

Věc C-105/22

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

15. února 2022

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

27. dubna 2021

Navrhovatel:

P.M.

Odpůrce:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

USNESENÍ

ze dne 27. dubna 2021

Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) [OMISSIS]

[OMISSIS] [složení soudu]

po jednání konaném dne **27. dubna 2021**

na neveřejném zasedání **finančního senátu**

ve věci kasační stížnosti **P.M.**

proti rozsudku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**
(Vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko)

ze dne **9. září 2020**

sp. zn. [OMISSIS]

ve věci žaloby **P.M.**

proti rozhodnutí **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**
(ředitel Finančního ředitelství ve Varšavě)

ze dne **13. srpna 2019 č. [...]**

o odmítnutí vrácení spotřební daně

rozhodl takto:

1) Na základě článku 267 [SFEU] se Soudnímu dvoru Evropské unie pokládá následující předběžná otázka:

Musí být článek 56 Smlouvy o fungování Evropské unie (konsolidované znění z roku 2012) (Úř. věst. 2012, C 326, s. 1 a násl.), jakož i zásada jednorázového zdanění spotřební daní jakožto daní ze skutečné spotřeby a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je čl. 107 odst. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (zákon ze dne 6. prosince 2008 o spotřební dani, Dz. U. 2020, č. 722, v platném znění), v rozsahu, v němž neumožňuje vrátit osobě povinné k dani spotřební daň z titulu vývozu registrovaného osobního automobilu, vypočtenou úměrně k době jeho užívání v tuzemsku?

2) [OMISSIS] [přerušení řízení]

Odůvodnění

I. Právní rámec

Unijní právo

1. Smlouva o fungování Evropské unie [OMISSIS]

Článek 56

Podle následujících ustanovení jsou zakázána omezení volného pohybu služeb uvnitř Unie pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, než se nachází příjemce služeb.

Evropský parlament a Rada mohou řádným legislativním postupem rozšířit použitelnost této kapitoly též na poskytovatele služeb, kteří jsou státními příslušníky třetích zemí a kteří jsou usazeni v Unii.

2. Dohoda o Evropském hospodářském prostoru [OMISSIS]

Článek 36

1. V rámci této dohody jsou zakázána omezení volného pohybu služeb na území smluvních stran pro státní příslušníky členských států ES a států ESVO, kteří jsou usazeni v jiném členském státě ES nebo státě ESVO, než se nachází příjemce služeb.
2. Zvláštní ustanovení o volném pohybu služeb jsou uvedena v přílohách IX až XI.

Vnitrostátní právo

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (zákon ze dne 6. prosince 2008 o spotřební dani) (Dz.U. 2019, č. 864, v platném znění)

Článek 107 odst. 1

Subjekt, který nabyt právo nakládat jako vlastník s osobním automobilem, jenž nebyl dříve registrován v tuzemsku v souladu s předpisy o provozu na pozemních komunikacích a z něhož byla v tuzemsku zaplacená spotřební daň, a který uskutečňuje dodání tohoto osobního automobilu uvnitř Společenství nebo jeho vývoz, nebo je toto dodání nebo vývoz uskutečněn jeho jménem, má nárok na vrácení spotřební daně na základě žádosti podané příslušnému řediteli finančního úřadu do jednoho roku ode dne uskutečnění dodání tohoto osobního automobilu uvnitř Společenství nebo jeho vývozu.

II. Skutkový stav

Řízení u daňových orgánů

1. Návrhem ze dne 5. března 2019 podal P.M., provozující ekonomickou činnost pod obchodní firmou N. (dále jen „účastník řízení“), řediteli finančního úřadu [...] žádost o vrácení spotřební daně z titulu uskutečněného vývozu osobního automobilu značky BMW [...], č. VIN: [...], ve výši 5 983,00 polských zlotých (PLN). Ve věci bylo zjištěno, že účastník řízení podal daňové přiznání AKC-U zaregistrované ve finančně-účetním systému Z. pod č. [...] a zaplatil spotřební daň z titulu pořízení osobního automobilu uvnitř Společenství, kterého se týká předmětná žádost.
2. Ředitel finančního úřadu [...] rozhodnutím č. j. [...] ze dne 29. dubna 2019 zamítl účastníkovi řízení vrácení spotřební daně ve shora uvedené výši z titulu uskutečněného vývozu výše uvedeného osobního automobilu do Norska. Správní orgán totiž shledal, že účastník řízení nesplnil podmínku neexistence předchozí registrace v tuzemsku podle předpisů o provozu na pozemních komunikacích ve vztahu ke spornému vozidlu, neboť to bylo v tuzemsku registrováno dne 9. srpna 2017, tedy před uskutečněním vývozu dne 7. března 2018.

