



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
YVES BOT
prednesené 4. júna 2015¹

Vec C-306/14

**Direktor na Agencija „Mitnici“
proti
Biovet AD**
[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal

Värhoven administrativen säd (Bulharsko)]

„Smernica 92/83/EHS — Zosúladienie štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje — Článok 27 ods. 1 písm. d) — Článok 27 ods. 2 písm. d) — Oslobodenie od zosúladienej spotrebnej dane — Etanol — Použitie na výrobu liekov — Čistenie a dezinfekcia“

1. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 27 ods. 2 písm. d) smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje².
2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Direktor na Agencija „Mitnici“ (riaditeľ colného úradu, ďalej len „Direktor“) a spoločnosť Biovet AD (ďalej len „Biovet“), vo veci uplatnenia zosúladienej spotrebnej dane na etanol, ktorý uvedená spoločnosť používa na účely čistenia a dezinfekcie technického vybavenia, výrobných zariadení, dezinfekčných miestností a pracovných plôch v rámci svojej činnosti spočívajúcej vo výrobe liekov.

I – Právny rámec

A – Právo Únie

3. V devätnástom a dvadsiatom odôvodnení smernice 92/83 sa uvádza:

„keďže je potrebné na úrovni spoločenstva stanoviť oslobodenia od daní, ktoré sa budú uplatňovať na tovar dopravný medzi členskými štátmi;

keďže je možné povoliť členským štátom uplatňovať oslobodenie od daní súvisiacich s konečnou spotrebnou [oslobodenia od daní súvisiace s konečnou spotrebou – *neoficiálny preklad*] v rámci ich územia“.

4. Podľa článku 19 ods. 1 tejto smernice členské štáty uplatňujú spotrebnú daň na etanol.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. ES L 316, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206.

5. Oddiel VII uvedenej smernice, nazvaný „Výnimky [Oslobodenia od daní – *neoficiálny preklad*]“, stanovuje režim povinného oslobodenia od dane (článok 27 ods. 1) a režim voliteľného oslobodenia od dane (článok 27 ods. 2).

6. V rámci režimu povinného oslobodenia od dane článok 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83 stanovuje:

„Členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním:

...

d) ak sa produkt používa na výrobu liekov definovaných smernicou 65/65/EHS^[3]“.

7. V rámci režimu voliteľného oslobodenia od dane sa v článku 27 ods. 2 písm. d) smernice 92/83 uvádza:

„Členské štáty môžu oslobodiť produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním, ak sa tieto produkty používajú:

...

d) vo výrobnom procese za predpokladu, že finálny produkt neobsahuje etanol“.

B – *Bulharské právo*

8. Podľa § 22 ods. 4 bodu 4 zákona o spotrebných daniach a daňových skladoch (zákon za akcizite i danáčnite skladove)⁴ v znení účinnom v čase skutkových okolností sporu vo veci samej⁵ sa zaplatená spotrebná daň za etanol a alkoholické nápoje vráti, ak sa tieto produkty používajú vo výrobnom procese za predpokladu, že finálny produkt neobsahuje etanol.

9. § 22 ods. 7 ZADS spresňuje, že na účely uplatnenia odseku 3 a ods. 4 bodu 4 tohto paragrafu sa etanol a alkoholické nápoje, ktoré sa používajú ako čistiace prostriedky, nepovažujú za produkty používané pri výrobnom procese alebo vo výrobnom procese.

II – **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

10. Biovet vyrába lieky a obchoduje s veterinárnymi produktmi, prostriedkami pre poľnohospodárstvo, ako aj liekmi na humánne použitie.

11. Pri svojich činnostiach Biovet používa etanol vo forme vodného roztoku so 70 % obsahom etanolu na čistenie a dezinfekciu technického vybavenia, výrobných zariadení, ako aj pracovných priestorov a plôch.

3 — Smernica Rady z 26. januára 1965 o aproximácii ustanovení zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa liekov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 22, s. 369).

4 — DV č. 91 z 15. novembra 2005.

5 — DV č. 54 zo 17. júla 2012 (ďalej len „ZADS“).

