



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

12. února 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Spotřební daně — Směrnice 92/12/EHS a 2008/118/ES — Působnost — Minerální oleje a energetické produkty — Mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva — Vyloučení — Spotřební daň vybíraná z energetických produktů a ukládaná členským státem podle pravidel vlastního režimu harmonizované spotřební daně — Pojem ‚formality při přechodu hranice‘ — Článek 110 SFEU — Lhůta splatnosti, která je v některých případech kratší pro pořízení uvnitř Společenství než pro zboží pořízené na tuzemském trhu“

Ve věci C-349/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 5. března 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 25. června 2013, v řízení

Minister Finansów

proti

Oil Trading Poland sp. z o.o.,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení C. Vajda (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász a D. Šváby, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. července 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Minister Finansów W. Bronickim, jako zmocněncem,
- za Oil Trading Poland sp. z o.o. L. Mazurem a A. Rutkowskou,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk-Szaładzińską, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s F. Urbani Nerim, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem a K. Herrmann, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: polština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 3 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179) a čl. 1 odst. 3 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).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Minister Finansów (ministr financí, dále jen „ministr“) a Oil Trading Poland sp. z o.o. (dále jen „OTP“) ve věci spotřební daně uplatňované v Polsku na mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 3 směrnice 92/12 stanovil:

„1. Tato směrnice se na úrovni Společenství vztahuje na následující výrobky, jak je vymezují příslušné směrnice:

— minerální oleje,

[...]

2. Výrobky uvedené v odstavci 1 mohou ze zvláštních důvodů podléhat dalším nepřímým daním za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla zdaňování platná pro spotřební daně a pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně.

3. Členské státy si podrží právo na zavedení nebo zachování daní vyměřovaných z jiných výrobků, než jsou uvedeny v odstavci 1, avšak za předpokladu, že tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.

[...]“

- 4 Směrnice 92/12 byla zrušena směrnicí 2008/118 s účinkem ode dne 1. dubna 2010.

- 5 Body 4 a 5 odůvodnění směrnice 2008/118 uvádějí:

„(4) Zboží podléhající spotřební dani může ze zvláštních důvodů podléhat i jiným nepřímým daním.
[...]

(5) Aby byl zajištěn volný pohyb, nemělo by zdanění jiného zboží než zboží podléhajícího spotřební dani vést k formalitám při přechodu hranice.“

6 Článek 1 této směrnice stanoví:

„1. Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘):

- a) energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice [Rady] 2003/96/ES [ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst. L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405)];

[...]

2. Členské státy mohou ze zboží podléhajícího spotřební dani vybírat ze zvláštních důvodů další nepřímé daně [...]

3. Členské státy mohou vybírat daně:

- a) z výrobků jiných než zboží podléhající spotřební dani;

[...]

Výběr těchto daní však nesmí vést k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.“

7 Článek 34 odst. 2 směrnice 2008/118 stanoví:

„Osoby uvedené v čl. 33 odst. 3 musí splnit tyto požadavky:

- a) před odesláním zboží podají prohlášení příslušným orgánům členského státu určení a poskytnou zajištění spotřební daně;
- b) zaplatí spotřební daň v členském státě určení podle postupu stanoveného tímto členským státem;
- c) souhlasí se všemi kontrolami, které příslušným orgánům členského státu určení umožní se přesvědčit, že zboží podléhající spotřební dani bylo skutečně přijato a že spotřební daň vyměřená z tohoto zboží byla zaplacená.

[...]“

8 Článek 1 směrnice 2003/96 stanoví, že členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.

9 Článek 2 odst. 1, 4 a 5 uvedené směrnice zní následovně:

„1. Pro účely této směrnice se pojmem ‚energetické produkty‘ rozumějí výrobky:

[...]

- b) kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

[...]

4. Tato směrnice se nevztahuje na:

[...]

b) následující použití energetických produktů a elektřiny:

— energetické produkty používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva,

[...]

5. Kódy kombinované nomenklatury uvedené v této směrnici odkazují na kódy podle nařízení Komise (ES) č. 2031/2001 ze dne 6. srpna 2001, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku [(Úř. věst. L 279, s. 1, dále jen „kombinovaná nomenklatura“)].

