



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 12. februára 2015*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Spotrebné dane — Smernice 92/12/EHS a 2008/118/ES — Pôsobnosť — Minerálne oleje a energetické výrobky — Mazacie oleje určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá — Vylúčenie — Daň zo spotreby energetických výrobkov stanovená členským štátom podľa pravidiel režimu zosúladenej spotrebnej dane — Pojem ‚formality spojené s prekročením hraníc‘ — Článok 110 ZFEÚ — Lehota na platbu, ktorá je v niektorých prípadoch pri kúpe v rámci Spoločenstva kratšia ako pri výrobkoch nadobudnutých na domácom trhu“

Vo veci C-349/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelný Sąd Administracyjny (Poľsko) z 5. marca 2013 a doručený Súdnemu dvoru 25. júna 2013, ktorý súvisí s konaním:

Minister Finansów

proti

Oil Trading Poland sp. z o.o.,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory C. Vajda (spravodajca), sudcovia E. Juhász a D. Šváby,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. júla 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Minister Finansów, v zastúpení: W. Bronicki, splnomocnený zástupca,
- Oil Trading Poland sp. z o.o., v zastúpení: L. Mazur a A. Rutkowska,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk-Szaładzińska, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,

* Jazyk konania: poľština.

— Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener a K. Herrmann, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 3 ods. 3 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179) a článku 1 ods. 3 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ 2009, L 9, s. 12).
- 2 Tento návrh bola podaný v rámci sporu medzi Minister Finansów (minister financií, ďalej len „minister“) a Oil Trading Poland sp. z o.o. (ďalej len „OTP“) v súvislosti so spotrebnou daňou uplatňovanou v Poľsku na mazacie oleje určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 3 smernice 92/12 stanovuje:
 - „1. Táto smernica má platiť na úrovni Spoločenstva na nasledovné výrobky, ako je definované v príslušných smerniciach:
 - minerálne oleje,
 - ...
 2. Výrobky uvedené v odseku 1 môžu podliehať iným nepriamym daniam na špecifické účely za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s daňovými pravidlami aplikovateľnými na spotrebnú daň a účely DPH, pokiaľ sa týka stanovenia daňového základu, výpočtu dane, určovania a monitorovania daní.
 3. Členské štáty si vyhradzujú právo zaviesť alebo zachovať dane, ktoré sú vyberané za výrobky iné, než sú tie, ktoré sú uvedené v odseku 1 za predpokladu, že tieto dane nespôsobia zvýšenie formalít pri prechode hranicami v obchode medzi členskými štátmi.
 - ...“
- 4 Smernica 92/12 bola zrušená s účinnosťou od 1. apríla 2010 smernicou 2008/118.
- 5 Odôvodnenia 4 a 5 smernice 2008/118 stanovujú:
 - „(4) Tovar podliehajúci spotrebnej dani môže podliehať iným nepriamym daniam na osobitné účely. ...
 - (5) V záujme zabezpečenia voľného pohybu by zdanenie iného tovaru ako tovaru podliehajúceho spotrebnej dani nemalo viesť k vzniku formalít spojených s prekročením hraníc.“

6 Podľa článku 1 tejto smernice:

„1. Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

- a) energetické výrobky a elektrina upravené smernicou 2003/96/ES [z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Ú. v. EÚ L 283, s. 51; Mim. vyd. 09/001, s. 405)];

...

2. Členské štáty môžu na osobitné účely vyrubiť ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani ...

3. Členské štáty môžu vyrubiť dane:

- a) na iné výrobky, ako je tovar podliehajúci spotrebnej dani;

...

Vyrubenie takýchto daní však nesmie viesť v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formalít spojených s prekročením hraníc.“

7 Článok 34 ods. 2 smernice 2008/118 stanovuje:

„Osoby uvedené v článku 33 ods. 3 musia dodržiavať tieto požiadavky:

- a) pred odoslaním tovaru predložiť vyhlásenie príslušným orgánom členského štátu určenia a zložiť zábezpeku na spotrebnú daň;
- b) zaplatiť spotrebnú daň členského štátu určenia v súlade s postupom ustanoveným v tomto členskom štáte;
- c) súhlasiť s každou kontrolou, ktorou sa príslušné orgány členského štátu určenia môžu presvedčiť, že tovar podliehajúci spotrebnej dani bol skutočne prijatý a že daňová povinnosť, ktorá v súvislosti s ním vznikla, bola splnená.

