

## Věc C-137/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

7. března 2023

**Předkládající soud:**

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

10. února 2023

**Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku:**

X

**Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:**

Staatssecretaris van Financiën

**Předmět původního řízení**

Původní řízení se týká právního sporu mezi X, lodním kapitánem s bydlištěm v Německu, a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, Nizozemsko) o dodatečný výběr spotřební daně od X, a to z plynového oleje uloženého v zásobníkových nádržích jeho cisternové nákladní lodě.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU se předně týká otázky, zda se lze od osvobození od daně, které platí pro minerální oleje podléhající spotřební dani používané pro pohon lodí v mořských vodách Společenství, odchýlit pouze proto, že dotčený plynový olej neobsahuje dostatečné množství značkovací látky. Pokud ano, pak vyvstává otázka, zda spotřební daň musí zaplatit dodavatel pohonných hmot nebo provozovatel lodí, který dotčený plynový olej dopravuje.

## Předběžné otázky

1. Musí být čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně podle tohoto článku použije na energetické produkty, u nichž je jisté, že budou použity k pohonu lodí pro plavbu ve vnitrozemských vodách Unie – i když tyto energetické produkty (v projednávané věci plynový olej) během tohoto použití neobsahují stanovený minimální obsah značkovací látky Solvent Yellow 124<sup>1</sup> –, jestliže daňové orgány nemají jeden nebo několik důkazů, že se vlastník nebo provozovatel lodi nebo jeho zástupce na palubě lodi (kapitán) ohledně plynového oleje nacházejícího se v jeho držení podílí na daňovém úniku, zneužití nebo vyhýbání se daňové povinnosti?

2. V případě záporné odpovědi na první otázku: Musí být čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118 vykládán v tom smyslu, že, je-li jisté, že zásobníková nádrž vnitrozemské lodě obsahuje pouze plynový olej pocházející od dodavatele pohonných hmot, který tento plynový olej může na základě povolení daňových orgánů propustit ke spotřebě a je osvobozen od spotřební daně, pouhá skutečnost, že plynový olej nevykazuje nezbytný minimální obsah značkovací látky Solvent Yellow 124, znamená, že daňová povinnost ke spotřební dani vznikla výlučně v okamžiku tohoto dřívějšího propuštění ke spotřebě podle čl. 7 odst. 2 písm. a) této směrnice?

3. V případě záporné odpovědi na druhou otázku a pokud se z toho důvodu v této situaci použije rovněž čl. 7 odst. 2 písm. b) směrnice 2008/118: Brání unijní zásada proporcionality tomu, aby spotřební daň, která vznikla podle čl. 7 odst. 2 písm. b) směrnice 2008/118, byla podle čl. 8 odst. 1 písm. b) této směrnice vybrána od kapitána, který má v držení zboží podléhající spotřební dani, i když tato osoba neměla důvod pochybovat o tom, že plynový olej byl v souladu s předpisy unijního a vnitrostátního práva dodán jako osvobozený od spotřební daně?

4. Je pro odpověď na třetí otázku relevantní, že kapitán svou funkci nevykonává v rámci zaměstnaneckého poměru, nýbrž je současně vlastníkem lodě?

## Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Článek 14 odst. 1 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice 2003/96“)

Článek 1 a 3 Směrnice Rady 95/60/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daňovém značení plynových olejů a petroleje (dále jen „směrnice 95/60“).

<sup>1</sup> Podle článku 1 směrnice 95/60 ve spojení s jeho článkem 3 a článku 1 prováděcího rozhodnutí 2011/544.

Článek 1 prováděcího rozhodnutí Komise 2011/544/EU ze dne 16. září 2011 o určení společné látky pro daňové značení plynových olejů a petroleje (dále jen „prováděcí rozhodnutí 2011/544“)

Článek 7 odst. 2 a čl. 8 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřebních daních“)

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

Článek 1a odst. 3, čl. 2 odst. 1, čl. 51 odst. 1 písm. b) a čl. 66 odst. 1 písm. a) Wet op de accijns (zákon o spotřebních daních, dále jen „zákon“)

Článek 13 odst. 2 Uitvoeringsregeling accijns (ministrský prováděcí výnos ke spotřebním daním)

