

Rozsudek ze dne 29. června 2017, Komise v. Portugalsko (C-126/15, [EU:C:2017:504](#)).

„Nesplnění povinnosti státem – Spotřební daň z cigaret – Směrnice 2008/118/ES – Vznik daňové povinnosti – Místo a okamžik vzniku daňové povinnosti – Daňové značení – Volný pohyb zboží podléhajícího spotřební dani – Časové omezení uvádění na trh a prodeje balení cigaret – Zásada proporcionality“

V této věci byla Soudnímu dvoru předložena žaloba pro nesplnění povinnosti směřující k tomu, aby Soudní dvůr určil, že Portugalská republika tím, že zakázala uvádění na trh a prodej veřejnosti balení cigaret po uplynutí prvních tří měsíců roku následujícího po roku, který je uveden na vylepené kolkové známce, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 9 prvního pododstavce směrnice 2008/118 a ze zásady proporcionality.

Soudní dvůr dospěl k závěru, že členský stát tím, že stanovil, že cigarety, které byly v určitém roce propuštěny ke spotřebě, již nesmějí být po uplynutí třetího měsíce následujícího roku uváděny na trh ani prodávány veřejnosti, pokud s účinností od uvedeného následujícího roku nedošlo ke zvýšení sazby spotřební daně z těchto výrobků, nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 9 prvního pododstavce směrnice 2008/118 a ze zásady proporcionality.

Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je totiž cílem, který sleduje směrnice 2008/118, jak vyplývá z bodu 31 odůvodnění, článku 11 a čl. 39 odst. 3 prvního pododstavce této směrnice. Propuštění ke spotřebě nadměrného množství balení cigaret na konci roku v očekávání budoucího zvýšení sazby spotřební daně přitom představuje formu zneužití, kterému jsou členské státy oprávněny předcházet vhodnými opatřeními. Vzhledem k tomu, že čl. 9 první pododstavec směrnice 2008/118 odkazuje, pokud jde o podmínky vzniku daňové povinnosti a sazbu spotřební daně, na vnitrostátní právo platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost, takové právo přiznané členským státům nutně předpokládá možnost členských států přijmout taková opatření.

Nicméně, členské státy musí při výkonu pravomocí, které jim jsou svěřeny unijním právem, respektovat obecné právní zásady, ke kterým patří zejména zásada proporcionality. Tato zásada ukládá členským státům využívat prostředky, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, nesmí ale překračovat meze toho, co je nezbytné, a musí co nejméně narušovat cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy. Opatření mající za cíl předcházet propuštění ke spotřebě nadměrného množství balení cigaret na konci roku v očekávání zvýšení spotřební daně je vhodné k dosažení legitimních cílů, kterými jsou boj proti daňovým

únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, jakož i ochrana veřejného zdraví. Toto opatření rovněž přispívá k zajištění zdravé hospodářské soutěže. Pokud se však takovéto opatření uplatňuje ve všech případech, včetně případu, kdy sazba daně klesne nebo zůstane nezměněná, pak se nejeví být nezbytné pro dosažení sledovaných cílů. Těchto cílů by totiž bylo možné dosáhnout méně omezujícím a stejně vhodným způsobem, pokud by se sporné opatření uplatňovalo pouze v případě zvýšení sazby spotřební daně z cigaret.

1.1. Splatnost daně v případě, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně

Rozsudek ze dne 2. června 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Nepřímé daně – Spotřební daň – 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“

Polihim, oprávněný skladovatel, provozuje daňový sklad v Lukovitu (Bulharsko), v němž je oprávněna vyrábět energetické produkty a skladovat je v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

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. TETS Bobov dol používala těžké topné oleje k výrobě elektřiny ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96.

V rámci daňové kontroly u společnosti Polihim zjistily bulharské celní orgány, že tato společnost prohlásila, 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 bulharského zákona o spotřební dani.

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.

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.

Rozhodnutím ze dne 27. května 2013 zamítl ředitel celnice Svištov (Bulharsko) tyto námitky a uložil společnosti Polihim pokutu odpovídající dvojnásobku výše nezaplacené spotřební daně za každé propuštění ke spotřebě na základě vnitrostátního 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.

Polihim podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Rajonen sad Lukovit (okresní soud v Lukovitu, Bulharsko), jenž změnil rozhodnutí ze dne 27. května 2013 tak, že výši uložených pokut snížil.

Proti tomuto rozsudku podala Polihim kasační opravný prostředek k Administrativen sad Pleven (správní soud v Plevenu, Bulharsko), předkládajícímu soudu. Předkládající soud položil mimo jiné otázku, 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 dotázal, 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.

Soudní dvůr v první řadě odpověděl, 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. Jelikož je spotřební daň, jak je připomenuto v bodě 9 odůvodnění směrnice 2008/118, daní, která se ukládá na spotřebu, a nikoli prodej, musí se okamžik vzniku daňové povinnosti nacházet co nejbližší spotřebiteli.

V tomto ohledu definuje první odstavec tohoto ustanovení okamžik vzniku daňové povinnosti okamžikem propuštění produktu podléhajícího spotřební dani ke spotřebě. Z článku 7 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice kromě toho vyplývá, že „propuštěním ke spotřebě“ je třeba rozumět konkrétně situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění. Situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, proto označuje fyzické opuštění těchto produktů daňového skladu, a nikoli jejich prodej.

Takový výklad odpovídá cílům sledovaným touto směrnicí. Jelikož je spotřební daň daní, která se ukládá na spotřebu, a nikoli prodej, musí se okamžik vzniku daňové povinnosti nacházet co nejbližší spotřebiteli. Tudíž dokud dotčené produkty zůstávají v daňovém skladu oprávněného skladovatele, nemůže se jednat o spotřebu, i kdyby byly uvedené produkty tímto oprávněným skladovatelem prodány.

Kromě toho nelze konkrétně odkaz na případ neoprávněného opuštění zboží podléhajícího spotřební dani režimu s podmíněným osvobozením, chápat jinak než jako fyzické opuštění zboží takového režimu.

Konečně pokud je zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně drženo oprávněným skladovatelem v daňovém skladu, daňová povinnost ke spotřební dani nevznikne, dokud je dotčené zboží tímto oprávněným skladovatelem v takovém skladu drženo.

Ve druhé řadě Soudní dvůr upřesnil, 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 příjemce těchto produktů, není konečným spotřebitelem oprávněným podle vnitrostátního práva k odběru energetických produktů osvobozených od spotřební daně.

Třebaže podřízení osvobození od spotřební daně označením příjemce v daňových dokladech splňujícího podmínky stanovené vnitrostátním právem pro odběr energetických produktů osvobozených od daní musí být považováno za požadavek, který umožňuje dosáhnout cíle spočívajícího v usnadnění kontroly uplatňování osvobození od spotřební daně tím, že snižuje nebezpečí užívání zboží, na něž se nevztahuje osvobození od daně, jde takové odmítnutí, aniž by bylo ověřeno, zda byly splněny věcné hmotněprávní požadavky vyžadující, aby bylo toto zboží používáno za účelem, na který se vztahuje osvobození, v okamžiku jejich opuštění daňového skladu, 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.

Rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 76/308/EHS – Články 6 a 8, jakož i čl. 12 odst. 1 až 3 – Vzájemná pomoc při vymáhání některých pohledávek – Vznik povinnosti ke spotřební dani ve dvou členských státech pro tatáž plnění – Směrnice 92/12/ES – Články 6 a 20 – Propuštění výrobků pro domácí spotřebu – Padělání správního průvodního dokladu – Porušení předpisů nebo nesrovnalost při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – Neoprávněné propuštění výrobků z režimu s podmíněným osvobozením od daně – ‚Zdvojení pohledávky‘ vyplývající ze spotřební daně – Přezkum soudy členského státu, v němž má sídlo dožádaný orgán – Odmítnutí žádosti o pomoc předložené příslušnými orgány jiného členského státu – Podmínky“

V letech 1995 a 1996 prodávala společnost Silcompa SpA, která je výrobcem lihu usazeným v Itálii, líh v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně⁵, který směřoval do Řecka.

V roce 2000 bylo na základě kontroly zjištěno, že řeckým celním úřadům nikdy nedošly správní průvodní doklady (dále jen „průvodní doklady“) k zásilkám alkoholu odeslaným společnostmi Silcompa za účelem vystavení úředních dokumentů a razítka celního úřadu připojená na průvodních dokladech jsou padělaná. Italský celní úřad (dále jen „celní úřad“) proto vydal tři platební výměry k zaplacení neuhrazených spotřebních daní.

V roce 2004 řecké celní orgány informovaly celní úřad o skutečnosti, že dodávky výrobků odeslaných společnostmi Silcompa řeckému podniku musí být považovány za neoprávněné. Proto byl vydán daňový výměr, který se týkal jak italských daňových pohledávek, tak dodatečného daňového výměru. Řízení zahájené proti tomuto výměru skončilo v roce 2017 uzavřením dohody o narovnání mezi celním úřadem a společností Silcompa.

V roce 2005 vydaly řecké celní orgány ve vztahu k témuž vývozu uvnitř Unie dvě výzvy k úhradě spotřební daně z důvodu protiprávního propuštění lihu zaslaného společnostmi Silcompa pro domácí spotřebu na území Řecka. Mimoto řecký finanční úřad předložil celnímu úřadu žádost o pomoc za účelem vymáhání dotyčných pohledávek vyplývajících ze spotřebních daní. Celní úřad, jakožto příslušný dožádaný orgán, tak doručil společnosti Silcompa dva platební výměry znějící na úhradu smírnou cestou.