[...]“

10 Mazací oleje spadají pod kódy KN 2710 19 71 až KN 2710 19 99 kombinované nomenklatury.

11 Článek 20 odst. 1 směrnice 2003/96 stanoví, že ustanovení směrnice 92/12 o sledování a pohybu se vztahují pouze na energetické produkty, které jsou uvedeny v seznamu v tomto odstavci. Mazací oleje spadající pod kódy KN 2710 19 71 až KN 2710 19 99 nejsou v tomto výčtu uvedeny.

Polské právo

12 Článek 1 odst. 1 zákona o spotřební dani (Ustawa o podatku akcyzowym) ze dne 6. prosince 2008, ve znění použitelném na spor v původním řízení (Dz. U. z roku 2011, č. 108, položka 626, dále jen „zákon o spotřební dani“), stanoví:

„Tento zákon upravuje výběr spotřební daně, dále jen „spotřební daň“, z výrobků podléhajících spotřební dani a z osobních motorových vozidel, organizaci obchodu s výrobky podléhajícími spotřební dani a taktéž označování kolky.“

13 Podle čl. 2 odst. 1 bodu 1 zákona o spotřební dani a bodu 27 přílohy 1 tohoto zákona, která obsahuje výčet výrobků podléhajících spotřební dani, patří k výrobkům podléhajícím spotřební dani mj. také energetické produkty kódu KN 2710.

14 Článek 86 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Energetickými produkty ve smyslu tohoto zákona jsou následující produkty:

[...]

2) kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715“.

15 Podle čl. 89 odst. 1 uvedeného zákona:

„Spotřební daň se ukládá na tyto energetické produkty:

[...]

11) mazací oleje, ostatní oleje kódů KN 2710 19 71 až 2710 19 99, vyjma produktů kódu KN 2710 19 85 (bílé oleje, kapalný parafín) a plastických maziv kódu KN 2710 19 99 – 1 180 [polských zlotých (PLN)] na 1 000 litrů“.

16 Článek 40 odst. 6 téhož zákona zní následovně:

„Režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně se v tuzemsku s výhradou čl. 47 odst. 1 bodů 1 a 5 použije také na jiné, v příloze č. 2 neuvedené výrobky podléhající spotřební dani, které jsou zdanitelné jinou než nulovou daňovou sazbou.“

17 Podle čl. 21 odst. 1 až 3 zákona o spotřební dani:

„1. Osoba povinná k dani je povinna bez vyzvání daňového orgánu:

[...]

2) vypočíst a odvést spotřební daň na účet příslušného celního orgánu

— měsíčně, nejpozději do 25. dne po uplynutí měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

2. V případě, že se uplatní režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, je osoba povinná k dani bez vyzvání daňového orgánu povinna:

[...]

2) vypočíst a odvést spotřební daň na účet příslušného celního orgánu

— měsíčně, nejpozději do 25. dne po uplynutí měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost z důvodu ukončení režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

3. Ustanovení odst. 1 a 2 se nepoužijí:

1) pokud je osoba povinná k dani povinna podat zjednodušené prohlášení, jakož i vypočíst a odvést spotřební daň v případech uvedených v čl. 78 odst. 1 bodě 3;

[...]“

18 Článek 78 odst. 1 a 3 tohoto zákona stanoví:

„1. Osoba povinná k dani, která pořídí pro účely obchodní činnosti v tuzemsku zboží podléhající spotřební dani pocházející z jiného členského státu, ze kterého byla v tomto jiném členském státě odvedena spotřební daň, je povinna:

1) před dovozem výrobků podléhajících spotřební dani do tuzemska podat prohlášení příslušnému vedoucímu celního úřadu a složit záruku zaplacení spotřební daně;

2) potvrdit přijetí výrobků podléhajících spotřební dani na zjednodušeném průvodním dokumentu a ke zjednodušenému průvodnímu dokumentu určenému pro zpětné zaslání připojit potvrzení o složení záruky zaplacení nebo odvedení spotřební daně v tuzemsku;

3) bez vyzvání daňového orgánu podat zjednodušené prohlášení dle předepsaného vzoru u příslušného vedoucího celního úřadu, jakož i vypočíst splatnou částku daně a do 10 dnů od vzniku daňové povinnosti v tuzemsku ji odvést na účet příslušného celního orgánu;

4) vést evidenci o výrobcích podléhajících spotřební dani pořízených uvnitř Společenství.

[...]

