

Věc C-820/21

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

28. prosince 2021

Předkládající soud:

Administrativen sad Sofia-grad (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

9. prosince 2021

Žalobkyně:

„Vinal“ AD

Žalovaný:

Direktor na Agencija „Mitnici“

U S N E S E N Í

[omissis] ADMINISTRATIVEN SAD SOFIA-GRAD (Správní soud Sofie - město), první oddělení 64

[omissis] vzal v úvahu při projednávání věci č. 2001 [omissis] a v souvislosti s tímto rozhodnutím následující skutečnosti:

Řízení bylo zahájeno na základě žaloby podané společností „Vinal“ AD [omissis] proti rozhodnutí č. P-142/32-45441/11.2.2020, které vydal Direktor na Agencija „Mitnici“ (ředitel celního úřadu) a jímž odebral povolení č. 128 pro provoz daňového skladu na výrobu a držení zboží podléhajícího spotřební dani, s identifikačním číslem oprávněného skladovatele č. BGNCA00046000

a identifikačním číslem daňového skladu BGNCA00046001 s adresou skladu v Loveči [omissis].

V návrhu předloženém během soudního jednání konaného dne 23. února 2021 společnost „Vinal“ AD navrhuje, aby byla předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a výkladu čl. 53 odst. 3 ve spojení s odst. 2 bodem 1 ve

spojení s odst. 1 bodem 3, čl. 47 odst. 1 bodu 5 a článku 112 zakon za akcizite i danačnite skladove (zákon o spotřebních daních a daňovém skladu, dále jen „ZADS“) v souladu s čl. 16 odst. 1 směrnice 2008/118.

Žalobkyně tvrdí, že pro rozhodnutí ve věci je nezbytný výklad práva Společenství, zejména čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní, jakož i čl. 16 odst. 1, odst. 2 písm. b) a e) této směrnice, a [že je nutno vyjasnit], zda je s ním slučitelný čl. 53 odst. 3 ve spojení s odst. 2 bodem 1 ve spojení s odst. 1 bodem 3, jakož i čl. 47 odst. 1 bod 5 a článek 112 ZADS.

Žalovaný, ředitel celního úřadu, tento návrh zpochybňuje. Tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce není nezbytná. Články 7 a 16 směrnice jsou jasné a jednoznačné; rozpor s vnitrostátními předpisy neexistuje. Podle čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/118/ES každý členský stát přijme vlastní předpisy pro výrobu, zpracování a držení zboží podléhajícího spotřební dani, a to i s ohledem na předcházení daňovým únikům a zneužití daňového režimu. Při naplňování této pravomoci byly schváleny podrobné právní předpisy.

Senát Administrativen sad Sofia-grad (Správní soud Sofie - město), který o věci rozhoduje, považuje návrh na předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce částečně za opodstatněný. Má tedy za to, že Soudnímu dvoru Evropské unie musí předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu unijních ustanovení relevantních pro spor.

Část otázek předložených žalobkyní (body 6 až 9) nemůže být předmětem tohoto řízení, protože řízení, v němž je napadeno rozhodnutí o uložení pokuty, a řízení, v němž byl vydán opravný daňový výměr vyměřující žalobkyni spotřební daň, již byla ukončena.

Soud je zároveň toho názoru, že ohledně zbývajících otázek je nutno předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, a považuje za nezbytné je přeformulovat. Jedná se o otázky týkající se podmínek pro získání a odnětí povolení, a zda je jejich účinnost časově omezena; dále, zda odvedení a inkaso spotřební daně musí být v souladu s cíli směrnice, zejména s účelem zajištění; otázky týkající se zákazu diskriminace.

Soud formuluje obsah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce takto:

Jak musí být vykládán čl. 16 odst. 1 směrnice 2008/118/ES v části, v níž stanoví, že povolení pro zřízení a provoz daňového skladu podléhá podmínkám, které jsou orgány oprávněny stanovit za účelem předcházení možným daňovým únikům a zneužití daňového režimu, [a] jakou musí mít tyto podmínky obsahovou podobu, aby se naplnily cíle předcházení možným daňovým únikům a zneužití daňového režimu?