Článek 20 odst. 2 Uitvoeringsbesluit accijns (prováděcí nařízení ke spotřebním daním)

### **Stručné shrnutí skutkového stavu a původního řízení**

- 1 Dne 7. června 2016 se tanker navrhovatele X nacházel v Nizozemsku na kanálu Amsterdam-Rýn, když na palubu přišla daňová/celní kontrola, která měla zkontrolovat správný výběr spotřební daně. Kontroloři zjistili, že zásobníkové nádrže tankeru, tedy nádrže na pohonné hmoty používané k pohonu lodě, obsahovaly 10 900 litrů červeně zbarveného plynového oleje.
- 2 Z laboratorního nálezu mimo jiné vyplynulo, že obsah látky Solvent Yellow 124 (dále jen „Solvent Yellow“) v dotčeném plynovém oleji činil 5 g na 1 000 litrů resp. 4,4 g na 1 000 litrů. Tento obsah je nižší než obsah 6 g látky Solvent Yellow na 1 000 litrů, která musí být podle vnitrostátních ustanovení<sup>2</sup> přidávána jako značkovácí látka ke středně tekutému oleji a plynovému oleji, aby bylo možné tyto oleje propustit ke spotřebě s osvobozením od spotřební daně za účelem použití jako pohonné hmoty k pohonu lodí. Daňový inspektor X proto nařídil dodatečný výběr spotřební daně od X a navzdory skutečnosti, že X předložil doklady o čerpání pohonných hmot, z nichž vyplynulo, že plynový olej mu před krátkou dobou dodal na dvou takzvaných zásobníkových stanicích (čerpací stanice pro lodě) dodavatel pohonných hmot. Daňový inspektor má za to, že plynový olej byl podle čl. 2 odst. 1 písm. b) zákona v držení X jako majitele a kapitána tankeru, přičemž z něj nebyla vybrána spotřební daň podle použitelných ustanovení unijního a vnitrostátního práva.

<sup>2</sup>– Čl. 1a odst. 3 a čl. 66 odst. 1 písm. a) zákona ve spojení s čl. 13 odst. 2 Uitvoeringsregeling accijns a čl. 20 odst. 2 Uitvoeringsbesluit accijns.

**Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 3 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (odvolací soud v Arnhem-Leeuwardene, Nizozemsku, dále jen „odvolací soud“) rozhodl ve druhém stupni, že dodatečný výměr daně byl vůči X vydán oprávněně.
- 4 Gerechtshof (odvolací soud) přitom vycházel z toho, že podle čl. 51 odst. 1 písm. b) zákona není pro dodatečný výběr spotřební daně na základě zdanitelného plnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) zákona nezbytné, aby dotčená osoba věděla nebo měla vědět, že ze zboží podléhajícího spotřební dani, které se nachází v jeho držení, nebyla vybrána spotřební daň. Následně konstatoval, že plynový olej nalezený v zásobníkových nádržích je zboží, které podléhá spotřební dani, že v okamžiku kontroly nebylo propuštěno do režimu s podmíněným osvobozením od daně a že X byl osobou skutečně oprávněnou nakládat s tímto plynovým olejem. X podle názoru odvolacího soudu věrohodně nedoložil, že z plynového oleje již byla vybrána spotřební daň.
- 5 X u odvolacího soudu uvedl, že daň nemá být dodatečně vybrána, protože plynový olej nalezený v zásobníkových nádržích byl použit k účelu, pro který bylo stanoveno osvobození podle čl. 66 odst. 1 písm. a) zákona, totiž pohon lodi, a že státu proto nevzniká žádná újma.
- 6 Gerechtshof (odvolací soud) se k této argumentaci nepřiklonil. Podle názoru Gerechtshof (odvolací soud) plynový olej nesplnil podmínku platnou pro toto osvobození, totiž že k plynu musí být přidáno zákonem stanovené množství značkovací látky Solvent Yellow. Členské státy mají pravomoc stanovit podmínky, aby zabránily daňovým únikům, zneužití a vyhýbání se daňovým povinnostem. Podle názoru Gerechtshof (odvolací soud) je podmínka dostatečného obsahu značkovací látky přiměřená, protože přidávání značkovací látky umožňuje kontrolu použití minerálních olejů a je vhodným způsobem k zajištění odrazujícího účinku ohledně daňových úniků, zneužití a vyhýbání se daňovým povinnostem. Gerechtshof (odvolací soud) má za to, že rozsudek Soudního dvora ze dne 13. července 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537 (dále jen „rozsudek Vakarų“) nevede podle něj k jinému závěru. Obsahem tohoto rozsudku je osvobození od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96, který byl do nizozemského práva proveden na základě čl. 66 odst. 1 písm. a) zákona. Na rozdíl od tohoto rozsudku se v situaci X nejedná o nedodržení čistě formálních podmínek pro použití osvobození, nýbrž o nedodržení podmínek týkajících se značení, které se vztahují na samotné zboží podléhající spotřební dani. Tyto podmínky jsou podle názoru odvolacího soudu rozhodující, aby bylo zajištěno správné a snadné použití osvobození ve smyslu čl. 66 odst. 1 písm. a) zákona a předcházeno daňovým únikům, zneužití a vyhýbání se daňovým povinnostem.
- 7 V řízení o kasačním opravném prostředku X předně tvrdí, že skutečnost, že plynový olej uložený v zásobníkových nádržích vnitrozemské lodi neobsahuje předepsané množství látky Solvent Yellow, za okolností tohoto případu