Odvolání podanému společností Silcompa v návaznosti na odmítnutí její žaloby proti těmto platebním výměrům bylo vyhověno Commissione tributaria regionale del Lazio

⁵ Podle tohoto daňového režimu povinnost ke spotřební dani v souvislosti se zbožím, které podléhá této dani, ještě nevznikla, i když se již uskutečnilo zdanitelné plnění. Tento režim totiž vede k odkladu povinnosti ke spotřební dani do té doby, než je splněna podmínka vzniku nároku na daň.

(krajský daňový soud v Laziu, Itálie). Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie), ke kterému podal celní úřad kasační opravný prostředek, se rozhodl předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Soudní dvůr rozhodl, že v rámci žaloby týkající se opatření k vymáhání pohledávky přijatých v členském státě, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, může příslušný orgán tohoto členského státu odmítnout vyhovět žádosti o vymáhání spotřební daně předložené příslušnými orgány jiného členského státu, pokud jde o výrobky, které neoprávněně opustily režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud se tato žádost zakládá na skutečnostech týkajících se týchž vývozních operací, které jsou již předmětem vymáhání spotřební daně v členském státě, ve kterém má sídlo dožádaný orgán⁶.

Soudní dvůr poznamenal, že protiprávní uvádění lihu odeslaného společností Silcompa na trh na řeckém území může být považováno jednak za porušení předpisů nebo nesrovnalost dotčených výrobků, a jednak za důsledek porušení předpisů nebo nesrovnalosti, ke kterým došlo dříve v Itálii. V závislosti na tomto určení, které přísluší předkládajícímu soudu, lze uvažovat o dvou situacích.

V první situaci, která se týká případu více porušení předpisů nebo nesrovnalostí, ke kterým došlo na území několika členských států, se dva nebo dokonce více z těchto států považují za příslušné k výběru spotřební daně. Při neoprávněném opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně, k němuž došlo v jednom členském státě a po němž následovalo skutečné propuštění výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu v jiném členském státě, tak nemůže posledně uvedený stát rovněž vybrat spotřební daň ve vztahu k týmž vývozním operacím. K tomuto propuštění pro domácí spotřebu totiž může dojít pouze jednou. Z toho vyplývá, že ačkoli může dojít k několika po sobě následujícím porušením předpisů nebo nesrovnalostem v různých členských státech, musí být pro účely výběru těchto daní zohledněno pouze to porušení či ta nesrovnalost, v jejichž důsledku přepravované výrobky opustily režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, jelikož takové porušení předpisů nebo taková nesrovnalost vedly k propuštění výrobků pro domácí spotřebu⁷.

Druhou situací je případ, kdy orgány členského státu vycházely z jedné z domněnek stanovených pro určení místa, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo⁸, a orgány jiného členského státu zjistí, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti skutečně došlo v tomto státě⁹. V takové situaci orgány těchto členských států použijí mechanismus nápravy umožňující tomuto členskému státu vybrat spotřební daň ve lhůtě tří let ode dne vydání průvodního dokladu¹⁰. Po uplynutí této lhůty může

⁶ Článek 6 odst. 2 a článek 20 směrnice 92/12.

⁷ Články 6 a 20 směrnice 92/12.

⁸ Článek 20 odst. 2 a 3 směrnice 92/12.

⁹ Podle čl. 20 odst. 2 a 3 směrnice 92/12 jsou tyto domněnky stanoveny ve dvou případech: první případ se týká situace, kdy nelze zjistit místo, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, a druhý případ se týká situace, kdy výrobky podléhající spotřební dani nedorazí na místo určení a není možné určit místo porušení předpisů nebo nesrovnalosti.

¹⁰ Článek 18 odst. 1 a čl. 19 odst. 1 směrnice 92/12.

právoplatně vymáhat spotřební daň pouze členský stát, který vycházel z jedné z těchto domněnek.

Pokud jde o pravidla vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek týkajících se spotřebních daní, Soudní dvůr nejprve zdůraznil existenci rozdělení pravomocí mezi orgány členského státu, ve kterém má sídlo dožadující orgán, které používají své vnitrostátní právo na pohledávku a na doklad o vymahatelnosti pohledávky, a orgány členského státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, které používají své vnitrostátní právo na opatření k vymáhání pohledávky¹¹. Na základě této zásady vzájemné pomoci je doklad o vymahatelnosti pohledávky přímo uznán a bez dalšího považován za doklad o vymahatelnosti pohledávky členského státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán. Z toho vyplývá, že orgány posledně uvedeného členského státu nemohou zpochybnit posouzení orgánů dožadujícího členského státu týkající se místa, kde k nesrovnalosti nebo porušení předpisů došlo, jelikož toto posouzení spadá do jeho výlučné pravomoci. Soudní dvůr dále konstatoval, že doklad o vymahatelnosti pohledávky nemůže být vykonán v členském státě, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, kdyby tento výkon vedl k dvojímu výběru spotřební daně, která zatěžuje tytéž operace týkající se týchž výrobků. Je proto nezbytné umožnit příslušnému orgánu téhož členského státu odmítnout výkon tohoto titulu, aby se zabránilo koexistenci dvou konečných rozhodnutí týkajících se zdanění týchž výrobků, z nichž jedno by bylo založeno na jejich neoprávněném opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně a druhé na jejich pozdějším propuštění pro domácí spotřebu. Konečně Soudní dvůr dospěl k závěru, že tento výklad nemůže být zpochybněn jeho judikaturou, podle níž unijní normotvůrce nepovažuje zamezení dvojímu zdanění za absolutní princip¹², jelikož zapadá do konkrétního skutkového kontextu, který se týkal případu neoprávněného opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně z důvodu odcizení výrobků, na které bylo v „odesílajícím členském státě“ umístěno daňové značení, které má určitou vnitřní hodnotu, která je odlišuje od pouhé stvrzenky osvědčující platbu určité peněžité částky finančním orgánům členského státu, který toto značení vydal.

Rozsudek ze dne 29. dubna 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

„Celní kodex Společenství – Článek 202, čl. 215 odst. 1 a 3, čl. 217 odst. 1 a čl. 233 první pododstavec písm. d) – Pojem „zajištěné a současně či následně zabavené zboží“ – Nařízení, kterým se provádí celní kodex – Článek 867a – Směrnice 92/12/EHS – Článek 5 odst. 1 a 2, článek 6, čl. 7 odst. 1, články 8 a 9 – Šestá směrnice o DPH – Článek 7, čl. 10 odst. 3 a čl. 16 odst. 1 – Protiprávní vstup zboží – Přeprava zboží prováděná na podkladě karnetů TIR – Zajištění a zničení – Určení členského státu, ve kterém vznikl celní dluh, dluh na spotřební dani a na DPH – Zánik celních a daňových dluhů“

¹¹ Článek 12 odst. 1 a 3 směrnice 76/308.

¹² Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. prosince 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), bod 55).

Dánský soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, která vyvstala ve sporu týkajícím se výběru cel, spotřebních daní a DPH z pašovaných cigaret dovezených v rámci přepravy prováděné na podkladě karnetu TIR. Cigarety byly bezprostředně zajištěny a zničeny. Položená otázka spočívala v tom, zda celní dluh z pašovaného zboží existuje a lze jej vymáhat, je-li zboží zajištěno, odebráno nebo zničeno.

Soudní dvůr dospěl k závěru, že čl. 5 odst. 1 třetí pododstavec a čl. 6 odst. 1 směrnice 92/12, ve znění směrnice 96/99, musí být vykládány v tom smyslu, že v případě zboží zajištěného místními celními a daňovými orgány při jeho vstupu na území Unie a současně nebo následně těmito orgány zničeného, aniž přestalo být v jejich držení, je třeba mít za to, že nebylo na území Unie dovezeno, takže ve vztahu k němu nedošlo ke zdanitelnému plnění. Zboží, které bylo zajištěno po svém protiprávním vstupu na toto území, tedy od okamžiku, kdy toto zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na uvedeném území, a současně nebo následně bylo těmito orgány zničeno, aniž by přestalo být v jejich držení, není považováno za zboží, které se nachází v „režimu s podmíněným osvobozením od daně“ ve smyslu čl. 5 odst. 2 prvního pododstavce ve spojení s čl. 6 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice, jakož i s čl. 84 odst. 1 písm. a) a článkem 98 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 955/1999, a s článkem 867a nařízení č. 2454/93, ve znění nařízení č. 1662/1999, takže se u tohoto zboží uskuteční zdanitelné plnění, a tudíž ve vztahu k němu vznikne daňová povinnost.

Soudní dvůr dále upřesnil, že čl. 6 odst. 1 a čl. 7 odst. 1 směrnice 92/12, ve znění směrnice 96/99, musí být vykládány v tom smyslu, že pro výběr spotřebních daní jsou příslušné orgány členského státu, v němž bylo zboží protiprávně dovezené na území Unie objeveno a následně zajištěno, pod podmínkou, že je toto zboží skladováno pro obchodní účely. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda ve sporu, kterým se zabývá, je tato podmínka splněna.