Jak má být vykládán zákaz diskriminace ve smyslu desátého bodu odůvodnění směrnice 2008/118/ES?

Jak musí být vykládána uvedená ustanovení a musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je čl. 53 odst. 1 bod 3 ZADS ve spojení s jeho čl. 53 odst. 1 bodem 5, pokud tato právní úprava kromě sankce, která již byla za tentýž skutek uložena, stanoví povinnost odebrat povolení do budoucnosti, s okamžitou platností a bez časového omezení?

I. Účastníci řízení

1. Žalobkyně: „Vinal“ AD [omissis], se sídlem a správní adresou v Sofii [omissis]
2. Žalovaný: Direktor na Agencija „Mitnici“

II. Předmět původního řízení

Řízení bylo zahájeno na základě žaloby podané společností „Vinal“ AD [omissis] proti rozhodnutí č. P-142/32-45441/11.2.2020, které přijal ředitel celního úřadu a jímž odebral povolení č. 128 pro provoz daňového skladu na výrobu a držení zboží podléhajícího spotřební dani, s identifikačním číslem oprávněného skladovatele č. BGNCA00046000 a identifikačním číslem daňového skladu BGNCA00046001 s adresou skladu v Loveči [omissis].

III. Skutkový stav a argumenty účastníků původního řízení:

Společnost „Vinal“ AD byla oprávněným skladovatelem ve smyslu čl. 4 bodu 2 ZADS: osobou, která je podle ustanovení ZADS oprávněna vyrábět nebo držet, přijímat nebo odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v daňovém skladu.

V souladu s uděleným povolením byly v daňové skladu povoleny následující činnosti: kvašení, scelování a zrání vín z hroznů a plodů, destilování hroznového moštu, výroba, zrání a scelování destilátů z hroznů a plodů, výroba vodky a ginu, výroba destilátů a meziproductů z vína a plodů, výroba koňaků, vermutu a likéru, sestavování směsí z aromatických látek a ovocných a bylinných koncentrátů na výrobu aromatizovaných vín: bílých, červených a růžových vín.

Rozhodnutím č. P-142/32-45441/11.2.2020 odebral ředitel celního úřadu povolení č. 128 pro provoz daňového skladu na výrobu a držení zboží podléhajícího spotřební dani, s identifikačním číslem oprávněného skladovatele č. BGNCA00046000 a identifikačním číslem daňového skladu BGNCA00046001 s adresou skladu v Loveči [omissis] s odůvodněním, že je existuje pravomocný rozsudek č. 37/16.1.2020, který vydal Administrativen sad Pleven (Správní soud v Plevenu).

Rozsudek č. 37/16.1.2020 Administrativen sad Pleven (Správní soud v Plevenu) potvrdil rozhodnutí o uložení pokuty č. 318/24.1.2018, které vydal vedoucí

Mitnica Svištov (Celní úřad Svištov), jímž byla společností „Vinal“ AD [omissis] uložena pokuta ve výši 248 978 BGN. Rozhodnutí soudu je konečné a pravomocné.

Bylo zjištěno, že rozhodnutím vedoucího Mitnica Stolična (Celní úřad Sofie) č. BG005800-PK24-P1/18.04.2017 byla nařízena daňová kontrola ve společnosti „Vinal“ AD. V rámci tohoto řízení proběhla kontrola fyzických zásob zboží podléhajícího spotřební dani v daňovém skladu společnosti „VINAL“ AD v době od 3. do 10. května 2017. Výsledky kontrol byly zaznamenány v protokolech o provedených kontrolách číslo 492/03.05.2017, 503/04.05.2017, 510/05.05.2017, 516/09.05.2017 a 523/10.05.2017. Bylo změřeno množství tekutin, které se ve skladu nacházely, a příslušný obsah alkoholu a skutečná teplota. Byl vypočten příslušný obsah alkoholu při teplotě 20°C.