neodůvodňuje vybrat spotřební daně od kapitána. Dále X uvádí, že, bude-li rozhodnuto, že dotčený plynový olej podléhá spotřební dani, musí být nejprve přezkoumáno, zda dodavatelé pohonných hmot splnili všechny podmínky pro dodávku tohoto plynového oleje osvobozenou od daně. Není-li tomu tak, nemůže být dlužná spotřební daň dodatečně vybrána od kapitána, nýbrž od dodavatelů pohonných hmot.

### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 8 Z pohledu Hoge Raad (Nejvyšší soud Nizozemska) je jisté, že X použil dotčený plynový olej na pohon své lodi a neexistují žádné skutečnosti naznačující podíl na daňovém úniku, zneužití nebo vyhýbání se spotřebním daním.
- 9 Stanovením podmínky, že před propuštěním ke spotřebě musí být k dotčenému plynovému oleji přidána látka Solvent Yellow, splnilo Nizozemsko povinnost vyplývající ze směrnice 95/60. Podle čl. 1 odst. 1 první odrážky této směrnice použijí členské státy daňové značení mimo jiné pro plynový olej, který byl propuštěn pro domácí spotřebu a který byl osvobozen od spotřební daně nebo podléhal snížené sazbě spotřební daně. Článek 1 prováděcího rozhodnutí 2011/544 stanoví látku Solvent Yellow jako společnou značkovací látku a dále, že členské státy stanoví obsah značkovací látky minimálně 6 mg a nejvýše 9 mg značkovací látky na litr minerálního oleje.
- 10 Na rozdíl od litevské právní úpravy dotčené v rozsudku Vakarų vnitrostátní ustanovení relevantní v projednávané věci tedy souvisí s ustanovením unijního práva, které má zamezit nezákonnému použití pohonných hmot, které nejsou zdaněny obvyklou sazbou spotřební daně, kterou členské státy používají pro pohonné hmoty. Podle názoru Hoge Raad (Nejvyšší soud) vyvstává otázka, zda musí být povinnost přidávat dostatečné množství látky Solvent Yellow vyplývající ze směrnice 95/60 považována za formální podmínku ve smyslu rozsudku Vakarų, která nesouvisí se skutečným použitím ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96. V tomto případě by se k této povinnosti při posouzení práva na osvobození od spotřební daně stanoveného tímto ustanovením nepřihlíželo.
- 11 Na jedné straně lze zastávat názor, že minimální obsah látky Solvent Yellow představuje pro osvobození podle čl. 14 odst. 1 odst. c) směrnice 2003/96 hmotně právní podmínku, od které nelze za žádných okolností upustit, protože dotčené pohonné hmoty tím získávají neoddělitelnou vlastnost, která souvisí výhradně s použitím, pro které bylo osvobození od spotřební daně zavedeno. Přidávání značkovacích látek a barev umožňuje daňovým orgánům, aby jednoduchým a účinným způsobem zkontrolovaly, zda jsou minerální oleje používány v souladu se zákonem, tedy v souladu s účelem osvobození nebo s určitou sníženou sazbou spotřební daně. Kontrolu zákonného používání není možné omezit na okamžik, kdy dodavatel – se souhlasem daňových orgánů – propustí zboží podléhající spotřební dani ke spotřebě za použití osvobození od daně nebo snížené sazby daně. Pro účinné uplatňování ustanovení o osvobození od daně, jako je tomu

