



# Tematický súhrn

## Spotrebné dane



## Predhovor

Spotrebné dane označujú nepriame dane, ktoré sú založené na spotrebe alebo použití určitých výrobkov. Na rozdiel od dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá je všeobecnou daňou *ad valorem*, sú spotrebné dane dvojnásobne špecifickými daňami v tom zmysle, že sa vzťahujú iba na určité výrobky, a to alkoholické nápoje, tabakové výrobky a energetické výrobky, a že nie sú stanovené na základe hodnoty týchto výrobkov, ale na základe množstva spotrebovaných výrobkov (litre alkoholu alebo paliva, počet cigariet, atď.).

S cieľom zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu a zabrániť narušeniu hospodárskej súťaže v Únii boli spotrebné dane harmonizované na európskej úrovni v súlade s článkom 113 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

V polovici 90-tych rokov tak boli prijaté ustanovenia sekundárneho práva, ktoré boli následne prepracované v rokoch nasledujúcich po roku 2000. V tejto súvislosti osobitné smernice harmonizujú daňový základ (vymedzenie skupín výrobkov, spôsobu výpočtu spotrebných daní, napríklad podľa hektolitrov, stupňa alkoholu, počtu kusov, atď., prípadných oslobodení) a minimálne sadzby, ktoré sa uplatňujú na rôzne dotknuté výrobky. Všeobecná smernica zase obsahuje spoločnú úpravu, ktorá sa uplatňuje na výrobu, držbu a prepravu týchto výrobkov.

Súdny dvor mal viackrát príležitosť rozhodovať o aspektoch fungovania úpravy spotrebných daní, či už ide o špecifické spôsoby zdanenia dotknutých výrobkov alebo spoločnú úpravu ich držby a prepravy.

Súdny dvor tak v často technických veciach spresnil rozsah pôsobnosti spotrebných daní, aby v jednotlivých prípadoch vo vzťahu k špecifickým výrobkom určil, či podliehajú alebo nepodliehajú zdaneniu. Viackrát tiež rozhodoval o štruktúre týchto daní, najmä pokiaľ ide o uplatňovanie rôznych sadzieb a oslobodenia stanovené právnou úpravou.

Predmetom judikatúry Súdneho dvora boli aj pravidlá týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti a platby spotrebných daní.

Okrem spotrebných daní vo vlastnom zmysle slova Súdny dvor navyše špecifikoval podmienky, za ktorých môžu členské štáty zdaniť výrobky podliehajúce spotrebnej dani inými nepriamymi daňami.

## Zoznam citovaných aktov

### Všeobecná úprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani

**Smernica Rady 92/12/EHS** z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 197).

**Smernica Rady 92/108/EHS** zo 14. decembra 1992 ktorou sa mení a dopĺňa smernica 92/12/EHS o všeobecnom systéme, vlastníctve, preprave a kontrole tovaru podliehajúceho spotrebnej dani a smernica 92/81/EHS (Ú. v. ES L 390, 1992, s. 124; Mim. vyd. 09/001, s. 235).

**Smernica Rady 96/99/ES** z 30. decembra 1996, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 92/12/EHS o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani, o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 8, 1997, s. 12; Mim. vyd. 09/001, s. 307).

**Smernica Rady 2008/118/ES** zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

**Nariadenie Komisie (EHS) č. 3649/92** zo 17. septembra 1992 o zjednodušenom sprievodnom doklade na prepravu tovaru vo vnútri spoločenstva podliehajúcim spotrebnej dani, ktorý bol uvoľnený do obehu v odosielajúcom členskom štáte (Ú. v. ES L 369, 1992, s. 17; Mim. vyd. 09/001, s. 216).

### Osobitné úpravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani

**Smernica Rady 95/59/ES** z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 291, 1995, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 283).

**Smernica Rady 2011/64/EÚ** z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov (Ú. v. EÚ L 176, 2011, s. 24).

**Smernica Rady 92/83/EHS** z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206).

**Smernica Rady 92/84/EHS** z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 29; Mim. vyd. 09/001, s. 213).

**Smernica Rady 2003/96/ES** z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Ú. v. ES L 283, 2003, s. 51; Mim. vyd. 09/001, s. 405).

**Smernica Rady 92/81/EHS** z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 12).

**Smernica Rady 92/82/EHS** z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebných daní z minerálnych olejov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 19).

### Colná úprava

**Nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92** z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307).

**Nariadenie Komisie (EHS) č. 2454/93** z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 253, 1993, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3).

**Nariadenie (ES) č. 955/1999** Európskeho parlamentu a Rady z 13. apríla 1999, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92 ohľadom režimu vonkajšieho tranzitu spoločenstva (Ú. v. ES L 119, 1999, s. 1; Mim. vyd. 02/009, s. 221).

**Nariadenie Komisie (ES) č. 1662/1999** z 28. júla 1999, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (EHS) č. 2454/93, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 197, 1999, s. 25; Mim. vyd. 02/009, s. 282).

**Nariadenie Rady (EHS) č. 2658/87** z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382).

**Nariadenie Komisie (EHS) č. 2587/91** z 26. júla 1991, ktorým sa mení príloha I k nariadeniu Rady (EHS) č. 2658/87 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 259, 1991, s. 1).

### Spoločný systém dane z pridanej hodnoty

**Šiesta smernica Rady 77/388/EHS** zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

### Vzájomná pomoc v oblasti vymáhania určitých daňových pohľadávok

**Smernica Rady 76/308/EHS** z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. ES L 73, 1976, s. 18; Mim. vyd. 02/001, s. 44)

## Obsah

PREDHOVOR .....	3
ZOZNAM CITOVANÝCH AKTOV .....	4
I. HARMONIZÁCIA DAŇOVÝCH ZÁKLADOV A SADZIEB, KTORÉ SA UPLATŇUJÚ NA TOVAR PODLIEHAJÚCI SPOTREBNÝM DANIAM .....	7
1. Harmonizácia spotrebných daní z tabakových výrobkov .....	7
1.1. Pôsobnosť spotrebných daní z tabakových výrobkov .....	7
1.2. Štruktúra spotrebných daní z tabakových výrobkov .....	9
2. Harmonizácia spotrebných daní z alkoholických nápojov .....	10
2.1. Pôsobnosť spotrebných daní z alkoholických nápojov .....	10
2.2. Štruktúra spotrebných daní z alkoholických nápojov .....	17
3. Harmonizácia spotrebných daní z energetických výrobkov .....	23
3.1. Pôsobnosť spotrebných daní z energetických výrobkov .....	23
3.2. Štruktúra spotrebných daní z energetických výrobkov .....	28
II. HARMONIZÁCIA PRAVIDIEL TÝKAJÚCICH SA VZNIKU DAŇOVEJ POVINNOSTI A PLATBY SPOTREBNÝCH DANÍ .....	31
1. Vznik daňovej povinnosti k spotrebným daniam .....	31
1.1. Vznik daňovej povinnosti v prípade prepustenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane .....	32
1.2. Vznik daňovej povinnosti v prípade nadobudnutia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani súkromnou osobou .....	41
2. Platba spotrebných daní .....	46
III. NEPRIAME DANE Z TOVARU PODLIEHAJÚCEHO SPOTREBNEJ DANI, KTORÉ NIE SÚ SPOTREBNÝMI DAŇAMI .....	52

## I. Harmonizácia daňových základov a sadzieb, ktoré sa uplatňujú na tovar podliehajúci spotrebným daniam

### 1. Harmonizácia spotrebných daní z tabakových výrobkov

#### 1.1. Pôsobnosť spotrebných daní z tabakových výrobkov

**Rozsudok zo 6. apríla 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2011/64/EÚ – Článok 2 ods. 1 písm. c) – Článok 5 ods. 1 písm. a) – Pojmy ‚tabak na fajčenie‘, ‚rezaný alebo inak rozdrobený tabak‘ a ‚priemyselné spracovanie‘“*

Colný úrad pre Juhočeský kraj (Česká republika) nariadil prepadnutie vybraných výrobkov vo vlastníctve spoločnosti Eko-Tabak z dôvodu, že išlo o tabak na fajčenie v zmysle vnútroštátneho zákona o spotrebných daniach, a že teda boli predmetom spotrebnej dane.

Eko-Tabak podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Krajský súd v Českých Budějovicích (Česká republika), pričom tvrdila, že vymedzenie tabaku na fajčenie podľa vnútroštátneho zákona prehnane rozširuje katalóg tabakových výrobkov vymedzený v smernici 2011/64. Eko-Tabak sa totiž domnievala, že jej výrobok, sušené, plošné, nepravidelné, čiastočne odžilované tabakové listy, ktoré prešli procesom primárneho sušenia a následného riadeného vlhčenia, so zistenou prítomnosťou glycerínu, musel byť ešte upravený, aby ho bolo možné fajčiť (jednoduchá úprava nadržovaním alebo ručným narezaním). Nešlo teda o tabak na fajčenie.

Kedže žaloba bola zamietnutá, spoločnosť Eko-Tabak podala odvolanie na Nejvyšší správný súd (Česká republika). Tento súd mal pochybnosti o tom, či také výrobky, o aké išlo v konaní vo veci samej, sú tabakovými výrobkami, na ktoré sa uplatňuje smernica 2011/64. Pre prípad zápornej odpovede na túto otázku sa vnútroštátny súd pýtal, či články 2 a 5 uvedenej smernice bránia tomu, aby členský štát také výrobky podrobil spotrebnej dani.

Podľa Súdneho dvora sa majú článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 5 ods. 1 smernice 2011/64 vykladať v tom zmysle, že sušené, plošné, nepravidelné, čiastočne odžilované tabakové listy, ktoré prešli procesom primárneho sušenia a následného riadeného vlhčenia, so zistenou prítomnosťou glycerínu, ktoré možno po jednoduchých úpravách nadržovaním alebo ručným narezaním fajčiť, patria pod pojem „tabak na fajčenie“ v zmysle týchto ustanovení.

Zo znenia článku 5 ods. 1 písm. a) tejto smernice totiž vyplýva, že vyžaduje splnenie dvoch kumulatívnych podmienok, a to po prvé, aby išlo o tabak rezaný alebo inak

rozdrobený, zvláknový alebo zlisovaný na pásy, a po druhé, aby bol vhodný na fajčenie bez ďalšieho priemyselného spracovania.

V tomto ohľade v dôsledku nepodania definície výrazov „rezaný“ a „rozdrobený“ v tejto smernici je nutné odkázať pre určenie ich zmyslu na ich všeobecný a bežne uznávaný význam. Prvý z týchto výrazov, ktorých obvyklý význam je veľmi široký, pritom označuje najmä výsledok činnosti, ktorou sa odstraňuje časť alebo kúsok niečoho za použitia ostrého nástroja, a druhý potom označuje výsledok činnosti spočívajúcej v rozkúskovaní alebo rozdeľovaní niečoho.

Vzhľadom na to, že výrobky, o ktoré išlo v konaní vo veci samej, boli – podľa údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom – čiastočne odžilované tabakové listy, museli sa tieto výrobky pokladať za rezaný alebo inak rozdrobený tabak v zmysle článku 5 ods. 1 písm. a) smernice 2011/64.

Pokiaľ ide o pojem „priemyselné spracovanie“ použitý v uvedenom článku 5 ods. 1 písm. a), všeobecne sa ním označuje spracovanie surovín na hmotné statky vykonávané štandardizovaným postupom a obvykle vo veľkom meradle.

Z judikatúry Súdneho dvora v podstate vyplýva, že jednoduché postupy, ktorých účelom je urobiť z nie hotového tabakového výrobku taký, ktorý možno fajčiť, ako je napríklad postup spočívajúci v jednoduchom vložení tabakovej rolky do cigaretovej trubice, nie sú „priemyselným spracovaním“.

Za týchto podmienok sa musia tabakové výrobky, ktoré sú pripravené na fajčenie alebo ktoré môžu byť nepriemyselným spôsobom jednoducho pripravené na fajčenie, považovať za vhodné na fajčenie bez ďalšieho „priemyselného spracovania“ v zmysle článku 5 ods. 1 písm. a) smernice 2011/64.

V tomto prípade, ako vyplývalo z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, prešli výrobky, o ktoré išlo v konaní vo veci samej, procesom primárneho sušenia a následného riadeného vlhčenia, obsahovali glycerín a bolo ich možné po jednoduchých úpravách nadržaním alebo ručným narezaním fajčiť. S výhradou overenia, ktoré mal vykonať vnútroštátny súd, bolo teda zrejmé, že tieto výrobky spĺňajú tiež podmienku, aby bol vhodný na fajčenie bez ďalšieho priemyselného spracovania, a teda sa na ne vzťahoval pojem „tabak na fajčenie“ definovaný v článku 5 ods. 1 písm. a) smernice 2011/64.

Za týchto podmienok bolo treba uviesť, že keďže takéto výrobky nie sú jemne rezaným tabakom na vlastnoručné zhotovenie cigariet v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) bodu i) tejto smernice, bolo potrebné považovať ich za patriace pod pojem „iný tabak na fajčenie“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) bodu ii) tejto smernice.



## 1.2 Štruktúra spotrebných daní z tabakových výrobkov

*Rozsudok zo 4. marca 2010, Komisia/Francúzsko (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))*

*Rozsudok zo 4. marca 2010, Komisia/Rakúsko (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))*

*Rozsudok zo 4. marca 2010), Komisia/Írsko (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))*

*„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Smernica 95/59/ES – Iné dane ako dane z obratu, ktoré ovplyvňujú spotrebu tabakových výrobkov – Článok 9 ods. 1 – Voľné stanovenie maximálnych maloobchodných cien vlastných výrobkov výrobcami a dovozcami – Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje minimálnu maloobchodnú cenu cigariet – Vnútroštátna právna úprava zakazujúca predaj tabakových výrobkov za ‚propagačnú cenu, ktorá je v rozpore s cieľmi verejného zdravia‘ – Pojem ‚právne predpisy jednotlivých štátov o dozore nad cenami alebo dodržiavaní predpísaných cien‘ – Odôvodnenie – Ochrana verejného zdravia – Rámcový dohovor Svetovej zdravotníckej organizácie o kontrole tabaku“*

*„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Smernica 95/59/ES – Iné dane ako dane z obratu, ktoré ovplyvňujú spotrebu tabakových výrobkov – Článok 9 ods. 1 – Voľné stanovenie maximálnych maloobchodných cien vlastných výrobkov výrobcami a dovozcami – Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje minimálnu maloobchodnú cenu cigariet, ako aj minimálnu maloobchodnú cenu jemne rezaného tabaku – Odôvodnenie – Ochrana verejného zdravia – Rámcový dohovor Svetovej zdravotníckej organizácie o kontrole tabaku“*

*„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Smernica 95/59/ES – Iné dane ako dane z obratu, ktoré ovplyvňujú spotrebu tabakových výrobkov – Článok 9 ods. 1 – Voľné stanovenie maximálnych maloobchodných cien vlastných výrobkov výrobcami a dovozcami – Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje minimálnu maloobchodnú cenu cigariet – Odôvodnenie – Ochrana verejného zdravia – Rámcový dohovor Svetovej zdravotníckej organizácie o kontrole tabaku“*

Smernica 95/59 stanovovala, že výrobcovia a dovozcovia tabakových výrobkov voľne stanovujú pre každý zo svojich výrobkov maximálnu maloobchodnú cenu. Podľa Komisie úpravy troch členských štátov, ktoré stanovovali minimálne ceny zodpovedajúce určitému percentu priemerných cien dotknutých tabakových výrobkov (95 % v prípade Francúzska, 92,75 % pre cigarety a 90 % pre jemne rezaný tabak v prípade Rakúska a 97 % v prípade Írska), porušovali slobodu výrobcov a dovozcov stanoviť si maximálne maloobchodné ceny svojich výrobkov a teda slobodnú hospodársku súťaž.

Komisia teda podala žalobu na Súdny dvor, pretože sa domnievala, že dotknuté vnútroštátne úpravy boli v rozpore so smernicou 95/59.

Členské štáty sa pokúsili odôvodniť svoje právne úpravy s odvolaním sa na rámcový dohovor Svetovej zdravotníckej organizácie (WHO), ako aj na ustanovenia článku 30 ES, aby odôvodnili prípadné porušenie článku 9 ods. 1 smernice 95/59 s ohľadom na cieľ ochrany zdravia a života osôb.

Súdny dvor v týchto troch rozsudkoch analogicky rozhodol, že členský štát si tým, že prijme a zachová v platnosti právnu úpravu, podľa ktorej orgány verejnej moci stanovujú

minimálne maloobchodné ceny tabakových výrobkov, nesplní povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 9 ods. 1 smernice 95/59, zmenenej smernicou 2002/10, lebo tento režim v každom prípade neumožňuje vylúčiť, že stanovené minimálne ceny porušujú konkurenčnú výhodu, ktorá by niektorým výrobcom alebo dovozcom tabakových výrobkov mohla vyplývať z nižších výrobných nákladov. Takýto režim, ktorý navyše stanovuje minimálnu cenu v závislosti od priemernej ceny uplatňovanej na trhu, totiž môže odstrániť rozdiely v cenách konkurenčných výrobkov a priblížiť tieto ceny k cene najdrahšieho výrobku. Takýto režim teda porušuje slobodu výrobcov a dovozcov stanoviť si vlastnú maximálnu maloobchodnú cenu, zaručenú článkom 9 ods. 1 druhým pododsekom smernice 95/59.

Navyše Rámcový dohovor WHO o kontrole tabaku nemôže mať vplyv na zlučiteľnosť takéhoto režimu s článkom 9 ods. 1 smernice 95/59, lebo tento dohovor zmluvným stranám neukladá žiadnu konkrétnu povinnosť vo vzťahu k cenovej politike týkajúcej sa tabakových výrobkov, iba opisuje možné riešenia s ohľadom na vnútroštátne ciele zdravia, pokiaľ ide o kontrolu tabaku. Článok 6 ods. 2 tohto dohovoru totiž iba stanovuje, že zmluvné strany prijímú alebo ponechávajú v platnosti opatrenia, „ktoré môžu zahŕňať“ uplatnenie daňovej politiky a „prípadne“ cenovej politiky na tabakové výrobky.

Napokon, členské štáty sa nemôžu dovolávať článku 30 ES, aby odôvodnili porušenie článku 9 ods. 1 smernice 95/59 s ohľadom na cieľ ochrany zdravia a života osôb. Článok 30 ES totiž nemožno chápať v tom zmysle, že povoľuje iné opatrenia než množstevné obmedzenia dovozu a vývozu, ako aj opatrenia s rovnakým účinkom uvedené v článkoch 28 a 29 ES.

Nič to nemení na skutočnosti, že smernica 95/59 nebráni tomu, aby členské štáty sledovali cieľ kontroly tabaku, ktorý je súčasťou cieľa ochrany verejného zdravia.

V tejto súvislosti predstavuje daňová úprava významný a účinný nástroj boja proti spotrebe tabakových výrobkov a teda ochrany verejného zdravia, keďže cieľ zabezpečiť, aby ceny týchto výrobkov boli vyššie, možno vhodne dosiahnuť aj vyšším zdaňovaním týchto výrobkov, lebo zvýšenie spotrebných daní sa skôr alebo neskôr prejaví zvýšením maloobchodných cien bez toho, aby bolo zasiahnuté do slobody stanoviť ceny.

## 2. Harmonizácia spotrebných daní z alkoholických nápojov

### 2.1. Pôsobnosť spotrebných daní z alkoholických nápojov

*Rozsudok z 13. marca 2019, B. S. (Slad v zložení piva) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))*

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spotrebné dane z alkoholu a alkoholických nápojov – Smernica 92/83/EHS – Článok 2 – Pojem ‚pivo‘ – Nápoj vyrobený z mladiny získanej zo zmesi obsahujúcej viac glukózy než sladu – Kombinovaná nomenklatúra – Položky 2203 (pivo vyrobené zo sladu) alebo 2206 (ostatné kvasené nápoje)“*

Žalobca vyrábala alkoholický nápoj, ktorý bol podľa neho zmesou piva s nealkoholickými nápojmi. Hlavnou zložkou tvoriacou mladinu, z ktorej sa vyrábala medziprodukt použitý na výrobu tohto nápoja, bol glukózový sirup a nie slad (sto hektolitrov mladiny bolo získaných zo 134,9 litra sladového výťažku, 1708,2 litra glukózového sirupu, 9 litrov kyseliny citrónovej, 2,4 litra fosforečnanu amónneho, výživového substrátu a vody).

V súvislosti s touto výrobou žalobca predkladal každý mesiac na príslušnom colnom úrade priznanie k spotrebnej dani, pričom kvalifikoval nápoj, ktorý vyrábala, ako „zmes piva“, patriaceho do položky 2203 kombinovanej nomenklatúry (ďalej len „KN“), a nealkoholických nápojov a uplatňoval na neho sadzbu spotrebnej dane stanovenú pre pivo.