Rozsudek ze dne 28. ledna 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Obecná úprava spotřebních daní – Směrnice 2008/118/ES – Nesrovnalost, která nastala během přepravy zboží podléhajícího spotřební dani – Přeprava zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně – Chybějící zboží v okamžiku dodání – Výběr spotřební daně v případě chybějícího důkazu o zničení nebo ztrátě zboží“

Společnost BP Europa odeslala během ledna 2011 z celního skladu nacházejícího se v Nizozemsku lodí 2,4 milionu litrů plynového oleje do daňového skladu nacházejícího se v Německu. Přeprava se uskutečnila v rámci přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Po dodání vlastník daňového skladu nacházejícího se v Německu konstatoval, že obdržel o 4 854 litrů plynového oleje méně, než kolik bylo uvedeno při odeslání, a informoval o tom celní orgány. Německé daňové orgány tedy uložily na chybějící množství plynového oleje daň z energie. BP Europa toto rozhodnutí napadla.

Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) se Soudního dvora dotázal, jaká pravidla týkající se vzniku daňové povinnosti se musí podle směrnice 2008/118 vztahovat na zboží přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně, pokud je v okamžiku dodání zjištěno, že ve srovnání s množstvím zboží v místě odeslání chybí určité množství zboží. Konkrétněji zda podle čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/118 odhalení chybějícího zboží při dodání v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, ukončuje režim s podmíněným osvobozením od daně stanovený pro zboží podléhající spotřební dani. Kromě toho se německý soud Soudního dvora tázal, zda ustanovení směrnice 2008/118 brání vnitrostátnímu prováděcímu ustanovení, v němž není výslovně uvedeno, že nesrovnalost, kterou upravuje čl. 10 odst. 2 směrnice 2008/118, musí mít za následek propuštění dotčeného zboží ke spotřebě.

Soudní dvůr rozhodl, že čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně je ukončena podle tohoto ustanovení v okamžiku, kdy příjemce tohoto zboží na konci úplné vykládky dotčeného zboží z dopravního prostředku konstatoval, že ve srovnání s množstvím, které mu mělo být dodáno, určité množství tohoto zboží chybí.

Znění čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/118 se totiž týká samotného zboží, aniž odkazuje na prostředky, kterými je přepravováno. Pro určení okamžiku dodání zboží je třeba zohlednit skutečné přijetí tohoto zboží jako takového jejich příjemcem, a nikoli pouze dopravení schrány k jeho pojmutí, ať již je tato schrána jakákoli.

Článek 20 této směrnice je součástí kapitoly IV, nadepsané „Přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně“.

K ustanovením této kapitoly patří ustanovení čl. 19 odst. 2 písm. c) uvedené směrnice, podle něhož musí příjemce souhlasit s veškerými kontrolami, které příslušným orgánům členského státu určení umožní se přesvědčit, že dotčené zboží bylo skutečně přijato. Unijní normotvůrce tak zamýšlel učinit z tohoto skutečného přijetí zboží rozhodující složku podmínek, za nichž musí být přeprava tohoto zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně posuzována při jeho dodání. Žádné jiné ustanovení uvedené kapitoly nevyžaduje odlišný výklad.

Navíc cílem ustanovení čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/118, která upřesňují okamžik, kdy je přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně ukončena, je definovat okamžik, kdy se takové zboží považuje za propuštěné ke spotřebě, a tudíž určit okamžik, kdy za toto zboží vzniká daňová povinnost.

Dále vzhledem k tomu, že spotřební daň je daní ze spotřeby určitého zboží, jak uvádí bod 9 odůvodnění směrnice 2008/118, která se odvíjí od množství zboží nabízeného ke spotřebě, musí být okamžik vzniku daňové povinnosti k této dani stanoven tak, aby mohlo být přesně určeno množství dotčeného zboží.

Soudní dvůr dodal, že ustanovení čl. 7 odst. 2 písm. a) ve spojení s čl. 10 odst. 2 směrnice 2008/118 musí být vykládána v tom smyslu, že situace, které upravují tato ustanovení, se

liší od situace uvedené v čl. 7 odst. 4 této směrnice a okolnost, že ve vnitrostátním ustanovení provádějícím čl. 10 odst. 2 směrnice 2008/118 není výslovně uvedeno, že nesrovnalost, kterou upravuje toto ustanovení směrnice, musí mít za následek propuštění dotčeného zboží ke spotřebě, nemůže bránit použití tohoto vnitrostátního ustanovení, jestliže je zjištěno manko, které nezbytně implikuje takové propuštění ke spotřebě.

Článek 10 odst. 2 a čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118 se totiž týkají případu, kdy nesrovnalost, která byla zjištěna během přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, měla za následek jeho propuštění ke spotřebě opuštěním tohoto režimu. Vnitrostátní ustanovení, které provádí čl. 10 odst. 2 směrnice 2008/118, tedy nemůže v zásadě stanovit, že se má za to, že k takové nesrovnalosti došlo v členském státě a v okamžiku, kdy byla zjištěna, aniž je tato domněnka podmíněna tím, že tato nesrovnalost měla za následek propuštění dotčeného zboží ke spotřebě.

Toto zjištění chybějícího množství při dodání zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně svědčí o situaci, která již musela nutně nastat, v níž chybějící zboží nebylo dodáno, a jehož přeprava tedy nebyla ukončena v souladu s čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/118. Tato situace tedy představuje nesrovnalost ve smyslu čl. 10 odst. 6 této směrnice. Nesrovnalost takové povahy má nezbytně za následek opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně, a proto propuštění ke spotřebě, jak je předpokládá čl. 7 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice.

Kromě toho nesrovnalost, kterou upravuje čl. 10 odst. 2 směrnice 2008/118, se týká jiné situace, než je situace uvedená v čl. 7 odst. 4 této směrnice, tj. jiné, než je situace „úplné[ho] zničení nebo nenahraditeln[é] ztrát[y] zboží podléhajícího spotřební dani“. Pokud je předložen důkaz o takovém úplném zničení nebo nenahraditelné ztrátě zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, nemůže se tedy v této situaci jednat o propuštění ke spotřebě ve smyslu čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118, a proto nelze ani použít čl. 10 odst. 2 této směrnice. Situace, na které se tedy vztahují tato ustanovení, se liší od situace uvedené v čl. 7 odst. 4 této směrnice.

Soudní dvůr upřesnil, že čl. 10 odst. 4 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že se použije nejen v případech, kdy na místo určení nedorazilo celé množství zboží přepravovaného v režimu s podmíněným osvobozením od daně, nýbrž i v případech, kdy na místo určení nedorazila pouze část tohoto zboží.

Znění čl. 10 odst. 4 směrnice 2008/118 totiž neomezuje použití tohoto ustanovení pouze na případ, kdy na místo určení nedorazí celé množství zboží přepravovaného v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Článek 10 odst. 4 směrnice 2008/118 zapadá do kontextu, v němž unijní normotvůrce zamýšlel upravit všechny případy nesrovnalostí, tedy včetně těch, které se týkají pouze části přepravy.

1.2 Splatnost daně v případě nabytí zboží podléhajícího spotřební dani jednotlivcem

Rozsudek ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

„Směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani – členský stát, v němž je spotřební daň dlužná – Nákup prostřednictvím zástupce“

EMU Tabac, maloobchodní prodejce tabákových výrobků v Lucembursku, a The Man in Black Ltd jsou dceřiné společnosti Enlightened Tobacco Company. Tyto společnosti zavedly a používaly systém, který rezidentům Spojeného království umožňoval obdržet v tomto státě tabákové výrobky zakoupené od EMU v Lucembursku, „aniž je nutné se zvednout z křesla“.

Kupující se využitím tohoto systému snažili vyhnout placení spotřební daně ve Spojeném království, která je podstatně vyšší než spotřební daň platná v Lucembursku. Zákazníci, kteří jednali prostřednictvím podniku The Man in Black, objednávali cigarety v množství maximálně 800 cigaret na objednávku. Tento zástupce zajišťoval přepravu zboží z Lucemburska do Spojeného království a hradil maloobchodníkovi EMU Tabac a dopravci peněžní částku, která jim náležela a ze které si srážel provizi.

V roce 1995 zadržel Commissioners of Customs and Excise (britský celní orgán) v Doveru určitá množství dovážených tabákových výrobků, jak mu dovolují britské právní předpisy, je-li tam dlužná spotřební daň.

V soudním řízení správním zahájeném proti britskému celnímu úřadu měly obě společnosti za to, že pokud jde o dovozy uskutečněné pro potřeby jednotlivců, kteří zaplatili spotřební daň v Lucemburském velkovévodství, byly dotčené výrobky ve Spojeném království od této daně osvobozeny, takže zadržení provedené celními orgány je protiprávní.

Court of Appeal (Odvolací soud, Spojené království) předložil Soudnímu dvoru otázky týkající se výkladu směrnice Společenství o režimu zboží podléhajícího spotřební dani.

Soudní dvůr odpověděl, že směrnice 92/12 musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v členském státě A byla vybírána spotřební daň ze zboží propuštěného pro domácí spotřebu v členském státě B, kde bylo toto zboží nabyto od společnosti X pro potřeby jednotlivců usazených v členském státě A prostřednictvím společnosti Y vystupující jako zástupce těchto jednotlivců a za úplatu, byla-li i přeprava zboží z členského státu B do členského státu A sjednána společností Y na účet jednotlivců a uskutečněna dopravcem jednajícím za úplatu.