v projednávané věci, se musí kontrola rozšířit i na následující fázi, která zahrnuje i uživatele tohoto zboží. Tímto způsobem má přidávání značkovacích látek přispět k zamezení nelegálního používání označených minerálních olejů. Podle tohoto názoru by pouhá skutečnost, že olej nacházející se v zásobníkové nádrži vnitrozemské lodě neobsahuje minimální množství látky Solvent Yellow, vedla k tomu, že osvobození podle čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 nelze úspěšně využít v žádné situaci, a to ani tehdy, kdy je jisté, že tento plynový olej je používán pro účely, pro které bylo osvobození zavedeno.

- 12 Na druhé straně lze mít za to, že skutečné použití plynového oleje je rozhodující ve všech případech, kdy daňové orgány nezjistily, že je kapitán s ohledem na plynový olej nacházející se v jeho držení zapojen do daňového úniku, zneužití nebo vyhýbání se daňovým povinnostem<sup>3</sup>. Přitom je relevantní, že nelze předem vyloučit, že příčina nízkého obsahu látky Solvent Yellow než stanoveného zákonem například souvisí s chybami, k nimž došlo v okamžiku, kdy byla tato značkovácí látka do minerálního oleje přidávána. U tohoto názoru není pro právo na osvobození od spotřební daně relevantní, že podmínka, že plynový olej musí obsahovat minimální množství látky Solvent Yellow, není splněna, i když je tato podmínka založena na unijních předpisech. Hoge Raad (Nejvyšší soud) má za to, že tento názor nachází oporu v zásadě proporcionality jako obecné zásady unijního práva. Je-li jisté, že minerální oleje jsou použity k účelu, pro který platí osvobození, a krom toho nebyla zjištěna ztráta daňových příjmů, pak odmítnutí osvobození jde nad rámec toho, co je nezbytné k zamezení nepřipustného používání minerálních olejů, které byly osvobozeny od spotřební daně a propuštěny ke spotřebě.
- 13 S ohledem na tyto pochybnosti předkládá Hoge Raad (Nejvyšší soud) Soudnímu dvoru výše uvedenou první předběžnou otázku.
- 14 Pokud z odpovědi na první otázku vyplyne, že osvobození od spotřební daně se v tomto případě nepoužije, pak vyvstává další otázka, zda musí být čl. 7 odst. 2 směrnice o spotřebních daních vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy plynový olej nalezený v zásobníkové nádrži vnitrozemské lodi obsahuje pouze plynový olej pocházející od dodavatele pohonných hmot, který mohl tento plynový olej propustit ke spotřebě se souhlasem daňových orgánů bez spotřební daně, musí být spotřební daň podle čl. 7 odst. 2 písm. b) této směrnice odvedena jen proto, že plynový olej nevykazuje zákonem stanovený minimální obsah látky Solvent Yellow.
- 15 Podle názoru Hoge Raad (Nejvyšší soud) z rozsudku ze dne 5. dubna 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), ani z pozdější judikatury Soudního dvora nevyplývají dostatečná vodítka pro odpověď na tuto otázku. Hoge Raad (Nejvyšší

<sup>3</sup>– Viz mimo jiné rozsudky ze dne 22. prosince 2022, Quadrant Amroq Beverages, C-332/21, EU:C:2022:1031, a ze dne 9. prosince 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752.

soud) z tohoto důvodu předkládá Soudnímu dvoru výše formulovanou druhou předběžnou otázku.