3. Ustanovení bodů 1, 3 a 4 prvního odstavce se použijí obdobně na případy pořizování výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství, které nejsou uvedeny v příloze 2 tohoto zákona a jsou v tuzemsku zdaněny jinou než nulovou daňovou sazbou.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 19 Činnost společnosti OTP spočívá v prodeji mazacích olejů spadajících pod kódy KN 2710 19 71 až KN 2710 19 99 kombinované nomenklatury a používaných pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva. Společnost OTP nakupuje tyto mazací oleje v rámci transakcí uvnitř Společenství a následně je prodává v Polsku.
- 20 Dne 10. dubna 2009 požádala společnost OTP o výklad polského daňového práva, týkající se mimo jiné otázky, zda uvedené mazací oleje podléhají spotřební dani. Ředitel finanční komory v Bydgoszcz (Polsko), jednající jménem ministra, ve svém písemném výkladu ze dne 23. dubna 2010 na tuto otázku odpověděl kladně.
- 21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (správní soud vojvodství Štětín), který projednával žalobu podanou proti tomuto výkladu, měl za to, že na mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva se nevztahuje režim harmonizované spotřební daně Evropské unie a že se nepoužijí ustanovení polského práva, podle kterých podléhají spotřební dani.
- 22 V rámci kasačního opravného prostředku, který podal ministr proti tomuto rozhodnutí k Naczelnny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud), tento soud uvádí, že z rozsudku Fendt Italiana (C-145/06 a C-146/06, EU:C:2007:411) vyplývá, že mazací oleje, na které se nevztahuje tento režim, představují jiné produkty, než jsou produkty uvedené v čl. 3 odst. 1 první odrážce směrnice 92/12, takže v souladu s tímto čl. 3 odst. 3 prvním pododstavcem si členské státy podrží právo na zavedení nebo zachování daní vyměřovaných z těchto výrobků za předpokladu, že tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice.
- 23 Předkládající soud má nicméně za to, že uvedený rozsudek neposkytuje odpověď na otázku, zda lze spotřební daň z takových mazacích olejů vybírat v souladu s režimem harmonizované spotřební daně, tedy zda tyto produkty, pokud jsou předmětem pořízení uvnitř Společenství, podléhají stejným povinnostem a formalitám, které se vztahují na zboží, na něž se uvedený režim uplatní.
- 24 V tomto ohledu předkládající soud zdůrazňuje, že mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva a pocházející z jiného členského státu mohou být v Polsku pořízeny ve dvou režimech. Zprvve podle čl. 40 odst. 6 zákona o spotřební dani mohou podléhat režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, který vyžaduje dodržení přísných formálních náležitostí správní povahy, a to zejména udělení statusu registrovaného příjemce a skladování zboží v daňovém skladu. Podle předkládajícího soudu podléhá otevření a provoz daňového skladu povinností spojeným se značnými náklady, které menší podniky pořizující mazací oleje v rámci Společenství prakticky nemohou splnit, přičemž využití služeb daňového skladu, poskytovaných jiným hospodářským subjektem, s sebou rovněž nese další náklady. Z toho důvodu jsou tyto podniky znevýhodněny vůči osobám, které vykonávají činnost na tuzemském trhu mazacích olejů.
- 25 Zadruhé se podle čl. 78 odst. 3 zákona o spotřební dani na tyto výrobky vztahují při pořizování v rámci Společenství v režimu odvedení spotřební daně povinnosti stanovené v čl. 78 odst. 1 tohoto zákona. Předkládající soud si s odkazem na rozsudky Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33) a Kalinčev (C-2/09, EU:C:2010:312) klade otázku, zda povinnosti podat prohlášení o pořízení uvnitř Společenství a složit záruku zaplacení spotřební daně před dovozem představují formality při přechodu hranice ve smyslu čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12 a čl. 1 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 2008/118. Předkládající soud má pochybnosti, zda je nutno mít za to, že uvedené povinnosti mají zabezpečit zaplacení spotřební daně, pokud tohoto cíle může být dosaženo dodržěním jiných povinností stanovených v čl. 78 odst. 1

uvedeného zákona, a sice povinností podat zjednodušené prohlášení, vypočíst spotřební daň a zaplatit ji ve lhůtě deseti dnů ode dne vzniku daňové povinnosti, jakož i vést evidenci pořízení zboží podléhajícího spotřební dani v rámci Společenství.