...“

8 Článok 1 smernice 2003/96/ES stanovuje, že členské štáty zdaňujú energetické výrobky a elektrinu v súlade s touto smernicou.

9 Článok 2 ods. 1, 4 a 5 tejto smernice uvádza:

„1. Na účely tejto smernice sa termín ‚energetické výrobky‘ uplatňuje na výrobky:

...

- b) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;

...

4. Táto smernica sa neuplatňuje na:

...

b) tieto druhy používania energetických výrobkov a elektriny:

— energetické výrobky používané na účely iné ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá,

...

5. Odkazy na číselné znaky kombinovanej nomenklatúry v tejto smernici sú odkazy na číselné znaky v nariadení Komisie (ES) č. 2031/2001 zo 6. augusta 2001, ktoré mení a dopĺňa prílohu 1 nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku [(Ú. v. ES L 279, s. 1, ďalej len „kombinovaná nomenklatúra“)].

...“

10 Mazacie oleje spadajú pod číselné znaky KN 2710 19 71 až KN 2710 19 99 kombinovanej nomenklatúry.

11 Článok 20 ods. 1 smernice 2003/96 stanovuje, že ustanoveniam smernice 92/12/EHS o kontrole a pohybe podliehajú iba energetické výrobky v zozname uvedenom v tomto odseku. Mazacie oleje spadajúce pod číselné znaky KN 2710 19 71 až KN 2710 19 99 sa na zozname nenachádzajú.

Poľské právo

12 Článok 1 ods. 1 zákona o spotrebnej dani (Ustawa o podatku akcyzowym) zo 6. decembra 2008 v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (Dz. U. z roku 2011, č. 108, položka 626, ďalej len „zákon o spotrebnej dani“) stanovuje:

„Tento zákon upravuje vyrubovanie spotrebnej dane, ďalej len „spotrebná daň“, na výrobky a osobné motorové vozidlá, ktoré jej podliehajú, obchod s výrobkami, ktoré tejto dani podliehajú, ako aj označovanie daňovými kolkami.“

13 Podľa článku 2 bodu 1 zákona o spotrebnej dani a podľa položky 27 prílohy č. 1 tohto zákona, v ktorej sa uvádzajú výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, podliehajú spotrebnej dani okrem iného energetické výrobky patriace pod číselný znak KN 2710.

14 Článok 86 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Energetickými výrobkami sú v zmysle tohto zákona:

...

(2) výrobky patriace pod číselné znaky KN 2701, 2702, ako aj 2704 až 2715.“

15 Podľa ustanovenia článku 89 ods. 1 rovnakého zákona:

„Sadzby spotrebnej dane z energetických výrobkov dosahujú v prípade:

...

(11) mazacích olejov, ostatných olejov, ktoré patria pod číselné znaky KN 2710 19 71 až 2710 19 99, s výnimkou výrobkov patriacich pod číselné znaky KN 2710 19 85 (biele oleje, parafínové oleje), ako aj plastické mazivá patriace pod číselný znak KN 2710 19 99 – 1 180,00 [poľských zlotých (PLN)]/1 000 litrov.“

16 Článok 40 ods. 6 uvedeného zákona znie:

„Bez toho, aby bol dotknutý článok 47 ods. 1 body 1 a 5, sa režim odkladu spotrebnej dane v tuzemsku uplatňuje aj na iné výrobky podliehajúce spotrebnej dani, ktoré sa neuvádzajú v prílohe č. 2 tohto zákona a podliehajú spotrebnej dani s inou než nulovou sadzbou dane.“

17 Podľa článku 21 ods. 1 až 3 zákona o spotrebnej dani:

„1. Zdaniteľná osoba je bez toho, aby ju k tomu vyzval daňový úrad, povinná:

...

(2) vypočítať spotrebnú daň a odvieť ju na účet príslušného colného orgánu

— mesačne, do 25. dňa mesiaca, ktorý nasleduje po mesiaci, v ktorom vznikla daňová povinnosť, pokiaľ osobitný zákon nestanovuje inak.

2. V prípade uplatnenia režimu odkladu spotrebnej dane je zdaniteľná osoba bez toho, aby ju k tomu vyzval daňový úrad, povinná:

...

(2) vypočítať spotrebnú daň a odvieť ju na účet príslušného colného orgánu

— mesačne, do 25. dňa mesiaca, ktorý nasleduje po mesiaci, v ktorom vznikla daňová povinnosť z dôvodu skončenia režimu odkladu spotrebnej dane.