Správní orgán rozhodl, že „dnem registrace vozidla je datum dočasné registrace z moci úřední – po podání žádosti o registraci vozidla. Dočasná registrace je součástí registračního procesu, jehož účelem je trvale povolit provoz vozidla na území státu“.

- 3 Ředitel Finančního ředitelství ve Varšavě rozhodnutím ze dne 13. srpna 2019 potvrdil rozhodnutí prvostupňového orgánu a dodal, že účastník řízení – podle jeho názoru – nesplnil ani podmínku, podle níž má být vývoz osobního automobilu uskutečněn jím osobně nebo prostřednictvím jiné osoby, avšak na jeho účet (tato otázka však není předmětem otázky položené Soudnímu dvoru).

Rozsudek soudu prvního stupně

- 4 Rozsudkem ze dne 9. září 2020 ve věci [OMISSIS] Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě) zamítl žalobu účastníka řízení proti rozhodnutí ředitele Finančního ředitelství ve Varšavě ze dne 13. srpna 2019 o zamítnutí vrácení spotřební daně.

Prvostupňový soud konstatoval, že v dané věci odvolací orgán správně vycházel z toho, že nejsou dány důvody pro vrácení spotřební daně účastníkovi řízení z titulu vývozu osobního automobilu, neboť nejsou splněny všechny podmínky uvedené v čl. 107 odst. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (zákon ze dne 6. prosince 2008 o spotřební dani) (Dz. U. 2019, č. 864, v platném znění, dále jen „zákon o spotřební dani“). Ze spisu totiž vyplývá, že před vývozem byl automobil registrován v tuzemsku v souladu s předpisy o provozu na pozemních komunikacích, což bylo důvodem, proč bylo v daném případě vrácení spotřební daně zamítnuto.

Řízení před Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, dále jen „NSA“)

- 5 Shora uvedený rozsudek byl účastníkem řízení v celém rozsahu napaden s tvrzením, že došlo mimo jiné k porušení článků 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 a 37 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (Úř. věst. 1994, č. 1, s. 3 a násl.) (dále jen: „Dohoda o EHP“), ve spojení s článkem 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ratyfikacji Porozumienia w sprawie udziału Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej w Europejskim Obszarze Gospodarczym, podpisanego w Brukseli 14 października 2003 r. (Dz. U. 2004, č. 130, položka 1375) (zákon ze dne 16. dubna 2004 o ratifikaci Dohody o účasti České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky v Evropském hospodářském prostoru, podepsané v Bruselu dne 14. října 2003) (Dz. U. 2004, č. 130, položka 1375), ve spojení s článkem 9 a čl. 87 odst. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Ústavy Polské republiky), z důvodu jejich nesprávné aplikace, tj. jejich nepoužití ve věci

namísto čl. 107 odst. 1 zákona o spotřební dani, v důsledku čehož došlo k porušení základních zásad volného pohybu zboží a služeb, zásady jednorázového zdanění a zásady, že spotřební daní je zdaňována spotřeba, jakož i zásady proporcionality a zákazu diskriminace tím, že se nepřipustně zúžil okruh subjektů, které mohou žádat o vrácení spotřební daně v případě dodání osobního automobilu uvnitř Společenství nebo jeho vývozu.

Na podporu tohoto žalobního důvodu účastník řízení mimo jiné uvedl, že odmítnutí vrátit byt' jen poměrnou část spotřební daně z vyvezeného vozidla vypočtenou ve vztahu k době jeho používání v tuzemsku (době spotřeby) porušuje zásadu volného pohybu zboží a služeb (včetně obchodu) stanovenou ve Smlouvě a je v rozporu se zásadou jednorázového zdanění spotřební daní a zásadou proporcionality. Není-li totiž tato spotřební daň vrácena v tuzemsku prodávajícímu, nese ji zahraniční kupující, který musí kromě této spotřební daně zaplatit i další spotřební daň ve své zemi. To má zjevně za následek neoprávněné zvýšení ceny vozidla a drastické omezení hospodářské soutěže při prodeji takového vozidla na zahraničním trhu ze strany polského prodejce, a tedy porušení zásady rovnosti obchodu.

S ohledem na výše uvedené účastník řízení navrhl, aby byl napadený rozsudek v plném rozsahu zrušen a o žalobě bylo rozhodnuto v jeho prospěch, případně aby byl uvedený rozsudek v plném rozsahu zrušen a věc vrácena soudu prvního stupně k novému projednání.

III. Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vnitrostátního soudu (NSA)

- 6 Podle NSA vyžaduje rozhodnutí o výše uvedené kasační stížnosti účastníka řízení odpověď Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) na otázku týkající se výkladu a zásad použití článku 56 Smlouvy o fungování Evropské Unie (dále jen „SFEU“), jakož i jednorázové povahy spotřební daně jako daně ze skutečné spotřeby a zásady proporcionality. Důvod kasační stížnosti vychází z porušení článků 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 a 37 Dohody o EHP, jejíž pravidla, zejména články 36 a 37, jsou rovněž vyjádřena v člancích 56 a 57 SFEU.

Dohoda o EHP byla jménem tehdejších Evropských společenství schválena dne 13. prosince 1993 Radou a Komisí, přičemž hmotněprávním základem byl článek 238 Smlouvy o EHS (nyní článek 217 SFEU).

- 7 Podle článku 267 SFEU platí, že pokud se otázka týká výkladu Smluv a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie ve věci projednávané vnitrostátním soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen předložit věc Soudnímu dvoru.

K předběžné otázce

- 8 Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti v projednávané věci vyslovil pochybnosti ohledně výtky v této kasační stížnosti, že čl. 107 odst. 1 zákona o spotřební dani porušuje zásadu volného pohybu zboží a služeb (v oblasti obchodu) stanovenou v článku 56 SFEU (článek 36 Dohody o EHP), která zakazuje diskriminaci subjektů z jiných členských států a jakákoli jiná omezení, která brání výkonu volného pohybu služeb, ztěžují jej nebo jej činí méně atraktivním.

Tyto pochybnosti vyvolává zejména to, zda tento druh úpravy (čl. 107 odst. 1 zákona o spotřební dani) nevede k tomu, že se tuzemští podnikatelé vyvážející osobní automobily do třetích zemí (jakož i ti, kteří je dodávají uvnitř Společenství) stanou méně konkurenceschopnými vůči podnikatelům z jiných unijních zemí vyvážejícím tato vozidla (nebo dodávajícím je uvnitř Společenství) z důvodu, že sama registrace vyváženého osobního automobilu v tuzemsku jim znemožňuje vrácení zaplacené spotřební daně, byť jen ve výši vypočtené úměrně době užívání automobilu v tuzemsku.

Pochybnosti vyvolává i to, zda úprava, jako je čl. 107 odst. 1 zákona o spotřební dani, tím, že znemožňuje vrátit osobě povinné k dani byť jen poměrnou část spotřební daně z titulu vývozu dříve registrovaného osobního automobilu, vypočtenou ve vztahu k době jeho užívání na území státu, neodporuje zásadě jednorázového zdanění spotřební daní a zásadě, že spotřební daní je zdaňována skutečná spotřeba, jakož i zásadě proporcionality.

- 9 Osobní automobily nejsou spotřebním zbožím, ale přesto v Polsku podléhají spotřební dani. Právním základem tohoto stavu je mimo jiné čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12), který výslovně stanoví, že členské státy mohou vybírat daně z výrobků jiných než zboží podléhajícího spotřební dani, pokud to nevede k formalitám při přechodu hranic.

Tento typ daně není harmonizovanou spotřební daní, ale její zavedení a pravidla jejího výběru by měly být v souladu s daňovými pravidly platnými pro spotřební daň, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, výběr a kontrolu daně, jakož i její vrácení.

Jak SDEU zdůraznil v usnesení ze dne 27. června 2006 ve věci C-242/05 [...] ECLI:EU:C:2006:430, v bodě 23, zdanění motorových vozidel nebylo harmonizováno, takže členské státy mohou v této oblasti vykonávat volně svou daňovou pravomoc za podmínky, že je při jejím výkonu dodržováno právo Společenství (rozsudek ze dne 21. března 2002 ve věci C-451/99 [...] Sb. rozh. s. I-3193, bod 40).

- 10 Spotřební daň z osobních automobilů v tuzemsku je jednorázová - zdanění podléhá pořízení v rámci Společenství, dovoz a první prodej osobního automobilu

neregistrovaného v tuzemsku. Další následný prodej v zásadě spotřební dani nepodléhá.

- 11 Článek 107 zákona o spotřební dani stanoví základní pravidla pro vrácení spotřební daně zaplacené z osobních automobilů, které jsou následně vyvezeny do jiného členského státu nebo exportovány.