- 26 Předkládající soud kromě toho podotýká, že podle čl. 21 odst. 1 bodu 2 a čl. 78 odst. 1 bodu 3 zákona o spotřební dani se lhůty pro zaplacení spotřební daně liší v závislosti na tom, zda jsou mazací oleje pořízeny na tuzemském trhu nebo zda jsou předmětem pořízení uvnitř Společenství v režimu odvedení spotřební daně, přičemž takové rozdílné zacházení by mohlo být v rozporu s článkem 110 SFEU.
- 27 Za těchto okolností se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12 – odpovídající v současnosti čl. 1 odst. 3 prvnímu pododstavci písm. a) a druhému pododstavci směrnice 2008/118 – vykládán tak, že nebrání členskému státu vybírat spotřební daň z mazacích olejů kódů KN 2710 19 71 až 2710 19 99 používaných pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva dle úpravy harmonizované spotřební daně vybírané ze spotřeby energetických produktů?“

K předběžné otázce

- 28 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12 a čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby takové produkty, jako jsou mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva, jež nespádají do oblasti působnosti těchto směrnic, podléhaly dani upravené stejnými pravidly, jaká platí pro režim harmonizované spotřební daně stanovená uvedenými směrnicemi.
- 29 Úvodem je nutno podotknout, že věc v původním řízení se týká otázky výkladu vnitrostátního práva, vznesené společností OTP v době, kdy byla v ještě platnosti směrnice 92/12, kdežto odpověď ministra na tuto otázku byla poskytnuta až poté, co byla tato směrnice dne 1. dubna 2010 zrušena směrnicí 2008/118. Vzhledem k tomu, že tato odpověď může být použita na transakce provedené jak před, tak i po vstupu směrnice 2008/118 v platnost, je pro účely uvedeného sporu nutno považovat tyto dvě směrnice za použitelné *ratione temporis*. To platí tím spíše, že čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118 odpovídá čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12.

K výběru daně upravené stejnými pravidly, jaká platí pro režim harmonizované spotřební daně, ze zboží, které nepodléhá tomuto režimu

- 30 Jak uvedl předkládající soud a všichni zúčastnění, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, z bodu 43 rozsudku Fendt Italiana (EU:C:2007:411) vyplývá, že i když se na mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva vztahuje definice pojmu „energetické produkty“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96, jsou výslovně vyloučeny z oblasti působnosti této směrnice článkem 2 odst. 4 písm. b) první odrážkou uvedené směrnice. Podle čl. 1 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/118 tyto mazací oleje tudíž nespádají pod režim harmonizované spotřební daně stanovený touto směrnicí.
- 31 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že uvedené mazací oleje představují jiné výrobky než „zboží podléhající spotřební dani“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/118, takže podle odst. 3 tohoto článku mohou členské státy vybírat z těchto výrobků daně pod podmínkou, že takový výběr nepovede k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy (v tomto smyslu, pokud jde o čl. 3 odst. 1 a 3 směrnice 92/12, viz rozsudek Fendt Italiana, EU:C:2007:411, bod 44).

- 32 Společnost OTP zpochybňuje slučitelnost polské právní úpravy dotčené v původním řízení s čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118 v rozsahu, v němž tato právní úprava stanoví pro mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva daň upravenou stejnými pravidly, jaká platí pro režim harmonizované spotřební daně stanovený touto směrnicí.
- 33 V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že jak vyplývá z bodu 31 tohoto rozsudku, toto ustanovení podmiňuje možnost členských států vybírat daně z jiných výrobků než zboží podléhající režimu harmonizované spotřební daně pouze skutečností, že výběr těchto daní nepovede k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy. Na rozdíl od čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 vykládaného ve světle bodu 4 odůvodnění této směrnice, který se týká zboží podléhajícího tomuto režimu, tento čl. 1 odst. 3 tedy nestanoví, že dotyčné daně musejí být jiné než harmonizovaná spotřební daň nebo že musejí sledovat zvláštní cíle.
- 34 Z toho vyplývá, že čl. 1 odst. 3 uvedené směrnice jako takový nebrání tomu, aby členské státy podrobily jiné výrobky než zboží podléhající režimu harmonizované spotřební daně dani upravené stejnými pravidly jako tento režim.
- 35 Tento závěr není zpochybněn článkem 20 odst. 1 směrnice 2003/96 namítaným společností OTP, podle kterého podléhají ustanovením směrnice 2008/118 o sledování a pohybu pouze energetické produkty uvedené ve výčtu v tomto ustanovení. Skutečnost, že tento výčet neuvádí mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva, které jsou vyloučeny z oblasti působnosti směrnice 2003/96, je pro výklad čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118 irelevantní.

