



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

15. října 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — Směrnice 92/83/EHS — Harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů — Článek 27 odst. 1 písm. d) — Osvobození od harmonizované spotřební daně — Etylalkohol — Použití materiálu a prostor sloužících k výrobě léků pro účely čištění a dezinfekce“

Ve věci C-306/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 19. června 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 25. června 2014, v řízení

Direktor na Agencia „Mitnici“

proti

Biovet AD,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), předsedkyně prvního senátu, vykonávající funkci předsedkyně druhého senátu, J. L. da Cruz Vilaça, A. Arabadžev, C. Lycourgos a J.-C. Bonichot, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. dubna 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Direktor na Agencia „Mitnici“ V. Tanovem, jakož i S. Jordanovou, N. Jcovou-Totevou a S. Genovou,
- za Biovet AD A. Ivanovem,
- za bulharskou vládu E. Petranovou, D. Drambozovou a M. Georgievou, jako zmocněnkyněmi,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a N. Vitorinem, jakož i M. Rebelo, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Wasmeierem a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: bulharština.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 4. června 2015,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 2 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Direktor na Agentsia „Mitnitsi“ (ředitel agentury „Celní úřad“, dále jen „Direktor“) a společností Biovet AD (dále jen „Biovet“) ve věci uplatnění harmonizované spotřební daně na etylalkohol používaný společností Biovet pro účely čištění a dezinfekce.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Devatenáctý a dvacátý bod odůvodnění směrnice 92/83 znějí takto:

„vzhledem k tomu, že je nezbytné na úrovni Společenství stanovit osvobození od daně vztahující se na zboží přepravované mezi členskými státy;

vzhledem k tomu, že je možné ponechat členským státům možnost uplatňovat osvobození od daně pro zboží, které na jejich území dochází konečného použití.“

- 4 Podle čl. 19 odst. 1 této směrnice členské státy uplatňují spotřební daň na etylalkohol.

- 5 Článek 27 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou osvobodit [osvobodí] výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu,

- a) jsou-li tyto výrobky distribuovány ve formě lihu, který byl plně denaturován v souladu s požadavky některého členského státu, pokud tyto požadavky byly řádně oznámeny a schváleny v souladu s odstavci 3 a 4. [...];
- b) jsou-li tyto výrobky denaturovány v souladu s požadavky některého členského státu a používány pro výrobu jakéhokoli výrobku, který není určen pro lidskou spotřebu;

[...]

- d) jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu léků vymezených ve směrnici [Rady] 65/65/EHS [ze dne 26. ledna 1965 o sblížení právních a správních předpisů týkajících se hromadně vyráběných léčivých přípravků (Úř. věst. 147, s. 13)];

[...]

6 Článek 27 odst. 2 písm. d) téže směrnice stanoví:

„Členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li používány [...]

d) ve výrobním procesu, pokud hotový výrobek neobsahuje alkohol.“

Bulharské právo

7 Podle čl. 22 odst. 4 bodu 4 zákona o nepřímých daních a daňových skladech (Zakon za akcizite i današnite skladove, DV č. 91, ze dne 15. listopadu 2005), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZADS“), se odvedená spotřební daň uplatněná na alkohol a na alkoholické nápoje vrátí, jsou-li alkohol nebo alkoholické nápoje požívány ve výrobním procesu, pokud hotový výrobek neobsahuje alkohol.

8 Článek 22 odst. 7 ZADS upřesňuje, že pro účely použití zejména čl. 22 odst. 4 bodu 4 tohoto zákona se má za to, že alkohol a alkoholické nápoje, které se používají jako čisticí prostředky, nejsou zahrnuty do výrobního procesu či se ve výrobním procesu nevyužívají.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Společnost Biovet vyrábí léčebné látky a uvádí na trh veterinární léčivé přípravky, výrobky pro zemědělství, jakož i humánní léčivé přípravky.

10 V rámci své činnosti při výrobě léčivých přípravků používá společnost Biovet etylalkohol ve formě 70% vodného roztoku etanolu k čištění a dezinfekci technického vybavení, výrobních zařízení, jakož i prostor a pracovních ploch.

11 Dne 14. září 2012 společnost Biovet požádala o vrácení zaplacené spotřební daně za 271 litru etylalkoholu použitého k těmto účelům od 1. do 31. srpna téhož roku.