Riaditeľ colného úradu spochybnil tieto priznania, pričom sa domnieval, že vyrábaný nápoj sa mal zaradiť do položky 2206 KN ako nápoj z kvasených nápojov iných než pivo a z nealkoholických nápojov a mal teda podliehať vyššej sadzbe spotrebnej dane.

Riaditeľ colného úradu odôvodnil toto spochybnenie skutočnosťou, že hlavná zložka použitá na výrobu medziproduktu bol glukózový sirup a nie slad a že tento výrobok sa teda nemohol zaradiť do položky 2203 KN, ktorá sa týka „piva vyrobeného zo sladu“.

V tomto spore bol žalobca odsúdený v trestnom konaní za to, že uviedol poľské daňové orgány do omylu o povahe nápoja, ktorý vyrábala, čo viedlo k zníženiu spotrebných daní, ktoré mal platiť. Žalobca podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Podľa tohto súdu bolo na určenie, či bol žalobca vinný z trestného činu, rozhodujúce zistiť, či nápoj, ktorý vyrábala, bol z jeho strany správne kvalifikovaný ako „zmes piva“, patriaceho do položky 2203 KN, a nealkoholických nápojov, alebo ide o nápoj z kvasených nápojov iných než pivo a nealkoholických nápojov.

Za týchto okolností vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru v podstate otázku, či sa článok 2 smernice 92/83 má vykladať v tom zmysle, že medziprodukt určený na zmiešanie s nealkoholickými nápojmi, ktorý je získaný z mladiny obsahujúcej menej sladových zložiek než nesladových zložiek, a do ktorej sa pridal glukózový sirup pred procesom kvasenia, možno kvalifikovať ako „pivo vyrobené zo sladu“ patriace do položky 2203 KN.

Súdny dvor zdôraznil, že článok 2 smernice 92/83 zahŕňa do kvalifikácie „pivo“ nielen akýkoľvek výrobok spadajúci pod položku 2203 KN („Pivo vyrobené zo sladu“), ale tiež ktorýkoľvek výrobok obsahujúci zmes piva s nealkoholickými nápojmi spadajúci pod položku 2206 KN („Ostatné kvasené nápoje: napríklad jablčné, hruškové, medovina); zmesi kvasených nápojov a zmesi kvasených nápojov a nealkoholických nápojov, inde nešpecifikované a ani nezahrnuté“), pokiaľ má tento výrobok v oboch prípadoch skutočný obsah alkoholu vyšší než 0,5 % objemu. Nie pochýb o tom, že sporný výrobok, zmes alkoholického medziproduktu získaného kvasením a nealkoholických nápojov, nemožno zaradiť do položky 2203 KN. Kvalifikáciu ako „pivo“ možno prijať iba vtedy, ak alkoholický medziprodukt možno sám ako taký kvalifikovať ako „pivo vyrobené zo sladu“

v zmysle položky 2203 KN, pričom sa zdá byť nesporné, že uvedený konečný výrobok má vyšší obsah alkoholu než 0,5 % objemu.

V tejto súvislosti uplatnil Súdny dvor svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej sa má rozhodujúce kritérium pre colné zaradenie tovarov hľadať v ich objektívnych znakoch a vlastnostiach, ako sú definované v znení položky KN a v poznámkach, ktoré pre KN vypracovala Komisia a pre harmonizovaný systém (HS) Svetová colná organizácia. Na to, aby bolo v tomto prípade možné medziprodukt prípadne kvalifikovať ako „pivo vyrobené zo sladu“, Súdny dvor konštatoval, že je samozrejme potrebné, aby bol slad v zložení produktu, ale že ani KN, ani vysvetlivky HS neurčujú jeho percento. Navyše vysvetlivky výslovne uvádzajú, že na prípravu mladiny možno použiť určité množstvá nesladových obilnín bez toho, aby vyžadovali, aby bol pomer týchto nesladových zložiek nižší než pomer sladových zložiek, a pokiaľ ide o glukózový sirup, jeho pridanie nie je zakázané. Okrem toho vysvetlivky, ktorých jazykové verzie sa líšia, výslovne uznávajú možnosť pridať do mladiny počas kvasenia aromatické látky, čo *ipso facto* nevylučuje sporný výrobok z kvalifikácie ako „pivo vyrobené zo sladu“. Je ešte potrebné, aby objektívne znaky a vlastnosti výrobku, najmä organoleptické, zodpovedali objektívnym znakom a vlastnostiam piva. Pokiaľ ide o skutkovú otázku, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby zistil, či alkoholický medziprodukt, zmiešaný s nealkoholickými nápojmi na získanie konečného výrobku, zodpovedá pivu alebo nie (najmä vzhľadom na jeho vizuálnu podobnosť alebo špecifickú chuť). Iba ak sú splnené tieto podmienky, bude sa môcť na výrobok vzťahovať položka 2203 KN a spotrebná daň z piva.

### **Rozsudok z 9. decembra 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))**

*„Smernica 92/83/EHS – Harmonizácia štruktúr spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov – Článok 20 prvá zarážka a článok 27 ods. 1 písm. e) a f) – Víno na varenie, portské na varenie a koňak na varenie“*

Répertoire Culinaire, londýnsky veľkoobchodník s potravinami, dovážal do Francúzska víno na varenie, portské na varenie a koňak na varenie, alkoholické nápoje, do ktorých výrobca pridal soľ a čierne korenie, takže ich bolo možné použiť iba pri príprave jedál a nebolo ich možné ich konzumovať ako nápoje.

Britské daňové orgány sa však domnievali, že tieto výrobky mali podliehať spotrebnej dani z alkoholu, a v dôsledku toho tento tovar pri jeho dovoze zaistili.

Répertoire Culinaire a britské orgány sa nezhodujú v otázke vrátenia tohto tovaru.

Hoci Súdny dvor už mal v rozsudku z 12. júna 2008, Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338), príležitosť potvrdiť, že víno na varenie podlieha spotrebnej dani, vnútroštátny súd napriek tomu vo svojej prvej otázke vyzval Súdny dvor, aby spresnil, či sa článok 20 prvá zarážka smernice 92/83 má vykladať v tom zmysle, že definícia „etanolu“ uvedená v tomto ustanovení sa vzťahuje na víno na varenie a na portské na varenie, a aby znovu zvážil svoj právny názor v tejto veci.

Cieľom tretej otázky bolo identifikovať vhodný právny základ pre oslobodenie alkoholu na varenie.

Svojou štvrtou otázkou chcel vnútroštátny súd zistiť, aké povinnosti členského štátu dovozu má za následok skutočnosť, že alkoholické nápoje na varenie boli oslobodené od spotrebnej dane v štáte výroby pred ich uvedením do obehu v Únii.

Napokon cieľom druhej otázky bolo zistiť, aké sú podmienky uplatňovania oslobodenia, keď si členský štát zvolil systém vracania spotrebnej dane. Spojené kráľovstvo totiž priznáva toto vrátenie iba za mimoriadne reštriktívnych podmienok.

Súdny dvor v prvom rade rozhodol, že článok 20 prvá zarážka smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že definícia etanolu uvedená v tomto ustanovení sa vzťahuje na víno na varenie a na portské na varenie.

Okolnosť, že víno na varenie a portské na varenie sú ako také považované za potravinové prípravky patriace do kapitoly 21 kombinovanej nomenklatúry pripojenej k nariadeniu č. 2658/87, zmenenému nariadením č. 2587/91, a že nie sú vhodné na pitie ako nápoje, nemá vplyv na uplatniteľnosť tohto ustanovenia na etanol, ktorý je v nich obsiahnutý.

V druhom rade Súdny dvor spresnil, že na oslobodenie vína na varenie, portského na varenie a koňaku na varenie od harmonizovanej spotrebnej dane sa môže vzťahovať článok 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83.

Na takéto výrobky by sa mohlo vzťahovať ustanovenie článku 27 ods. 1 písm. e) uvedenej smernice iba vtedy, ak by boli použité na výrobu esencií určených na prípravu potravín a nealkoholických nápojov.

V treťom rade jednotné uplatňovanie ustanovení smernice 92/83 znamená, že zdanenie výrobku spotrebnou daňou alebo oslobodenie výrobku v členskom štáte musí byť v zásade uznané inými členskými štátmi. Opačný výklad by ohrozil uskutočnenie cieľa sledovaného touto smernicou a mohol by brániť voľnému pohybu tovaru.

V situácii, keď sú výrobky, akými sú víno na varenie, portské na varenie a koňak na varenie, ktoré sa považovali za výrobky nepodliehajúce spotrebnej dani alebo za oslobodené od spotrebnej dane podľa smernice 92/83 a za uvedené do daňového voľného obehu v členskom štáte, kde boli vyrobené, určené na uvedenie na trh v inom členskom štáte, tak tento posledný uvedený členský štát musí priznať týmto výrobkom na jeho území rovnaké zaobchádzanie, ibaže existujú konkrétne, objektívne a overiteľné skutočnosti svedčiacie o tom, že prvý členský štát nesprávne uplatnil ustanovenia tejto smernice alebo že podľa jej článku 27 ods. 1 je odôvodnené prijatie opatrení na boj proti daňovým únikom, vyhýbaniu sa plateniu spotrebných daní alebo zneužívaniu oslobodení a na zabezpečenie ich správneho a čestného uplatnenia.

Napokon v štvrtom rade Súdny dvor rozhodol, že článok 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že priznanie oslobodenia upraveného v tomto

ustanovení môže podliehať dodržaniu podmienok upravených vnútroštátnou právnou úpravou, a to obmedzeniu osôb oprávnených podať žiadosť o vrátenie, lehote štyroch mesiacov na predloženie takejto žiadosti a stanoveniu minimálnej sumy na vrátenie, iba vtedy, ak z konkrétnych, objektívnych a overiteľných skutočností vyplýva, že tieto podmienky sú nevyhnutné na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie oslobodenia od daní, ako aj na účely ochrany pred daňovými únikmi, vyhýbaním sa plateniu daní a ich zneužívaním. Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby preveril, či ide o takýto prípad, pokiaľ ide o podmienky upravené touto právnou úpravou.

Jednak totiž oslobodenie výrobkov uvedených v článku 27 ods. 1 uvedenej smernice predstavuje zásadu a odmietnutie tohto oslobodenia výnimku a jednak možnosť priznaná členským štátom týmto ustanovením stanoví podmienky na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a ich zneužívaním nemôže spochybniť bezpodmienečnú povahu povinnosti oslobodenia upravenej uvedeným ustanovením.

**Rozsudok z 19. apríla 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))**

*„Smernica 92/83/EHS – Harmonizácia štruktúr spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov – Článok 27 ods. 1 písm. f) – Alkohol obsiahnutý v čokoládových výrobkoch – Oslobodenie od harmonizovanej spotrebnej dane“*

UAB Profisa, dovozca čokoládových výrobkov obsahujúcich etylalkohol do Litvy, požiadal o priznanie oslobodenia upraveného smernicou 92/83.

Litovská colná správa odmietla priznať Profisa uvedené oslobodenie z dôvodu, že hoci litovský zákon o spotrebných daniach naozaj oslobodzoval etylalkohol určený na výrobu čokoládových výrobkov od spotrebnej dane, neumožňoval takéto oslobodenie v prípade dovezených hotových čokoládových výrobkov.

Profisa napadla toto rozhodnutie na prvostupňovom správnom súde, ktorý zamietol jej žalobu. Profisa potom podala odvolanie na Vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva), ktorý znepokojený odlišnosťami medzi litovským znením článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83, s prihliadnutím na ktoré bol vypracovaný litovský zákon, a ostatnými zneniami tohto ustanovenia, podal na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Súdny dvor pripomenul svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej potreba jednotného uplatňovania, a v dôsledku toho jednotného výkladu ustanovení práva Spoločenstva vylučuje, aby sa v prípade pochybností posudzoval text ustanovenia v jednom z jeho znení izolovane, a naopak si vyžaduje, aby sa tento text vykladal a uplatňoval s prihliadnutím na znenia vyhotovené v ostatných úradných jazykoch.

Článok 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od harmonizovanej spotrebnej dane alkohol a alkoholické nápoje vstupujúce priamo alebo nepriamo do výroby potravín, avšak za predpokladu, že tieto potraviny neobsahujú v prípade čokolády viac ako 8,5 litra čistého alkoholu na 100 kg výrobku a vo všetkých ostatných prípadoch viac ako 5 litrov čistého alkoholu na 100 kg výrobku. Žiadna časť tohto ustanovenia, s výnimkou jeho litovského znenia, sa netýka miesta použitia alkoholu na výrobu dotknutého výrobku.

V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými zneniami textu Spoločenstva sa má predmetné ustanovenie vykladať v závislosti od všeobecnej systematiky a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou.

V tomto prípade sa článok 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 má vykladať v tom zmysle, že ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od harmonizovanej spotrebnej dane etylalkohol, ktorý sa dováža na colné územie Európskej únie a je obsiahnutý v čokoládových výrobkoch určených na priamu spotrebu, pokiaľ obsah alkoholu v týchto výrobkoch nepresahuje 8,5 litra na 100 kg výrobku.

Miesto, kde je etylalkohol použitý na výrobu uvedených výrobkov, nemá z tohto hľadiska žiadny význam.

### **Rozsudok z 29. júna 2000, *Salumets a i.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))**

*„Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Šiesta smernica – Dovozné clo – Pôsobnosť – Pašovanie etanolu“*

Spor vo veci samej prebiehal medzi fínskou colnou správou a fyzickými osobami stíhanými za skutky pašovania etanolu.

Odporcovia tvrdili, že sa na nich nevzťahuje pôsobnosť smerníc o spotrebných daniach, pričom sa odvolávali na judikatúru týkajúcu sa dovozov omamných látok, podľa ktorej žiadny colný dlh alebo dlh na daniach z obratu nemôže vzniknúť z dovozu alebo nezákonného dodania omamných látok, okrem výrobkov patriacich do pôsobnosti práva Spoločenstva ako súčasť legálneho a kontrolovaného hospodárskeho obehu s cieľom ich použitia na lekárske alebo vedecké účely.<sup>1</sup>

Fínska vláda, ako aj vlády členských štátov, ktoré predložili pripomienky, sa naopak odvolávali na rozsudky, v ktorých Súdny dvor rozhodol, že DPH sa mala riadne platiť v prípade, keď tovar nezákonne uvedený do obehu súťažil s výrobkami uvedenými do

<sup>1</sup> Odporcovia vo veci samej odkazujú na rozsudky z 5. februára 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); z 26. októbra 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); z 28. februára 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); z 5. júla 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)); z 5. júla 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Táto judikatúra bola potvrdená a rozšírená vo veciach týkajúcich sa dovozu falšovaných peňazí [rozsudok zo 6. decembra 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

zákonného obehu, ako je napríklad prípad falšovaných parfumov,<sup>2</sup> nezákonného prevádzkovania hazardných hier,<sup>3</sup> alebo nezákonného vývozu informačných systémov<sup>4</sup>.

Fínsky súd prejednávajúci tento spor sa pýtal Súdneho dvora najmä to, či sa ustanovenia smerníc 92/12 a 92/83 uplatňovali na pašovanie etanolu pochádzajúceho z tretej krajiny. Konkrétne sa pýtal, či sa na podvodný dovoz etanolu nemá hľadieť ako na nezákonné dodanie omamných látok a dovoz falšovaných peňazí.

Súdny dvor najprv spresnil, že hoci nezákonný dovoz alebo dodanie tovaru, s ktorým vzhľadom na jeho samotnú povahu alebo jeho osobitné vlastnosti nemožno legálne obchodovať, ani ho začleniť do hospodárskeho obehu, ako sú napríklad omamné látky alebo falšované peniaze, nepodliehajú daniam alebo clám, ktoré sa obvykle platia podľa právnej úpravy Spoločenstva, zásada daňovej neutrality okrem týchto prípadov, v ktorých je vylúčená akákoľvek hospodárska súťaž medzi legálnym hospodárskym odvetvím a nelegálnym odvetvím, bráni zovšeobecnenému rozlišovaniu medzi legálnymi a nelegálnymi transakciami.

Pokiaľ ide o etanol pašovaný z tretej krajiny, obchodovanie s týmto tovarom nie je zakázané z dôvodu jeho povahy alebo jeho osobitných vlastností. Etanol navyše nemožno považovať ani za výrobok vylúčený z hospodárskeho obehu, keďže pašovaný výrobok môže súťažiť s výrobkom, ktorý bol predmetom činností vykonaných v rámci zákonného obehu, pretože existuje legálny trh s alkoholom, na ktorý práve prichádzajú pašované výrobky.

Smernice 92/12 a 92/83 sa teda majú vykladať v tom zmysle, že ich ustanovenia týkajúce sa zdaniteľnosti a daňového dlhu sa uplatňujú aj na pašovanie etanolu pochádzajúceho z tretej krajiny na colné územie Spoločenstva.

---

<sup>2</sup> Rozsudok z 28. mája 1998, Goodwin a Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

<sup>3</sup> Rozsudok z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

<sup>4</sup> Rozsudok z 2. augusta 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).



## 2.2 Štruktúra spotrebných daní z alkoholických nápojov

**Rozsudok zo 17. júna 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))**

*„Vnútroštátne zdanenie – Článok 95 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 90 ES) – Smernice 92/83/EHS a 92/84/EHS – Rozdielne zdanenie vína a piva“*

Société critouridienne de distribution (Socridis) žiadala zníženie spotrebných daní, ktoré mala zaplatiť od mája do decembra 1993 z množstiev piva. V tejto súvislosti tvrdila, že smernice 92/83 a 92/84 sú v rozpore s článkom 95 druhým odsekom Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 90 ES) z dôvodu, že podľa nej zavádzajú systém zdanenia, ktorý povoľuje diskriminačné a protisúťažné postupy, čím nepriamo zvýhodňuje výrobu vína na úkor výroby piva.

V tejto súvislosti tvrdila, že pred harmonizáciou spotrebných daní smernicami 92/83 a 92/84 sa zdanenie vína a piva vo Francúzsku zakladalo na spoločnom základe (objem) a podobných sadzbách [19,50 francúzskych frankov (FRF)/hl (približne 3 eur/hl) v prípade piva a 22 FRF/hl (približne 3,35 eura/hl) v prípade vína]. Podľa jej názoru však uvedené smernice stanovili minimálnu sadzbu spotrebnej dane vo výške 1,87 eura na stupeň a hl v prípade piva, zatiaľ čo v prípade vína sa zdanenie malo zakladať iba na objeme a na minimálnej sadzbe 0.

Keďže uvedené smernice takto zaviedli rozdielnu štruktúru a sadzby spotrebnej dane pre víno a pivo, vyplývalo z toho rozdielne zdanenie na vnútroštátnej úrovni, ktoré bolo diskriminačné. Harmonizácia sledovaná týmito smernicami mala totiž v dotknutom členskom štáte za následok jednak zmenu spôsobu zdanenia piva tým, že bolo zavedené kritérium obsahu alkoholu, a jednak značne vyššie zdanenie piva ako zdanenie vína.

Otázka teda bola, či takáto diskriminácia, povolená smernicami, nebola v rozpore s článkom 95 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 90 ES), a v prípade že bola, či toto zistenie nemohlo ovplyvniť platnosť smerníc. Vnútroštátny súd tak žiadal od Súdneho dvora, aby posúdil platnosť týchto dvoch smerníc so zreteľom na článok 95 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 90 ES).

Súdny dvor uviedol, že smernice 92/83 a 92/84 ukladali členským štátom iba povinnosť uplatňovať minimálnu spotrebnú daň z piva. Tieto členské štáty si v dôsledku toho zachovávali dostatočnú voľnú úvahu zaviesť medzi zdanením vína a zdanením piva vzťah vylučujúci akúkoľvek ochranu domácej produkcie v zmysle článku 95 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 90 ES).

Cieľom, ktorý sledoval normotvorca Spoločenstva prijatím smerníc 92/83 a 92/84, nebolo priblížiť zdanenie vína zdaneniu piva. Rada mala na základe právomocí, ktoré jej výslovne zveruje článok 99 Zmluvy ES (teraz článok 93 ES), a s cieľom zabezpečiť vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu, v úmysle aproximovať jednak vnútroštátne právne úpravy spotrebných daní z vína a jednak vnútroštátne právne úpravy

spotrebných daní z piva. Inštitúcie Spoločenstva navyše môžu vykonávať postupnú aproximáciu určitej oblasti alebo etapovité zblížovanie vnútroštátnych právnych predpisov. Skutočnosť, že Rada prijala uvedené smernice, ktoré ukladajú členským štátom povinnosť uplatňovať minimálnu spotrebnú daň iba z piva, preto nie je nezlučiteľná s článkom 99 Zmluvy ES (teraz článok 93 ES).