3. Ustanovenia odsekov 1 a 2 sa neuplatnia:

(1) keď je zdaniteľná osoba povinná podať zjednodušené vyhlásenie, ako aj vypočítať a odvieť spotrebnú daň v prípadoch, ktoré sa uvádzajú v článku 78 ods. 1 bode 3;

...“

18 Článok 78 ods. 1 a 3 tohto zákona stanovuje:

„1. Keď zdaniteľná osoba v rámci Spoločenstva na účely výkonu obchodnej činnosti vykonávanej v tuzemsku nadobudne tovar podliehajúci spotrebnej dani, za ktorý bola v členskom štáte spotrebná daň zaplatená, je povinná:

(1) pred dovozom tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, do tuzemska predložiť vyhlásenie o plánovanom nadobudnutí v rámci Spoločenstva riaditeľovi príslušného colného úradu a poskytnúť peňažnú záruku za spotrebnú daň,

(2) potvrdiť prijatie tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, na zjednodušenom sprievodnom doklade a k zjednodušenému sprievodnému dokladu, ktorý je určený na spätné zaslanie, pripojiť potvrdenie o poskytnutí peňažnej záruky za zaplatenie spotrebnej dane, resp. o zaplatení tejto dane v tuzemsku,

- (3) bez vyzvania daňového úradu predložiť podľa stanoveného vzoru zjednodušené vyhlásenie príslušnému vedúcemu colného úradu, ako aj vypočítať splatnú sumu dane a v tuzemsku ju do 10 dní od vzniku daňovej povinnosti poukázať na účet príslušnej colnej komory,
- (4) viesť účtovné záznamy o tovare podliehajúcom spotrebnej dani, ktorý bol nadobudnutý v rámci Spoločenstva.

...

3. Body 1, 3 a 4 odseku 1 sa analogicky uplatnia na prípady nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva podliehajúceho spotrebnej dani, ktoré nie sú uvedené v prílohe č. 2 tohto zákona a spotrebnej dani podliehajú s inou ako nulovou sadzbou dane.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 19 Činnosť spoločnosti OTP spočíva v predaji mazacích olejov spadajúcich pod číselné znaky KN 2710 19 71 až KN 2710 19 99 kombinovanej nomenklatúry a určených na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá. OTP tieto mazacie oleje nakupuje v rámci transakcií vnútri Spoločenstva a následne ich predáva v Poľsku.
- 20 Spoločnosť OTP požiadala 10. apríla 2009 o výklad z oblasti poľského daňového práva najmä v súvislosti s otázkou, či sa na uvedené oleje vzťahuje spotrebná daň. Riaditeľ finančnej komory v Bydhošti (Poľsko) konajúci v mene ministra, vo svojom písomnom výklade z 23. apríla 2010 na túto otázku odpovedal kladne.
- 21 Tento výklad bol napadnutý žalobou podanou na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Vojvodský správny súd v Štetíne), ktorý konštatoval, že mazacie oleje určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá nespádajú pod režim zosúladenej spotrebnej dane Európskej únie, a že nie je potrebné uplatniť ustanovenia poľského práva, podľa ktorých sa na tieto oleje uplatňuje spotrebná daň.
- 22 Minister podal na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) kasačný opravný prostriedok, pričom tento súd konštatoval, že z rozsudku Fendt Italiana (C-145/06 a C-146/06, EU:C:2007:411) vyplýva, že mazacie oleje nepodliehajúce uvedenému režimu nie sú výrobkami uvedenými v článku 3 ods. 1 prvej zarážke smernice 92/12, takže podľa článku 3 ods. 3 prvého pododseku tejto smernice si členské štáty vyhradzujú právo zaviesť alebo zachovať dane, ktoré sú v súvislosti s týmito výrobkami vyberané, a to za predpokladu, že tieto dane nespôsobia zvýšenie formalít pri prechode hranicami.
- 23 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že uvedený rozsudok neposkytuje odpoveď na otázku, či daň zo spotreby takýchto mazacích olejov možno vyrubiť podľa režimu zosúladenej spotrebnej dane, teda či sa na tieto výrobky – v prípade, že boli nadobudnuté v rámci Spoločenstva – môžu vzťahovať rovnaké povinnosti a formálne požiadavky, ako na výrobky, na ktoré sa uvedený režim uplatňuje.
- 24 V tejto súvislosti vnútroštátny súd zdôrazňuje, že mazacie oleje, ktoré sú určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá a pochádzajú z iného členského štátu, možno v Poľsku nadobudnúť v dvoch režimoch. Po prvé podľa článku 40 ods. 6 zákona o spotrebnej dani ich možno nadobudnúť v režime odkladu spotrebnej dane, ktorý vyžaduje dodržanie prísnych formálnych náležitostí administratívnej povahy, a to najmä priznanie statusu registrovaného príjemcu a uskladnenie výrobkov. Podľa vnútroštátneho súdu podlieha otvorenie a fungovanie daňového skladu povinnostiam sprevádzaným vysokými nákladmi a najmenšie podniky zaoberajúce sa nákupom mazacích olejov v rámci Spoločenstva často nedokážu tieto povinnosti splniť, pričom využitie daňového