12 Vrácení bylo zamítnuto rozhodnutím Načalnik na Mitnica „Plovdiv“ (ředitelem celnice v Plovdivu, Bulharsko). Proti tomuto rozhodnutí byl podán opravný prostředek ve správním řízení a bylo potvrzeno rozhodnutím Direktora.

13 Společnost Biovet podala proti posledně uvedenému rozhodnutí žalobu u Administrativen sad Sofia-grad (správní soud Sofia-město, Bulharsko), který rozhodl, že čištění a dezinfekce jsou činnosti rozdílné povahy, které jsou součástí výrobního procesu hotového výrobku, který neobsahuje alkohol, takže zaplacená spotřební daň na alkohol použitý k dezinfekci musí být vrácena podle čl. 22 odst. 4 bodu 4 ZADS a nevztahuje se na ni čl. 22 odst. 7 tohoto zákona.

14 Direktor podal proti rozsudku Administrativen sad Sofia-grad odvolání k předkládajícímu soudu.

15 Za těchto podmínek se Varchoven administrativen sad rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jaký význam má pojem ‚výrobní proces‘ v čl. 27 odst. 2 písm. d) směrnice 92/83 a zahrnuje tento pojem čištění nebo dezinfekci jako procesy sloužící k dosažení určitých úrovní čistoty, které jsou stanoveny řádnou praxí při výrobě léčivých přípravků?

- 2) Připouští čl. 27 odst. 2 písm. d) směrnice 92/83, aby poté, co členské státy upravily zákonem osvobození alkoholu od harmonizované spotřební daně za podmínky, že tento alkohol je používán ve výrobním procesu a hotový výrobek neobsahuje alkohol, byla zavedena právní úprava, podle níž se pro účely používání tohoto osvobození od daně alkohol užívaný k čištění nepovažuje za alkohol používaný ve výrobním procesu?
- 3) Brání zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tomu, aby byla s okamžitou účinností (tzn. bez přiznání přiměřené lhůty k tomu, aby hospodářské subjekty mohly přizpůsobit své chování) zavedena taková fikce, kterou stanoví čl. 22 odst. 7 ZADS, jež v případě osvobození od spotřební daně, kterou zavedl členský stát v rámci diskreční pravomoci, omezuje vrácení spotřební daně z alkoholu použitého jako čisticí prostředek?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 16 V první a druhé otázce, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě ptá, zda čl. 27 odst. 2 písm. d) směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy členský stát přijme právní úpravu provádějící osvobození od daně uvedené v tomto ustanovení, se na etylalkohol použitý jako čisticí nebo dezinfekční prostředek na materiál a prostory sloužící k výrobě léčivých přípravků může vztahovat toto osvobození, a případně zda tento členský stát může v rámci provádění tohoto osvobození vyloučit z jeho rozsahu působnosti etylalkohol použitý k takovým účelům čištění a dezinfekce.
- 17 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázky, které jsou mu položeny (viz rozsudek *Brasserie Bouquet*, C-285/14, EU:C:2015:353, bod 15). Okolnost, že vnitrostátní soud formuloval předběžnou otázku po formální stránce tak, že odkázal na určitá ustanovení unijního práva, nebrání tomu, aby Soudní dvůr tomuto soudu poskytl veškeré prvky výkladu, které mohou být pro rozsouzení věci, jež mu byla předložena, užitečné, ať již na ně posledně uvedený ve svých otázkách odkázal, či nikoli. V tomto ohledu přísluší Soudnímu dvoru, aby ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména z odůvodnění předkládacího rozhodnutí, vytěžil ty prvky práva Unie, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit (viz rozsudek *Essent Energie Productie*, C-91/13, EU:C:2014:2206, bod 36).
- 18 Vzhledem k tomu, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Biovet požaduje vrácení spotřební daně zaplacené za etylalkohol použitý na čištění nebo dezinfekci vybavení a prostor v rámci své činnosti při výrobě léčivých přípravků, je třeba zkoumat, zda se na takovou situaci, jako je situace v původním řízení, vztahuje čl. 27 odst. 1 písm. d) směrnice 92/83. Pokud by tomu tak bylo, tento alkohol by totiž byl povinně osvobozen od spotřební daně podle tohoto ustanovení, takže by již nebylo nutno ověřovat, zda je na takovou situaci použitelný čl. 27 odst. 2 písm. d) této směrnice.
- 19 V důsledku toho je třeba přeformulovat první a druhou otázku tak, že jejich cílem je v podstatě zjistit, zda čl. 27 odst. 1 písm. d) směrnice 92/83 má být vykládán v tom smyslu, že povinnost osvobození podle tohoto ustanovení se použije na etylalkohol použitý podnikem na čištění nebo dezinfekci materiálu a prostor sloužících k výrobě léčivých přípravků.