Na podporu tohoto závěru Soudní dvůr zaprvé zdůraznil rozdíl, který směrnice činí mezi zbožím drženým pro obchodní účely a zbožím drženým pro soukromé účely. Podle směrnice k prokázání striktně soukromé povahy držení zboží podléhajícího spotřební dani podle článku 8 musí být toto zboží pořízeno jednotlivcem, a to k uspokojení jeho

vlastní potřeby, a přepraveno tímto jednotlivcem. Soudní dvůr zadruhé konstatoval, že kdykoli normotvůrce Společenství zamýšlel upravit v rámci směrnice činnost zástupce, učinil tak výslovně. V tomto případě ovšem žádná z jazykových verzí s činností zástupce výslovně nepočítá.

V této souvislosti Soudní dvůr upřesnil, že nutnost jednotného výkladu aktů přijatých orgány Společenství vylučuje, aby byl text ustanovení v případě pochybností nahlížen samostatně, a naopak vyžaduje, aby byl vykládán a používán ve světle verzí v ostatních úředních jazycích. Všem jazykovým zněním je v zásadě nutné přisuzovat stejnou hodnotu, která nemůže kolísat v závislosti na počtu obyvatel členských států, v nichž je dotčený jazyk používán.

Soudní dvůr dospěl k závěru, že článek 8 směrnice 92/12, jenž stanoví, že pokud jde o výrobky nabyté jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravované, vyměří se spotřební daň v členském státě, kde byly výrobky nabyty, se nepoužije, když k nákupu nebo přepravě zboží podléhajícího spotřební dani došlo prostřednictvím zástupce. V případě, kdy je zboží pocházející z jednoho členského státu přepraveno do jiného členského státu v rámci činnosti hospodářského subjektu jednajícího za úplatu, jenž předtím oslovil zákazníky v posledně uvedeném státě a sjednal dovoz tohoto zboží, vzniká daňová povinnost ke spotřební dani v posledně uvedeném členském státě.

Konečně Soudní dvůr uvedl, že směrnice výslovně stanoví, že v takovém případě se spotřební daň odvedená v členském státě, ve kterém bylo zboží zakoupeno, vrátí, aby se zamezilo dvojímu zdanění.

Rozsudek ze dne 23. listopadu 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#)).

„Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Směrnice 92/12/EHS – Spotřební daně – Víno – Články 7 až 10 – Určení členského státu, v němž vznikne daňová povinnost – Nabytí zboží jednotlivcem k uspokojení vlastních potřeb a potřeb dalších jednotlivců – Přeprava do jiného členského státu přepravní společností – Režim použitelný v členském státě určení.

B. F. Joustra objednával jménem spolku, jehož byl členem, každý rok ve Francii víno pro vlastní potřebu a pro potřebu ostatních členů tohoto spolku. Víno objednané B. F. Joustrou bylo propuštěno pro domácí spotřebu ve Francii a v tomto členském státě byla odvedena spotřební daň. Toto víno bylo na jeho žádost poté vyzvednuto ve Francii nizozemskou přepravní společností, která je dopravila do Nizozemska a dodala v bydlišti B. F. Joustry, kde bylo víno několik dnů skladováno, než bylo dodáno ostatním členům spolku. B. F. Joustra platil cenu za víno a za přepravu a následně mu každý člen spolku uhradil cenu odpovídající množství vína, které bylo dodáno tomuto členovi, a část nákladů na přepravu v poměru k uvedenému množství. Množství dodané každému členovi spolku nepřesahovalo maximální směrné množství stanovené směrnicí 92/12, ve znění směrnice 92/108, pro zjištění, zda jsou výrobky určeny pro obchodní účely, a sice

90 litrů vína, z toho šumivého vína nejvýše 60 litrů. B. F. Joustra tuto činnost nevykonával v rámci povolání ani za účelem dosažení zisku.

Nizozemské daňové orgány vyměřily za toto víno spotřební daň ve výši 906,20 eur.

B. F. Joustra zpochybnil, že by této spotřební dani podléhal. Směrnice 92/12 osvobozuje výrobky nabyté jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravované od spotřební daně v členském státě dovozu. Výraz „jimi přepravované“ uvedený ve směrnici přitom podle něj nebrání tomu, aby tato směrnice byla vykládána v tom smyslu, že vyměření v členském státě určení je vyloučeno, pokud jednotlivec sám nakoupí výrobky podléhající spotřební dani v jiném členském státě a nechá je přepravit třetí osobou na svůj příkaz a na svůj účet do členského státu určení.

Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska), kterému byl spor předložen, položil Soudnímu dvoru otázku týkající se výkladu tohoto pojmu.

Soudní dvůr má za to, že směrnice 92/12 musí být vykládána v tom smyslu, že pokud nabude jednotlivec nejednající při výkonu svého povolání a neusilující o dosažení zisku v prvním členském státě pro uspokojení svých potřeb i potřeb dalších jednotlivců výrobky podléhající spotřební dani, které byly v tomto členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, a nechá je přepravit do druhého členského státu na svůj účet přepravní společností usazenou v tomto druhém státě, použije se článek 7 této směrnice, a nikoli její článek 8, takže se spotřební daň vyměří i v tomto státě.

Pro použití směrnice 92/12 totiž musí být výrobky, které nejsou drženy pro soukromé účely, a nevztahuje se tedy na ně článek 8 směrnice, nutně považovány za výrobky držené pro obchodní účely, a z tohoto důvodu se na ně musí vztahovat její článek 7. Použití uvedeného článku 8 přitom vyžaduje, aby dotčené výrobky byly přepravovány osobně jednotlivcem, který tyto výrobky nabyl. Podle čl. 7 odst. 6 uvedené směrnice se v takovém případě vrátí spotřební daň zaplacená v tomto prvním členském státě plátcí v souladu s jejím čl. 22 odst. 3.

Rozsudek ze dne 14. března 2013, Komise v. Francie (C-216/11, [EU:C:2013:162](#)).

„Nesplnění povinnosti státem – Směrnice 92/12/EHS – Spotřební daň – Tabákové výrobky nabyté v jednom členském státě a přepravené do jiného členského státu – Výhradně množstevní kritéria posouzení – Článek 34 SFEU – Množstevní omezení dovozu“

Soudnímu dvoru byla předložena žaloba pro nesplnění povinnosti směřující proti Francii a znějící na určení, že použití čistě množstevního kritéria pro posouzení, zda jsou tabákové výrobky pocházející z jiného členského státu v držení fyzických osob pro obchodní účely, a uplatnění tohoto kritéria na osobní automobil (nikoliv na osobu) a celkově na veškeré tabákové výrobky (tedy 2 kilogramy na osobní automobil) je v rozporu se směrnicí 92/12 a článkem 34 SFEU.

Soudní dvůr předně rozhodl, že členský stát, který uplatní takové kritérium celkově na veškeré tabákové výrobky, neplní povinnosti, které pro něj vyplývají ze směrnice 92/12, a zejména z jejích článků 8 a 9.

Pro účely určení, zda jsou výrobky drženy pro obchodní účely, totiž čl. 9 odst. 2 směrnice uvádí řadu kritérií. Konkrétně, jak plyne ze znění prvního pododstavce uvedeného čl. 9 odst. 2, ke zjištění, že výrobky jsou určeny k obchodním účelům, musí členské státy vzít v úvahu mimo jiné řadu kritérií, přičemž množství výrobků je jen jedním z nich. Dále, pokud jde o tuto skutečnost, čl. 9 odst. 2 druhý pododstavec stanoví, že členské státy mohou stanovit směrné úrovně, a to pouze pro účely evidence. Z toho plyne, že čl. 9 odst. 2 členským státům neumožňuje založit zjištění, že výrobky jsou drženy pro obchodní účely, výhradně na čistě množstevních směrných úrovních držených výrobků.

Soudní dvůr dále uvedl, že směrnice 92/12 tím, že výslovně stanoví minimální úrovně pro několik různých kategorií tabákových výrobků, opravňuje členské státy stanovit úrovně podle celkové hmotnosti všech druhů držených tabákových výrobků dohromady pouze za podmínky dodržení jednotlivých uvedených minimálních úrovní.

Konečně uvedl, že vzhledem k tomu, že cílem čl. 9 odst. 2 směrnice 92/12 je upřesnit podmínky, za kterých vzniká držiteli výrobků daňová povinnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce, minimální směrné úrovně uvedené v čl. 9 odst. 2 druhém pododstavci směrnice musí být považovány za úrovně týkající se uvedeného držitele, a tedy uplatnitelné na jednotlivé osoby.

Rozsudek ze dne 18. července 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

„Spotřební daň – Směrnice 92/12/EHS – Články 7 až 9 – Směrnice 2008/118/ES – Články 32 až 34 – Pohyb výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství – Nařízení (EHS) č. 3649/92 – Články 1 a 4 – Zjednodušený průvodní doklad – První vyhotovení – Provoz ‚cash & carry‘ – Výrobky propuštěné ke spotřebě v jednom členském státě, které jsou drženy pro obchodní účely v jiném členském státě, nebo výrobky nabyté soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu, které si samy zajišťují jejich přepravu – Lihoviny – Neexistence povinnosti dodavatele provést ověření“

Dánská společnost Metro disponuje velkoobchodními prodejny vyhrazenými pro podnikatele a fungující na konceptu tzv. „cash & carry“. Tato distribuční technika spočívá v tom, že zákazníci, kteří jsou držiteli karty, přijíždějí do prodejny sami si vybrat zboží, které ihned zaplatí, a sami si obstarávají odvoz tohoto zboží.

Spor v původním řízení se týkal spotřební daně z lihovin, která byla ve Švédsku mnohem vyšší než v Dánsku. Tento stav představoval finanční motivaci k nákupu lihovin podléhajících dánské spotřební dani a jejich dovozu do Švédska. Lihoviny nepodléhají švédské spotřební dani, zakoupí-li je v Dánsku soukromé osoby pro vlastní potřebu, které si také samy zajišťují jejich přepravu. V případě nabytí zboží pro obchodní účely musí být naopak uhrazena švédská spotřební daň.