### **Rozsudok z 2. apríla 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))**

*„Harmonizácia štruktúr spotrebných daní – Smernica 92/83/EHS – Článok 4 ods. 2 – Malý pivovar právne a hospodársky nezávislý od ostatných pivovarov – Kritériá právnej nezávislosti a hospodárskej nezávislosti – Nepriama ovplyvniteľnosť“*

Glückauf bola spoločnosťou prevádzkujúcou pivovar. Majiteľmi obchodných podielov Glückauf boli Menz GmbH vo výške 3 % a Innstadt vo výške 48 %. Vlastníkmi obchodných podielov spoločnosti Innstadt boli Menz GmbH vo výške 30,7 % a Ottakringer vo výške 49 %. Ottakringer bola dcérskou spoločnosťou spoločnosti Getränke Holding AG, ktorej obchodné podiely vlastnila rodina Wenckheim vo výške 65 % a rodina Menz vo výške 16 %.

Hauptzollamt (Hlavný colný úrad, Nemecko) najprv kvalifikoval Glückauf ako pivovar nezávislý od spoločnosti Innstadt, ako aj od spoločnosti Ottakringer a v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou na neho uplatnil zníženú sadzbu spotrebnej dane z piva. Následne sa však domnieval, že spoločnosť Glückauf bola hospodársky závislá od spoločnosti Ottakringer a prostredníctvom opravného daňového výmeru ju požiadal o uhradenie rozdielu medzi dlžnou sumou dane v zníženej sadzbe a sumou dane určenou na základe štandardnej sadzby.

Glückauf po neúspešnej sťažnosti podala proti uvedenému opravnému daňovému výmeru žalobu na Thüringer Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Durínsko, Nemecko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tvrdila, že kritérium hospodárskej nezávislosti umožňujúce kvalifikáciu „malého pivovaru“ v zmysle článku 4 ods. 2 smernice 92/83 treba vykladať so zreteľom na cieľ sledovaný touto smernicou a na správanie dotknutých spoločností na trhu. V tejto veci by bolo možné konštatovať existenciu hospodárskej závislosti len vtedy, ak by podniky prepojené prostredníctvom spoločnej účasti tretej osoby vystupovali a konali na trhu ako jediný podnik.

Vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie, aby Súdnemu dvoru položil v podstate otázku, či sa má podmienka upravená v článku 4 ods. 2 smernice 92/83, podľa ktorej musí byť pivovar právne a hospodársky nezávislý od akéhokoľvek iného pivovaru, vykladať na účely uplatnenia zníženej sadzby spotrebnej dane z piva tak, že kritérium hospodárskej nezávislosti medzi právne nezávislými pivovarmi sa vzťahuje len na správanie týchto pivovarov na trhu, alebo či toto kritérium nie je splnené už vtedy, ak má

určitá osoba možnosť *de facto* vykonávať vplyv na obchodné činnosti uvedených pivovarov.

Súdny dvor odpovedal, že článok 4 ods. 2 smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že situácia, ktorá sa vyznačuje existenciou štrukturálnych prepojení medzi rôznymi pivovarmi z hľadiska majetkových účastí a hlasovacích práv, ktorá vedie k tomu, že tá istá osoba vykonávajúca riadiace funkcie vo viacerých z dotknutých pivovarov má nezávisle od svojho skutočného správania možnosť vykonávať vplyv na prijímanie obchodných rozhodnutí týmito pivovarmi, vylučuje, aby sa tieto pivovary mohli považovať za hospodársky nezávislé jeden od druhého.

Smernica 92/83 sa totiž chce vyhnúť tomu, aby sa výhoda zníženia spotrebných daní z piva poskytla pivovarov, ktorých veľkosť a kapacita produkcie by mohli byť pôvodom narušení vnútorného trhu. Za týchto podmienok kritériá právnej nezávislosti a hospodárskej nezávislosti upravené v článku 4 ods. 2 tejto smernice majú zabezpečiť, aby akákoľvek forma hospodárskej alebo právnej závislosti medzi pivovarmi spôsobila vylúčenie z daňovej výhody, ktorú predstavuje znížená sadzba spotrebnej dane z piva.

V tomto kontexte pojem „pivovar, ktorý je právne a hospodársky nezávislý od ostatných pivovarov“ v zmysle článku 4 ods. 2 tejto smernice predpokladá preverenie toho, či medzi dotknutými pivovarmi existuje vzťah právnej závislosti najmä na úrovni ich riadenia alebo z hľadiska vlastníctva obchodných podielov alebo hlasovacích práv, alebo vzťah hospodárskej závislosti spôsobilý ovplyvniť schopnosť uvedených pivovarov samostatne prijímať obchodné rozhodnutia.

Navyše cieľom kritéria nezávislosti je zabezpečiť, aby mali z tejto zníženej sadzby spotrebnej dane skutočne prospech pivovary, pre ktoré veľkosť predstavuje hendikep, a nie pivovary, ktoré patria do skupiny. Za týchto podmienok treba na to, aby sa na účely uplatnenia článku 4 ods. 2 smernice 92/83 zohľadnili len pivovary, ktoré sú skutočne právne a hospodársky nezávislé, dbať, aby sa podmienka nezávislosti neobchádzala z čisto formálnych dôvodov, a najmä právnymi konštrukciami medzi rôznymi údajne nezávislými malými pivovarmi, v skutočnosti tvoriacimi hospodársku skupinu, ktorej produkcia by presahovala limity stanovené v článku 4 smernice 92/83.

Pokiaľ ide o prípadný vplyv správania sa dotknutých pivovarov na trh na účely určenia ich hospodárskej nezávislosti, článok 4 ods. 2 smernice 92/83 odkazuje na právnu a hospodársku štruktúru pivovarov bez toho, aby výslovne odkazoval na ich správanie sa na trhu. Okrem toho prítomnosť pivovarov na odlišných trhoch s rozličným sortimentom výrobkov nemôže umožniť záver o tom, že sú hospodársky nezávislé, keďže táto okolnosť môže práve naopak odrážať existenciu úmyselnej stratégie, o ktorej sa rozhodlo na úrovni skupiny s cieľom vyhnúť sa vnútornej súťaži v rámci skupiny alebo túto súťaž oslabiť.

**Rozsudok zo 4. júna 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Smernica 92/83/EHS – Spotrebné dane – Pivo – Článok 4 – Malé nezávislé pivovary – Znížená sadzba spotrebnej dane – Podmienky – Neexistencia výroby na základe licencie – Výroba podľa výrobného postupu patriaceho tretej osobe, ktorá jeho používanie povolila – Oprávnené používanie ochranných známok tejto tretej osoby“*

Francúzsky podnik, Brasserie Bouquet, predával pivo, ktoré sám vyrábal. Svoju výrobu piva vykonával na základe „dohody o členstve v spolku ‚Cercle des 3 brasseurs‘“ uzavretej so spoločnosťou ICO 3 B SARL, ktorá mu umožňovala používať ochranné známky a označenie „Les 3 brasseurs“, ako aj know-how tejto spoločnosti.

Súdny dvor, na ktorý bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania v spore týkajúcom sa odmietnutia colnej správy uplatniť zníženú sadzbu spotrebnej dane upravenú vnútroštátnou právnou úpravou pre malé nezávislé pivovary, mal v podstate určiť, či na účely uplatnenia zníženej sadzby spotrebnej dane z piva nie je podmienka upravená v článku 4 ods. 2 smernice 92/83, podľa ktorej pivovar nesmie vyrábať na základe licencie, splnená, ak dotknutý pivovar vyrába svoje pivo v súlade s takouto dohodou o členstve.

Na to, aby odpovedal na túto otázku, Súdny dvor uviedol, že na účely uplatnenia zníženej sadzby spotrebnej dane z piva nie je podmienka upravená v článku 4 ods. 2 smernice 92/83, podľa ktorej pivovar nesmie vyrábať na základe licencie, splnená, ak dotknutý pivovar vyrába pivo v súlade s dohodou, podľa ktorej je oprávnený používať ochranné známky a výrobný postup tretej osoby.

Smernica 92/83 sa totiž chce vyhnúť tomu, aby sa výhoda zníženia spotrebných daní z piva poskytla pivovarov, ktorých veľkosť a kapacita produkcie by mohli byť pôvodom narušení vnútorného trhu.

Článok 4 ods. 2 smernice 92/83 teda vyžaduje, aby boli malé pivovary, ktorých ročná produkcia piva je menšia ako 200 000 hl, skutočne nezávislé od akéhokoľvek iného pivovaru, tak pokiaľ ide o ich právnú a hospodársku štruktúru, ako aj pokiaľ ide o štruktúru ich výroby, takže aby používali zariadenia fyzicky oddelené od zariadení akéhokoľvek iného pivovaru a nevyrábali na základe licencie.

Neexistencia výroby na základe licencie je teda jednou z podmienok, ktorých cieľom je zabezpečiť, že dotknutý malý pivovar bude skutočne nezávislý od akéhokoľvek iného pivovaru. Z toho vyplýva, že pojem výroba „na základe licencie“ sa má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa výrobu piva na základe akejkoľvek formy povolenia, z ktorého vyplýva, že uvedený malý pivovar nie je úplne nezávislý od tretej osoby, ktorá mu toto oprávnenie udelila. Takýto prípad predstavuje oprávnenie používať patent, ochrannú známku alebo výrobný postup, ktoré patria tejto tretej osobe.

**Rozsudok z 10. apríla 2014, Komisia/Maďarsko (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))**

*„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Spotrebné dane z alkoholu a alkoholických nápojov – Smernica 92/83/EHS – Stanovenie sadzieb spotrebnej dane – Výroba etanolu podliehajúceho sadzbe spotrebnej dane rovnajúcej sa 0 v liehovare formou spracovania ovocia dodaného pestovateľom – Oslobodenie etanolu vyrobeného súkromnými osobami od spotrebnej dane“*

Právo Únie, a to smernica 92/83, zmenená aktom o podmienkach pristúpenia Bulharska a Rumunska k Európskej únii (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 203) a smernicou 92/84, ukladá členským štátom povinnosť uplatňovať na etanol spotrebnú daň, ktorej minimálna výška dosahuje v prípade alkoholických nápojov s výnimkou vína a piva 550 eur/hektoliter čistého alkoholu. Maďarsko je však oprávnené uplatňovať zníženú sadzbu spotrebnej dane na alkohol vyrábaný liehovarmi z ovocia dodávaného ovocinármi a určený na ich osobnú spotrebu. Preferenčná sadzba spotrebnej dane však nemôže byť nižšia ako 50 % bežnej vnútroštátnej sadzby spotrebnej dane z alkoholu. Jej uplatnenie je okrem toho obmedzené na 50 litrov alkoholu ročne na domácnosť ovocinára.

Maďarská právna úprava stanovovala, že spotrebná daň z liehoviny vyrobenej v liehovare na účet ovocinára (destilácia formou spracovania ovocia dodaného pestovateľom) bola stanovená na 0 maďarských forintov (HUF) maximálne do výšky 50 litrov ročne, čo sa rovnalo úplnému oslobodeniu. Navyše liehovina vyrobená súkromnou osobou v jej vlastnom liehovare bola oslobodená od spotrebnej dane až do maximálneho ročného objemu 50 litrov v prípade, keď bola určená na osobnú spotrebu domácnosti.

Tieto výhodné úpravy boli v podstate motivované tradičným charakterom výroby „pálinka“ (liehovina vyrábaná z ovocia).

Keďže Komisia sa domnievala, že Maďarsko nerešpektovalo pravidlá Únie upravujúce spotrebné dane z alkoholických nápojov, podala na Súdny dvor žalobu pre nesplnenie povinnosti. Podľa Komisie ustanovenia práva Únie nevytvárajú žiadne miesto pre akúkoľvek úpravu oslobodenia v prípade súkromnej destilácie a bránia stanoveniu nulovej sadzby pre destiláciu formou spracovania ovocia dodaného pestovateľom.

Súdny dvor uviedol, že smernica 92/83 o spotrebných daniach z alkoholických nápojov určuje prípady, v ktorých tieto nápoje môžu byť oslobodené od spotrebnej dane alebo zdanené zníženými sadzbami spotrebnej dane. Smernica teda nepovoľuje členským štátom zaviesť preferenčné pravidlá, ktorých pôsobnosť ide nad rámec toho, čo je povolené európskym normotvorcom. Súdny dvor následne konštatoval, že maďarská právna úprava, ktorá stanovuje do výšky 50 litrov ročne úplné oslobodenie liehoviny vyrobenej z ovocia dodaného ovocinárom, prekračuje maximálne zníženie v rozsahu 50 %, ktoré Maďarsku povoľuje smernica. Aj vnútroštátne pravidlá, ktoré oslobodzujú od spotrebnej dane liehovinu vyrobenú súkromnými osobami, sú v rozpore so smernicou, keďže táto smernica neupravuje takúto výnimku z bežnej sadzby.

Súdny dvor sa okrem toho vyjadril k dvojitému tvrdeniu žalovanej vlády, že výroba liehoviny predstavuje stáročnú tradíciu a že zachovanie tejto tradície sa považuje za základný cieľ maďarskej vlády, ako aj k tvrdeniu, podľa ktorého rovnaká prax oslobodenia malých množstiev liehoviny od spotrebnej dane existuje v iných členských štátoch. V tejto súvislosti vnútroštátnu tradíciu nemožno vo všeobecnosti akceptovať na odôvodnenie výnimky zo záväznosti smernice poskytnutej na základe voľnej úvahy.

Súdny dvor teda vyslovil, že Maďarsko si nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z právnej úpravy Únie týkajúcej sa spotrebnej dane z alkoholických nápojov.

### **Rozsudok z 5. októbra 2004 (plénum), Komisia/Grécko (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))**

*„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Porušenie článku 90 prvého pododseku ES – Spotrebné dane z alkoholu a alkoholických nápojov – Uplatňovanie nižšej sadzby dane na ouzo ako na iné alkoholické nápoje – Súlad tejto sadzby so smernicou, ktorá nebola napadnutá v lehote stanovenej v článku 230 ES“*

Smernica 92/83 upravovala zníženu sadzbu spotrebnej dane pre určité typy produktov, medzi ktorými bolo ouzo (článok 23 ods. 2). Zákon, ktorý prebral smernicu do gréckeho právneho poriadku, stanovil základnú sadzbu spotrebnej dane na približne 294 000 gréckych drachiem (GRD) (približne 860 eur) na sto litrov čistého alkoholu. Na ouzo sa uplatňovalo 50 % zníženie základnej sadzby [približne 147 000 GRD (približne 430 eur) na sto litrov čistého alkoholu].

Komisia považovala tento rozdiel za nezlučiteľný so zákazom vyplývajúcim z článku 90 Zmluvy ES zdaní výrobky z iných členských štátov daňou prevyšujúcou dane ukladané na podobné domáce výrobky a začala konanie o nesplnení povinnosti členským štátom.

V tomto rozsudku Súdny dvor zamietol žalobu Komisie. Najprv pripomenul, že Grécko pri stanovení nižšej sadzby pre ouzo vychádzalo z článku 23 bodu 2 smernice a dodržalo toto ustanovenie. Žaloba Komisie, ktorá má priamo spochybníť sadzbu spotrebnej dane, ktorú bolo Grécko oprávnené uplatňovať na ouzo na tomto základe, sa tak nepriamo rovná napadnutiu zákonnosti tohto ustanovenia. V tejto súvislosti Súdny dvor pripomenul, že akty inštitúcií Spoločenstva v zásade požívajú prezumpciu zákonnosti, a majú preto právne účinky dovtedy, kým neboli derogované, zrušené v konaní o žalobe o neplatnosť alebo vyhlásené za neplatné v nadväznosti na návrh na začatie prejudiciálneho konania alebo námietku nezákonnosti.

Ako výnimka z tohto pravidla sa akty postihnuté vadou, ktorej závažnosť je taká evidentná, že nemôže byť právnym poriadkom Spoločenstva tolerovaná, musia považovať za nemajúce žiadny právny účinok, dokonca ani dočasný, teda považovať za právne ničotné. Táto výnimka má zachovať rovnováhu medzi dvomi základnými, ale niekedy si odporujúcimi požiadavkami, ktoré právny poriadok musí spĺňať, a to stabilitou právnych vzťahov a rešpektovaním zákonnosti.

Závažnosť následkov, ktoré sa spájajú s vyslovením ničotnosti aktu inštitúcií Spoločenstva, si vyžaduje, aby z dôvodov právnej istoty bolo toto vyslovenie vyhradené na skutočne výnimočné prípady.

Smernicu 92/83 však nemožno ani v jej celosti, ani čo sa týka jej článku 23 ods. 2, považovať za takýto ničotný akt. Rada uvedenú smernicu ani nederogovala a jej článok 23 ods. 2 nebol zrušený, ani vyhlásený za neplatný ani Súdnym dvorom. Za týchto podmienok má článok 23 ods. 2 smernice 92/83 právne účinky, ktoré požívajú prezumpciu zákonnosti.

Súdny dvor z toho vyvodil, že členský štát, ktorý iba zachová v platnosti vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá bola prijatá na základe článku 23 smernice 92/83, ktorý umožňuje uplatňovať zníženú sadzbu spotrebnej dane na určité typy produktov, a je v súlade s týmto článkom, sa nedopustí nesplnenia povinností, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločenstva.

### 3. Harmonizácia spotrebných daní z energetických výrobkov

#### 3.1. Pôsobnosť spotrebných daní z energetických výrobkov

*Rozsudok zo 4. júna 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))*

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 267 ZFEÚ – Incidenčné konanie o preskúmaní ústavnosti – Skúmanie súladu vnútroštátneho zákona tak s právom Únie, ako aj s ústavou dotknutého členského štátu – Možnosť vnútroštátneho súdu podať na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania – Vnútroštátna právna úprava upravujúca výber dane z používania jadrového paliva – Smernice 2003/96/ES a 2008/118/ES – Článok 107 ZFEÚ – Články 93 AE, 191 AE a 192 AE“*

V roku 2010 prijalo Nemecko zákon o dani z jadrového paliva (Kernbrennstoffsteuergesetz). Tento zákon zaviedol na obdobie od 1. januára 2011 do 31. decembra 2016 daň z používania jadrového paliva na priemyselnú výrobu elektriny, ktorú platili prevádzkovatelia jadrových elektrární.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, ktorá prevádzkovala jadrovú elektrárňu v Emsland v Lingene (Nemecko), a ktorá v júni 2011 používala palivové kazety v jadrovom reaktore svojej elektrárne, mala zaplatiť daň vo výške viac ako 154 miliónov eur.

Kernkraftwerke Lippe-Ems napadla túto daň na Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg, Nemecko). Podľa jej názoru nemecká daň z jadrového paliva nebola zlučiteľná s právom Únie.

Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg) rozhodol položiť Súdnemu dvoru otázku, či smernica 2003/96 o zdaňovaní energetických výrobkov a elektriny a smernica

2008/118, ako aj článok 107 ZFEÚ alebo ustanovenia Zmluvy Euratom bránia tomu, aby členský štát zaviedol daň z používania jadrového paliva na priemyselnú výrobu elektriny.

Súdny dvor odpovedal, že táto daň nie je v rozpore s právom Únie. Pokiaľ ide o zlučiteľnosť tejto dane s európskou úpravou spotrebných daní, Súdny dvor vysvetlil, že článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 a článok 1 ods. 1 a 2 smernice 2008/118 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje výber dane z používania jadrového paliva na účely priemyselnej výroby elektriny. Článok 14 uvedenej smernice totiž taxatívne uvádza povinné oslobodenia záväzné pre členské štáty v rámci zdaňovania energetických výrobkov a elektriny a jasne určuje výrobky, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie.

Pokiaľ ide o prvé z týchto ustanovení, článok 2 ods. 1 smernice 2003/96 definuje pojem energetických výrobkov používaný na účely tejto smernice tak, že taxatívne uvádza zoznam výrobkov, na ktoré sa vzťahuje definícia tohto pojmu, a to odkazom na kódy kombinovanej nomenklatúry. Jadrové palivo však nepredstavuje energetický výrobok na účely smernice 2003/96, keďže sa v tomto zozname nenachádza, a teda sa naň nevzťahuje oslobodenie upravené v článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice (oslobodenie energetických výrobkov podliehajúcich harmonizovanej spotrebnej dani a používaných na výrobu elektriny). Dotknuté oslobodenie nemožno uplatniť ani analogicky. Okrem toho prípadný nesúlad vnútroštátnej právnej úpravy s politikou Únie v oblasti znižovania emisií CO<sub>2</sub> nemôže – bez radikálnej zmeny dosahu článku 2 ods. 1 a článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96, v rozpore s jasným úmyslom normotvorcu Únie – odôvodniť to, aby sa tieto ustanovenia vykladali v tom zmysle, že sa vzťahujú na iné výrobky, ako sú energetické výrobky a elektrina v zmysle tejto smernice.

Súdny dvor tak v podstate uznal, že môže dochádzať k súčasnému výberu dane zo spotreby elektrickej energie a dane uplatňovanej na zdroje výroby tejto energie, ktoré nie sú energetickými výrobkami v zmysle smernice 2003/96.