Dne 24. listopadu 2017 byla vydána zpráva o daňové kontrole č. BG005800-RK24-RD/8. Dne 22. prosince 2017 byl vydán opravný daňový výměr č. BG005800-RK24-RA8, který nebyl napaden a dne 5. ledna 2018 nabyl právní moci.

V opravném daňovém výměru č. BG 005800RK-24 RA/8 byl vyměřen dluh na spotřební dani ve výši 4 261,89 BGN za období od 1. ledna 2012 do 3. května 2017. Kontrola, v jejímž důsledku byly zjištěny nedostatky a vydáno rozhodnutí o porušení správního práva a rozhodnutí o uložení pokuty, které je předmětem sporu, se týká následujícího období, totiž období od 3. do 10. května 2017. To znamená, že proběhlé daňové kontrolní řízení bylo základem pro provedení kontroly, při níž byly zjištěny nedostatky zaznamenané v uvedených protokolech.

Proti společnosti „Vinal“ AD bylo vydáno rozhodnutí o porušení správního práva (AUAN) č. 88/26.07.2017 z důvodu nesplnění povinností vyplývajících z čl. 43 odst. 1 bodu 1 ZADS ve spojení s jeho čl. 84 odst. 7 a čl. 20 odst. 2 bodem 8, a sice z důvodu nesplnění povinnosti odvést splatnou spotřební daň vystavením vyúčtování spotřební daně dne 30. června 2017. Bylo konstatováno, že oprávněný skladovatel nesplnil svou povinnost podle čl. 84 odst. 1 bodu 1 ZADS vystavit vyúčtování spotřební daně v souladu s požadavky čl. 43 odst. 1 bodu 1 ZADS až do vydání rozhodnutí.

Dne 24. ledna 2018 vydal příslušný celní orgán rozhodnutí o uložení pokuty č. 318/2017. V něm celní orgán převzal skutkový stav uvedený v rozhodnutí o porušení správního práva (AUAN) č. 88/26.07.2017, rozhodl na základě důkazních prostředků získaných z prováděné kontroly, že společnost „Vinal AD“ ve svém postavení oprávněného skladovatele nesplnila své povinnosti podle čl. 43 odst. 1 bodu 1 ZADS ve spojení s jeho čl. 84 odst. 7 a čl. 20 odst. 2 bodem 8, totiž: odvést splatnou spotřební daň vystavením vyúčtování spotřební daně dne 30. června 2017, a spatřoval v tom porušení správního práva podle čl. 112 odst. 1 ZADS. Společnosti uložil správní sankci v podobě „pokuty“ v minimální výši, která je pro toto porušení stanovena, tedy ve výši dvojnásobku neodvedené spotřební daně, v projednávané věci ve výši 248 978 BGN.

Rozhodnutím ředitele celního úřadu č. R-142/32-45441/11.2.2020 (které je ve věci v původním řízení napadeno) bylo společnosti „Vinal“ AD odebráno povolení skladovatele, čímž byla vyloučena z provozu daňového skladu.

Společnost podala k předkládajícímu soudu žalobu proti rozhodnutí ředitele celního úřadu, v níž se domáhá zrušení tohoto rozhodnutí. Ve své žalobě uvádí, že při posouzení, zda je ZADS slučitelný [s unijním právem], musí být přihlédnuto k „nesprávnému“ provedení směrnice 2008/118/ES, přičemž stát a správa mimořádně přehnanou měrou zasahují do činnosti oprávněných skladovatelů. Je nutno přihlédnout k doporučení Komise ze dne 29. listopadu 2000 o pokynech pro udělování povolení skladovatelů podle směrnice 92/12/EHS, která byla zrušena směrnicí 2008/118/ES. Článek 7 tohoto doporučení uváděl, že povolení může být odebráno dočasně nebo v konkrétních případech: při nesplnění povinností spojených s povolením; při nedostatečném krytí požadované jistiny; při opakovaném porušení platných právních předpisů; při zapojení se do trestné činnosti; při obcházení a neodvádění daně.