Po doměření daně švédskými podnikateli nakupujícími nápoje v Dánsku uložila švédská daňová správa společnosti Metro povinnost zajistit si při prodejkách lihovin švédskými zákazníky, že jí bude předáno první vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu pro mezistátní pohyb výrobků podléhajících spotřební dani.

Østre Landsret (regionální soud ve východním Dánsku), k němuž Metro podala žalobu proti tomuto rozhodnutí, tuto žalobu zamítl. Metro proti tomuto rozsudku podala odvolání k Højesteret (Nejvyšší soud, Dánsko), předkládajícímu soudu, který se Soudního dvora dotázal, mimo jiné, zda musí být články 7 až 9 směrnice 92/12, jakož i články 1 a 4 nařízení č. 3649/92 vykládány v tom smyslu, že hospodářskému subjektu ukládají povinnost ověřit, zda kupující z jiných členských států mají v úmyslu dovézt výrobky podléhající spotřební dani do jiného členského státu a zda je takový dovoz uskutečňován k soukromým nebo obchodním účelům.

Soudní dvůr odpověděl, že články 7 až 9 směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, jakož i články 1 a 4 nařízení č. 3649/92 musí být vykládány v tom smyslu, že hospodářskému subjektu neukládají povinnost ověřit, zda kupující z jiných členských států mají v úmyslu dovézt výrobky podléhající spotřební dani do jiného členského státu a zda je takový dovoz uskutečňován k soukromým nebo obchodním účelům.

Článek 1 nařízení č. 3649/92 totiž stanoví, že mají-li být výrobky podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v některém členském státě, použity v jiném členském státu pro účely uvedené v článku 7 směrnice 92/12, musí osoba odpovědná za přepravu uvnitř Společenství vystavit zjednodušený průvodní doklad. Přesto nic v těchto ustanoveních neumožňuje učinit závěr, že dodavatel, za předpokladu, že sám není „osobou odpovědnou za přepravu uvnitř Společenství“ na základě článku 1 nařízení č. 3649/92, musí ověřit, zda jsou splněny podmínky k tomu, aby odpovědná osoba vystavila a mu předala uvedený zjednodušený průvodní doklad, který si tento dodavatel ponechá.

Kromě toho v souladu s čl. 7 odst. 3 směrnice 92/12 dluží daň v závislosti na všech okolnostech osoba dodávající výrobky nebo skladující výrobky určené k dodání nebo osoba přijímající výrobky pro použití v členském státě jiném než členský stát, kde byly výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, anebo dotyčný hospodářský nebo veřejnoprávní subjekt. Z toho především vyplývá, že subjekt, který je dodavatelem, jenž nezajišťuje dodávky prodáváných výrobků, nelze považovat za „osobu dodávající výrobky“ ve smyslu čl. 7 odst. 3. Takový subjekt nemůže být považován ani za osobu „skladující výrobky určené k dodání“ [osobu, která má v držení zboží, jež má být dodáno] ve smyslu uvedeného čl. 7 odst. 3, jelikož jeho samoobslužná velkoobchodní činnost mu neumožňuje zaručit, že výrobky prodávané zákazníkům v jiném členském státě budou použity pro obchodní účely, ani to, že tyto výrobky budou skutečně dodány do jiného členského státu.

Soudní dvůr dále upřesnil, že články 32 až 34 směrnice 2008/118 musí být vykládány v tom smyslu, že nemají za následek podstatné změny článků 7 až 9 směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, ale přebírají obsah těchto článků a objasňují je.

Konečně Soudní dvůr rozhodl, že článek 8 směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, musí být vykládán v tom smyslu, že se může vztahovat na nákup výrobků podléhajících spotřební dani, pokud tyto výrobky byly nabyty soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu, které samy zajistily jejich přepravu, což musí případ od případu ověřit příslušné vnitrostátní orgány.

2. Placení spotřebních daní

Rozsudek ze dne 15. června 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#)).

„Daňové předpisy – Harmonizace právních předpisů – Směrnice 92/12/EHS – Spotřební daň – Daňové značení – Šestá směrnice o DPH – Články 2 a 27 – Zmizení daňových kolků“

Landewijck provozuje v Lucembursku velkoobchod s tabákovými výrobky, pro nějž vlastní licenci oprávněného skladovatele. Na základě nizozemského zákona o spotřební dani podala u Belastingdienst/Douane te Amsterdam (správa daní a cel v Amsterdamu) dvě žádosti o daňové kolky pro tabákové výrobky a dodáním těchto kolků pověřila společnost Securicor Omega. V průběhu dodání tyto kolky zmizely.

Landewijck informovala správce daně (dále jen „správce“), že kolky jí doposud nebyly doručeny, takže nemohly být použity, a Securicor Omega popírá svou odpovědnost za jejich zmizení. Správce zamítl jakoukoli žádost o započtení nebo vrácení splatné nebo odvedené částky z titulu zmizelých kolků. Stížnost proti tomuto rozhodnutí byla správcem rovněž zamítnuta. Konečně žaloba podaná proti tomuto zamítnutí u Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu, Nizozemsko) byla prohlášena za neopodstatněnou. Na základě kasačního opravného prostředku se spor dostal před Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska), předkládající soud.

Předkládající soud položil Soudnímu dvoru několik předběžných otázek, v nichž se zejména dotázal, zda členský stát může, aniž poruší směrnici 92/12, vyloučit vrácení částky spotřební daně zaplacené žalující společností formou nákupu kolků, pokud dotčené daňové značení zmizelo předtím, než bylo umístěno na tabákové výrobky určené pro domácí spotřebu, přestože není vyloučeno, že třetí osoby použily nebo použijí kolky a umístí je na tabákové výrobky uvedené na trh protiprávně.

Soudní dvůr vysvětlil, že ani směrnice 92/12, ani zásada proporcionality nebrání tomu, aby členské státy, které využily možnosti vyžadovat, aby výrobky propuštěné pro domácí spotřebu na jejich území nesly daňové značení, přijaly právní předpisy, které neupravují vrácení částky odvedené spotřební daně, jestliže daňové kolky zmizely před jejich

umístěním na tabákové výrobky, pokud toto zmizení není přičitatelné vyšší moci nebo nahodilé události a pokud není prokázáno, že tyto kolky byly zničeny nebo znehodnoceny, a ukládají tak finanční odpovědnost za ztrátu daňových kolků jejich nabyvateli.

V případě vnitrostátní právní úpravy, která by umožňovala, aby byla nabyvateli daňových kolků vrácena spotřební daň pouze na základě tvrzení, že došlo k jejich ztrátě, by totiž hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody. Předcházení těmto zneužitím a podvodům je přitom právě jedním z cílů sledovaných právními předpisy Společenství. Taková vnitrostátní pravidla, podle nichž v případě zmizení daňových kolků nese finanční odpovědnost za jejich ztrátu jejich nabyvatel, tudíž přispívají k uskutečnění cíle spočívajícího v předcházení podvodnému používání těchto kolků.

Rozsudek ze dne 13. prosince 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Směrnice 92/12/EHS – Výrobky podléhající spotřební dani – Daňové značení – Neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně – Odcizení – Propuštění pro domácí spotřebu na území členského státu odcizení – Nevrácení částky za daňové značení jiného členského státu, které již bylo umístěno na odcizené výrobky“

Tuxedo GmbH odebrala od Hauptzollamt (hlavní celní úřad, Německo) (dále jen „Hauptzollamt“) daňové značení pro cigarety určené pro německý trh, které v Irsku vyrobila P. J. Carroll & Co. Ltd (dále jen „Carroll“). Tuxedo zaslala toto značení Carroll, která je následně umístila na jednotková balení cigaret. Balení byla poté odeslána v režimu s podmíněným osvobozením od daně uvnitř Společenství obchodnímu partnerovi usazenému v Nizozemsku. Všechny cigarety byly odcizeny v dublinském přístavu (Irsko).

Vzhledem k tomu, že cigarety opustily režim s podmíněným osvobozením od daně v Irsku, zaplatila Carroll, v souladu s evropskou právní úpravou, spotřební daň irské celní správě.

Tuxedo následně požádala Hauptzollamt o vrácení částky, kterou odvedla za odebrané daňové značení. Hauptzollamt tuto žádost zamítl a posléze zamítnutí potvrdil. Následně byla proto podána žaloba k Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu, Německo), předkládajícímu soudu.

Vyvstala otázka, zda směrnice 92/12 brání právní úpravě členského státu, která vylučuje vrácení částky zaplacené za odebrání daňového značení tohoto členského státu, pokud toto značení bylo umístěno na výrobky podléhající spotřební dani ještě před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto členském státě, pokud tyto výrobky byly odcizeny v jiném členském státě, což mělo za následek povinnost zaplatit spotřební daň v tomto jiném členském státě, a pokud nebylo prokázáno, že odcizené výrobky nebudou prodány v členském státě, který uvedené značení vydal.

Soudní dvůr předně zdůraznil, že odcizení tabákových výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně představuje neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice 92/12, takže daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v souladu s čl. 20 odst. 1 téže směrnice v tom členském státě, ve kterém k odcizení došlo.