Pokiaľ ide o článok 1 ods. 1 a 2 smernice 2008/118, na daň zavedenú vnútroštátnym zákonom, ktorá sa ani priamo, ani nepriamo neuplatňuje na spotrebu elektriny uvedenú v smernici 2003/96, ani na spotrebu iného výrobku podliehajúceho spotrebnej dani, sa nemôže vzťahovať článok 1 ods. 1 alebo 2 smernice 2008/118 a táto daň teda nemôže predstavovať ani spotrebnú daň z elektriny ani ďalšiu nepriamu daň z tohto výrobku v zmysle smernice.

To je prípad dane, ktorá sa jednak má platiť, keď sa palivové kazety alebo palivové tyče použijú po prvýkrát v jadrovom reaktore a keď sa spustí samočinná reťazová reakcia s cieľom priemyselnej výroby elektriny a vyberá sa u výrobcu elektriny, a jednak sa počíta z množstva použitého jadrového paliva, pričom pre všetky typy tohto paliva je upravená spoločná sadzba, zatiaľ čo množstvo elektriny vyrobenej reaktorom jadrovej elektrárne nie je priamo podmienené množstvom použitého jadrového paliva, ale môže sa meniť v závislosti od povahy a vlastností používaného paliva, ako aj od úrovne výkonu dotknutého reaktora, a uvedená daň môže byť vyberaná z dôvodu spustenia samočinnej



refázovej reakcie aj bez toho, aby sa nutne vyrobilo a následne spotrebovalo určité množstvo elektriny.

Súdny dvor tak poznamenal, že sa nezdá, že existuje priama a neoddeliteľná súvislosť medzi používaním jadrového paliva a spotrebou elektriny vyrábanej v reaktore jadrovej elektrárne.

**Rozsudok z 20. septembra 2017, Elecdey Carcelen a i. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 a C-221/16, [EU:C:2017:705](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Životné prostredie – Elektrická energia veterného pôvodu – Smernica 2009/28/ES – Podpora využívania energie z obnoviteľných zdrojov – Článok 2 druhý odsek písm. k) – Schéma pomoci – Článok 13 ods. 1 druhý pododsek písm. e) – Správne poplatky – Smernica 2008/118/ES – Všeobecný systém spotrebných daní – Článok 1 ods. 2 – Iné nepriame dane na špecifické účely – Smernica 2003/96/ES – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Článok 4 – Minimálne sadzby zdaňovania energie – Poplatok uplatňovaný na veterné elektrárne určené na výrobu elektrickej energie“*

Žalujúce spoločnosti prevádzkujú na území Autonómneho spoločenstva Kastília-La Mancha (Španielsko) veterné generátory určené na výrobu veternej elektrickej energie. Žalobkyne zaplatili počas zdaňovacieho obdobia rokov 2011 a 2012 poplatok stanovený vnútroštátnym zákonom spočívajúci v paušálnej štvrtročnej sume, ktorá sa menila v závislosti od veľkosti veterného parku a výkonu veterného generátora, bez ohľadu na množstvo ním vyrobenej elektriny.

Keďže žalobkyne sa domnievali, že tento poplatok bol protiústavný a nezlučiteľný s právom Únie, požiadali príslušné vnútroštátne orgány o opravu priznaní podaných z tohto dôvodu, ako aj o vrátenie zaplatených súm.

V tomto rámci Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Vyšší súd Kastília-La Mancha, Španielsko) položil Súdnemu dvoru otázku týkajúcu sa právnej úpravy daného poplatku.

V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, pokiaľ ide o uplatňovanie úpravy spotrebných daní, že článok 4 smernice 2003/96 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá upravuje výber poplatku zaťažujúceho veterné elektrárne určené na výrobu elektrickej energie, keďže takéto poplatok nezdaňuje energetické výrobky alebo elektrinu v zmysle článku 1 a článku 2 ods. 1 a 2 tejto smernice, a v dôsledku toho nepatrí do jej pôsobnosti.

Neexistuje totiž žiadna súvislosť medzi zdaniteľnou udalosťou vzťahujúcou sa na poplatok, o ktorý išlo vo veci samej na jednej strane, a skutočnou výrobou elektriny veternými elektrárnami na druhej strane.

Vzhľadom na zohľadnenú kvalifikáciu sa článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej,

ktorá upravuje výber poplatku zaťažujúceho veterné elektrárne určené na výrobu elektrickej energie, pretože tento poplatok nepredstavuje daň zaťažujúcu spotrebu energetických výrobkov alebo elektriny, a v dôsledku toho nepatrí do pôsobnosti tejto smernice.

### **Rozsudok z 10. júna 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))**

*„Smernica 92/81/EHS – Harmonizácia štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov – Minerálne oleje dodávané na použitie ako palivo pre inú leteckú dopravu ako súkromné rekreačné lietanie – Oslobodenie od harmonizovanej spotrebnej dane“*

Švédsku daňová správa požadovala od leteckej spoločnosti Braathens zaplatenie dane na ochranu životného prostredia, upravenej vnútroštátnym právom vzťahujúcim sa na vnútroštátnu komerčnú leteckú dopravu, a vypočítanej zo spotreby paliva a emisií uhľovodíkov a oxidu dusnatého.

Braathens po tom, čo podala daňovým orgánom sťažnosť, ktorá bola zamietnutá, podala žalobu na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd podal návrh na Súdny dvor, aby zistil po prvé, či je sporná daň v rozpore s článkom 8 ods. 1 písm. b) smernice 92/81, po druhé, či toto ustanovenie možno považovať za ustanovenie s priamym účinkom, a po tretie, či je možné rozdeliť túto daň na časť, ktorá je v súlade s právom Spoločenstva, a časť, ktorá nie je v súlade s týmto právom.

V prvom rade Súdny dvor potvrdil, že článok 8 ods. 1 smernice 92/81 bráni výberu dane na ochranu životného prostredia, ktorá sa vzťahuje na vnútroštátnu komerčnú leteckú dopravu a ktorá je vypočítaná na základe údajov týkajúcich sa spotreby paliva a emisií uhľovodíkov a oxidu dusnatého pri priemernom lete typu používaného lietadla.

Takáto vnútroštátna daň, ktorá sa vzťahuje na spotrebu samotného paliva, keď existuje priama a neoddeliteľná súvislosť medzi spotrebou paliva a znečisťujúcimi látkami vypúšťanými pri tejto spotrebe, je nezlučiteľná s harmonizovanou úpravou spotrebnej dane zavedenou smernicami 92/12 a 92/81. Ak by sa totiž členským štátom umožnilo, aby zdanili inou nepriamou daňou produkty, ktoré tak ako v tomto prípade musia byť oslobodené od harmonizovanej spotrebnej dane v súlade s článkom 8 ods. 1 písm. b) smernice 92/81, zbavovalo by to toto ustanovenie akéhokoľvek potrebného účinku.

V druhom rade Súdny dvor zastával názor, že povinnosť upravená v článku 8 ods. 1 písm. b) smernice 92/81 oslobodiť od harmonizovanej spotrebnej dane minerálne oleje dodávané na použitie ako palivo pre inú leteckú dopravu ako súkromné rekreačné lietanie je dostatočne jasná, presná a bezpodmienečná, aby sa na ňu mohli odvolávať jednotlivci na vnútroštátnom súde s cieľom namietiť proti vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je nezlučiteľná s touto povinnosťou.

**Rozsudok z 13. júla 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2003/96/ES – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Článok 14 ods. 1 písm. c) – Oslobodenie energetických výrobkov používaných ako palivo na účely námornej plavby vo vodách Európskej únie a na výrobu elektriny na palube plavidla – Palivo, ktoré loď použila na plavbu z miesta, kde bola postavená, do prístavu v inom členskom štáte na účely naloženia prvého komerčného lodného nákladu v danom štáte“*

Vakarų Baltijos laivų statykla, litovská spoločnosť zaoberajúca sa výstavbou námorných lodí (ďalej len „litovská spoločnosť“), uzavrela zmluvu na výstavbu nákladnej lode pre estónsku spoločnosť. Táto zmluva zahŕňala okrem iného nákup a priame natankovanie paliva do nádrží, ako aj zaplatenie spotrebných daní vzťahujúcich sa na toto palivo. Po prevzatí plavidla ho zákazník preplavil bez nakládky z prístavu Klaipėda (Litva) do prístavu Stralsund (Nemecko), kde naložil svoj prvý komerčný náklad, ktorý následne za odplatu prepravil do prístavu Santander (Španielsko).

Litovská spoločnosť požiadala Národnú daňovú inšpekciu o vrátenie spotrebnej dane, ktorú zaplatila na účely dodávky paliva do plavidla svojho estónskeho zákazníka. Národná daňová inšpekcia zamietla jej žiadosť z dôvodu, že v okamihu dodávky dotknutého paliva zákazníkovi litovská spoločnosť nespĺňala formálne a hmotnoprávne požiadavky stanovené vnútroštátnym právom a nevlastnila potrebnú licenciu, ktorá by jej umožňovala zásobovať lode palivom.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky) zrušila rozhodnutie, ktorým bolo zamietnuté vrátenie dane. Národná daňová inšpekcia podala žalobu o neplatnosť proti tomuto rozhodnutiu, ktorej Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva) vyhovel. Litovská spoločnosť potom podala kasačný opravný prostriedok na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý sa pýtal na výklad článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 a na možnosť odmietnuť z čisto formálnych dôvodov oslobodenie, ktoré upravuje toto ustanovenie.

Súdny dvor najprv uviedol, že článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie stanovené v tomto ustanovení sa uplatní na palivo, ktoré sa použije pri plavbe lode bez nakládky z prístavu jedného členského štátu, v predmetnom prípade štátu, kde bola táto loď postavená, do prístavu v inom členskom štáte, aby tam bol naložený tovar pred jeho následnou prepravou do prístavu v treťom členskom štáte.

Ďalej vyložil článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá vylučuje uplatnenie oslobodenia stanoveného v tomto ustanovení z dôvodu, že zásobovanie lode energetickými výrobkami sa uskutočnilo bez toho, aby boli splnené formálne podmienky

uvedené v tejto právnej úprave, hoci toto zásobovanie je v súlade so všetkými podmienkami uplatnenia, ktoré sú stanovené v uvedenom ustanovení.

### 3.2. Štruktúra spotrebných daní z energetických výrobkov

**Rozsudok z 2. júna 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spotrebné dane – Smernica 2003/96/ES – Odstupňované sadzby spotrebnej dane pre motorové palivá a vykurovacie palivá – Podmienka uplatňovania sadzby pre vykurovacie palivá – Podávanie mesačného súpisu vyhlásení, že kúpené výrobky sú určené na vykurovanie – Uplatnenie sadzby spotrebnej dane stanovenej pre motorové palivá v prípade nepodania tohto súpisu – Zásada proporcionality“*

Poľská spoločnosť ROZ-ŚWIT uskutočnila v období od 1. marca do 31. decembra 2009 sériu transakcií predaja vykurovacieho paliva pozostávajúceho z ľahkého vykurovacieho oleja. Zistilo sa, že tieto predaje boli overené a že nebolo pochybností o tom, že kupujúci potvrdili nákup a spotrebu tohto paliva na vykurovanie. ROZ-ŚWIT však v stanovenej lehote nepodala súpis vyhlásení kupujúcich, ako to upravuje poľská právna úprava o spotrebnej dani.

Keďže táto právna úprava stanovovala, že v prípade nedodržania povinnosti podať súpis vyhlásení kupujúcich v stanovenej lehote sa na výrobok použitý ako vykurovacie palivo uplatní sadzba spotrebnej dane stanovená pre motorové palivá, táto sadzba spotrebnej dane bola uplatnená na predaje, ktoré uskutočnila ROZ-ŚWIT, daňovým výmerom, ktorý vypracoval Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (vedúci colného úradu vo Vroclave, Poľsko).

ROZ-ŚWIT podala sťažnosť proti tomuto daňovému výmeru riaditeľovi colného úradu vo Vroclave, pričom tvrdila, že nepodanie súpisov vyhlásení kupujúcich predstavuje iba formálny nedostatok, keďže skutočné určenie dotknutého vykurovacieho paliva na vykurovanie je nepochybné.

Keďže táto sťažnosť bola zamietnutá, ROZ-ŚWIT podala žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Správny súd Vroclavského vojvodstva, Poľsko).

Tento súd sa v podstate pýtal, či sa smernica 2003/96 a zásada proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej na jednej strane predajcovia vykurovacích palív sú povinní podať v stanovenej lehote mesačný súpis vyhlásení kupujúcich, podľa ktorých sú kúpené výrobky určené na vykurovanie, a na druhej strane v prípade nepodania takéhoto súpisu v stanovenej lehote sa uplatní na predané vykurovacie palivo sadzba dane stanovená pre motorové palivá, aj keď sa zistilo, že určenie tohto výrobku na vykurovanie nevyvoláva pochybnosti.

Súdny dvor rozhodol, že smernica 2003/96 a zásada proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, v zmysle ktorej sú predajcovia vykurovacích palív povinní podať v stanovenej lehote mesačný súpis vyhlásení kupujúcich, podľa ktorých sú kúpené výrobky určené na vykurovanie. Bránia vnútroštátnej právnej úprave, v zmysle ktorej v prípade nepodania takéhoto súpisu v stanovenej lehote sa na predané vykurovacie palivo uplatní sadzba dane stanovená pre motorové palivá, aj keď sa zistilo, že určenie tohto výrobku na vykurovanie nevyvoláva pochybnosti.

Totíž vzhľadom na voľnú úvahu, ktorou disponujú členské štáty, pokiaľ ide o opatrenia a mechanizmy, ktoré majú prijať s cieľom predchádzať daňovým únikom a podvodom súvisiacim s predajom vykurovacích palív, a pretože povinnosť predkladať príslušným orgánom súpis vyhlásení kupujúcich nemá zjavne neprimeranú povahu, je potrebné konštatovať, že takáto povinnosť predstavuje vhodné opatrenie na dosiahnutie takéhoto cieľa a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie.

Naproti tomu, ustanovenie vnútroštátneho práva, podľa ktorého v prípade nepodania súpisu vyhlásení kupujúcich v stanovenej lehote sa sadzba spotrebnej dane, ktorá je stanovená pre motorové palivá, automaticky uplatňuje na vykurovacie palivá, hoci sa tieto použili ako vykurovacie palivá, odporuje všeobecnej štruktúre a cieľu smernice 2003/96, ktoré vychádzajú zo zásady, že energetické výrobky sa zdaňujú podľa svojho skutočného použitia. Navyše takéto automatické uplatnenie sadzby spotrebnej dane stanovenej pre motorové palivá v prípade nedodržania povinnosti predložiť takýto súpis je v rozpore so zásadou proporcionality. Uplatnenie sadzby spotrebnej dane, ktorá je stanovená pre motorové palivá, na vykurovacie palivo z dôvodu porušenia tejto povinnosti, keď niet pochybností o určení týchto výrobkov na vykurovanie, totiž ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na predchádzanie daňovým únikom a podvodom.

**Rozsudok z 27. novembra 2003, Komisia/Fínsko (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))**

*„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Smernice 92/81/EHS a 92/82/EHS – Sadzba spotrebnej dane z minerálnych olejov – Daňová kontrola – Použitie nafty ako motorového paliva“*

V tejto veci týkajúcej sa žaloby pre nesplnenie povinnosti podanej proti Fínskej republike Komisia navrhovala Súdnemu dvoru, aby určil, že Fínska republika si tým, že ponechala v platnosti svoju vnútroštátnu právnu úpravu upravujúcu možnosť používať naftu zdaňovanú nižšou daňou (mazut) ako motorové palivo pre motorové vozidlá, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 8 ods. 2 a 3 smernice 92/81 a z článku 5 ods. 1 smernice 92/82.

Komisia tvrdí, že hoci fínska právna úprava zdaňuje naftu používanú ako motorové palivo vyššou sadzbou spotrebnej dane, ako je minimálna sadzba stanovená v článku 5 ods. 1 smernice 92/82, nemožno sa domnievať, že je v súlade s týmto ustanovením,

pretože nezaručuje za všetkých okolností, že uvedená nafta je skutočne zdanená sadzbou, ktorá je tam stanovená.

Fínsky systém totiž umožňuje použiť ako motorové palivo naftu zdaňovanú nižšou daňou a je založený na povinnosti uloženej vlastníkom alebo držiteľom motorových vozidiel vopred oznámiť fínskym orgánom ich úmysel začať používať mazut ako motorové palivo, a to za prirážku a/alebo palivový poplatok, ktoré nie sú vyberané v závislosti od množstva použitého mazutu a teda nepredstavujú spotrebné dane.

Komisia okrem toho tvrdila, že Fínska republika na úrovni distribúcie a používania nafty na účely uvedené v článku 8 ods. 2 a 3 smernice 92/81, ako je použitie v odvetviach poľnohospodárstva a lesného hospodárstva, ako aj verejných prác, nevykonávala náležitú a efektívnu kontrolu, akú vyžadujú tieto ustanovenia na to, aby zabezpečili, že nafta slúži striktne na použitie, pre ktoré je zdanená.

Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá upravuje možnosť používať naftu zdaňovanú nižšou daňou ako motorové palivo tým, že na tento účel zavádza prirážku a/alebo palivový poplatok, ktorých výber je stanovený na základe predchádzajúceho oznámenia a ktoré nie sú spotrebnými daňami, nemožno považovať za úpravu, ktorá je v súlade s článkom 5 ods. 1 smernice 92/82, ktorý vyžaduje, aby nafta používaná ako motorové palivo bola zdanená minimálnou sadzbou spotrebnej dane, ktorá je tam upravená.

Zatiaľ čo článok 5 ods. 1 smernice 92/82 ukladá členským štátom povinnosť zaručiť, aby minerálne oleje používané ako palivo boli zdanené minimálne sadzbou spotrebnej dane stanovenou týmito ustanoveniami, článok 8 ods. 2 a 3 smernice 92/81 vymenúva určité odvetvia, v ktorých môže byť použitie minerálnych olejov ako paliva oslobodené od spotrebnej dane alebo zdanené zníženou sadzbou spotrebnej dane, pod podmienkou, že je predmetom daňovej kontroly.

Členský štát si teda nesplní povinnosti, ktoré mu vyplývajú z týchto ustanovení, ak ponechá v platnosti právnu úpravu týkajúcu sa použitia nafty zavádzajúcu mechanizmus daňovej kontroly, ktorý neumožňuje dosiahnuť cieľ sledovaný týmito ustanoveniami, takže tento mechanizmus nie je schopný efektívne zabrániť, aby boli ako motorové palivo použité minerálne oleje, ktoré sú určené na iné účely a teda zdanené nižšou daňou, a tak nie je schopný zaručiť, aby nafta použitá ako motorové palivo bola skutočne zdanená minimálnou sadzbou spotrebnej dane stanovenou týmito ustanoveniami.

## II. Harmonizácia pravidiel týkajúcich sa vzniku daňovej povinnosti a platby spotrebných daní

### 1. Vznik daňovej povinnosti k spotrebným daniam

*Rozsudok z 29. júna 2017, Komisia/Portugalsko (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))*

*„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Spotrebná daň z cigariet – Smernica 2008/118/ES – Vznik daňovej povinnosti – Miesto a moment vzniku daňovej povinnosti – Daňové označenia – Voľný pohyb tovaru podliehajúceho spotrebnej dani – Časové obmedzenie uvádzania na trh a predaja balíčkov cigariet – Zásada proporcionality“*

V tejto veci bola na Súdny dvor podaná žaloba pre nesplnenie povinnosti, v ktorej sa navrhovalo, aby súd určil, že Portugalská republika si tým, že zakázala uviesť na trh a predávať verejnosti balíčky cigariet po uplynutí tretieho mesiaca roka nasledujúceho po roku uvedenom na nalepenej kolkovej známke, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývali z článku 9 prvého odseku smernice 2008/118, ako aj zo zásady proporcionality.

Súdny dvor rozhodol, že členský štát si tým, že stanovil, že cigarety uvedené do daňového voľného obehu v priebehu určitého roku sa po uplynutí tretieho mesiaca nasledujúceho roka už nemôžu uvádzať na trh, ani predávať verejnosti, ak nedochádza k zvýšeniu sadzby spotrebnej dane z týchto výrobkov nadobúdajúcemu účinnosť v uvedenom nasledujúcom roku, nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 9 prvého odseku smernice 2008/118/ES a zo zásady proporcionality.

Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je totiž cieľom, ktorý smernica 2008/118 sleduje, ako to vyplýva z jej odôvodnenia 31, ako aj článku 11 a článku 39 ods. 3 prvého pododseku. Uvedenie nadmerných množstiev balíčkov cigariet do daňového voľného obehu na konci roka v očakávaní budúceho zvýšenia sadzby spotrebnej dane však predstavuje formu zneužívania, ktorému sú členské štáty oprávnené predchádzať vhodnými opatreniami. Keďže článok 9 prvý odsek smernice 2008/118 odkazuje pri určení podmienok vzniku daňovej povinnosti a sadzby spotrebnej dane na vnútroštátne právo účinné k dátumu vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani, takéto právo priznané členským štátom nevyhnutne predpokladá možnosť členských štátov prijať takéto opatrenia.