K zákazu formalit při přechodu hranice

- 36 Jak již bylo připomenuto, v zájmu splnění požadavků stanovených v čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118 nesmí vést daň vyměřená z mazacích olejů používaných pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.
- 37 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je-li cílem formality uložené dovozci výrobku podléhajícího vnitrostátní dani zajistit zaplacení dluhu odpovídajícího této dani, je takováto formalita spojena se skutečností zakládající tuto daňovou povinnost, tedy pořízení uvnitř Společenství, a nikoli přechod hranice ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudky Brzeziński, EU:C:2007:33, body 47 a 48, jakož i Kalinčev, EU:C:2010:312, bod 27).
- 38 Pokud jde zaprvé o režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, který se podle čl. 40 odst. 6 zákona o spotřební dani použije na mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva, je zřejmé, že požadavky na tento režim se vztahují jak na výrobky dovezené z jiného členského státu, tak i na výrobky pořízené na polském tuzemském trhu, což nicméně přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Jak uvedla Evropská komise, takové požadavky proto nelze jen z tohoto důvodu považovat za formality při přechodu hranice.
- 39 Pokud jde zadruhé o režim odvedení spotřební daně, klade si předkládající soud otázku, zda povinnosti stanovené v čl. 78 odst. 1 bodu 1 zákona o spotřební dani, a sice povinnost podat prohlášení o pořízení uvnitř Společenství a povinnost složit záruku zaplacení spotřební daně před dovozem dotčeného zboží, představují formality při přechodu hranice.
- 40 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že podle samotného znění tohoto ustanovení musí být povinnosti stanovené tímto ustanovením splněny předtím, než dotčený výrobek překročí polskou hranici. Navíc je zjevné, že účelem složení záruky zaplacení spotřební daně je zajistit zaplacení této daně, a je tudíž spojeno se skutečností zakládající vznik daňové povinnosti ve smyslu judikatury uvedené v bodě 37 tohoto rozsudku.

- 41 Kromě toho povinnosti stanovené v čl. 78 odst. 1 bodu 1 zákona o spotřební dani odpovídají požadavkům, které musí splnit osoby povinné zaplatit spotřební daň, pokud jde o zboží spadající pod režim harmonizované spotřební daně, podle čl. 34 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) směrnice 2008/118. Z uvedeného je nutno dovodit, že zákonodárce Unie nepovažoval tyto požadavky za formality při přechodu hranice.
- 42 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ostatně vyplývá, že předkládající soud má za to, že účelem povinností podat zjednodušené prohlášení, vypočíst spotřební daň a zaplatit ji ve lhůtě deseti dnů ode dne vzniku daňové povinnosti, jakož i vést evidenci pořízení výrobků podléhajících spotřební dani v rámci Společenství, stanovených v čl. 78 odst. 1 bodech 3 a 4 zákona o spotřební dani, je zajistit zaplacení dlužné spotřební daně. To však nevylučuje, že povinnosti uvedené v tomto čl. 78 odst. 1 bodu 1 sledují tentýž cíl.
- 43 Z výše uvedeného vyplývá, že takové povinnosti, jako jsou povinnosti stanovené v čl. 78 odst. 1 bodech 1, 3 a 4 zákona o spotřební dani, nelze považovat za formality při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy, které jsou zakázány podle čl. 1 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 2008/118.