Následně učinil závěr, že směrnice 92/12, ve znění nařízení č. 807/2003¹³, nebrání právní úpravě členského státu, která vylučuje vrácení částky zaplacené za odebrání daňového značení, které tento členský stát vydal, pokud toto značení bylo umístěno na výrobky podléhající spotřební dani ještě před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto členském státě, pokud tyto výrobky byly odcizeny v jiném členském státě, což mělo za následek povinnost zaplatit spotřební daň v tomto jiném členském státě, a pokud nebylo prokázáno, že odcizené výrobky nebudou prodány v členském státě, který uvedené značení vydal.

Podle názoru Soudního dvora by při možnosti vrácení částek za daňové značení pouze na základě tvrzení, že došlo ke ztrátě výrobků, na které bylo značení umístěno, hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody. Za okolností stanovených uvedenou právní úpravou totiž existuje nezanedbatelné riziko, že odcizené výrobky budou prodány v členském státě, který daňové značení vydal. Výrobky s daňovým značením tohoto státu v něm mohou být snadno uvedeny na oficiální trh s tabákovými výrobky, čímž by byl stát připraven o daňové příjmy, na něž má nárok. Ani tehdy, kdyby hospodářský subjekt, který má zboží v držení, žádný podvod nespáchal, nemá uhrazení spotřební daně v jiném členském státě žádný vliv na existenci rizika.

Podle čl. 22 odst. 1 a 2 směrnice 92/12, pokud jsou výrobky propuštěné pro domácí spotřebu v prvním členském státě a opatřené k tomu účelu daňovým značením tohoto členského státu určeny ke spotřebě v jiném členském státě a jsou do něj přepraveny, je nezbytné, aby finanční orgány prvního členského státu konstatovaly zničení daňového značení tohoto státu. Normotvůrce Společenství daným ustanovením upřednostnil předcházení zneužitím a podvodům na úkor zásady zdanění pouze v jednom členském státě. Bylo by paradoxní, kdyby vrácení částky za daňové značení umístěné na výrobky podléhající spotřební dani bylo umožněno za okolností stanovených dotčenou právní úpravou, tedy když nelze mít žádnou kontrolu nad určením odcizených výrobků, zatímco čl. 22 odst. 2 písm. d) směrnice 92/12 podmiňuje vrácení spotřební daně úředním konstatováním zničení značení osvědčujícího její zaplacení i v situacích, kdy je riziko zneužití a podvodu nižší.

¹³ Nařízení Rady (ES) č. 807/2003 ze dne 14. dubna 2003 o přizpůsobení ustanovení týkajících se výborů, které jsou nápomocny Komisi při výkonu jejích prováděcích pravomocí, stanovených v právních aktech Rady přijatých konzultačním postupem (jednomyslnost), ustanovením rozhodnutí 1999/468/ES (Úř. věst. 2003, L 122, s. 36; Zvl. vyd. 01/04, s. 335).

Rozsudek ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Obecná úprava spotřebních daní – Směrnice 92/12/EHS – Tabákové výrobky přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – Odpovědnost oprávněného skladovatele – Možnost členských států stanovit solidární odpovědnost oprávněného skladovatele za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým osobám, které se dopustily pašování – Zásady proporcionality a právní jistoty“

Karelia, řecká společnost vyrábějící tabákové výrobky, měla vyvézt cigarety nacházející se v režimu s podmíněným osvobozením od cla do Bulharska (před jeho přistoupením k Unii). Cigarety však nikdy nedorazily do místa určení a dokonce vznikla pochybnost o samotné existenci odběratelky. Vzhledem k tomu, že nebylo možné předložit důkaz o tom, že zásilka opustila vnitrostátní území, byla bankovní záruka zřízená společností Karelia ke krytí spotřební daně zadržena. Celní orgány navíc vydaly rozhodnutí ukládající daň na základě pašování, v důsledku čehož vyměřily dodatečné daně a zvýšily spotřební daň.

Karelia byla uznána za občanskoprávně solidárně spoluodpovědnou za zaplacení uvedených částek. Tato společnost se ovšem domnívá, že neexistuje žádný právní vztah mezi ní a osobou, která se dopustila pašování. Podle řeckého práva jsou přitom odpovědné všechny osoby, jimž je prokázán celní delikt, a okolnost, že občanskoprávně spoluodpovědným osobám nebyl znám záměr osob označených za iniciátory dopustit se deliktu, nezbavuje prvně uvedené osoby jejich odpovědnosti.

Otázka položená předkládajícím soudem se týká rozsahu odpovědnosti skladovatele podle směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, a konkrétně zda tento subjekt, který může nést odpovědnost za zaplacení spotřební daně, může mít odpovědnost rovněž za ostatní finanční důsledky, zejména pak finanční sankce uložené osobám, které se pašování dopustily, i když není vlastníkem sporných výrobků a nemá žádný smluvní (zmocněnecký) vztah k pachatelům protiprávního jednání.

Soudní dvůr předně rozhodl, že z obecné systematiky směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, a zejména z jejího článku 13, čl. 15 odst. 3 a 4, jakož i čl. 20 odst. 1 plyne, že normotvůrce přiznal oprávněnému skladovateli ústřední úlohu v rámci pohybu výrobků podléhajících spotřební dani a nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením.

Směrnice 92/12 zavádí režim, podle kterého oprávněný skladovatel nese odpovědnost za veškerá rizika související s přepravou výrobků podléhajících spotřební dani a nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením, a tento skladovatel je proto označen za povinného k platbě spotřební daně v případě nesrovnalostí nebo porušení předpisů při přepravě těchto výrobků zakládajících povinnost k uvedené dani. Tato odpovědnost je tak objektivní a spočívá nikoliv na prokázaném nebo předpokládaném pochybení skladovatele, ale na jeho účasti na hospodářské činnosti.

Z článku 20 odst. 3 směrnice 92/12 stanovujícího, že členské státy jsou povinny přijmout opatření nezbytná k zabránění porušení předpisů a nesrovnalostí a k uložení účinných

sankcí, však neplyne, že by členské státy byly povinny stanovit doplňující trestněprávní odpovědnost oprávněného skladovatele za veškeré nesrovnalosti, k nimž dojde při uvádění výrobků podléhajících spotřební dani do volného oběhu.

Toto ustanovení totiž zaprvé neupřesňuje vhodné sankce ani skupiny osob, které by za tyto nesrovnalosti měly být odpovědné.

Zadruhé režim odpovědnosti za riziko stanovený směrnicí 92/12 se omezuje na zaplacení těchto daní. Tato směrnice tudíž neukládá režim solidarity, který by oprávněného skladovatele činil odpovědným za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým pachatelům pašování.

Dále Soudní dvůr upřesnil, že směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, analyzovaná ve světle obecných zásad unijního práva, zejména zásad právní jistoty a proporcionality, musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě – podle níž může být uznán za solidárně odpovědného za zaplacení částek odpovídajících peněžitým sankcím uloženým v důsledku protiprávního jednání při přepravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně zejména vlastník těchto výrobků, jestliže má smluvní vztah k jeho pachatelům, na základě kterého na ně může být nahlíženo jako na jeho zmocněnce – na jejímž základě může být oprávněný skladovatel uznán za solidárně odpovědného za zaplacení uvedených částek, aniž by se této odpovědnosti mohl zprostit předložením důkazu o tom, že do jednání uvedeného daňového dlužníka nebyl zapojen, a to i tehdy, když tento skladovatel podle vnitrostátního práva nebyl v okamžiku spáchání protiprávního jednání vlastníkem uvedeného zboží ani neměl smluvní vztah k jeho pachatelům, na základě kterého by na ně mohlo být nahlíženo jako na jeho zmocněnce.

Pokud totiž rozšířená odpovědnost oprávněného skladovatele, který již nebyl vlastníkem výrobků, které byly předmětem protiprávního jednání, a který neměl ani smluvní vztah k jeho pachatelům, který by z nich činil jeho zmocněnce, není směrnicí 92/12 ani ustanoveními vnitrostátního práva výslovně stanovena, sankce, které by mohly být na takového oprávněného skladovatele uplatněny na základě takových právních předpisů, se nejeví být dostatečně určité a pro dotyčné osoby předvídatelné, tak aby bylo možné mít za to, že odpovídají požadavkům právní jistoty, což však musí ověřit vnitrostátní soud.

Kromě toho, co se týče opatření pro předcházení daňovým podvodům, v oblasti DPH již bylo rozhodnuto, že rozložení rizika v důsledku podvodu, jehož se dopustila třetí osoba, není v souladu se zásadou proporcionality, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení na dodavatele bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující.

Mimoto vnitrostátní opatření, která *de facto* zavádí systém společné a nerozdílné odpovědnosti bez zavinění, jdou nad rámec toho, co je k ochraně plateb do veřejného rozpočtu nezbytné. Přenesení odpovědnosti za zaplacení DPH na jinou osobu než daňového dlužníka – i když je touto jinou osobou oprávněný daňový skladovatel, na

něhož se vztahují zvláštní povinnosti stanovené směrnicí 92/12 – ač jí nebylo umožněno zprostit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že do jednání uvedeného daňového dlužníka nebyla zapojena, je třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality. Bylo by zjevně nepřiměřené takové osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá žádný vliv.

Tytéž požadavky je třeba dodržet i u takového opatření, jako je připsání odpovědnosti za finanční důsledky pašování oprávněnému skladovateli.

III. Nepřímé daně jiné než spotřební daně ze zboží podléhajícího spotřební dani

Rozsudek ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie (C-434/97, [EU:C:2000:98](#)).