Členské štáty však musia pri výkone právomocí, ktoré im poskytuje právo Únie, dodržiavať všeobecné právne zásady, ku ktorým patrí aj zásada proporcionality. Táto zásada ukladá členským štátom použiť také prostriedky, ktoré popri tom, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné, a v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie. Opatrenie, ktorého cieľom je predchádzať uvedeniu nadmerných množstiev balíčkov cigariet do daňového voľného obehu na konci roka v očakávaní zvýšenia spotrebnej dane, je vhodné na dosiahnutie legitímnych cieľov, ktorými sú boj

proti podvodom a daňovým únikom, ako aj ochrana verejného zdravia. Prispieva aj k zabezpečeniu zdravej hospodárskej súťaže. Keďže sa však takéto opatrenie uplatňuje vo všetkých prípadoch vrátane prípadu, kde sadzba spotrebnej dane klesla alebo zostala nezmenená, nezdá sa byť nevyhnutné na dosiahnutie sledovaných cieľov. Tieto ciele totiž možno dosiahnuť menej obmedzujúcim a rovnako vhodným spôsobom, pokiaľ by sa opatrenie uplatňovalo iba v prípade zvýšenia sadzby spotrebnej dane z cigariet.

### 1.1 Vznik daňovej povinnosti v prípade prepustenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane

*Rozsudok z 2. júna 2016, Polichim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))*

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

Polichim je oprávnená prevádzkovateľka daňového skladu, ktorá riadi daňový sklad v meste Lukovit (Bulharsko), v ktorom je oprávnená vyrábať energetické výrobky a uskladňovať ich v režime pozastavenia spotrebnej dane.

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

V rámci daňovej kontroly v spoločnosti Polichim bulharské colné orgány zistili, že táto spoločnosť vo svojich vyhláseniach uviedla, že v prospech spoločnosti Petros Oil osemkrát prepustila do režimu voľného daňového obehu ťažké palivové oleje uvedené pod číselným znakom KN 2710 19 64, avšak uviedla, že v tomto ohľade nie je osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň, lebo tieto výrobky boli určené na použitie pri výrobe elektrickej energie v zmysle bulharského zákona o spotrebnej dani.



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

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

Rozhodnutím z 27. mája 2013 vedúci colného úradu v meste Svištov (Bulharsko) tieto námietky zamietol a uložil spoločnosti Polichim pokuty zodpovedajúce dvojnásobku výšky nezaplatenej spotrebnej dane za každé prepustenie do režimu daňového voľného obehu na základe vnútroštátneho zákona o spotrebnej dani. Na účely vypočítania týchto pokút sa zohľadnila výška spotrebnej dane na energetické výrobky určené na iné použitie než ako pohonné hmoty alebo palivo.

Polichim podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Rajonen säd – Lukovit (Okresný súd Lukovit, Bulharsko), ktorý zmenil rozhodnutie z 27. mája 2013 tak, že znížil uložené pokuty.

Polichim podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Administrativen säd Pleven (Správny súd Pleven, Bulharsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd sa najmä pýta, či sa má článok 7 ods. 2 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že predaj výrobku podliehajúceho spotrebnej dani v rámci daňového skladu bez toho, aby tento výrobok tento daňový sklad opustil, predstavuje prepustenie tohto výrobku do voľného daňového obehu. Tento súd sa ďalej pýta, či sa má článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 v spojení s článkom 7 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátne orgány odmietli oslobodiť od spotrebnej dane energetické výrobky, ktoré potom, ako boli oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu predané sprostredkujúcemu kupujúcemu, sú týmto kupujúcim predané konečnému spotrebiteľovi, ktorý spĺňa všetky požiadavky vnútroštátneho práva na oslobodenie týchto výrobkov od spotrebnej dane a ktorému boli tieto výrobky dodané priamo týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu z daňového skladu, len z toho dôvodu, že sprostredkujúci kupujúci označený týmto prevádzkovateľom daňového skladu ako príjemca uvedených výrobkov tieto požiadavky nespĺňa.

Súdny dvor odpovedal v prvom rade, že článok 7 ods. 2 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že predaj výrobku podliehajúceho spotrebnej dani držaného oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v daňovom sklade vedie k jeho prepusteniu do daňového voľného obehu až v okamihu, keď tento výrobok fyzicky opustí daňový sklad. Keďže spotrebná daň sa uplatňuje, ako je pripomenuté v odôvodnení 9

smernice 2008/118, na spotrebu, a nie na predaj, musí sa moment vzniku daňovej povinnosti nachádzať čo najbližšie pri spotrebiteľovi.

V tejto súvislosti, pokiaľ ide o odsek 1, toto ustanovenie definuje moment vzniku daňovej povinnosti ako okamih uvedenia výrobku podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu. Z článku 7 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice okrem toho vyplýva, že „uvedením do daňového voľného obehu“ treba konkrétne rozumieť prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane. Prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane teda označuje fyzické prepustenie týchto výrobkov z daňového skladu a nie ich predaj.

Takýto výklad zodpovedá cieľom sledovaným touto smernicou. Keďže spotrebná daň je daňou zo spotreby, a nie z predaja, musí sa moment vzniku daňovej povinnosti nachádzať čo najbližšie pri spotrebiteľovi. Pokiaľ teda dotknuté výrobky zostávajú v daňovom sklade oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu, nemôže ísť o spotrebu, aj keby boli uvedené výrobky týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu predané.

Okrem toho odkaz konkrétne na prípad neoprávneného prepustenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane nemožno pochopiť inak ako fyzické prepustenie tovaru z takéhoto režimu.

Napokon, keďže výrobky podliehajúce spotrebnej dani v režime pozastavenia dane sú držané oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v daňovom sklade, daňová povinnosť k spotrebnej dani nevznikne, kým sú dotknuté tovary držané týmto oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v takomto sklade.

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

Hoci totiž podmienenie oslobodenia od spotrebnej dane tým, že v daňových dokladoch je označený príjemca, ktorý spĺňa podmienky stanovené vnútroštátnym právom na prijímanie energetických výrobkov oslobodených od dane, treba považovať za požiadavku, ktorá umožňuje dosiahnutie cieľa, ktorým je uľahčiť kontrolu uplatňovania oslobodení od spotrebnej dane tým, že znižuje riziko používania tovaru, na ktorý sa

nevzťahuje oslobodenie od dane, takéto odmietnutie, vykonané bez overenia, či sú hmotnoprávne požiadavky na to, aby tieto výrobky mohli byť používané na účely, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie, splnené v čase ich prepustenia z daňového skladu, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho a jasného uplatnenia týchto oslobodení a zamedzenie daňovým podvodom, únikom alebo zneužitiu dane.

### **Rozsudok z 24. februára 2021, Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 76/308/EHS – Články 6 a 8, ako aj článok 12 ods. 1 až 3 – Vzájomná pomoc pri vymáhaní určitých pohľadávok – Vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani v dvoch členských štátoch z tých istých transakcií – Smernica 92/12/ES – Články 6 a 20 – Uvedenie tovaru do daňového voľného obehu – Sfalšovanie sprievodného administratívneho dokumentu – Priestupok alebo nezrovnalosť, ku ktorým došlo počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane – Neoprávnené prepustenie tovaru z režimu pozastavenia dane – ‚Duplicita pohľadávky‘ týkajúcej sa spotrebnej dane – Preskúmanie uskutočnené súdmi členského štátu, v ktorom má dožiadaný orgán sídlo – Odmietnutie žiadosti o pomoc podanej príslušnými orgánmi iného členského štátu – Podmienky“*

V rokoch 1995 a 1996 Silcompa SpA, spoločnosť vyrábajúca etanol so sídlom v Taliansku, predávala etanol v režime pozastavenia spotrebnej dane<sup>5</sup> s miestom určenia v Grécku.

V roku 2000 sa po vykonanej kontrole zistilo, že sprievodné administratívne dokumenty (ďalej len „SAD“) k zásielkam alkoholu odoslaným spoločnosťou Silcompa neboli nikdy doručené gréckym colným úradom na účely vyhotovenia úradných dokumentov a že pečiatky colného úradu uvedené na SAD boli falošné. Taliansky colný úrad (ďalej len „colný úrad“) teda vydal tri platobné výmery na účely výberu nezaplatených spotrebných daní.

V roku 2004 grécke colné orgány informovali colný úrad o tom, že dodania tovaru odoslaného spoločnosťou Silcompa gréckemu podniku treba považovať za nezákonné. Z tohto dôvodu bol vydaný platobný výmer, ktorý sa vzťahoval tak na talianske daňové pohľadávky, ako aj na dodatočné vyrubenie dane. Konanie začaté proti tomuto výmeru skončilo v roku 2017 uzatvorením dohody o urovnaní medzi colným úradom a spoločnosťou Silcompa.

V roku 2005 grécke colné orgány vydali k tým istým vývozným transakciám v rámci Únie dve rozhodnutia o vyrubení spotrebnej dane z dôvodu nezákonného uvedenia alkoholu zaslaného spoločnosťou Silcompa do daňového voľného obehu na gréckom území. Okrem toho grécky daňový orgán zaslal colnému úradu žiadosť o pomoc na účely

<sup>5</sup> Podľa tohto daňového režimu daňová povinnosť k spotrebnej dani vzťahujúcej sa na tovar podliehajúci spotrebnej dani ešte nevzniká, hoci zdaniteľná udalosť už nastala. Tento režim totiž spôsobuje odloženie vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani až do splnenia podmienky vzniku tejto povinnosti.

vymáhania pohľadávok týkajúcich sa dotknutých spotrebných daní. Colný úrad ako príslušný dožiadaný orgán teda doručil spoločnosti Silcompa dva platobné výmery.

Odvolaníu podanému spoločnosťou Silcompa po zamietnutí jej žaloby proti týmto platobným výmerom Commissione tributaria regionale del Lazio (Regionálna daňová komisia Lazio, Taliansko) vyhovel. Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko), ktorý prejednáva kasačný opravný prostriedok, rozhodol predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Súdny dvor rozhodol, že v rámci žaloby napádajúcej exekučné opatrenia prijaté v členskom štáte, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, môže príslušný orgán tohto členského štátu odmietnuť vyhovieť žiadosti o vymáhanie spotrebnej dane predloženej príslušnými orgánmi iného členského štátu, pokiaľ ide o výrobky, ktoré boli neoprávnene prepustené z režimu pozastavenia dane, ak je takáto žiadosť založená na skutočnostiach týkajúcich sa rovnakých vývozných transakcií, ktoré už sú predmetom vymáhania spotrebnej dane v členskom štáte, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán.<sup>6</sup>

Súdny dvor uviedol, že nezákonné uvedenie alkoholu odoslaného spoločnosťou Silcompa na trh na gréckom území môže byť jednak považované za priestupok alebo nezrovnalosť v súvislosti s predmetnými výrobkami a jednak za dôsledok priestupku alebo nezrovnalosti, ku ktorým došlo predtým v Taliansku. V závislosti od tohto určenia, ktoré musí uskutočniť vnútroštátny súd, prichádzajú do úvahy dve situácie.

V prvom prípade týkajúcom sa situácie, keď na území viacerých členských štátov došlo k viacerým priestupkom alebo nezrovnalostiam, sa dva alebo viaceré z týchto členských štátov považujú za oprávnené vybrať spotrebnú daň. Pri neoprávnenom prepustení z režimu pozastavenia dane, ku ktorému došlo v jednom členskom štáte, a následnom skutočnom uvedení tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu v inom členskom štáte nemôže spotrebnú daň, pokiaľ ide o tie isté vývozné transakcie, vybrať aj tento posledný uvedený členský štát. K tomuto uvedeniu do daňového voľného obehu môže totiž dôjsť len jedenkrát. Z toho vyplýva, že hoci môže dôjsť k viacerým, po sebe nasledujúcim priestupkom alebo nezrovnalostiam v rôznych členských štátoch, na účely vymáhania tejto dane sa zohľadní iba priestupok alebo nezrovnalosť, v dôsledku ktorých bol tovar počas prepravy prepustený z režimu pozastavenia dane, keďže tento priestupok alebo táto nezrovnalosť mali za následok uvedenie tovaru do daňového voľného obehu.<sup>7</sup>

Druhý prípad sa týka situácie, keď orgány členského štátu vychádzali z domniek stanovených pre určenie miesta, kde došlo k priestupku alebo nezrovnalosti<sup>8</sup> a kde orgány iného členského štátu zistia, že k priestupku alebo nezrovnalosti skutočne došlo

<sup>6</sup> Článok 6 ods. 2 a článok 20 smernice 92/12.

<sup>7</sup> Články 6 a 20 smernice 92/12.

<sup>8</sup> Článok 20 ods. 2 a 3 smernice 92/12.

v tomto štáte.<sup>9</sup> V takomto prípade posledné uvedené orgány uplatnia nápravny mechanizmus, ktorý poslednému uvedenému členskému štátu umožní vybrať spotrebnú daň v lehote troch rokov od dátumu vystavenia SAD.<sup>10</sup> Po uplynutí tejto lehoty môže právoplatne vymáhať spotrebnú daň len členský štát, ktorý vychádzal z jednej z týchto domniek.

Pokiaľ ide o pravidlá týkajúce sa vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa najmä spotrebných daní, Súdny dvor predovšetkým zdôrazňuje existenciu rozdelenia právomocí medzi orgány členského štátu, v ktorom má sídlo dožadujúci orgán, ktoré uplatňujú vlastné vnútroštátne právo na pohľadávku a exekučný titul umožňujúci vymáhanie pohľadávky, a orgány členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, ktoré uplatňujú vlastné vnútroštátne právo na exekučné opatrenia.<sup>11</sup> Podľa tejto zásady vzájomnej dôvery exekučný titul sa priamo uzná a automaticky sa považuje za dokument umožňujúci vymáhanie pohľadávky členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán. Z toho vyplýva, že orgány posledného uvedeného členského štátu nemôžu spochybniť posúdenie orgánov dožadujúceho členského štátu týkajúce sa miesta, kde došlo k nezrovnalosti alebo priestupku, keďže takéto posúdenie spadá do jeho výlučnej právomoci. Súdny dvor ďalej konštatoval, že titul umožňujúci vymáhanie pohľadávky nemožno vykonať v členskom štáte, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, ak toto vykonanie povedie k dvojitému výberu spotrebnej dane zaťažujúcej tie isté transakcie týkajúce sa tých istých výrobkov. Preto je potrebné umožniť príslušnému orgánu toho istého členského štátu odmietnuť vykonanie tohto titulu, aby sa zabránilo koexistencii dvoch právoplatných rozhodnutí týkajúcich sa zdanenia tých istých výrobkov, z ktorých jedno by sa zakladalo na ich neoprávnenom prepustení z režimu pozastavenia dane a druhé na ich neskoršom uvedení do daňového voľného obehu. Nakoniec Súdny dvor dospel k záveru, že takýto výklad nemôže byť spochybnený jeho judikatúrou, podľa ktorej normotvorca Únie nepovažuje predchádzanie dvojitému zdaneniu za absolútnu zásadu,<sup>12</sup> keďže táto judikatúra zapadá do osobitného skutkového kontextu, ktorý sa týkal prípadu neoprávneného prepustenia z režimu pozastavenia dane z dôvodu krádeže výrobkov, na ktoré boli v „členskom štáte odoslania“ umiestnené daňové označenia, ktoré majú vlastnú hodnotu, ktorá ich odlišuje od jednoduchého potvrdenia o zaplatení sumy peňazí daňovým orgánom členského štátu vydania týchto označení.

**Rozsudok z 29. apríla 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))**

*„Spoločný colný sadzobník – Článok 202, článok 215 ods. 1 a 3, článok 217 ods. 1 a článok 233 prvý odsek písm. d) – Pojem tovar ‚zaistený a súčasne alebo následne zhabaný‘ – Vykonávacie nariadenie k colnému kódexu – Článok 867a – Smernica 92/12/EHS – Článok 5 ods. 1 a 2,*

<sup>9</sup> Podľa článku 20 ods. 2 a 3 smernice 92/12 sú tieto domnienky stanovené v dvoch prípadoch: prvý prípad sa týka situácie, keď nie je možné určiť miesto, kde došlo k priestupku alebo k nezrovnalosti, a druhý prípad sa týka situácie, ak výrobky podliehajúce spotrebnej dani nedôjdu do miesta určenia a nie je možné určiť, kde došlo k priestupku alebo nezrovnalosti.

<sup>10</sup> Článok 18 ods. 1 a článok 19 ods. 1 smernice 92/12.

<sup>11</sup> Článok 12 ods. 1 a 3 smernice 76/308.

<sup>12</sup> Rozsudok Súdneho dvora z 13. decembra 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), bod 55).

*článok 6, článok 7 ods. 1 a články 8 a 9 – Šiesta smernica o DPH – Článok 7, článok 10 ods. 3 a článok 16 ods. 1 – Nezákonný dovoz tovaru – Doprava tovaru vykonaná na základe karnetu TIR – Zaistenie a zničenie – Určenie členského štátu, v ktorom vzniká colný dlh, pohľadávka na spotrebné dane a pohľadávka na DPH – Zánik colného a daňového dlhu“*

Dánsky súd predložil Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku, ktorá vznikla v spore týkajúcom sa výberu cla, spotrebné dane a DPH z cigariet pašovaných v rámci dopravy vykonávanej na základe karnetu TIR. Cigarety boli po svojom zadržaní okamžite zničené. Vznikla teda v postate otázka, či colný a daňový dlh týkajúci sa pašovaného tovaru existuje naďalej a môže byť vymáhaný, hoci je tovar zadržaný, zaistený alebo zničený.

Súdny dvor rozhodol, že článok 5 ods. 1 tretí pododsek a článok 6 ods. 1 smernice 92/12, zmenenej a doplnenej smernicou 96/99, sa majú vykladať v tom zmysle, že tovar zaistený miestnymi colnými a daňovými orgánmi v priebehu jeho vstupu na územie Spoločenstva a súčasne alebo následne zničený týmito orgánmi, pričom vždy zostal v ich držbe, treba považovať za tovar, ktorý nebol dovezený do Spoločenstva, takže zdaniteľná udalosť vzťahujúca sa na spotrebnú daň nevznikne. Tovar zaistený po jeho nezákonnom dovoze na toto územie, a to od okamihu, keď opustil zónu, v ktorej sa nachádza prvý colný úrad nachádzajúci sa v rámci tohto územia, a súčasne alebo následne zničený týmito orgánmi, pričom vždy zostal v ich držbe, nie je považovaný za „tovar v režime pozastavenia spotrebné dane“ v zmysle ustanovenia článku 5 ods. 2 prvého pododseku v spojení s článkom 6 ods. 1 písm. c) uvedenej smernice, ako aj s článkom 84 ods. 1 písm. a) a článkom 98 nariadenia č. 2913/92, zmeneného a doplneného nariadením č. 955/1999, a s článkom 867 a nariadenia č. 2454/93, zmeneného a doplneného nariadením č. 1662/1999, takže zdaniteľná udalosť vzťahujúca sa na spotrebnú daň nastane, a preto vznikne daňová povinnosť k spotrebné dane vo vzťahu k tomuto tovaru.

Súdny dvor navyše spresnil, že článok 6 ods. 1 a článok 7 ods. 1 smernice 92/12, zmenenej a doplnenej smernicou 96/99, sa majú vykladať v tom zmysle, že orgány členského štátu, v ktorom bol odhalený a zaistený tovar, nezákonne dovezený do Únie, majú právomoc vyberať spotrebnú daň, pod podmienkou, že tento tovar je držaný na obchodné účely. Je úlohou vnútroštátneho súdu určiť, či je táto podmienka splnená v spore, o ktorom rozhoduje.

**Rozsudok z 28. januára 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Všeobecný systém spotrebných daní – Smernica 2008/118/ES – Nezrovnalosti pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebné dane – Preprava tovaru v režime pozastavenia dane – Tovar, ktorý chýbal v čase dodania – Výber spotrebné dane pri absencii dôkazu o zničení alebo strate tovaru“*

BP Europa v priebehu mesiaca január 2011 prepravila loďou 2,4 milióna litrov plynového oleja z daňového skladu nachádzajúceho sa v Holandsku do daňového skladu nachádzajúceho sa v Nemecku. Preprava sa vykonala v rámci režimu pozastavenia dane

z tovarov podliehajúcich spotrebnej dani. Po ukončení dodania majiteľ daňového skladu v Nemecku konštatoval, že chýba 4 854 litrov plynového oleja z odoslaného množstva a informoval o tom colné orgány. Nemecká daňová správa následne zdanila chýbajúce množstvo plynového oleja daňou z energií. BP Europa napadla toto rozhodnutie.

Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súdny dvor, Nemecko), rozhodujúci v spore, sa v podstate pýtal Súdneho dvora, aké pravidlá vzniku daňovej povinnosti sa majú pri uplatnení smernice 2008/118 vzťahovať na tovar prepravovaný v režime pozastavenia dane, ak sa v čase dodania konštatuje chýbajúce množstvo tovaru v porovnaní s množstvom, aké bolo v mieste odoslania. Predovšetkým sa pýtal, či podľa článku 20 ods. 2 smernice 2008/118 odhalenie chýbajúceho tovaru počas dodania tovaru v takej situácii, o akú išlo vo veci samej, ukončuje režim pozastavenia dane upravený pre tovar podliehajúci spotrebnej dani. Navyše sa nemecký súd pýtal Súdneho dvora, či ustanovenia smernice 2008/118 bránia vnútroštátnemu ustanoveniu preberajúcemu smernicu, ktoré výslovne neuvádza, že nezrovnalosť, ktorú upravuje článok 10 ods. 2 smernice 2008/118, musí mať za následok uvedenie dotknutého tovaru do daňového voľného obehu.

Súdny dvor rozhodol, že článok 20 ods. 2 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane v zmysle tohto ustanovenia končí v čase, keď príjemca tohto tovaru pri ukončení úplnej vykládky dopravného prostriedku obsahujúceho predmetný tovar konštatuje, že chýba určité množstvo tohto tovaru v porovnaní s množstvom, ktoré sa mu malo dodať.

Znenie článku 20 ods. 2 smernice 2008/118 sa totiž týka samotného tovaru, bez akéhokoľvek odkazu na prostriedky, ktorými sa prepravuje. Na určenie času jeho dodania treba teda zohľadniť skutočné prijatie tovaru ako také jeho príjemcom, a nielen dopravenie recipientu obsahujúceho tento tovar bez ohľadu na to, aký by bol.

Článok 20 tejto smernice je súčasťou jej kapitoly IV, nazvanej „Preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane“. Medzi ustanoveniami tejto kapitoly sú ustanovenia článku 19 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice, podľa ktorých príjemca musí dať súhlas na každú kontrolu, ktorá umožňuje príslušným orgánom členského štátu určenia presvedčiť sa, že tovar bol skutočne prijatý. Normotvorca Únie tak zamýšľal urobiť z tohto skutočného prijatia tovaru rozhodujúcu súčasť podmienok, za akých musí byť preprava tohto tovaru prepravovaného v režime pozastavenia dane posúdená pri jeho dodaní. Žiadne iné ustanovenie uvedenej kapitoly si nevyžaduje iný výklad.

Navyše ustanovenia článku 20 ods. 2 smernice 2008/118 tým, že spresňujú, kedy končí preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane, majú za cieľ definovať moment, keď sa takýto tovar považuje za uvedený do daňového voľného obehu, a podľa toho určiť moment, kedy vzniká daňová povinnosť k dani z tohto tovaru.

Okrem toho, keďže spotrebná daň je, ako uvádza odôvodnenie 9 smernice 2008/118, daňou zo spotreby určitých tovarov, založenou na množstve tovaru ponúkaného na

spotrebu, moment vzniku daňovej povinnosti k tejto dani treba určiť tak, aby množstvo predmetného tovaru mohlo byť zmerané presne.

Súdny dvor dodal, že spojené ustanovenia článku 7 ods. 2 písm. a) a článku 10 ods. 2 smernice 2008/118 majú vykladať v tom zmysle, že situácie, ktoré upravujú, sú odlišné od situácie, ktorú upravuje článok 7 ods. 4 tejto smernice a že okolnosť, že vnútroštátne ustanovenie preberajúce článok 10 ods. 2 smernice 2008/118 výslovne neuvádza, že nezrovnalosť, ktorú toto ustanovenie smernice upravuje, musí mať za následok uvedenie predmetného tovaru do daňového voľného obehu, nemôže brániť uplatneniu tohto vnútroštátneho ustanovenia pri konštatovaní chýbajúceho množstva, pri ktorom sa nevyhnutne predpokladá takéto uvedenie do daňového voľného obehu.

Článok 10 ods. 2 a článok 7 ods. 2 písm. a) smernice 2008/118 sa totiž týkajú prípadu, keď nezrovnalosť zistená počas prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý sa nachádza v režime pozastavenia spotrebnej dane, má za následok jeho uvedenie do daňového voľného obehu prepustením z tohto režimu. Vnútroštátne ustanovenie, ktorým sa preberá článok 10 ods. 2 smernice 2008/118, preto v zásade nemôže stanoviť, že pri takej nezrovnalosti sa predpokladá, že nastala v členskom štáte, kde sa zistila, bez toho, aby túto domnienku podriadilo podmienke, že táto nezrovnalosť mala za dôsledok uvedenie predmetného tovaru do daňového voľného obehu.

Konštatovanie chýbajúceho množstva pri dodaní tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane odhaľuje situáciu, ku ktorej nevyhnutne došlo v minulosti a počas ktorej chýbajúci tovar nebol predmetom tohto dodania, čiže jeho preprava sa neukončila v súlade s článkom 20 ods. 2 smernice 2008/118. Táto situácia predstavuje dôsledok nezrovnalosti v zmysle článku 10 ods. 6 tejto smernice. Nezrovnalosť tohto druhu má nevyhnutne za následok prepustenie z režimu pozastavenia dane, a v dôsledku toho uvedenie do daňového voľného obehu, ako to predpokladá článok 7 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice.

Okrem toho nezrovnalosť, ktorú upravuje článok 10 ods. 2 smernice 2008/118, sa týka inej situácie, než je situácia uvedená v článku 7 ods. 4 tejto smernice, teda inej situácie, než je „úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani“. Preto pokiaľ sa predloží dôkaz o takomto úplnom zničení alebo nenahraditeľnej strate tovaru podliehajúceho spotrebnej dani nachádzajúceho sa v režime pozastavenia dane, nemôže v tejto situácii ísť o uvedenie do daňového voľného obehu v zmysle článku 7 ods. 2 písm. a) smernice 2008/118, a v dôsledku toho ani o uplatnenie článku 10 ods. 2 tejto smernice. Situácie, ktoré patria pod tieto ustanovenia, sa teda odlišujú od situácie uvedenej v článku 7 ods. 4 uvedenej smernice.

Súdny dvor napokon spresnil, že článok 10 ods. 4 smernice 2008/118 treba vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje, nielen keď na miesto určenia nedorazí všetok tovar prepravovaný v režime pozastavenia dane, ale tiež v prípade, ak na miesto určenia nedorazí len časť tohto tovaru.



Samotné znenie článku 10 ods. 4 smernice 2008/118 totiž nijako nevyhradzuje uplatnenie tohto ustanovenia iba na prípady, keď na miesto určenia nedorazí všetok tovar prepravovaný v režime pozastavenia dane. Článok 10 ods. 4 smernice 2008/118 zapadá do kontextu, v ktorom normotvorca Únie zamýšľal predvídať všetky situácie nezrovnalostí, teda vrátane tých, ktoré sa týkajú iba časti prepravy.

### 1.2 Vznik daňovej povinnosti v prípade nadobudnutia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani súkromnou osobou

**Rozsudok z 2. apríla 1998 (plénum), EMU Tabac a i. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))**

*„Smernica Rady 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam – Členský štát, v ktorom je splatná spotrebná daň – Nákup prostredníctvom zástupcu“*

EMU Tabac, ktorá je maloobchodným predajcom tabakových výrobkov v Luxembursku, a The Man in Black Ltd sú dcérskymi spoločnosťami spoločnosti Enlightened Tobacco Company. Tieto spoločnosti zaviedli a využívali systém, ktorý umožňoval obyvateľovi Spojeného kráľovstva, aby „bez opustenia pohodlia svojho kresla“ získal tabakové výrobky, ktoré kúpil od EMU v Luxembursku.

Vďaka tomuto systému sa chcel nadobúdateľ vyhnúť zaplateniu spotrebných daní uplatňovaných v Spojenom kráľovstve, ktoré boli oveľa vyššie ako tie, ktoré sa mali platiť v Luxembursku. Zákazníci, ktorí konali prostredníctvom podniku The Man in Black, si objednávali cigarety po maximálne 800 cigariet na objednávku. Tento zástupca mal na starosti dopravu tovaru z Luxemburska do Spojeného kráľovstva a tiež mal uhradiť maloobchodnému predajcovi EMU Tabac a dopravcovi peňažnú sumu, ktorá im patrila a z ktorej si ponechal províziu.

V roku 1995 Commissioners of Customs and Excise (britský colný úrad) zadržal v Doveri určité množstvo dovážaných tabakových výrobkov, ako ho k tomu oprávňovala britská právna úprava vtedy, keď bolo treba zaplatiť spotrebné dane.

V rámci súdneho preskúmania rozhodnutia britského colného úradu sa obe spoločnosti domnievali, že pokiaľ ide o dovozy vykonané na použitie súkromnými osobami, ktoré zaplatili spotrebné dane v Luxemburskom veľkovoľvodstve, boli dotknuté výrobky oslobodené od tejto dane v Spojenom kráľovstve a že tak ich zadržanie colným úradom bolo protiprávne.

Court of Appeal (Odvolací súd, Spojené kráľovstvo) položil Súdnemu dvoru otázky týkajúce sa výkladu smernice Spoločenstva o režime výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani.

Súdny dvor odpovedal tak, že smernica 92/12 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby boli v členskom štáte A vybrané spotrebné dane z tovaru uvedeného do daňového voľného obehu v členskom štáte B, kde bol tento tovar nadobudnutý od spoločnosti X na použitie súkromnými osobami usadenými v členskom štáte A prostredníctvom spoločnosti Y konajúcej za odplatu ako zástupca týchto súkromných osôb, pričom dopravu tovaru z členského štátu B do členského štátu A tiež zariadila spoločnosť Y na účet súkromných osôb a vykonal ju dopravca konajúci za odplatu.

Na to, aby dospel k tomuto záveru, Súdny dvor v prvom rade zdôraznil rozdiel zavedený smernicou medzi tovarom, ktorý je držaný na komerčné účely, a tovarom, ktorý je držaný na súkromné účely. Podľa smernice na stanovenie, že tovar podliehajúci spotrebnej dani je držaný striktné na súkromné účely podľa článku 8, musel byť tento tovar získaný súkromnou osobou, na jej vlastné použitie a jeho doprava musela byť vykonaná touto súkromnou osobou. Súdny dvor navyše konštatoval, že keď mal normotvorca Spoločenstva v úmysle upraviť v rámci smernice účasť zástupcu, urobil tak výslovne. V tomto prípade však žiadna jazyková verzia výslovne neupravuje takúto účasť.

V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že nevyhnutnosť jednotného výkladu aktov prijatých inštitúciami Spoločenstva vylučuje, aby sa v prípade pochybnosti znenie ustanovenia posudzovalo izolovane, a naopak vyžaduje, aby sa vykladalo a uplatňovalo s prihliadnutím na verzie vypracované v ostatných oficiálnych jazykoch. Všetkým jazykovým verziám treba v zásade priznať rovnakú hodnotu, ktorá sa nemôže líšiť v závislosti od veľkosti populácie členských štátov, ktorá používa daný jazyk.

Súdny dvor dospel k záveru, že článok 8 smernice 92/12 stanovujúci, že pokiaľ ide o výrobky získané súkromnými osobami pre ich vlastné použitie a nimi prepravované, spotrebná daň sa má vyberať v členskom štáte, v ktorom boli získané, sa nemá uplatňovať v prípade, keď nákup a/alebo doprava tovaru podliehajúceho dani boli vykonané prostredníctvom zástupcu. V prípade, keď je tovar pochádzajúci z jedného členského štátu, dopravovaný do iného členského štátu za účasti hospodárskeho subjektu konajúceho za odplatu, ktorý predtým hľadal zákazníkov v tomto inom členskom štáte a ktorý zariadil dovoz tohto tovaru, vzniká povinnosť platiť spotrebnú daň v tomto inom členskom štáte.

Súdny dvor napokon zdôraznil, že smernica výslovne stanovuje, že v tomto prípade sa spotrebné dane zaplatené v členskom štáte, kde bol tovar kúpený, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu.

**Rozsudok z 23. novembra 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))**

*„Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Smernica 92/12/EHS – Spotrebné dane – Víno – Články 7 až 10 – Určenie členského štátu, v ktorom vzniká daňová povinnosť k spotrebným daniam – Nadobudnutie súkromnou osobou pre jej vlastnú spotrebu a pre spotrebu iných súkromných osôb – Doprava do iného členského štátu dopravným podnikom – Režim uplatniteľný v cieľovom členskom štáte“*

Pán Joustra objednával každoročne víno vo Francúzsku pre svoju vlastnú spotrebu a spotrebu ďalších členov skupiny, ktorej bol členom. Víno, ktoré objednával pán Joustra, bolo uvedené do daňového voľného obehu vo Francúzsku a spotrebné dane boli zaplatené v tomto členskom štáte. Na jeho žiadosť toto víno vyzdvihla vo Francúzsku holandská dopravná spoločnosť, ktorá ho dopravila do Holandska a následne ho dodala do miesta bydliska pána Joustra, kde bolo víno uskladnené niekoľko dní pred tým, než bolo dodané ďalším členom skupiny. Pán Joustra zaplatil cenu za víno a dopravu, potom mu každý člen skupiny preplatil cenu zodpovedajúcu jemu dodanému množstvu vína a časť výdavkov vynaložených za dopravu vypočítanú úmerne k zmienenému množstvu. Množstvo dodané každému členovi skupiny neprekračovalo maximálne množstvo stanovené smernicou 92/12, zmenenou smernicou 92/108, na stanovenie, či sú výrobky určené na obchodné účely, teda 90 litrov vína, z toho najviac 60 litrov šumivého vína. Pán Joustra nevykonával túto činnosť ani ako podnikateľ a ani na účely dosahovania zisku.

Holandské daňové orgány zdanili toto víno spotrebnou daňou vo výške 906,20 eura.

Pán Joustra namietal voči tomu, že by mal byť daňovým dlžníkom tejto spotrebnej dane. Smernica 92/12 oslobodzuje výrobky nadobudnuté súkromnými osobami pre ich vlastné použitie a nimi prepravované od spotrebných daní v členskom štáte dovozu. Podľa jeho názoru však výraz „nimi prepravované“ uvedený v smernici nebráni tomu, aby bolo vykladané v tom zmysle, že vyrubenie spotrebnej dane v cieľovom členskom štáte je vylúčené, keď súkromná osoba sama nakupuje výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň v inom členskom štáte, a nechá ich dopraviť treťou osobou, na jej príkaz a na jej účet, do cieľového členského štátu.

Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko), ktorý prejednával tento spor, sa spýtal Súdneho dvora na výklad tohto pojmu.

Podľa Súdneho dvora sa má smernica 92/12 vykladať v tom zmysle, že ak súkromná osoba, ktorá nekoná ako podnikateľ a nesleduje ani dosahovanie zisku, nadobudne v prvom členskom štáte na svoje vlastné použitie a na použitie iných súkromných osôb výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, ktoré boli uvedené do daňového voľného obehu v tomto členskom štáte, a následne ich nechá dopraviť do druhého členského štátu na svoj účet dopravným podnikom usadeným v tomto druhom členskom štáte, uplatní sa článok 7 tejto smernice, a nie jej článok 8, takže spotrebné dane sú tiež vybrané v tomto istom členskom štáte.

Na účely uplatňovania smernice 92/12 totiž výrobky, ktoré nie sú držané na súkromné účely, a teda sa na ne nevzťahuje článok 8 smernice, musia byť nutne považované za také, ktoré sú držané na komerčné účely a na ktoré sa preto vzťahuje jej článok 7. Uplatnenie uvedeného článku 8 si však vyžaduje, aby predmetné výrobky boli osobne dopravené súkromnými osobami, ktoré ich nadobudli. Podľa článku 7 ods. 6 uvedenej smernice sa v takom prípade spotrebné dane zaplatené v prvom štáte vrátia v súlade s jej článkom 22 ods. 3.

### **Rozsudok zo 14. marca 2013, Komisia/Francúzsko (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))**

*„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Smernica 92/12/EHS – Spotrebné dane – Tabakové výrobky nadobudnuté v jednom členskom štáte a prepravené do iného členského štátu – Výlučne kvantitatívne kritériá posúdenia – Článok 34 ZFEÚ – Množstevné obmedzenia dovozu“*

Na Súdny dvor bola podaná žaloba pre nesplnenie povinnosti proti Francúzsku, v ktorej sa navrhovalo, aby tento súd určil, že použitie čisto kvantitatívneho kritéria na posúdenie, či majú súkromné osoby tabak, ktorý bol vyrobený v inom členskom štáte, v držbe na obchodné účely, pričom toto kritérium uplatňuje na jednotlivé vozidlo, a nie na osobu, a všeobecne na všetky tabakové výrobky (a to 2 kilogramy na jednotlivé vozidlo), je v rozpore so smernicou 92/12 a článkom 34 ZFEÚ.

Súdny dvor najprv rozhodol, že členský štát, ktorý použije takéto kritérium všeobecne na všetky tabakové výrobky, si nespĺní povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo smernice 92/12 a predovšetkým z jej článkov 8 a 9.

Na určenie toho, či sú výrobky držané na obchodné účely, totiž článok 9 ods. 2 tejto smernice stanovuje niekoľko kritérií. Predovšetkým, ako vyplýva zo samotného znenia článku 9 ods. 2 prvého pododseku, na určenie, či sú výrobky držané na obchodné účely, musia členské štáty vziať do úvahy niekoľko skutočností, pričom množstvo výrobkov sa uvádza len ako jedno z viacerých kritérií. Okrem toho, pokiaľ ide o toto kritérium, článok 9 ods. 2 druhý pododsek uvádza, že členské štáty môžu iba ako dôkazný prostriedok stanoviť smerné úrovne. Z toho vyplýva, že tento článok 9 ods. 2 neumožňuje členským štátom, aby stanovili, že výrobky sú držané na obchodné účely iba na základe čisto kvantitatívnej úrovne držaných výrobkov.

Súdny dvor okrem toho vyhlásil, že smernica 92/12 tým, že výslovne stanovuje minimálne úrovne pre viaceré rozdielne kategórie tabakových výrobkov, umožňuje, aby členské štáty stanovili úrovne podľa hmotnosti držaných tabakových výrobkov pre všetky tieto výrobky dohromady len pod podmienkou, že budú rešpektovať každú z týchto minimálnych úrovní.

Súdny dvor napokon uviedol, že vzhľadom na to, že účelom článku 9 ods. 2 smernice 92/12 je spresniť podmienky, za ktorých vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani držiteľovi tovaru v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku, minimálne smerné

úrovne stanovené v článku 9 ods. 2 druhom pododseku treba považovať za úrovne týkajúce sa tohto držiteľa, a teda uplatňujúce sa na osobu.

**Rozsudok z 18. júla 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))**

*„Spotrebná daň – Smernica 92/12/EHS – Články 7 až 9 – Smernica 2008/118/ES – Články 32 až 34 – Pohyb tovaru podliehajúceho spotrebnej dani vo vnútri Spoločenstva – Nariadenie (EHS) č. 3649/92 – Články 1 a 4 – Zjednodušený sprievodný doklad – Prvé vyhotovenie – Činnosť ‚cash & carry‘ – Výrobky uvedené do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte a držané na komerčné účely v inom členskom štáte alebo výrobky, ktoré nadobudli súkromné osoby pre ich vlastné použitie a samy ich prepravujú – Liehoviny – Neexistencia povinnosti dodávateľa vykonať overenie“*

Dánska spoločnosť Metro disponuje veľkoobchodnými predajňami vyhradenými pre podnikateľov, ktoré fungujú na základe systému „cash and carry“. Podľa tohto distribučného systému sa zákazníci, ktorí sú držiteľmi karty, prichádzajú zásobiť do predajného miesta tovarom, za ktorý zaplatia v hotovosti, a sami zabezpečujú jeho prepravu.

Spor vo veci samej sa týkal spotrebných daní z liehovín, ktoré sú oveľa vyššie vo Švédsku ako v Dánsku. Táto situácia finančne stimulovala nákup liehovín podliehajúcich dánskej spotrebnej dani a ich dovoz do Švédska. Liehoviny nepodliehajú švédskej spotrebnej dani, ak ich v Dánsku zakúpia súkromné osoby pre vlastnú potrebu a samy si zabezpečia aj ich prepravu. Ak je tovar nadobudnutý na obchodné účely, švédska spotrebná daň sa naopak uplatní.

V nadväznosti na opravu dane švédskych podnikateľov, ktorí sa zásobovali nápojmi v Dánsku, švédska daňová správa uložila spoločnosti Metro povinnosť zabezpečiť, aby jej jej švédski zákazníci predkladali zjednodušený daňový doklad upravený pre výrobky podliehajúce spotrebnej dane prepravované medzi štátmi.

Žalobu, ktorú podala Metro proti tomuto rozhodnutiu, Østre Landsret (Regionálny súd pre východné Dánsko) zamietol. Metro potom podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Højesteret (Najvyšší súd, Dánsko), vnútroštátny súd, ktorý predložil Súdnemu dvoru otázku, aby najmä zistil, či sa články 7 až 9 smernice 92/12, ako aj články 1 a 4 nariadenia č. 3649/92 majú vykladať v tom zmysle, že ukladajú hospodárskemu subjektu povinnosť overiť, či kupujúci pochádzajúci z iných členských štátov majú v úmysle dovážať výrobky podliehajúce spotrebnej dani do iného členského štátu, a prípadne, či sa takýto dovoz uskutočňuje na súkromné alebo obchodné účely.