12. Dňa 14. septembra 2012 Biovet požiadala o vrátenie spotrebnej dane zaplatenej za 271 litrov etylalkoholu, ktorý používala na tieto účely v období od 1. augusta 2012 do 31. augusta 2012.

13. Vrátenie tejto dane bolo zamietnuté rozhodnutím Načalníka na Mitnica „Plovdiv“ (vedúci Colného úradu v Plovdive). Toto rozhodnutie bolo napadnuté opravným prostriedkom v správnom konaní a potvrdené rozhodnutím Direktora.

14. Biovet podala žalobu proti tomuto poslednému uvedenému rozhodnutiu na Administrativen säd Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko).

15. Tento súd nariadil znalecké dokazovanie, z ktorého vyplýva, že Biovet používa okrem iného vodný roztok so 70 % obsahom etanolu na dezinfekciu svojich priestorov, prístrojov a zariadení. Podľa znaleckého posudku je cieľom dezinfekcie vyhubenie mikroorganizmov, ktoré ostali po vymytí, najmä patogénov, ktoré podľa požiadaviek na celkový počet mikroorganizmov v liekoch nesmú byť prítomné. Podľa tohto posudku činnosti spoločnosti Biovet zodpovedajú požiadavkám správnych postupov pri výrobe liekov. Okrem toho sa používanie 70 % etylalkoholu ako dezinfekčného prostriedku uprednostňuje pred používaním iných prípravkov pri výrobe liekov najmä preto, lebo 70 % etylalkohol je z toxikologického hľadiska najmenej škodlivý a umožňuje rýchlejšiu dezinfekciu ako ostatné prípravky.

16. Administrativen säd Sofija-grad rozhodol, že čistenie a dezinfekcia predstavujú rôzne procesy alebo činnosti, ktoré sú súčasťou výrobného procesu finálneho produktu, ktorý neobsahuje etanol, takže spotrebná daň zaplatená za etanol použitý na dezinfekciu sa má vrátiť na základe § 22 ods. 4 ZADS a odsek 7 tohto paragrafu sa na ňu nevzťahuje.

17. Direktor podal proti rozsudku Administrativen säd Sofija-grad odvolanie na vnútroštátny súd.

18. Za týchto podmienok Värchoven administrativen säd (Najvyšší správny súd) rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Aký význam má pojem ‚výrobný proces‘ uvedený v článku 27 ods. 2 písm. d) smernice 92/83 a zahŕňa tento pojem aj čistenie a/alebo dezinfekciu ako procesy na dosiahnutie určitej úrovne čistoty, ktorá je správnu výrobnou praxou predpísaná pre lieky?
2. Pripúšťa článok 27 ods. 2 písm. d) smernice 92/83, aby bol po tom, ako členský štát zákonom upravil oslobodenie od zosúladenej spotrebnej dane z etanolu, ak sa tento etanol používa vo výrobnom procese, za predpokladu, že finálny produkt neobsahuje etanol, zavedený právny predpis, podľa ktorého sa na účely uplatnenia tohto oslobodenia od dane etanol používaný na čistenie nepovažuje za etanol používaný vo výrobnom procese?
3. Je s ohľadom na zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery prípustné, aby bola s okamžitou účinnosťou (t. j. bez poskytnutia primeranej lehoty na zmenu správania hospodárskych subjektov) zavedená právna fikcia, akou je fikcia stanovená v § 22 ods. 7 ZADS, ktorá v prípade oslobodenia od spotrebnej dane z etanolu, ktoré zaviedol členský štát podľa svojho uváženia, obmedzuje vrátenie spotrebnej dane z etanolu používaného ako čistiaci prostriedok?“

III – Moja analýza

19. Svojou prvou otázkou vnútroštátny súd v podstate žiada, aby Súdny dvor rozhodol, či oslobodenie od dane, o ktoré ide vo veci samej, spadá pod režim voliteľného oslobodenia od dane stanoveného v článku 27 ods. 2 písm. d) smernice 92/83, ktorý sa týka etanolu používaného vo výrobnom procese za predpokladu, že finálny produkt neobsahuje etanol.