Podle znění článku 107 zákona o spotřební dani má právo na vrácení daně subjekt, který nabyl právo nakládat s osobním automobilem jako vlastník a z uvedeného automobilu byla zaplacená v tuzemsku spotřební daň. Na vrácení je tedy nárok bez ohledu na to, zda byla spotřební daň zaplacená na základě prvního prodeje v tuzemsku, pořízení uvnitř Společenství nebo dovozu. Základní podmínkou pro vrácení je vedle zaplacení spotřební daně potvrzení o vývozu osobního automobilu z tuzemska.

Nárok na vrácení však nepřísluší, pokud byl automobil někdy dříve registrován ve smyslu ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (zákon ze dne 20. června 1997 - zákon o silničním provozu) (Dz.U. 2020, položka 110, v platném znění). To v praxi vylučuje nárok na vrácení spotřební daně u těch vozidel, která byla před jejich vývozem registrována, i když se jednalo pouze o dočasnou registraci podle článku 74 zákona o silničním provozu (např. za účelem vývozu vozidla do zahraničí).

Je však třeba mít na paměti, že tato podmínka musí být vykládána v souladu se zásadou, že spotřební dani je zdaňována spotřeba, a nikoliv se zásadami týkajícími se registrace vozidel vyplývajícími z ustanovení zákona o silničním provozu. Mělo by se tedy vycházet z toho, že samotná registrace osobního automobilu by neměla být překážkou pro vrácení spotřební daně, pokud daný osobní automobil nebyl a není určen ke spotřebě na území Polska.

- 12 I kdyby se však vycházelo z toho, že registraci je třeba považovat za začátek spotřeby vozidla v tuzemsku, která by byla pouze dočasná - do okamžiku vývozu osobního automobilu z tuzemska -, bylo by zřejmě v rozporu s ustanovením článku 56 SFEU (článek 36 Dohody o EHP), jakož i zásadou jednorázového zdanění spotřební daní, jakožto daní ze skutečné spotřeby, a zásadou proporcionality, zbavit osobu povinnou k dani, která zaplatila spotřební daň, zcela možnosti jejího vrácení, protože neexistuje předpis, který by počítal s jejím částečným (poměrným) vrácením zohledňujícím dobu spotřeby (registrace) vozidla v tuzemsku.

Pokud totiž navzdory registraci nedochází k užívání (spotřebě) osobního automobilu v tuzemsku nebo je toto užívání krátkodobé, jeví se vybírání spotřební daně z tohoto vozidla v Polsku v plné výši jako neslučitelné nejen se zásadou zdanění zboží v místě spotřeby, ale také se zásadou volného pohybu zboží - v tomto případě osobních automobilů - v rámci EU, mezi jednotlivými členskými státy a také v rámci obchodního styku se třetími zeměmi.

- 13 Jak uvedl SDEU v usnesení ze dne 27. června 2006 ve věci C-242/05 [...], vnitrostátní právní předpisy, které ukládají daň, jejíž výše není úměrná k užívání vozidla v dotčeném členském státě, jsou, byť sledují legitimní cíl slučitelný se Smlouvou, v rozporu s články 49 ES až 55 ES, pokud se použijí na vozidla pronajatá a zaregistrovaná v jiném členském státě, která nejsou určena k trvalému hlavnímu užívání na území prvního členského státu, ani ve skutečnosti nejsou tímto způsobem užívána, ledaže by tohoto cíle nebylo možné dosáhnout zavedením daně úměrné k době užívání vozidla v uvedeném státě (bod 29).

Uvedené rozhodnutí se sice týkalo pronájmu automobilu, to však neznamená, že zásada v něm vyjádřená, která poukazuje na nutnost, aby daň, jako je spotřební daň, byla úměrná k době užívání vozidla v dotčeném členském státě, nemůže být použita na prodej automobilu.