„Žaloba pro nesplnění povinnosti – Směrnice 92/12/EHS – Zvláštní zdanění lihovin s vysokým obsahem alkoholu“

Francouzské právní předpisy upravovaly příspěvek z tabáku a alkoholických nápojů, zavedený z důvodu rizik, která jejich nadměrná konzumace představuje pro zdraví, a nazvaný „příspěvek na sociální zabezpečení“. Vztahoval se mimo jiné na nápoje s obsahem alkoholu vyšším než 25 % objemových. Výše zvláštního příspěvku byla ve vztahu k alkoholickým nápojům stanovena na 1 frank (přibližně 0,15 eura) za decilitr nebo decilitrový díl. Komise podala proti Francouzské republice žalobu pro nesplnění povinnosti, neboť měla za to, že „příspěvek na sociální zabezpečení“ není z hlediska jeho působnosti a základu daně slučitelný se strukturou spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů definovanou směrnicí 92/12.

Podle Komise se „příspěvek na sociální zabezpečení“ vztahoval na nápoje s obsahem alkoholu vyšším než 25 % objemových. Článek 20 směrnice 92/83 přitom obsahuje definici „lihu“, která zahrnuje zejména všechny alkoholické nápoje kódů KN 2204 (vína), 2205 (vermuty) a 2206 [ostatní kvašené (fermentované) nápoje], jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových. Kromě toho článek 21 směrnice 92/83 stanoví jako základ spotřební daně z lihu počet hektolitrů čistého alkoholu, zatímco „příspěvek na sociální zabezpečení“ se určuje v závislosti na objemu nápoje.

Soudní dvůr rozhodl, že čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, jehož cílem je umožnit členským státům zavést nad rámec minimální spotřební daně stanovené směrnicí 92/83 další nepřímé daně sledující zvláštní důvod, tj. jiný než rozpočtový účel, nevyžaduje od členských států dodržování veškerých pravidel týkajících se spotřebních daní a DPH v oblasti stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly

daně. Postačí, aby nepřímé daně zavedené ze zvláštního důvodu byly v tomto ohledu v souladu s obecným systémem jedné nebo druhé z uvedených technik zdanění tak, jak je stanoví unijní právní předpisy.

Rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#)).

„Nepřímé daně – Obecní daň z nápojů – Šestá směrnice o DPH – Směrnice 92/12/EHS“

Evangelischer Krankenhausverein Wien (dále jen „EKW“) provozuje nemocniční kavárnu. Dne 6. prosince 1996 jí Abgabenbehörde Wien (vídeňská daňová správa) na základě vídeňských daňových předpisů vyměřila z titulu prodejů uskutečněných v období od ledna 1992 do října 1996 daň z nápojů ve výši 309 995 rakouských šilinků (ATS) (přibližně 22 500 eur). EKW podala proti těmto výměrům žalobu k rakouským soudům.

Wein & Co. je společnost obchodující s vínem, se sídlem v Leondingu (Horní Rakousko), které obecní orgány na základě hornorakouských daňových předpisů vyměřily za období od 1. prosince 1994 do 31. března 1995 daň z nápojů ve výši 417 628 ATS (přibližně 30 350 eur). Wein & Co. rovněž podala žalobu k rakouským soudům.

Verwaltungsgerichtshof (Nejvyšší správní soud, Rakousko) se Soudního dvora dotázal na slučitelnost takových místních daňových předpisů upravujících daně z nápojů s právem Společenství, a zejména se šestou směrnicí 77/388 a směrnicí 92/12.

Soudní dvůr odpověděl, že daň z nealkoholických nápojů a zmrzlinářských výrobků je slučitelná se šestou směrnicí 77/388 a směrnicí 92/12, ale směrnice 92/12 brání zachování rakouské daně vybírané z alkoholických nápojů.

Tento závěr odůvodnil Soudní dvůr zaprvé tím, že i když článek 33 šesté směrnice 77/388 brání zachování nebo zavedení kolkovného či registračních poplatků nebo jiných druhů daní či poplatků, které vykazují základní znaky DPH, nebrání zachování nebo zavedení daní či poplatků, které tyto znaky nevykazují. Výše uvedené ustanovení tedy nebrání zachování daně stanovené právními předpisy členského státu, která zatěžuje dodání zmrzlinářských výrobků, včetně zpracovaného ovoce v nich obsaženého nebo k nim přidaného, a nápojů za úplatu, přičemž v obou případech je zahrnuto balení a doplňky prodávané s produkty. Tato daň, která se vztahuje jen na omezenou kategorii zboží, totiž nepředstavuje obecnou daň, neboť jejím účelem není zahrnout všechny hospodářské operace v dotyčném členském státě.

Zadruhé čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, podle kterého výrobky uvedené v odstavci 1 téhož článku mohou podléhat dalším nepřímým daním za předpokladu, že sledují jeden či více zvláštních důvodů ve smyslu tohoto ustanovení a splňují pravidla zdaňování platná pro spotřební daně nebo pro DPH, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, brání zachování daně stanovené právními předpisy členského státu, která zatěžuje dodání alkoholických nápojů za úplatu a která nesleduje jiný než čistě rozpočtový cíl a není v souladu ani s obecnou systematikou a pravidly

upravujícími spotřební daně z alkoholických nápojů, neboť její výše se určuje v závislosti na hodnotě výrobku, a nikoli na hmotnosti výrobku, množství výrobku nebo množství v něm obsaženého alkoholu, ani s pravidly použitelnými pro účely DPH a upravujícími výpočet a splatnost daně.

V dané věci měl Soudní dvůr za to, že posílení místní samosprávy přiznáním pravomoci vybírat daně představuje čistě rozpočtový cíl. Podle jeho názoru neexistuje ani souvislost s turistickou infrastrukturou nebo s rozvojem cestovního ruchu, neboť této dani podléhají nápoje nezávisle na místě, kde jsou konzumovány, a daň se vybírá i v místech, která nejsou turistická. Konečně přímý prodej vína je v Rakousku osvobozen od daně z nápojů, takže je sporné, zda je cílem dotčené daně odradit od spotřeby alkoholických nápojů a sleduje cíl ochrany veřejného zdraví.

Vzhledem k tomu, že pro dotčenou daň z alkoholických nápojů neexistují zvláštní důvody a tato daň navíc není v souladu s obecnou systematikou pravidel upravujících spotřební daně z alkoholických nápojů ani s pravidly použitelnými pro DPH, prohlásil Soudní dvůr tuto daň za neslučitelnou s unijním právem.

Rozsudek ze dne 10. března 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#)).

„Nepřímé daně – Směrnice 92/12/EHS – Obecní daň z prodeje alkoholických nápojů určených k okamžité spotřebě na místě“

Volkswirst Weinschänken GmbH provozovala ve Frankfurtu nad Mohanem (Německo) restauraci, v níž mimo jiné prodávala nápoje určené k okamžité konzumaci na místě. Podle Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (vyhláška o výběru daně z nápojů na území města Frankfurtu nad Mohanem) město vybírá daň z nápojů, a tak restaurace obdržela daňový výměr, který uvedená společnost s úspěchem napadla u Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (správní soud ve Frankfurtu nad Mohanem). Toto soudní rozhodnutí bylo napadeno odvoláním k Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Vrchní správní soud pro Hesensko, Německo), předkládajícímu soudu.

Vyvstala otázka kvalifikování činnosti dotčené daňovým výměrem, tj. úplatného poskytování alkoholických nápojů k okamžité spotřebě na místě v rámci provozování restaurace ve smyslu směrnice 92/12. Konkrétně směřovala předběžná otázka na to, zda lze na tuto činnost vztáhnout „další nepřímou daň z výrobků, které podléhají spotřební dani“ podle čl. 3 odst. 1 a 2 směrnice 92/12 nebo daň z poskytování služeb spojených s výrobky podléhajícími spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce téže směrnice.

Pro případ kladné odpovědi na druhou z uvedených možností byl Soudní dvůr požádán o odpověď, zda daň z poskytování služeb spojených s výrobky podléhajícími spotřební dani musí splňovat zároveň podmínku, že nepovede k formalitám při přechodu hranice

v rámci obchodu mezi členskými státy (čl. 3 odst. 3 první pododstavec směrnice 92/12), i podmínku sledování „zvláštních důvodů“ (čl. 3 odst. 2 této směrnice).

Soudní dvůr odpověděl, že daň uloženou na úplatné poskytování alkoholických nápojů k okamžité spotřebě na místě v rámci provozování restaurace je třeba považovat za daň z poskytování služeb spojených s těmito výrobky podléhajícími spotřební dani, která nemá povahu daně z obratu ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 92/12.

Za účelem určení, zda je daň uložena na výrobky podléhající spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 nebo spíše na služby poskytnuté ve spojení s těmito výrobky ve smyslu výše uvedeného čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce, je totiž namístě vzít v úvahu převažující prvek transakce, která je předmětem daně. Prodej alkoholických nápojů v rámci provozování restaurace je charakterizován souborem prvků a jednání, jichž je samotné dodání zboží pouze jednou ze součástí a mezi nimiž převládají služby.

Dále Soudní dvůr upřesnil, že daň z poskytování služeb spojených s těmito výrobky podléhajícími spotřební dani zmíněná v čl. 3 odst. 3 druhém pododstavci této směrnice podléhá jedině podmínce uvedené v prvním pododstavci téhož odstavce, tedy že „tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy“. Směrnice tedy nevyžaduje, aby dotčené daně splňovaly podmínku vyjádřenou v druhém odstavci téhož článku, a sice že jsou odůvodněny zvláštními důvody.