- 16 Pokud konečně z odpovědi na druhou otázku vyplýne, že v tomto případě musí být odvedena spotřební daň, je podle čl. 8 odst. 1 písm. a) bod i) osobou povinnou ke vzniklé daňové povinnosti ke spotřební dani oprávněný skladovatel, registrovaný příjemce nebo jakákoli jiná osoba, která zboží podléhající spotřební dani propouští z režimu s podmíněným osvobozením od daně nebo jejímž jménem se toto propuštění uskutečňuje, a v případě neoprávněného opuštění daňového skladu jakákoli jiná osoba, jež se na tomto neoprávněném propuštění podílela. Na roveň neoprávněnému propuštění nelze stavět situaci, kdy oprávněný skladovatel propustí zboží podléhající spotřební dani ke spotřebě a v rámci podání prohlášení uplatnil u daňových orgánů nárok na osvobození, a následně je zjištěno, že v okamžiku propuštění nebyly splněny všechny k tomu nezbytné podmínky. X proto nelze v tomto případě označit za osobu, která se ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu i) směrnice o spotřebních daních podílela na propuštění. X pak není podle této směrnice osobou povinnou zaplatit spotřební daň. Je nezbytné jej považovat za osobu, na kterou přešlo držení dotčeného plynového oleje a která si v tomto okamžiku nebyla vědoma ani si důvodně vědoma být nemusela, že plynový olej neobsahuje dostatečný obsah látky Solvent Yellow.
- 17 Vyplýne-li z odpovědi na druhou otázku, že musí být v každém případě zaplacen spotřební daň na základě držení ve smyslu čl. 7 odst. 2 písm. b) směrnice o spotřebních daních, vyplývá z čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice, že osoba, která je v držení zboží podléhajícího spotřební dani, může být určena za osobu povinnou ke vzniklé daňové povinnosti ke spotřební dani. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že s ohledem na znění čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice o spotřebních daních unijní právo nepožaduje, aby si osoba, kterou toto ustanovení určuje za osobou povinnou k daňové povinnosti, byla vědoma nebo si důvodně měla být vědoma, že z tohoto zboží podléhajícího spotřební dani musí být podle čl. 7 odst. 2 písm. b) směrnice o spotřebních daních odvedena spotřební daň<sup>4</sup>.
- 18 Přesto vyvstává otázka, zda zásada proporcionality stanovená unijním právem brání tomu, aby daňový kontrolor vybral spotřební daň podle čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice o spotřebních daních od X a nikoliv namísto toho podle čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu i) této směrnice od dodavatele pohonných hmot. Jestliže kapitán vnitrozemské lodě koupil plynový olej od dodavatele pohonných hmot, který na základě povolení daňových orgánů plynový olej prodává a dodává bez spotřební daně, a tento kapitán neměl důvod pochybovat o tom, že plynový olej byl dodán s osvobozením od daně v souladu s ustanoveními unijního a vnitrostátního práva, lze výběr dlužné spotřební daně od něj považovat za nepřiměřený. V tomto ohledu je nezbytné přihlídnout k tomu, že při dodání plynového oleje nelze pouhým okem zjistit, zda byla látka Solvent Yellow přidána. Za těchto okolností je rozumné požadovat zaplacení spotřební daně od dodavatele podle čl. 8 odst. 1

<sup>4</sup>– Viz rozsudek ze dne 10. června 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nevinný prostředník), C-279/19, EU:C:2021:473, body 28 až 30.

písm. a) směrnice o spotřebních daních ve spojení s jejím čl. 7 odst. 2 písm. a). Riziko zaplacení spotřební daně musí nést on právě proto, že jako oprávněný skladovatel hraje ústřední roli v postupu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani. Pro daňové/celní orgány zpravidla v praxi není obtížné vybrat dodatečně vyměřenou daňovou povinnost na spotřební dani od dodavatele pohonných hmot. Je pravda, že osoba, která na základě směrnice o spotřebních daních zaplatila spotřební daň, může uplatnit regresní nárok vůči jiné osobě povinné tuto daň zaplatit<sup>5</sup>, úspěšné uplatnění takového regresního nároku ovšem může být pro kapitána spojeno s řízením, které je nepřiměřeně časové náročné a nákladné.

- 19 S ohledem na výše uvedené úvahy není jisté, zda musí být odpověď na otázku uvedenou v bodě 18 kladná. Hoge Raad (Nejvyšší soud) proto Soudnímu dvoru pokládá výše formulovanou třetí a čtvrtou předběžnou otázku.

<sup>5</sup>– Viz rozsudek ze dne 10. června 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nevinný prostředník), C-279/19, EU:C:2021:473, bod [35] a zde citovaná judikatura.