Súdny dvor odpovedal, že články 7 až 9 smernice 92/12, zmenenej smernicou 92/108, ako aj články 1 a 4 nariadenia č. 3649/92 sa majú vykladať v tom zmysle, že hospodárskemu subjektu neukladajú povinnosť overiť, či kupujúci pochádzajúci z iných členských štátov majú v úmysle doviesť výrobky podliehajúce spotrebnej dani do iného

členského štátu, a prípadne, či sa takýto dovoz uskutoční na súkromné alebo obchodné účely.

Podľa článku 1 nariadenia č. 3649/92 totiž platí, že ak sú výrobky podliehajúce spotrebnej dani a uvedené do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte určené na použitie v inom členskom štáte na účely uvedené v článku 7 smernice 92/12, musí osoba zodpovedná za pohyb vo vnútri spoločenstva vypracovať zjednodušený sprievodný dokument. Z týchto ustanovení však nemožno vyvodiť záver, že dodávateľ, za predpokladu, že sám osebe nie je „osobou zodpovednou za pohyb vo vnútri spoločenstva“ podľa článku 1 nariadenia č. 3649/92, musí overiť, či sú splnené podmienky na to, aby mu zodpovedná osoba vystavila a predložila uvedený zjednodušený sprievodný doklad, aby si ho mohol ponechať.

Navyše v súlade s článkom 7 ods. 3 smernice 92/12 je v závislosti od všetkých okolností daň splatná voči osobe dodávajúcej výrobky alebo skladujúcej výrobky určené na dodanie alebo voči osobe, ktorá výrobky získa na účely použitia v inom členskom štáte, než je členský štát, kde už výrobky boli uvedené do daňového voľného obehu, alebo voči príslušnému hospodárskemu či verejnoprávnemu subjektu. Z toho v prvom rade vyplýva, že hospodársky subjekt, akým je dodávateľ, ktorý nezabezpečuje dodávku predaných výrobkov, nemožno považovať za „[osobu dodávajúcu výrobky]“ v zmysle uvedeného článku 7 ods. 3. Takýto hospodársky subjekt teda nemožno považovať za osobu „[skladujúcu výrobky určené na dodanie]“ v zmysle uvedeného článku 7 ods. 3, keďže jeho samoobslužná veľkoobchodná činnosť mu neumožňuje zaručiť, že výrobky predávané zákazníkovi z iného členského štátu sa použijú na obchodné účely, ani to, že tieto výrobky budú skutočne dodané do tohto iného členského štátu.

Súdny dvor navyše spresnil, že články 32 až 34 smernice 2008/118 sa majú vykladať v tom zmysle, že nemajú za následok podstatné zmeny článkov 7 až 9 smernice 92/12, zmenenej smernicou 92/108, ale preberajú obsah týchto článkov a objasňujú ich.

Súdny dvor napokon rozhodol, že článok 8 smernice 92/12, zmenenej smernicou 92/108, sa má vykladať v tom zmysle, že sa môže vzťahovať na nákup výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, pokiaľ tieto výrobky nadobudli súkromné osoby pre vlastnú potrebu a samy ich prepravujú, čo musia v konkrétnom prípade overiť príslušné vnútroštátne orgány.

## 2. Platba spotrebných daní

**Rozsudok z 15. júna 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))**

*„Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Smernica 92/12/EHS – Spotrebná daň – Daňové označenia – Šiesta smernica o DPH – Články 2 a 27 – Zmiznutie kolkových známok“*

Landewijck prevádzkuje v Luxembursku veľkoobchod s tabakovými výrobkami, na ktorý mu bola vydaná licencia oprávneného vlastníka daňového skladu. Podľa holandského zákona o spotrebnej dani tento podnik podal dve žiadosti o kolkové známky pre tabakové výrobky na Belastingdienst/Douane te Amsterdam (služba daní a cla v Amsterdame, Holansko), a poveril spoločnosť Securicor Omega, aby mu ich doručila. Počas dodania tieto známky zmizli.

Landewijck informoval kontrolóra daňovej služby (ďalej len „kontrolór“), že kolkové známky mu neboli doručené, že teda nemohli byť použité a že Securicor Omega odmieta prevziať zodpovednosť za ich zmiznutie. Kontrolór zamietol žiadosť o započítanie alebo vrátenie sumy dlhovanej alebo zaplatenej za zmiznuté kolkové známky. Kontrolór zamietol aj sťažnosť podanú proti tomuto rozhodnutiu. Napokon odvolanie podané na Gerechtshof te Amsterdam (Odvolací súd Amsterdam, Holansko) bolo vyhlásené za nedôvodné. Na základe kasačného opravného prostriedku sa spor dostal na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holansko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Tento súd predložil Súdnemu dvoru viacero prejudiciálnych otázok, ktorými chcel najmä zistiť, či členský štát môže bez porušenia smernice 92/12 vylúčiť vrátenie sumy spotrebných daní zaplatených spoločnosťou prostredníctvom nákupu kolkových známok, keď dotknuté daňové označenia zmizli skôr, ako mohli byť umiestnené na tabakové výrobky určené na spotrebu na vnútroštátnom území, hoci nie je vylúčené, že ich použili alebo budú môcť použiť tretie osoby tak, že ich umiestnia na tabakové výrobky uvedené na trh nezákonným spôsobom.

Súdny dvor vysvetlil, že ani smernica 92/12, ani zásada proporcionality nebránia tomu, aby členské štáty, ktoré využili možnosť stanoviť, že výrobky určené na uvedenie do daňového voľného obehu na ich území majú byť označené daňovými označeniami, prijali právnu úpravu, ktorá nepočíta s vrátením sumy zaplatenej spotrebnej dane, keď kolkové známky zmizli skôr, ako mohli byť nalepené na tabakové výrobky, ak k tomuto zmiznutiu nedošlo v dôsledku náhody alebo vyššej moci a ak sa nepreukáže, že známky boli zničené alebo trvale nepoužiteľné, a ktorá teda spôsobuje, že finančnú zodpovednosť za stratu týchto kolkových známok má ich nadobúdateľ.

Vnútroštátna právna úprava, ktorá by umožňovala nadobúdateľovi kolkových známok vrátenie súm za známky iba na základe tvrdenia, že došlo k ich strate, by totiž mohla viesť k podpore zneužívania a podvodov. Predchádzanie takémuto zneužívaniu a podvodom však predstavuje práve jeden z cieľov sledovaných právnou úpravou Spoločenstva. Vnútroštátne pravidlá, podľa ktorých je finančná zodpovednosť za stratu kolkových známok v prípade ich zmiznutia na nadobúdateľovi, prispievajú teda k realizácii cieľa prevencie podvodného používania týchto známok.

**Rozsudok z 13. decembra 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Smernica 92/12/EHS – Tovar podliehajúci spotrebnej dani – Daňové označenia – Neoprávnené prepustenie z režimu pozastavenia dane – Krádež – Uvedenie do daňového voľného obehu v členskom štáte, kde došlo ku krádeži – Nevrátenie sumy za daňové označenia iného členského štátu už umiestnené na ukradnutých výrobkoch“*

Podnik Tuxedo GmbH nadobudol od Hauptzollamt (hlavný colný úrad, Nemecko) (ďalej len „Hauptzollamt“) daňové označenia na cigarety vyrobené v Írsku spoločnosťou P. J. Carroll & Co. Ltd (ďalej len „Carroll“), ktoré boli určené na nemecký trh. Tuxedo zaslal tieto označenia Carroll, ktorá ich umiestnila na jednotlivé balenia cigariet. Balenia boli následne zaslané obchodnému partnerovi usadenému v Holandsku v rámci režimu pozastavenia dane Spoločenstva. V prístave Dublin (Írsko) došlo ku krádeži všetkých cigariet.

Pretože cigarety boli prepustené z režimu pozastavenia dane v Írsku, Carroll zaplatila spotrebné dane írskej colnej správe v súlade s európskou úpravou.

Tuxedo potom požiadal Hauptzollamt o vrátenie sumy za nadobudnuté daňové označenia. Hauptzollamt túto žiadosť zamietol a zamietnutie potvrdil. Bola teda podaná žaloba na Finanzgericht Düsseldorf (Finančný súd Düsseldorf, Nemecko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Vznikla otázka, či smernica 92/12 bráni právnej úprave členského štátu, ktorá neumožňuje vrátenie sumy zaplatenej za nadobudnutie daňových označení tohto členského štátu, keď tieto označenia boli umiestnené na výrobky podliehajúce spotrebnej dani pred ich uvedením do daňového voľného obehu v uvedenom členskom štáte, pričom tieto výrobky boli ukradnuté v inom členskom štáte, čím vznikla povinnosť zaplatiť spotrebnú daň v tomto inom členskom štáte a nebol predložený dôkaz, že ukradnuté výrobky nebudú predané v členskom štáte, ktorý vydal uvedené daňové označenia.

Na úvod Súdny dvor zdôraznil, že krádež tabakových výrobkov, ktoré sú prepravované v režime pozastavenia spotrebnej dane, predstavuje neoprávnené prepustenie z režimu pozastavenia dane v zmysle článku 6 ods. 1 písm. a) smernice 92/12, takže daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v členskom štáte, v ktorom došlo ku krádeži v súlade s článkom 20 ods. 1 tejto smernice.

Ďalej dospel Súdny dvor k záveru, že smernica 92/12, zmenená nariadením č. 807/2003,<sup>13</sup> právnej úprave členského štátu, ktorá neumožňuje vrátenie sumy zaplatenej za nadobudnutie daňových označení vydaných týmto členským štátom, keď

<sup>13</sup> Nariadenie Rady (ES) č. 807/2003 zo 14. apríla 2003 o prispôsobení rozhodnutiu 1999/468/ES ustanovení týkajúcich sa výborov, ktoré pomáhajú Komisii pri uplatňovaní jej vykonávacích právomocí stanovených v právnych aktoch Rady prijatých v súlade s konzultačným postupom (jednohlasnosť) (Ú. v. ES L 122, 2003, s. 36; Mim. vyd. 01/004, s. 335).



tieto označenia boli umiestnené na výrobky podliehajúce spotrebnej dani pred ich uvedením do daňového voľného obehu v uvedenom členskom štáte, pričom tieto výrobky boli ukradnuté v inom členskom štáte, čím vznikla povinnosť zaplatiť spotrebnú daň v tomto inom členskom štáte a nebol predložený dôkaz, že ukradnuté výrobky nebudú predané v členskom štáte, ktorý vydal uvedené daňové označenia.

Podľa Súdneho dvora možnosť získať vrátenie sumy za daňové označenia iba na základe tvrdenia, že výrobky, na ktorých boli umiestnené, zmizli, môže podporovať podvody a zneužívanie. V situácii, na ktorú sa vzťahuje uvedená právna úprava, totiž existuje nezanedbateľné riziko, že ukradnuté výrobky budú predané v členskom štáte, ktorý vydal daňové označenia. Tieto výrobky, označené daňovými označeniami tohto členského štátu, môžu byť ľahko uvedené na oficiálny trh tabakových výrobkov uvedeného členského štátu, čím by mu bol odňatý daňový príjem, na ktorý má právo. Aj keby sa odhliadlo od akéhokoľvek podvodu zo strany hospodárskeho subjektu, ktorý má tovar v držbe, okolnosť, že spotrebná daň bola zaplatená v inom členskom štáte, nemá vplyv na toto riziko.

Podľa článku 22 ods. 1 a 2 smernice 92/12, keď sú výrobky uvedené do daňového voľného obehu v prvom členskom štáte a z tohto dôvodu označené daňovými označením tohto členského štátu určené na to, aby boli spotrebované v inom členskom štáte a sú tam zaslané, je potrebné, aby zničenie daňovým označením prvého členského štátu konštatovali daňové orgány tohto štátu. Uvedeným ustanovením normotvorca Spoločenstva uprednostnil predchádzanie zneužívaniam a podvodom pred zásadou zdaňovania v jedinom členskom štáte. Bolo by paradoxné, keby vrátenie sumy za daňové označenia umiestnené na výrobky podliehajúce spotrebnej dani bolo povolené v situácii, na ktorú sa vzťahuje daná právna úprava, v ktorej nie je možná žiadna kontrola miesta určenia ukradnutých výrobkov, zatiaľ čo článok 22 ods. 2 písm. d) smernice 92/12 podmieňuje vrátenie sumy spotrebnej dane konštatovaním, že došlo k zničeniu označení, ktoré sú potvrdením o jej zaplatení, za okolností, keď je riziko zneužitia a podvodu nižšie.

### **Rozsudok z 2. júna 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Všeobecný systém spotrebných daní – Smernica 92/12/EHS – Tabakové výrobky prepravované v režime pozastavenia spotrebnej dane – Zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu – Možnosť členských štátov stanoviť spoločnú a nerozdielnu zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu za zaplatenie súm zodpovedajúcich peňažným sankciám uloženým osobám, ktoré sa dopustili pašovania – Zásady proporcionality a právnej istoty“*

Karelia, spoločnosť založená podľa gréckeho práva, ktorá sa zaoberá výrobou tabakových výrobkov, mala vyviezť cigarety nachádzajúce sa v režime pozastavenia spotrebnej dane do Bulharska (pred jeho pristúpením k Únii). Cigarety však nikdy nedorazili do cieľa, pričom spochybnená bola samotná existencia kupujúcej spoločnosti.

Keďže nebolo možné preukázať odchod zásielky, došlo k zadržaniu zábezpeky, ktorú Karelia zložila na zaplatenie spotrebných daní. Colné orgány navyše vydali rozhodnutie o vyrubení dane v súvislosti s pašovaním, a v dôsledku toho stanovili dodatočnú daň, ktorá sa mala zaplatiť a zvýšili spotrebné dane.

Bolo vyslovené, že Karelia občianskoprávne spoločne a nerozdielne zodpovedá za zaplatenie týchto súm. Táto spoločnosť sa však domnievala, že neexistoval žiadny právny vzťah medzi ňou a osobami, ktoré sa dopustili skutku pašovania. Grécka právna úprava však považuje za zodpovedné všetky osoby, ktoré sa s istotou podieľali na porušení colných predpisov, pričom skutočnosť, že osoby občianskoprávne spoluzodpovedné nemali vedomosť o úmysle osôb označených za primárnych páchatelov dopustiť sa protiprávneho konania ich nezbavuje ich zodpovednosti.

Otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka rozsahu zodpovednosti vlastníka skladu, upravenej smernicou 92/12, zmenenej smernicou 92/108, teda toho, či tento hospodársky subjekt, ktorý môže byť zodpovedný za spotrebné dane, môže zodpovedať aj za iné finančné dôsledky, najmä peňažné sankcie uložené osobám, ktoré sa dopustili pašovania, hoci nie je vlastníkom tovaru a nemá žiadny zmluvný vzťah typu mandátny vzťah s osobami, ktoré sa dopustili protiprávneho konania.

Súdny dvor najprv vyslovil, že zo štruktúry smernice 92/12, zmenenej smernicou 92/108, a najmä z jej článku 13, článku 15 ods. 3 a 4 a článku 20 ods. 1, vyplýva, že normotvorca zveril oprávnenému vlastníkovi skladu kľúčovú úlohu v rámci prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane.

Smernica 92/12 zavádza režim, podľa ktorého je oprávnený vlastník skladu zodpovedný za všetky riziká spojené s prepravou tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v takomto režime, a v dôsledku toho je tento vlastník skladu označený ako osoba, ktorá je povinná zaplatiť spotrebnú daň, ak k nezrovnalosti alebo priestupku, ktoré spôsobili vznik daňovej povinnosti k tejto dani došlo počas prepravy tohto tovaru. Táto zodpovednosť je teda objektívna a založená nie na preukázanom alebo predpokladanom zavinení vlastníka skladu, ale na jeho účasti na hospodárskej činnosti.

Z článku 20 ods. 3 smernice 92/12, ktorý upravuje, že členské štáty prijímú potrebné opatrenia na nápravu akýchkoľvek priestupkov a nezrovnalostí a na uloženie účinných sankcií, však nevyplýva povinnosť členských štátov upraviť dodatočnú trestnoprávnu zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu za všetky nezrovnalosti spáchané počas uvedenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do obehu.

V prvom rade totiž toto ustanovenie nešpecifikuje žiadne primerané sankcie, ani kategórie osôb, ktoré by mali byť vo vzťahu k nim zodpovedné.

V druhom rade úprava zodpovednosti za riziko, stanovená smernicou 92/12, je ohraničená povinnosťou zaplatiť spotrebné dane. Táto smernica preto nestanovuje takú úpravu spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti, ktorá by znamenala, že oprávnený

vlastník skladu je zodpovedný za sumy zodpovedajúce peňažným sankciám uloženým osobám, ktoré sa dopustili pašovania.

Ďalej Súdny dvor spresnil, že smernica 92/12, zmenená smernicou 92/108, s prihliadnutím na všeobecné zásady práva Únie a najmä zásady právnej istoty a proporcionality, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej môže byť za zaplatenie súm zodpovedajúcich peňažným sankciám uloženým v prípade priestupku spáchaného v priebehu prepravy tovaru v režime pozastavenia spotrebnej dane spoločne a nerozdielne zodpovedný okrem iného vlastník tohto tovaru, pokiaľ je zmluvne viazaný s osobami, ktoré sa takého konania dopustili, na základe čoho ich možno považovať za jeho splnomocnencov, podľa ktorej oprávnený vlastník skladu je uznaný za spoločne a nerozdielne zodpovedného za zaplatenie uvedených súm bez toho, aby sa tejto zodpovednosti mohol zbaviť predložením dôkazu, že s konaním osôb, ktoré sa dopustili priestupku, nemal vôbec nič spoločné, aj keď podľa vnútroštátneho práva nebol ani vlastníkom tovaru v čase spáchania priestupku ani nebol zmluvne viazaný s osobami, ktoré sa tohto priestupku dopustili, na základe čoho by ich bolo možné považovať za jeho splnomocnencov.

Keď totiž rozšírená zodpovednosť oprávneného vlastníka skladu, ktorý už nebol vlastníkom tovaru, ktorý bol predmetom protiprávneho konania, a s osobami, ktoré sa ho dopustili, nemal zmluvný vzťah, z ktorého by vyplývalo, že sú jeho splnomocnencami, nie je výslovne zakotvená ani v smernici 92/12, ani v ustanoveniach vnútroštátneho práva, sankcie, ktoré by sa mohli uložiť takému oprávnenému vlastníkovi skladu na základe tejto právnej úpravy sa nejavia byť dostatočne určité a predvídateľné pre zúčastnené subjekty, aby bolo možné ich považovať za sankcie, ktoré spĺňajú podmienky právnej istoty, čo ale musí overiť vnútroštátny súd.

Okrem toho, pokiaľ ide o opatrenia na predchádzanie daňovým podvodom, v oblasti DPH sa už rozhodlo, že rozdelenie rizika v nadväznosti na podvod spáchaný treťou osobou nie je v súlade so zásadou proporcionality, pokiaľ daňová právna úprava pripisuje všetku zodpovednosť za zaplatenie dodávateľovi, bez ohľadu na jeho účasť alebo neúčasť na podvoche, ktorého sa dopustil kupujúci.

Navyše vnútroštátne opatrenia, ktoré *de facto* spôsobujú vznik systému spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti bez zavinenia, prekračujú to, čo je nevyhnutné na ochranu práv Štátnej pokladnice. Prenesenie zodpovednosti za zaplatenie DPH na inú osobu ako osobu povinnú platiť túto daň, aj keď ide o oprávneného vlastníka daňového skladu, na ktorého sa vzťahujú osobitné povinnosti uvedené v smernici 92/12, bez toho, aby mal možnosť zbaviť sa tejto zodpovednosti predložením dôkazu, že nemal vôbec nič spoločné s konaním tejto osoby povinnej platiť daň, sa musí považovať za nezlučiteľné so zásadou proporcionality. Bolo by zjavne neprimerané pripisovať takejto osobe bezvýhradne stratu daňových príjmov spôsobenú konaním tretích osôb povinných platiť daň, na ktoré nemá žiaden vplyv.

Tie isté požiadavky treba splniť aj v prípade opatrenia, akým je pripísanie zodpovednosti oprávnenému vlastníkovi skladu za peňažné dôsledky pašovania.