- 14 Je třeba mít rovněž na paměti, že jakmile je automobil vyvezen do jiného členského státu nebo třetí země, je zpravidla zatížen místními spotřebními daněmi nebo poplatky podobné povahy jako je polská spotřební daň, což v případě nevrácení spotřební daně v Polsku může znamenat porušení zásady jednorázového zdanění spotřební daní. To samozřejmě vede i ke zvýšení ceny vozidla a vážnému snížení konkurenceschopnosti prodeje takového vozidla na zahraničním trhu ze strany polského prodejce, což může rovněž znamenat porušení zásady rovnosti v rámci obchodu, které je vyloučeno článkem 56 SFEU (článek 36 Dohody o EHP). Ze stejného důvodu vyvstávají pochybnosti o tom, zda taková právní úprava, jako je čl. 107 odst. 1 zákona o spotřební dani, která vede k tomu, že jakoukoliv (být dočasnou) registrací osobního automobilu v tuzemsku je osoba povinná k dani zbavena nároku na vrácení zaplacené spotřební daně, byť ve výši vypočtené úměrně k době jeho užívání v tuzemsku, nemá za následek, že v rozporu s článkem 56 SFEU (článek 36 Dohody o EHP) budou tuzemští obchodníci vyvážející osobní automobily do třetích zemí (nebo dodávající je uvnitř Společenství) méně konkurenceschopní než obchodníci z jiných členských států Evropské unie, kteří tyto automobily vyvážejí (nebo je dodávají uvnitř Společenství), a zda tedy nemá za následek omezení volného pohybu služeb v oblasti obchodu s osobními automobily.
- 15 V projednávaném případě účastník řízení v tomto ohledu tvrdí, že v situaci, o jakou se jedná v projednávaném případě, kdy je doba spotřeby osobního automobilu na území země, v níž byla spotřební daň zaplacená, zanedbatelná ve vztahu k celé době provozu a použitelnosti automobilu, je to, že je zbaven vrácení byť i jen části zaplacené spotřební daně, když není sporné, že automobil byl vyvezen mimo území Evropské unie, v rozporu s výše uvedenými zásadami. Neexistuje totiž žádné opodstatnění pro přijetí názoru, že subjekt, který po dovozu vyveze osobní automobil do zahraničí, je povinen zaplatit celou spotřební daň pouze na základě registrace tohoto automobilu, bez ohledu na povahu této registrace a dobu užívání (spotřeby) vozidla v tuzemsku.

V souvislosti s výtkou týkající se porušení článků 36 a 37 Dohody o EHP účastník řízení uvádí, že smluvní stranou této dohody je rovněž Norsko, do kterého byl

sporný automobil vyvezen a v němž jeho dovoz podléhá spotřební dani podobné povahy, jako je polská spotřební daň. Při nevrácení spotřební daně prodávajícímu v tuzemsku tedy musí tuto spotřební daň nést zahraniční kupující, který kromě této spotřební daně musí zaplatit ještě další spotřební daň ve své zemi, což je v rozporu se zásadou jednorázového zdanění spotřební daní a vede to k neodůvodněnému zvýšení ceny vozidla a snížení konkurenceschopnosti v oblasti prodeje takového vozidla na zahraničním trhu ze strany polského prodávajícího, a tedy k porušení zásady rovnosti v rámci obchodu.

- 16 V situaci, jaká nastala v projednávané věci, je tedy to, že osoba povinná k dani nese spotřební daň v plné výši, podle všeho v rozporu se zásadou volného pohybu zboží a služeb (článek 56 SFEU, článek 36 Dohody o EHP), zásadou, že touto daní je zdaněna skutečná spotřeba (jednorázové zdanění), jakož i zásadou proporcionality, a to v rozsahu, v jakém úprava čl. 107 odst. 1 zákona o spotřební dani nepočítá v případě dovezeného a registrovaného automobilu, který je následně vyvezen ze země, s daní úměrnou (poměrným vrácením spotřební daně) k době jeho užívání v Polsku.
- 17 Předmětem této otázky samozřejmě není stanovit pravidla, kterými by se měl členský stát řídit při určení takového poměrného vrácení, ale je - v zásadě – podle všeho možné, aby stát stanovil taková kritéria, která by zaručila dosažení cíle takovéto úpravy, jímž by bylo zajištění toho, aby zatížení plátce spotřební daní bylo úměrné době užívání vozidla v tuzemsku, což by bylo zároveň v souladu se zásadou volného pohybu zboží a služeb (článek 56 SFEU, článek 36 Dohody o EHP) a se zásadou, že touto daní je zdaněna skutečná spotřeba (jednorázové zdanění), a zároveň by byly stanoveny podmínky, které by zajistily prevenci a boj proti podvodům v oblasti spotřební daně.
- 18 Výše uvedené pochybnosti týkající se výkladu článku 56 SFEU (článku 36 Dohody o EHP) v kontextu zásady jednorázového zdanění spotřební daní a zásady proporcionality odůvodňují předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie.
- 19 Z těchto důvodů přijal vnitrostátní soud na základě článku 267 SFEU rozhodnutí uvedené v bodě 1 výroku tohoto usnesení.

[OMISSIS] [přerušeno řízení]