20. Ako Európska komisia uvádza vo svojich písomných pripomienkach, vnútroštátny súd ani účastníci konania vo veci samej nespochybňujú skutočnosť, že nedenaturovaný etanol, ktorý sa používa na čistenie a dezinfekciu zariadení slúžiacich na výrobu liekov, nespadá pod režim povinného oslobodenia od dane stanovený v článku 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83, ktorý bol prebratý do vnútroštátneho práva prostredníctvom § 22 ods. 3 bodu 2 ZADS.

21. Pripomínam, že článok 27 ods. 1 písm. d) tejto smernice upravuje prípad povinného oslobodenia od dane pre etanol používaný „na výrobu liekov definovaných smernicou 65/65“.

22. Ako spresňuje Komisia, otázka voliteľného oslobodenia od dane by nevznikla, ak by oslobodenie od dane, o ktoré ide vo veci samej, bolo na základe článku 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83 povinné.

23. Komisia sa v tejto súvislosti domnieva, že povinné oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení treba vykladať reštriktívne. Uvedené ustanovenie by malo zahŕňať prípady, v ktorých etanol slúži priamo na „výrobu liekov“ ako súčasť prípravy lieku, čo neplatí v prípade etanolu používaného na čistenie strojov.

24. Na podporu tohto výkladu sa Komisia odvoláva na pracovný dokument, ktorý sama vypracovala⁶. Komisia sa opiera aj o systematiku článku 27 ods. 1 smernice 92/83, pričom poukazuje na to, že písmeno d) tohto ustanovenia sa má vykladať v kontexte písmen c) a e) toho istého ustanovenia. Komisia v tejto súvislosti – odkazujúc na článok 27 ods. 1 písm. c) tejto smernice, ktorý upravuje prípad oslobodenia od dane pre etanol používaný „na výrobu octu spadajúceho pod kód KN 2209“ – zdôrazňuje, že etanol, vrátane vína, sa používa priamo pri výrobe octu. Okrem toho, pokiaľ ide o článok 27 ods. 1 písm. e) uvedenej smernice, ktorý upravuje prípad oslobodenia od dane pre etanol používaný „na výrobu esencií na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemových percent etanolu“, Komisia uvádza, že etanol sa v zásade používa ako rozpúšťadlo.

25. Napokon Komisia zastáva názor, že uvedený výklad je v súlade s cieľom sledovaným oslobodeniami od daní upravenými smernicou 92/83, ktorým je – ako to vyplýva z judikatúry Súdneho dvora – „najmä zneutralizovať vplyv spotrebných daní z alkoholu ako medziproduktu používaného v zložení iných komerčných alebo priemyselných produktov“⁷.

26. Výklad, ktorý presadzuje Komisia, nepovažujem za presvedčivý. Podľa môjho názoru je potrebné preskúmať prejednávajúcu vec práve z hľadiska článku 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83, a to z nasledujúcich dôvodov.

27. Po prvé toto ustanovenie je sformulované všeobecne. Formulácia, podľa ktorej sa etanol používa „na výrobu liekov“, sama osebe nevyjadruje myšlienku, že používaný etanol by mal byť súčasťou lieku. Ak by normotvorca Únie chcel vyjadriť túto myšlienku, spresnil by, že tento prípad oslobodenia od dane platí pre etanol používaný „v zložení liekov“ alebo prípadne „ako zložka, ktorá sa používa pri príprave liekov“.

28. Po druhé tvrdenie založené na systematike článku 27 ods. 1 smernice 92/83 nepovažujem za presvedčivé. Hoci sa totiž písmená c), e) a f) tohto odseku týkajú prípadov, v ktorých je etanol súčasťou zloženia finálneho produktu, v prípade písmen a) a b) tohto odseku to nie je tak. Článok 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83 by v každom prípade mohol byť aj jediným ustanovením týkajúcim sa prípadu, v ktorom sa etanol používa na výrobu produktu bez toho, aby tento etanol nevyhnutne bol súčasťou jeho zloženia.

6 — Dokument CED č. 283 (XXI/1968/98).

7 — Pozri najmä rozsudok Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, bod 48 a citovanú judikatúru).