### III. Nepriame dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktoré nie sú spotrebnými daňami

*Rozsudok z 24. februára 2000, Komisia/Francúzsko (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))*

*„Žaloba o nesplnenie povinnosti – Smernica 92/12/EHS – Osobitné zdanenie silných alkoholických nápojov“*

Vo francúzskej právnej úprave existoval príspevok na tabak a alkoholické nápoje, nazvaný „príspevok na sociálne zabezpečenie“, zavedený vzhľadom na riziká, ktoré predstavuje pre zdravie ich nadmerné užívanie. Tento príspevok sa vzťahoval okrem iného na nápoje s obsahom alkoholu vyšším ako 25 % objemu. Výška osobitného príspevku bola v prípade alkoholických nápojov stanovená na 1 frank (približne 0,15 eura) za deciliter alebo časť decilitra. Komisia podala proti Francúzskej republike žalobu pre nesplnenie povinnosti, keďže sa domnievala, že „príspevok na sociálne zabezpečenie“ nebol pre svoju pôsobnosť a daňový základ zlučiteľný so štruktúrou spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov, definovanou v smernici 92/12.

Podľa Komisie sa jednak „príspevok na sociálne zabezpečenie“ týkal nápojov s obsahom alkoholu vyšším ako 25 % objemu. Článok 20 smernice 92/83 však obsahuje definíciu „etanolu“, ktorá zahŕňa okrem iného všetky alkoholické nápoje spadajúce pod kódy NC 2204 (vína), 2205 (vermút) a 2206 (ostatné kvasené nápoje), ktoré majú skutočný obsah alkoholu vyšší ako 22 % objemu. Okrem toho článok 21 smernice 92/83 zohľadňuje ako daňový základ spotrebnej dane z etanolu počet hektolitrov čistého alkoholu, zatiaľ čo „príspevok na sociálne zabezpečenie“ sa určoval vo vzťahu k objemu nápoja.

Súdny dvor rozhodol, že článok 3 ods. 2 smernice 92/12, ktorý má umožniť členským štátom, aby okrem minimálnej spotrebnej dane stanovenej smernicou 92/83 zaviedli iné nepriame dane na špecifický účel, teda na iný ako rozpočtový cieľ, nevyžaduje od členských štátov dodržanie všetkých pravidiel týkajúcich sa spotrebných daní alebo DPH v oblasti určenia základu dane, výpočtu dane, vzniku daňovej povinnosti a kontroly dane. Stačí, aby nepriame dane sledujúce špecifické účely boli v týchto aspektoch v súlade so všeobecným systémom jednej alebo druhej z týchto techník zdanenia tak, ako ich upravuje právna úprava Únie.

**Rozsudok z 9. marca 2000, EKW a Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))**

*„Nepriame zdaňovanie – Obecná daň z nápojov – Šiesta smernica o DPH – Smernica 92/12/EHS“*

Evangelischer Krankenhausverein Wien („EKW“) prevádzkovala kaviareň v nemocnici. Abgabenbehörde Wien (viedenský orgán príslušný na výber daní) od nej 6. decembra 1996 požadoval sumu 309 995 rakúskych šilingov (ATS) (približne 22 500 eur) podľa viedenskej daňovej úpravy titulom dane z nápojov za predaje uskutočnené v období od januára 1992 do októbra 1996. EKW podala žalobu na rakúske súdy, v ktorej napadla tieto platby.

Wein & Co. je spoločnosť obchodujúca s vínom so sídlom v Leondingu v Hornom Rakúsku, od ktorej miestne orgány žiadali podľa daňovej úpravy Horného Rakúska sumu 417 628 ATS (približne 30 350 eur) titulom dane z nápojov dlhovanej za obdobie od 1. decembra 1994 do 31. marca 1995. Aj spoločnosť Wein & Co. podala žalobu na rakúske súdy.

Verwaltungsgerichtshof (Správny súd, Rakúsko) sa pýtal Súdneho dvora na zlučiteľnosť takýchto ustanovení obecnej úpravy upravujúcich dane z nápojov s právom Spoločenstva, a najmä so šiestou smernicou 77/388 a smernicou 92/12.

Súdny dvor odpovedal jednak to, že daň z nealkoholických nápojov a zmrzliny je v súlade so šiestou smernicou 77/388 a so smernicou 92/12, a jednak to, že smernica 92/12 bráni zachovaniu rakúskej dane vyberanej z alkoholických nápojov.

Na to, aby dospel k tomuto záveru, Súdny dvor v prvom rade zastával názor, že hoci článok 33 šiestej smernice 77/388 bráni zachovaniu alebo zavedeniu kolkovného alebo iných typov daní, ciel a poplatkov, ktoré majú podstatné charakteristiky DPH, nebráni zachovaniu alebo zavedeniu dane, ktorá nemá tieto charakteristiky. Uvedené ustanovenie teda nebráni zachovaniu dane stanovenej právnou úpravou členského štátu, ktorá sa vzťahuje na odplatné dodanie zmrzliny, vrátane spracovaného ovocia, ktoré obsahuje alebo ovocia pridaného k zmrzline, a nápojov, v oboch prípadoch vrátane obalov a príloh predávaných s tovarom. Táto daň, ktorá sa uplatňuje iba na obmedzenú kategóriu tovaru, totiž nie je všeobecnou daňou, pretože sa nemá vzťahovať na všetky hospodárske činnosti v dotknutom členskom štáte.

V druhom rade článok 3 ods. 2 smernice 92/12, podľa ktorého výrobky uvedené v odseku 1 toho istého článku môžu byť predmetom iných nepriamych daní, ako je spotrebná daň, ak, po prvé tieto dane sledujú jeden alebo viacero špecifických účelov v zmysle tohto ustanovenia a po druhé, ak sú tieto dane v súlade s pravidlami zdaňovania, ktoré sa uplatňujú na účely spotrebných daní alebo DPH na určenie základu dane, výpočtu dane, vzniku daňovej povinnosti a kontroly dane, bráni zachovaniu dane, stanovenej právnou úpravou členského štátu, ktorá sa vzťahuje na odplatné dodanie alkoholických nápojov a ktorá po prvé nesleduje iný ako čisto rozpočtový cieľ, a po druhé nerešpektuje všeobecný systém ani pravidiel upravujúcich spotrebné dane z alkoholických nápojov, keďže jej suma sa určuje v závislosti od hodnoty výrobku a nie

na základe jeho váhy, množstva alebo obsahu alkoholu, ani pravidiel, ktoré sa uplatňujú na účely DPH, pokiaľ ide o pravidlá upravujúce výpočet dane a vznik daňovej povinnosti.

V tomto prípade Súdny dvor rozhodol, že posilnenie obecnej samosprávy zverením právomoci výberu daňových príjmov predstavuje čisto rozpočtový cieľ. Podľa jeho názoru neexistuje ani súvislosť s turistickou infraštruktúrou alebo rozvojom turistického ruchu; táto daň, ktorá sa vzťahuje na nápoje bez ohľadu na miesto ich konzumácie, sa vyberá aj na miestach, ktoré nie sú turistické. Napokon, priamy predaj vína je v Rakúsku oslobodený od dane z nápojov: je teda sporné, že cieľom dotknutej dane je odradiť od konzumácie alkoholických nápojov a chrániť verejné zdravie.

Keďže dotknutá daň z alkoholických nápojov nemá špecifický účel a navyše nerešpektuje všeobecnú štruktúru pravidiel upravujúcich spotrebné dane z alkoholických nápojov, ani pravidiel týkajúcich sa DPH, bola vyhlásená za nezlučiteľnú s právom Únie.

### **Rozsudok z 10. marca 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))**

*„Nepriame dane – Smernica 92/12/EHS – Miestne dane z dodania alkoholických nápojov určených na ich okamžitú spotrebu na mieste“*

Podnik Volkswirst Weinschänken GmbH prevádzkoval reštauráciu na území mesta Frankfurt nad Mohanom (Nemecko), v ktorej okrem iného predával nápoje určené na ich okamžitú spotrebu na mieste. Keďže Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (predpis týkajúci sa vyberania dane z nápojov na území mesta Frankfurt nad Mohanom) upravoval výber dane z nápojov mestom, dostala reštaurácia platobný výmer, ktorý spoločnosť napadla na Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (Správny súd Frankfurt nad Mohanom, Nemecko), ktorý ho zrušil. Proti tomuto rozhodnutiu bolo podané odvolanie na Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Vyšší správny súdny dvor spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Vznikla teda otázka, ako kvalifikovať činnosť, ktorej sa týkal platobný výmer, teda odplatné dodanie alkoholických nápojov na ich okamžitú konzumáciu na mieste v rámci prevádzkovania reštaurácie v zmysle smernice 92/12. Prejudiciálna otázka sa týkala práve toho, či táto činnosť zodpovedá „ďalšej nepriamej dani z výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani“, uvedenej v článku 3 ods. 1 a 2 smernice 92/12, alebo dani postihujúcej poskytovanie služieb vo vzťahu k výrobkom podliehajúcim spotrebnej dani v zmysle článku 3 ods. 3 druhého pododseku tejto smernice.

Ak by išlo o tento druhý prípad, bola položená otázka, či daň z poskytovania služieb vo vzťahu k výrobkom podliehajúcim spotrebnej dani musí spĺňať podmienku, podľa ktorej nesmie viesť v obchode medzi členskými štátmi k formalitám súvisiacim s prechodom hranicami (článok 3 ods. 3 prvý pododsek smernice 92/12) a zároveň podmienku, podľa ktorej musí sledovať „špecifické účely“ (článok 3 ods. 2 tejto smernice).

Súdny dvor uviedol, že daň, ktorá je v rámci prevádzkovania reštaurácie uložená na odplatné dodanie alkoholických nápojov na ich okamžitú konzumáciu na mieste, musí byť považovaná za daň z poskytovania služieb vo vzťahu k výrobkom podliehajúcim spotrebnej dani, ktorá nemá charakter dane z obratu v zmysle článku 3 ods. 3 druhého pododseku smernice 92/12.

Pri určení, či sa daň vzťahuje na výrobky podliehajúce spotrebnej dani v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12 alebo skôr na služby poskytované vo vzťahu k takýmto výrobkom v zmysle uvedeného článku 3 ods. 3 druhého pododseku, treba totiž zohľadniť rozhodujúci prvok obchodu, ktorý je predmetom dane. Dodanie alkoholických nápojov v rámci prevádzkovania reštaurácie je však charakteristické súhrnom prvkov a konaní, v rámci ktorých je dodanie samotného tovaru len jednou zložkou a medzi ktorými prevládajú služby.

Súdny dvor okrem toho spresnil, že daň z poskytovania služieb vo vzťahu k výrobkom podliehajúcim spotrebnej dani, uvedená v článku 3 ods. 3 druhom pododseku tejto smernice, musí spĺňať iba podmienku obsiahnutú v prvom pododseku uvedeného odseku, teda že „tieto dane nespôsobia zvýšenie formalít pri prechode hranicami v obchode medzi členskými štátmi“. Uvedená smernica teda nevyžaduje, aby dotknuté dane spĺňali podmienku uvedenú v druhom odseku tohto článku, teda aby sledovali špecifický účel.

### ***Rozsudok z 27. februára 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))***

*„Nepriame dane – Spotrebné dane – Smernica 92/12/EHS – Článok 3 ods. 2 – Minerálne oleje – Daň z maloobchodného predaja – Pojem ‚špecifický účel‘ – Prevod právomocí na autonómne spoločenstvá – Financovanie – Vopred stanovené určenie – Náklady na zdravotnú starostlivosť a životné prostredie“*

Španielsko zaviedlo daň z maloobchodného predaja určitých minerálnych olejov (ďalej len „IVMDH“). Táto daň bola určená na financovanie nových právomocí prenesených na španielske autonómne spoločenstvá v oblasti zdravotníctva, a prípadne aj nákladov v oblasti životného prostredia. IVMDH bola v Španielsku v účinnosti od 1. januára 2002 do 1. januára 2013, keď bola včlenená do harmonizovanej spotrebnej dane z minerálnych olejov. Transportes Jordi Besora SL, spoločnosť pôsobiaca v oblasti dopravy tovaru, ktorá má sídlo v autonómnom spoločenstve Katalánsko, zaplatila ako konečný spotrebiteľ z titulu IVMDH za zdaniteľné obdobia rokov 2005 až 2008 sumu 45 632,38 eura. Keďže táto spoločnosť považovala túto daň za nezlučiteľnú so smernicou 92/12, požadovala vrátenie takto uhradenej sumy.

Za týchto okolností Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Najvyšší súd Katalánska, Španielsko) položil Súdnemu dvoru otázku, či špecifická nepriama daň z maloobchodného predaja určitých minerálnych olejov vyberaná zo spotreby týchto výrobkov je v súlade s článkom 3 ods. 2 smernice 92/12.

Súdny dvor rozhodol, že článok 3 ods. 2 smernice 92/12 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zavádza daň z maloobchodného predaja minerálnych olejov, keďže takúto daň nemožno považovať za daň, ktorá sleduje špecifický účel v zmysle tohto ustanovenia, pretože cieľom tejto dane, určenej na financovanie výkonu právomocí v oblasti zdravotníctva a životného prostredia dotknutými územnými samosprávnymi celkami, nie je samo osebe zabezpečiť ochranu zdravia a životného prostredia.

Špecifický účel v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12 je totiž iný než čisto rozpočtový. Navyše sa už rozhodlo, že posilnenie samosprávneho postavenia územného samosprávneho celku zverením právomoci výberu daní predstavuje čisto rozpočtový cieľ, ktorý sám osebe nemôže predstavovať špecifický účel v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12.

Z dôvodu, že všetky dane nevyhnutne sledujú rozpočtový účel, však samotná okolnosť, že táto daň sleduje rozpočtový cieľ, nemôže ako taká bez toho, aby článok 3 ods. 2 smernice 92/12 stratil akúkoľvek podstatu, postačovať na vylúčenie toho, že túto daň možno považovať aj za daň sledujúcu špecifický účel v zmysle uvedeného ustanovenia. V tejto súvislosti vopred stanovené určenie výnosu z tejto dane na financovanie právomocí, ktoré sú prenesené na regionálne orgány štátom v oblasti zdravotníctva a životného prostredia, môže predstavovať okolnosť, ktorú treba zohľadniť na účely zistenia existencie špecifického účelu. Takéto určenie, ktoré predstavuje vlastne iba spôsob vnútornej organizácie rozpočtu členského štátu, však nemôže ako také predstavovať v tejto súvislosti dostatočnú podmienku, keďže každý členský štát sa môže rozhodnúť stanoviť, bez ohľadu na sledovaný účel, že výnos z dane bude určený na financovanie stanovených nákladov.

Na to, aby sa daň považovala za daň, ktorá sleduje špecifický účel v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12, treba, aby cieľom samotnej dane bolo zabezpečiť ochranu zdravia a životného prostredia. To by bolo predovšetkým v prípade, ak by musel byť výnos z tejto dane povinne použitý na účely zníženia sociálnych nákladov a nákladov na životné prostredie špecificky spojených so spotrebou minerálnych olejov podliehajúcich uvedenej dani takým spôsobom, že by existovala priama spojitosť medzi použitím príjmov a účelom dotknutej dane.

**Rozsudok z 25. júla 2018, Messer Francúzsko (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))**

*„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Harmonizácia daňových právnych predpisov – Smernica 92/12/EHS – Článok 3 ods. 2 – Smernica 2003/96/ES – Články 3 a 18 – Zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny – Spotrebné dane – Existencia inej nepriamej dane – Podmienky – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca príspevok na verejnú službu elektriny – Pojem ‚špecifické účely‘ – Dodržanie minimálnych úrovní zdanenia“*



V rokoch 2005 a 2009 spoločnosť Messer France, predtým Praxair, odviedla príspevok na verejnú službu v oblasti elektrickej energie (ďalej len „príspevok CSPE“).

Príspevok CSPE, uplatňovaný vo Francúzsku v rokoch 2003 až 2010, bol poplatkom, ktorý koncoví spotrebitelia uhrádzali vo svojej faktúre, bol vyberaný dodávateľmi elektrickej energie a jeho suma bola určená na náhradu dodatočných nákladov, ktoré boli títo dodávatelia povinní zo zákona vynakladať, a účely boli rôzne: od podpory výroby elektrickej energie z obnoviteľných zdrojov alebo náhrady zvýšených nákladov na výrobu elektrickej energie mimo územia metropolitného Francúzska až po sociálne účely, ako je osobitná tarifikácia tejto energie ako výrobku základnej potreby a pomoc osobám v núdzi.

Spoločnosť, ktorá sa domnievala, že táto daň bola v rozpore s článkom 3 ods. 2 smernice 92/12, pretože nesledovala špecifický účel v zmysle tohto ustanovenia, podala žiadosť o vrátenie príspevku CSPE príslušnému ministerstvu, ktoré ju implicitne zamietlo. Tribunal administratif de Paris (Správny súd Paríž, Francúzsko) a Cour administrative de Paris (Odvolací správny súd Paríž, Francúzsko) tiež zamietli jej opravné prostriedky.

Spoločnosť teda podala kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), pričom uvádzala viacero dôvodov týkajúcich sa súladu príspevku CSPE s právom Únie, predovšetkým so smernicou 92/12. Conseil d'État predložila Súdnu dvoru viacero otázok týkajúcich sa výkladu článku 3 ods. 2 smernice 92/12, ako aj článkov 3 a 18 smernice 2003/96. Vnútroštátny súd sa predovšetkým pýta, či sa článok 3 ods. 2 smernice 92/12 má vykladať v tom zmysle, že zachovanie inej nepriamej dane predpokladá zavedenie harmonizovanej spotrebnej dane, a taktiež to, či takú daň, o akú ide vo veci samej, možno považovať za takúto spotrebnú daň, alebo či jej zlučiteľnosť so smernicou 92/12 a 2003/96 musí prípadne byť posúdená vzhľadom na kritériá stanovené v článku 3 ods. 2 smernice 92/12 pre existenciu iných nepriamych daní sledujúcich špecifické účely. Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, či takú daň možno kvalifikovať ako „inú nepriamu daň“ v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12, a napokon sa pýta na podmienku vrátenia takejto dane v prípade, keď iba určité účely sledované dotknutou daňou mohli byť kvalifikované ako špecifické v zmysle tohto ustanovenia.

Súdny dvor najprv odpovedal, že článok 3 ods. 2 smernice 92/12 sa má vykladať v tom zmysle, že zavedenie inej nepriamej dane z elektriny nie je podmienené zavedením harmonizovanej spotrebnej dane a keďže taká daň, o akú ide vo veci samej, nepredstavuje takúto spotrebnú daň, jej zlučiteľnosť so smernicami 92/12 a 2003/96 sa musí posúdiť vzhľadom na podmienky stanovené v článku 3 ods. 2 smernice 92/12 pre existenciu iných nepriamych daní sledujúcich špecifické účely.

Navyše článok 3 ods. 2 smernice 92/12 sa má vykladať v tom zmysle, že takú daň, o akú ide vo veci samej, možno považovať za „inú nepriamu daň“ vzhľadom na jej environmentálny účel, ktorý má financovať dodatočné náklady spojené s povinnosťou nákupu zelenej energie, vylúčiac však účely tejto dane týkajúce sa územnej a sociálnej kohézie, ako je realizácia geografického vyrovnania sadzieb a zníženie ceny elektriny pre

domácnosti postihnuté chudobou, a čisto administratívne účely, ako je najmä financovanie nákladov na administratívne fungovanie verejných orgánov a inštitúcií, ako je Médiateur national de l'énergie (Národný energetický mediátor) a Caisse de dépôts et consignations (Štátna depozitná pokladnica), pod podmienkou, že vnútroštátny súd overí dodržiavanie pravidiel zdanenia uplatniteľných na účely spotrebných daní.

Na to, aby dospel k tomuto záveru, Súdny dvor pripomenul, že článok 3 ods. 2 smernice 92/12 umožňuje členským štátom zaviesť alebo zachovať nepriame dane, iné, akou je spotrebná daň zavedená touto smernicou, ak jednak táto daň sleduje špecifický účel a jednak je v súlade s pravidlami zdanenia, ktoré sa uplatňujú na účely spotrebných daní alebo DPH na určenie základu dane, výpočtu dane, vzniku daňovej povinnosti a kontroly dane.

Súdny dvor tiež poznamenal, že toto ustanovenie nevyžaduje, aby členské štáty dodržali všetky pravidlá týkajúce sa spotrebných daní alebo DPH v oblasti určovania základu dane, výpočtu dane, vzniku daňovej povinnosti a kontroly dane. Stačí totiž, aby nepriame dane sledujúce špecifické účely boli v týchto aspektoch v súlade s všeobecným systémom jednej alebo druhej uvedenej techniky zdanenia tak, ako ich upravuje právna úprava Únie.

Navyše, pokiaľ ide o prvú z týchto podmienok, Súdny dvor s prihliadnutím na svoju judikatúru pripomenul, že špecifický účel v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12 je iný účel ako čisto rozpočtový účel.

Súdny dvor napokon vyhlásil, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že dotknutí daňovníci môžu žiadať o vrátenie časti takej dane, o akú ide vo veci samej, pomerne k časti z príjmov z tejto dane určenej na financovanie účelov, ktoré nie sú špecifické, pod podmienkou, že túto daň nepreniesli títo daňovníci na svojich vlastných zákazníkov, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.





SÚDNY DVOR  
EURÓPSKEJ ÚNIE

Riaditeľstvo výskumu a dokumentácie

Máj 2024