Žalovaný ředitel celního úřadu tuto žalobu zpochybňuje. K výše uvedeným tvrzením žalobkyně neuvádí žádné konkrétní argumenty.

IV. Unijní právo

SMĚRNICE RADY 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

V. Právní předpisy Bulharské republiky

Zakon za akcizite i danačnite skladove (zákon o spotřebních daních a daňových skladech, Bulharsko, dále jen „ZADS“):

Článek 4. Pro účely tohoto zákona se rozumí:

2. (pozměněn: DV č. 92 z roku 2015, v platnosti od 1. ledna 2016) „oprávněným skladovatelem“ osoba, které bylo podle ustanovení tohoto zákona vydáno povolení vyrábět nebo držet, přijímat nebo odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

3. „daňovým skladem“ místo, kde oprávněný skladovatel vyrábí, drží, přijímá nebo odesílá zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

4. „režimem s podmíněným osvobozením od daně“ daňový režim, používaný při výrobě, držení a přepravě zboží podmíněně osvobozeného od spotřební daně.

17. „opakovaným“ porušením, jestliže k porušení dojde během jednoho roku po nabytí platnosti rozhodnutí o uložení pokuty, jímž byl osobě uložen trest za podobné porušení.

18. (pozměněn: DV č. 63 z roku 2006, v platnosti od 4. srpna 2006) „závažným“ porušením takové porušení, v souvislosti s nímž bylo vydáno rozhodnutí o uložení pokuty vyšší než 15 000 BGN.

Článek 20. (1) Nárok na spotřební daň vzniká v okamžiku propuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě.

(2) Propuštěním pro spotřebu je:

[...]

8. (doplňn: DV č. 105 z roku 2006, v platnosti od 1. ledna 2007, pozměněn: DV č. 54 z roku 2012, v platnosti od úterý 17. července 2012, pozměněn: DV č. 92 z roku 2015, v platnosti od 1. ledna 2016) zjištění, že zboží podléhající spotřební dani chybí [...];

Článek 43. (1) (pozměněný: DV č. 105 z roku 2006, v platnosti od 1. ledna 2007) Kromě případů uvedených v článku 42 spotřební daň odvádí:

1. (pozměněno DV č. 109 z roku 2007, v platnosti od 1. ledna 2008, pozměněn: DV č. 95 z roku 2009, v platnosti od 1. dubna 2010, pozměněn: DV č. 54 z roku 2012, v platnosti od 17. července 2012, pozměněn: DV č. 92 z roku 2015, v platnosti od 1. ledna 2016) odpovědný skladovatel, osoby podle čl. 3 odst. 1 bodu 4 a 6, jakož i osoby registrované podle článku 57, čl. 57b odst. 4, článku 57c a článku 58c, v den vzniku povinnosti ke spotřební dani - vystavením vyúčtování spotřební daně podle čl. 84 odst. 1;

Článek 47. (1) (ve znění článku 47 z DV č. 105 z roku 2006, v platnosti od 1. ledna 2007) Oprávnění skladovatelé mohou být osoby, které:

[...]

4. (pozměněno DV č. 54 z roku 2012, v platnosti od 17. července 2012, pozměněn: DV č. 101 z roku 2013, v platnosti od 1. ledna 2014, doplňn: DV č. 97 z roku 2016, v platnosti od 1. ledna 2017) nemají veřejnoprávní dluhy u celních orgánů, nedoplatky na daních nebo závazky z příspěvků na povinné pojištění, vyňaty jsou dluhy z nepravomocných rozhodnutí, jakož i odložené nebo zajištěné dluhy;

5. (pozměněno DV č. 63 z roku 2006, v platnosti od 4. srpna 2006, doplňn: DV č. 95 z roku 2009, v platnosti od 1. prosince 2009) se nedopustily závažného nebo opakovaného porušení ve smyslu tohoto zákona, z toho jsou vyňaty případy, v nichž bylo sankční správní řízení ukončeno dohodou;

Článek 53. (1) Povolení pro provoz daňového skladu zaniká:

[...]