- 20 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že znění zmíněného ustanovení, podle něhož členské státy osvobodí od harmonizované spotřební daně alkoholické výrobky, na které se vztahuje směrnice 92/83, pokud jsou použity na výrobu léčivých přípravků, nepodmiňuje použití tohoto osvobození ani přímým použitím těchto výrobků k výrobě léčivých přípravků, ani tím, že by se musely stát součástí konečného složení léčivého přípravku, k jehož výrobě jsou použity.
- 21 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je zajisté cílem, který osvobození stanovená směrnicí 92/83 sledují, zejména vyloučit dopad spotřebních daní u alkoholu jako meziprojektu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích (viz usnesení *Asprod*, C-313/14, EU:C:2014:2426, bod 16 a citovaná judikatura).
- 22 Tento cíl však není jediným cílem sledovaným uvedenými osvobozeními, protože některá z nich, jako např. osvobození uvedená v čl. 27 odst. 1 písm. a) a b) této směrnice, která se vztahují na alkohol plně denaturovaný v souladu s požadavky některého členského státu a alkohol takto denaturovaný a používaný pro výrobu jakéhokoli výrobku, který není určen pro lidskou spotřebu, osvobozují od harmonizované spotřební daně alkohol i v tom případě, kdy není použit jako meziprojekt vstupující do složení jiných výrobků.
- 23 Stejně je tomu v případě osvobození upraveného v čl. 27 odst. 1 písm. d) směrnice 92/83, jehož cílem je vyloučit dopad harmonizované spotřební daně z alkoholu použitého pro výrobu léčivých přípravků, ať už se tento alkohol stává součástí složení těchto léčivých přípravků, nebo je pouze nezbytný k jejich výrobě, aniž se stane součástí jejich složení.
- 24 V projednávaném případě je nesporné, že společnost Biovet žádala vrácení spotřební daně zaplacené za etylalkohol použitý na dezinfekci svého materiálu a prostor v rámci své činnosti při výrobě léčivých přípravků.
- 25 Ze spisového materiálu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že dezinfekce materiálu, vybavení a prostor používaných pro výrobu léčivých přípravků představuje nezbytnou součást jejich výrobního procesu a že použití etylalkoholu je nepostradatelné v rámci provádění dezinfekce. V tomto ohledu jsou léčivé přípravky specifické oproti jiným výrobkům v tom smyslu, že jejich výrobní postup je podřízen velmi přísným hygienickým pravidlům. Jak uvádí předkládající soud, provádění dezinfekce má totiž v tomto případě za cíl zejména odstranit patogenní mikroorganismy, které na základě norem upravujících obsah choroboplodných zárodků nesmějí být v léčivých přípravcích přítomny.
- 26 Z toho vyplývá, že pokud je tato dezinfekce vlastní procesu výroby léčivých přípravků, etylalkohol použitý za tímto účelem musí být považován za použitý „pro výrobu léků“ ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. d) směrnice 92/83.
- 27 V důsledku toho tento alkohol musí být v souladu s tímto ustanovením osvobozen od harmonizované spotřební daně za podmínek stanovených příslušným členským státem za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.
- 28 Za těchto podmínek je na první a druhou otázku třeba odpovědět, že čl. 27 odst. 1 písm. d) směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že povinnost osvobození upravená v tomto ustanovení se vztahuje na etylalkohol použitý podnikem pro čištění nebo dezinfekci materiálu a prostor sloužících k výrobě léčivých přípravků.

K třetí otázce

- 29 Vzhledem k odpovědi poskytnuté na první a druhou otázku není namístě odpovídat na třetí otázku.

K nákladům řízení

- 30 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 27 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů musí být vykládán v tom smyslu, že povinnost osvobození upravená v tomto ustanovení se vztahuje na etylalkohol použitý podnikem pro čištění nebo dezinfekci materiálu a prostor sloužících k výrobě léčivých přípravků.

Podpisy.