29. Považujem navyše za mylné domnievať sa, že v systéme vytvorenom normotvorcom Únie existuje jasný rozdiel medzi režimom povinných oslobodení od daní, ktorý by sa týkal len etanolu, ktorý sa používa v zložení finálneho produktu, na jednej strane a na druhej strane režimom voliteľných oslobodení od daní, ktorý by sa týkal len prípadov, v ktorých sa etanol nepoužíva v zložení finálneho produktu. V tejto súvislosti stačí ako príklad spomenúť článok 27 ods. 2 písm. c) smernice 92/83, ktorý upravuje voliteľné oslobodenie od dane pre etanol používaný „na medicínske účely v nemocniciach a lekárnach“. Taký prípad sa môže týkať nielen etanolu používaného v lekárni na dezinfekciu materiálu alebo na celkovú údržbu priestorov lekárne, ale aj etanolu používaného ako súčasť individuálne alebo hromadne pripravovaných liekov.

30. Po tretie cieľ sledovaný oslobodeniami od daní upravenými smernicou 92/83 – tak ako ho sformuloval Súdny dvor⁸ – podľa môjho názoru potvrdzuje, že oslobodenia od daní upravené touto smernicou sa netýkajú len etanolu ako medzi produktu používaného v zložení iných komerčných alebo priemyselných produktov. V tejto súvislosti je dôležité použitie častice „najmä“. Vyjadruje myšlienku – tak ako ju sformuloval Súdny dvor vo svojom rozsudku Taliansko/Komisia⁹ –, že „smernica 92/83 upravuje určité oslobodenia od daní, najčastejšie založené na celi zneutralizovať vplyv spotrebných daní z etanolu ako medzi produktu používaného v zložení iných komerčných alebo priemyselných produktov“¹⁰.

31. Domnievam sa, že z tejto judikatúry vyplýva, že oslobodenia od daní upravené smernicou 92/83 – či už v rámci jej článku 27 ods. 1, alebo v rámci jej článku 27 ods. 2 – majú za cieľ zneutralizovať vplyv spotrebných daní nielen z etanolu ako medzi produktu používaného v zložení iných komerčných alebo priemyselných produktov, ale aj z etanolu používaného na iné účely, ktoré sú vymenované v týchto dvoch ustanoveniach.

32. Považujem teda za správne vykladať článok 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83 tak, že jeho cieľom je zneutralizovať vplyv zosúladenej spotrebnej dane z etanolu používaného na výrobu liekov bez ohľadu na to, či je tento etanol súčasťou zloženia liekov, alebo je potrebný na výrobu liekov.

33. Je pravda, že vzhľadom na to, že oslobodenia od daní sú výnimkami zo zásady zosúladenej spotrebnej dane, mali by sa vykladať reštriktívne. V prejednávanom prípade však podľa môjho názoru ide o niečo iné. Treba rozhodnúť, či prípad, ktorý Súdnemu dvoru predkladá vnútroštátny súd, spadá pod režim povinných oslobodení od daní, alebo pod režim voliteľných oslobodení od daní. V prípade pochybnosti by požiadavka jednotného uplatňovania práva Únie podľa môjho názoru mala viesť Súdny dvor k tomu, aby uprednostnil režim povinných oslobodení od daní, ktoré sú vymedzené na úrovni Únie, a to tým skôr, ak sa tieto povinné oslobodenia od daní výslovne týkajú kategórie výrobkov, o ktoré ide vo veci samej, konkrétne liekov. Článok 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83 má teda povahu *lex specialis* vo vzťahu k článku 27 ods. 2 písm. d) tejto smernice. Okrem toho treba vziať do úvahy skutočnosť, že Súdny dvor viackrát zdôraznil, že „oslobodenie výrobkov uvedených v článku 27 ods. 1 smernice 92/83 predstavuje zásadu a odmietnutie tohto oslobodenia výnimku“¹¹.

34. Vzhľadom na všetky tieto skutočnosti zastávam názor, že skutkové okolnosti sporu vo veci samej spadajú do pôsobnosti článku 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83, a nie do pôsobnosti článku 27 ods. 2 písm. d) tejto smernice.