3. odebráním povolení;

[...]

(2) Povolení pro provoz daňového skladu se odebere, jestliže:

1. oprávněný skladovatel již nesplňuje podmínky článku 47 [...]

[...]

(3) (pozměněn: DV č. 30 z roku 2006, v platnosti od 12. července 2006, pozměněn: DV č. 95 z roku 2009, v platnosti od 1. prosince 2009, doplněn: DV č. 98 z roku 2018, v platnosti od 1. ledna 2019)

d) Povolení se odebírání rozhodnutím ředitele Agencije „Mítnici“ (celní úřad), které je předběžně vykonatelné okamžikem vydání rozhodnutí, nenařídí-li soud jinak.

(4) (nový: DV č. 95 z roku 2009, v platnosti od 1. prosince 2009) Rozhodnutí podle odstavce 3 lze napadnout podle ustanovení administrativnoprocesualen kodeks (soudní řád správní, dále jen „APK“).

Článek 84 odst. 7 (doplněn: DV č. 92 z roku 2015, v platnosti od 1. ledna 2015, pozměněn: DV č. 98 z roku 2018, v platnosti od 1. ledna 2019) Vyúčtování spotřební daně musí být vystaveno v den, kdy:

1. je zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě podle čl. 20 odst. 2, za každého příjemce a každý dopravní prostředek, kromě případů čl. 20 odst. 2 bodu 5 a bodů 15 až 18;

2. je v případech čl. 64 odst. 18 zjištěno, že chybí značení pro účely spotřební daně;

[...]

Článek 112. (1) Osobě, která je povinná odvádět spotřební daň, tuto daň ale neodvede, bude uložena peněžitá sankce v dvojnásobné výši neodvedené spotřební daně, peněžitá sankce nesmí být nižší než 500 Leva (BGN).

[...]

Zakon za administrativnite narušenja i nakazania (zákon o správních deliktech a sankcích, dále jen „ZANN“)

Článek 83. (1) (doplněn: DV č. 15 z roku 1998, pozměněn: DV č. 69 z roku 2006) V případech stanovených příslušným zákonem, vyhláškou rady ministrů nebo usnesením městské rady může být právnické osobě nebo jednotlivým obchodníkům uložena peněžitá sankce za to, že při výkonu činnosti nesplnili své povinnosti vůči státu nebo obci.

(2) Sankce uvedená v předchozím odstavci se ukládá na základě tohoto zákona, nestanoví-li dotčený normativní akt jinak.

VI. Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce:

Ustanovení čl. 16 odst. 1 druhé věty směrnice 2008/118/ES stanoví, že povolení ke zřízení a provoz daňového skladu oprávněným skladovatelem podléhá podmínkám, které jsou orgány oprávněny stanovit pro účely předcházení možným daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu.

Soud má za to, že je zapotřebí provést výklad rozsahu uvedeného ustanovení a zejména toho, co je nutno chápat pod „daňovým únikem nebo zneužitím daňového režimu“.

V projednávané věci je v čl. 53 odst. 3 ve spojení s odst. 2 bodem 1 ve spojení s odst. 1 bodem 3 a čl. 47 odst. 1 bodem 5 ZADS stanoveno odebrání povolení, jestliže existuje pravomocný právní akt, jímž byla osobě uložena sankce z toho důvodu, že navzdory své povinnosti neodvedla spotřební daň, přičemž sankce činila dvojnásobek splatné spotřební daně.

V tomto případě vyvstává otázka, jak mají být naplňovány cíle předcházení možným daňovým únikům a zneužití daňového režimu tím, že je nutně a okamžitě odebráno povolení.