K dodržení článku 110 SFEU

- 44 Předkládající soud sice výslovně nepoložil žádnou otázku týkající se výkladu článku 110 SFEU, avšak v odůvodnění předkládacího rozhodnutí se zamýšlí nad otázkou, zda jsou lhůty pro zaplacení spotřební daně stanovené v různých ustanoveních zákona o spotřební dani slučitelné s tímto článkem.
- 45 Z ustálené judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že okolnost, že předkládající soud formuloval předběžnou otázku tak, že odkázal pouze 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 soud v položených otázkách odkázal, či nikoli. V tomto ohledu přísluší Soudnímu dvoru, aby ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména pak z odůvodnění předkládacího rozhodnutí, vybral ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit (viz zejména rozsudek Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve a další, C-225/13, EU:C:2014:245, bod 30 a citovaná judikatura). Je proto nutno zkoumat otázku, zda článek 110 SFEU brání ukládání těchto lhůt pro zaplacení.
- 46 Podle ustálené judikatury je možno systém zdanění členského státu považovat za slučitelný s článkem 110 SFEU jen tehdy, jestliže je prokázáno, že funguje tak, že je v každém případě vyloučeno, aby byly dovážené výrobky zdaňovány více než domácí výrobky, a že tedy v žádném případě nemá diskriminační účinky (viz rozsudek X, C-437/12, EU:C:2013:857, bod 28 a citovaná judikatura).
- 47 V tomto ohledu jde o porušení čl. 110 prvního pododstavce SFEU, pokud jsou zdanění, jemuž je podroben dovezený výrobek, a zdanění, jemuž je podroben podobný domácí výrobek, vypočtena odlišným způsobem a podle odlišných pravidel, která vedou, byť jen v některých případech, k vyššímu zdanění dovezeného výrobku (v tomto smyslu viz rozsudky Bobie Getränevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, bod 3, jakož i Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, bod 49 a citovaná judikatura).
- 48 Jak již měl Soudní dvůr příležitost upřesnit, o takovou situaci se jedná v případě, kdy jsou lhůty pro zaplacení daně vyměřené z domácí výroby delší než lhůty uplatňované na zboží dovážené z jiných členských států. Takové zvýhodnění určené pro domácí výrobu totiž představuje rozdílné zacházení v neprospěch dováženého zboží, což je v rozporu se zákazem obsaženým v článku 110 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek Grundig Italiana, C-68/96, EU:C:1998:299, bod 23 a citovaná judikatura).

- 49 Z předkládacího usnesení zřejmě vyplývá, že na mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva a pořízené v tuzemsku se povinně vztahuje režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, což bylo mimo jiné potvrzeno polskou vládou na jednání, avšak ověřit to musí vnitrostátní soud. Podle čl. 21 odst. 2 zákona o spotřební dani zaplatí osoba povinná k dani spotřební daň za toto zboží nejpozději do 25. dne po uplynutí měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost z důvodu ukončení uvedeného režimu. Tato lhůta pro zaplacení se týká rovněž mazacích olejů dovezených z jiného členského státu, které podléhají režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Lhůta pro zaplacení spotřební daně za výrobky dovezené v režimu odvedení spotřební daně činí naproti tomu podle čl. 21 odst. 3 bodu 1 a čl. 78 odst. 1 bodu 3 a odst. 3 tohoto zákona deset dní od vzniku daňové povinnosti.
- 50 S výhradou ověření předkládajícím soudem je tedy zjevné, že lhůta pro zaplacení dlužné spotřební daně za mazací oleje dovezené v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně od jejich uvedení na polský trh je stejná jako lhůta stanovená pro mazací oleje pořízené na uvedeném trhu. Kromě toho mohou být mazací oleje dovezeny v režimu odvedení spotřební daně, což má za následek kratší lhůtu pro zaplacení spotřební daně.
- 51 Z výše uvedeného vyplývá, že pokud jde o režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně, jímž se pravděpodobně povinně řídí pořizování mazacích olejů na tuzemském trhu, neexistuje rozdílné zacházení v neprospěch dovezených mazacích olejů, co se týče lhůty pro zaplacení dlužné spotřební daně. Na nediskriminační povahu takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, nemá vliv skutečnost, že režimu odvedení spotřební daně stanovíciho kratší lhůtu pro zaplacení je možné využít pouze u dovezeného zboží.
- 52 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12 a čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby takové výrobky, jako jsou mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva, jež nespádají do oblasti působnosti těchto směrnic, podléhaly dani upravené stejnými pravidly, jaká platí pro režim harmonizované spotřební daně stanovený uvedenými směrnicemi, neboť skutečnost, že uvedené výrobky podléhají této dani, nevede k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.

K nákladům řízení

- 53 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 (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 3 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani a čl. 1 odst. 3 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby takové výrobky, jako jsou mazací oleje používané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva, jež nespádají do oblasti působnosti těchto směrnic, podléhaly dani upravené stejnými pravidly, jaká platí pro režim harmonizované spotřební daně stanovený uvedenými směrnicemi, neboť skutečnost, že uvedené výrobky podléhají této dani, nevede k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.

Podpisy.