8 — Pozri bod 25 týchto návrhov.

9 — C-482/98, EU:C:2000:672.

10 — Bod 4. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

11 — Rozsudok Repertoire Culinare (C-163/09, EU:C:2010:752, bod 51 a citovaná judikatúra).

35. S cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď na účely rozhodnutia sporu vo veci samej treba pripomenúť, že okolnosť, že vnútroštátny súd po formálnej stránke položil prejudiciálnu otázku s odkazom na určité ustanovenia práva Únie, nebráni tomu, aby Súdny dvor poskytol tomuto súdu všetky prvky výkladu, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie veci, ktorú prejednáva, či už na ne v texte svojich otázok odkázal, alebo nie. V tejto súvislosti prináleží Súdnemu dvoru, aby zo všetkých skutočností, ktoré uviedol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu zistil ustanovenia práva Únie, ktoré si so zreteľom na predmet sporu vyžadujú výklad.¹²

36. Navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol, že článok 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že etanol používaný na dezinfekciu vybavenia a zariadení, ktoré umožňujú podniku vyrábať lieky, sa má považovať za etanol používaný „na výrobu liekov“ v zmysle tohto ustanovenia.

37. Vzhľadom na znenie rozhodnutia vnútroštátneho súdu je nesporné, že Biovet sa domáha vrátenia spotrebnej dane zaplatenej za etanol používaný na dezinfekciu svojho vybavenia a svojich zariadení v rámci svojej činnosti spočívajúcej vo výrobe liekov.

38. V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že dezinfekčný proces sa uskutočňuje pomocou chemických prípravkov s obsahom etanolu s cieľom v čo najväčšej miere znížiť počet mikroorganizmov, aby už nepredstavovali riziko pre kvalitu a nezávadnosť vyrábaných liekov.

39. Dezinfekcia výrobných priestorov a pracovných plôch pomocou etylalkoholu je teda jednou z nevyhnutných etáp procesu výroby liekov, bez ktorej by nebolo možné zaručiť, že v liekoch nebudú prítomné neželané patogény.

40. Inak povedané, nemožno si predstaviť, že činnosti týkajúce sa výroby liekov by bolo možné vykonávať bez dezinfekcie vybavenia a zariadení, ktoré sa pri ich výrobe používajú. Keďže dezinfekcia je nevyhnutnou súčasťou procesu výroby liekov, etanol používaný na tento účel treba nevyhnutne považovať za etanol používaný „na výrobu liekov“ v zmysle článku 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83.

41. Vnútroštátny súd musí teda uplatniť vnútroštátne ustanovenie, ktorým sa preberá článok 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83, a vyložiť ho tak, aby bolo zaručené účinné uplatnenie povinného oslobodenia od dane na etanol, ktorý Biovet použila na dezinfekciu svojho vybavenia a svojich zariadení v rámci svojej činnosti spočívajúcej vo výrobe liekov.

42. Na pojednávaní bol spomenutý ďalší prípad, ktorý podľa môjho názoru podporuje riešenie, ktorého použitie navrhujem Súdnemu dvoru. Ide o prípad, keď sa etanol používa na získanie účinnej látky. Ako Komisia sama uznala, v tomto prípade je nepochybné, že tento etanol slúži na prípravu lieku, ktorý obsahuje túto účinnú látku. Uvedený etanol by sa mal aj v tomto prípade považovať za etanol používaný na „na výrobu liekov“ v zmysle článku 27 ods. 1 písm. d) smernice 92/83, aj keď sa nepoužíva v zložení predmetného lieku.

IV – Návrh

43. So zreteľom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem odpovedať Värchoven administrativen säd takto: Článok 27 ods. 1 písm. d) smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje sa má vykladať v tom zmysle, že etanol používaný na dezinfekciu vybavenia a zariadení, ktoré umožňujú podniku vyrábať lieky, sa má považovať za etanol používaný „na výrobu liekov“ v zmysle tohto ustanovenia.

12 — Pozri najmä rozsudok Essent Energie Productie (C-91/13, EU:C:2014:2206, bod 36 a citovanú judikatúru).