Je možné, že jsou tyto cíle v projednávané věci již naplněny stanovenou a již uloženou sankcí ve výši dvojnásobku neodvedené spotřební daně? Lze odebrání povolení podle vnitrostátního práva považovat za neproporcionální opatření s ohledem na cíle čl. 16 odst. 1 druhé věty a na to, že není přípustné požádat o opětovné vydání povolení ani při splnění určitých podmínek stanovených za účelem předcházení možným daňovým únikům a zneužití daňového režimu?

Přitom je nutno přihlédnout rovněž k tomu, že odebrání povolení je vždy a nutně právním důsledkem pravomocného rozhodnutí o uložení pokuty, aniž by právně existovala možnost uvážení v konkrétním případě, zda jsou tím naplněny cíle čl. 16 odst. 1 směrnice 2008/118/ES, a až po tomto uvážení dospět k případnému odebrání povolení.

Naproti tomu výše uvedené doporučení Komise ze dne 29. listopadu 2000 o pokynech pro vydávání povolení skladovatelům podle směrnice 92/12/EHS, zrušené směrnicí 2008/118/ES, v článku 7 stanoví, že povolení lze odebrat dočasně a v konkrétních případech: při nesplnění povinností spojených s povolením; při nedostatečném krytí požadované jistiny; při opakovaném porušení platných právních předpisů; při zapojení se do trestné činnosti; při obcházení a neodvádění daně.

Mohl by v projednávané věci právní důsledek odebrání povolení vázaný na konkrétní porušení, které překračuje určitou částku neodvedené spotřební daně,

splňovat výše uvedená kritéria doporučení? Může tento právní důsledek patřit mezi cíle čl. 16 odst. 1 směrnice 2008/118/ES, totiž předcházení jakýmkoliv daňovým únikům a zneužití daňového režimu?

Desátý bod odůvodnění směrnice 2008/118 zní: Postupy pro výběr a vrácení daně mají dopad na řádné fungování vnitřního trhu, a měly by proto dodržovat nediskriminační kritéria. Odpovídá ustanovení čl. 53 odst. 1 bodu 3 ZADS ve spojení s jeho čl. 47 odst. 1 bodem 5 v tomto smyslu zásadám zákazu diskriminace uváděným v desátém bodě odůvodnění, a výše uvedeným zásadám z bodů odůvodnění směrnice, pokud vnitrostátní právo, kromě sankce, která již byla za tentýž skutek uložena, stanoví okamžité odebrání povolení na časově neomezenou dobu? Stanoví toto ustanovení natolik závažné důsledky, které právě vedou k diskriminaci bulharské společnosti vůči jiným společnostem za jinak shodných podmínek?

Z uvedených důvodů a na základě čl. 267 prvního pododstavce písm. b) Smlouvy o fungování Evropské unie ve spojení s článkem 628 občanský procesualen kodeks (občanský soudní řád, dále jen „GPK“) a s článkem 144 APK, jakož i podle čl. 631 GPK ve spojení s článkem 144 APK Administrativen sad Sofia-Grad (Správní soud Sofie - město)

ROZHODL TAKTO:

Soudnímu dvoru Evropské unie se **PŘEDKLÁDÁ** tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce:

Jak musí být vykládán čl. 16 odst. 1 směrnice 2008/118/ES v části, v níž stanoví, že povolení pro zřízení a provoz daňového skladu podléhá podmínkám, které jsou orgány oprávněny stanovit za účelem předcházení možným daňovým únikům a zneužití daňového režimu, [a] jakou musí mít tyto podmínky obsahovou podobu, aby se naplnily cíle předcházení možným daňovým únikům a zneužití daňového režimu?

Jak má být vykládán zákaz diskriminace ve smyslu desátého bodu odůvodnění směrnice 2008/118/ES?

Jak musí být vykládána uvedená ustanovení a musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je čl. 53 odst. 1 bod 3 ZADS ve spojení s jeho čl. 47 odst. 1 bodem 5, pokud tato právní úprava kromě sankce, která již byla za tentýž skutek uložena, stanoví povinnost odebrat povolení do budoucnosti, s okamžitou platností a bez časového omezení?

[omissis]