Rozsudek ze dne 27. února 2014, *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, [EU:C:2014:108](#)).

„Nepřímé daně – Spotřební daně – Směrnice 92/12/EHS – Článek 3 odst. 2 – Minerální oleje – Daň z maloobchodního prodeje – Pojem ‚zvláštní důvod‘ – Přenos pravomocí na autonomní společenství – Financování – Předem určené použití – Výdaje v oblasti zdravotnictví a životního prostředí“

Španělsko zavedlo daň z maloobchodního prodeje některých minerálních olejů (dále jen „IVMDH“). Tato daň byla určena k financování nových pravomocí přenesených na španělské autonomní oblasti v oblasti zdravotnictví a případných výdajů na životní prostředí. IVMDH ve Španělsku platila od 1. ledna 2002 do 1. ledna 2013, kdy se stala součástí harmonizované spotřební daně z minerálních olejů. *Transportes Jordi Besora* SL, společnost provozující nákladní dopravu se sídlem na území autonomní oblasti Katalánsko, jakožto konečný spotřebitel zaplatila za zdaňovací období 2005 až 2008 částku IVMDH ve výši 45 632,38 eura. Tato společnost považovala tuto daň za neslučitelnou se směrnicí 92/12, a tak požádala o vrácení zaplacené částky.

Za těchto okolností se Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (vrchní soud Katalánska, Španělsko) dotázal Soudního dvora, zda je zvláštní nepřímá daň z maloobchodního prodeje některých minerálních olejů, která je uložena na spotřebu těchto výrobků, v souladu s čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12.

Soudní dvůr rozhodl, že čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která zavádí daň z maloobchodního prodeje minerálních olejů, přičemž takovou daň nelze považovat za daň mající zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení, pokud tuto daň určenou k financování výkonu pravomoci autonomních oblastí v oblasti zdravotnictví a životního prostředí nelze považovat za daň, která sama o sobě směřuje k zajištění ochrany zdraví a životního prostředí.

Zvláštní důvod ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 je totiž jiný důvod než čistě rozpočtový. Soudní dvůr již kromě toho judikoval, že posílení územní samosprávy prostřednictvím přiznání pravomoci vytvářet daňový příjem samo o sobě představuje čistě rozpočtový důvod ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12.

Všechny daně však mají nevyhnutelně rozpočtový účel, takže pouhá skutečnost, že tato daň má rozpočtový účel, nemůže sama o sobě vyloučit, že může být také považována za daň mající zvláštní důvod ve smyslu uvedeného ustanovení, jinak by čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 pozbyl smyslu. V tomto ohledu může být skutečnost, že příjmy z této daně byly předem účelově určeny na to, aby územní orgány financovaly pravomoci v oblasti zdravotnictví a životního prostředí, které na ně přenesl stát, okolností, kterou je nutné zohlednit pro účely zjištění, zda je dán zvláštní důvod. Takové účelové určení je vlastně pouze způsob vnitřní organizace rozpočtu členského státu, takže nemůže v tomto ohledu představovat samo o sobě dostatečnou podmínku, jelikož každý členský stát se může bez ohledu na sledovaný cíl rozhodnout, že příjmy z daně budou určeny na financování konkrétních výdajů.

Aby mohla být taková daň, jako je daň z prodeje některých minerálních olejů, považována za daň sledující zvláštní důvod ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, musí naopak zajišťovat ochranu zdraví a životního prostředí. K tomu by mohlo dojít v případě, že by příjem z této daně musel být využit ke snížení sociálních nákladů a nákladů na životní prostředí souvisejících se spotřebou minerálních olejů zdaněných uvedenou daní, takže by mezi využitím příjmů a účelem předmětného zdanění existovala přímá souvislost.

Rozsudek ze dne 25. července 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#)).

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Směrnice 92/12/EHS – Článek 3 odst. 2 – Směrnice 2003/96/ES – Články 3 a 18 – Zdanění energetických produktů a elektřiny – Spotřební daně – Existence jiného nepřímého zdanění – Podmínky – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví příspěvek na veřejnou službu zásobování elektřinou – Pojem ‚zvláštní důvody‘ – Dodržování minimální úrovně zdanění“

V letech 2005 až 2009 zaplatila společnost Messer France, dříve Praxair, příspěvek na veřejnou službu zásobování elektřinou (dále jen „CSPE“).

CSPE, odvod uplatňovaný ve Francii mezi roky 2003 a 2010, hradili koneční spotřebitelé v rámci svého vyúčtování a vybírali dodavatelé elektrické energie a jeho částka byla

určena ke kompenzaci dodatečných nákladů, které musí na základě zákona nést uvedení dodavatelé a jejichž účely byly různorodé: od podpory produkce elektřiny vyráběné z obnovitelných zdrojů přes kompenzaci vysokých nákladů na výrobu elektřiny na územích mimo kontinentální metropoli až k sociálním účelům, jako je účtování zvláštních sazeb za tuto energii z titulu produktu základní potřeby a podpora osob v tíživé situaci.

Uvedená společnost měla za to, že toto zdanění je v rozporu s čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, neboť nesleduje zvláštní důvod ve smyslu uvedeného ustanovení, a tak podala k příslušnému ministerstvu žádost o vrácení CSPE, kterou toto ministerstvo implicitně zamítlo. Zamítnuta byla i její žaloba podaná k Tribunal administratif de Paris (správní soud v Paříži, Francie) a odvolání podané k cour administrative d'appel de Paris (odvolací správní soud v Paříži, Francie).

Společnost proto podala ke Conseil d'État (Státní rada, Francie) kasační opravný prostředek, v němž uplatnila řadu důvodů týkajících se souladu CSPE s unijním právem, konkrétně se směrnicí 92/12. Conseil d'État (Státní rada) předložila Soudnímu dvoru několik otázek týkajících se výkladu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 a článků 3 a 18 směrnice 2003/96. Konkrétně se předkládající soud zabýval otázkou, zda zaprvé musí být čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 vykládán v tom smyslu, že zachování jiné nepřímé daně předpokládá zavedení harmonizované spotřební daně, a zadruhé zda v takovém případě daň, jako je daň dotčená v původním řízení, může být považována za takovou harmonizovanou daň, nebo zda její slučitelnost se směrnicemi 92/12 a 2003/96 musí být případně posouzena s ohledem na kritéria uložená v čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 pro existenci jiných nepřímých daní ze zvláštních důvodů. Dále se soud zamýšlel nad tím, zda může taková daň být kvalifikována jako „jiná nepřímá daň“ ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, a konečně zkoumal podmínky vrácení takové daně v případě, že by za zvláštní důvody ve smyslu tohoto ustanovení bylo možno označit jen některé z cílů sledovaných dotčenou daní.

Soudní dvůr předně odpověděl, že čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 musí být vykládán v tom smyslu, že zavedení jiné nepřímé daně zatěžující elektřinu není podmíněno zavedením harmonizované spotřební daně, a jelikož daň, jako je daň dotčená v původním řízení, nepředstavuje takovou spotřební daň, musí být její soulad se směrnicemi 92/12 a 2003/96 posouzen s ohledem na podmínky stanovené v čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 pro existenci jiných nepřímých daní uložených ze zvláštních důvodů.

Článek 3 odst. 2 směrnice 92/12 musí dále být vykládán v tom smyslu, že daň, jako je daň dotčená v původním řízení, může být kvalifikována jako „jiná nepřímá daň“ s ohledem na sledované environmentální důvody, které se týkají financování dodatečných nákladů spojených s povinností nákupu zelené energie, při vyloučení důvodů týkajících se územní a sociální soudržnosti, tedy zeměpisného vyrovnávání sazeb a snížení ceny za elektřinu pro domácnosti v tíživé situaci, a čistě správních důvodů, zejména financování nákladů na správní fungování orgánů veřejné moci, jako je Médiateur national de l'énergie a Caisse des dépôts, přičemž předkládajícímu soudu přísluší ověřit dodržování pravidel zdanění použitelných na spotřební daně.

Soudní dvůr na podporu tohoto závěru připomněl, že čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 umožňuje členským státům zavést či zachovat nepřímou daň jinou než spotřební daň zavedenou dotčenou směrnicí, pokud tato daň sleduje zvláštní důvody a pokud zároveň splňuje pravidla zdaňování platná pro spotřební daně a pro DPH ohledně stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně.

Poznamenal též, že uvedené ustanovení nevyžaduje, aby členské státy dodržovaly všechna pravidla týkající se spotřebních daní či DPH, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně. Postačí totiž, aby nepřímé daně zavedené ze zvláštního důvodu byly v tomto ohledu v souladu s obecným systémem jedné nebo druhé z uvedených technik zdanění tak, jak je stanoví unijní právní předpisy.

K první z těchto podmínek Soudní dvůr připomněl svou judikaturu, podle které je zvláštní důvod ve smyslu článku 3 odst. 2 směrnice 92/12 jiný než čistě rozpočtový důvod.

Konečně Soudní dvůr uvedl, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že plátcí příspěvku mohou žádat o částečné vrácení daně, jako je daň dotčená v původním řízení, poměrně k části příjmů z příspěvku, které byly vybrány z jiných než zvláštních důvodů, za podmínky, že tato daň nebyla poplatníky přímo přenesena na jejich vlastní zákazníky, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.



SOUDNÍ DVŮR
EVROPSKÉ UNIE

Ředitelství pro výzkum a dokumentaci

květen 2024