skladu, ktorý im poskytne iný subjekt, so sebou rovnako prináša ďalšie náklady. Z toho vyplýva, že tieto podniky sa v porovnaní s osobami, ktoré podnikajú na domácom trhu s mazacími olejmi nachádzajú v menej priaznivom postavení.

- 25 Po druhé podľa článku 78 ods. 3 zákona o spotrebnej dani, ak boli uvedené výrobky nadobudnuté v rámci Spoločenstva v režime zaplataenia spotrebnej dane, podliehajú povinnostiam uvedeným v článku 78 ods. 1 tohto zákona. Vnútroštátny súd sa pýta, odkazujúc pritom na rozsudky Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33) a Kalinčev (C-2/09, EU:C:2010:312), či povinnosti nahlásiť nadobudnutie výrobkov v rámci Spoločenstva a poskytnúť peňažnú záruku za spotrebnú daň pred dovozom, predstavujú formality spojené s prekročením hraníc podľa článku 3 ods. 3 smernice 92/12 a článku 1 ods. 3 druhého pododseku smernice 2008/18. Vnútroštátny súd má pochybnosti, či uvedené povinnosti majú za cieľ zabezpečiť zaplataenie spotrebnej dane, keďže tento cieľ je možné dosiahnuť splnením iných povinností stanovených v článku 78 ods. 1 tohto zákona, a to predložením zjednodušeného vyhlásenia, výpočtom spotrebnej dane a jej zaplataením v priebehu 10 dní od vzniku daňovej povinnosti, ako aj vedením účtovných záznamov o nadobudnutí výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva.
- 26 Vnútroštátny súd okrem toho uvádza, že podľa článku 21 ods. 1 bodu 2 a článku 78 ods. 1 bodu 3 zákona o spotrebnej dani sa lehoty na platbu spotrebnej dane líšia podľa toho, či boli mazacie oleje nadobudnuté na domácom trhu alebo v rámci Spoločenstva v režime zaplataenia spotrebnej dane, pričom uvedený rozdiel môže byť v rozpore s článkom 110 ZFEÚ.
- 27 Za týchto podmienok sa Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 3 ods. 3 smernice 92/12, ktorý v súčasnosti zodpovedá článku 1 ods. 3 prvému pododseku písm. a) a druhému pododseku smernice 2008/118/ES, vykladať v tom zmysle, že nebráni členskému štátu v tom, aby z mazacích olejov, ktoré spadajú pod číselné znaky KN 2710 19 71 až 2710 19 99, a ktoré sa používajú na iné účely ako motorové alebo vykurovacie palivá, podľa pravidiel platných pre zosúladenú spotrebnú daň, vyberal spotrebnú daň vyrubenú zo spotreby energetických výrobkov?“

O prejudiciálnej otázke

- 28 Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či článok 3 ods. 3 smernice 92/12 a článok 1 ods. 3 smernice 2008/118 majú byť vykladané v tom zmysle, že bránia tomu, aby výrobky, ktoré nespádajú do ich pôsobnosti, ako sú mazacie oleje určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá, podliehali dani upravenej rovnakými pravidlami ako režim zosúladenej spotrebnej dane vyplývajúci z uvedených smerníc.
- 29 Na úvod je potrebné poukázať na to, že spor vo veci samej sa týka otázky výkladu vnútroštátneho práva, ktorú spoločnosť OTP položila v čase, keď bola smernica 92/12 stále platná, kým minister na uvedenú otázku odpovedal po tom, ako bola táto smernica 1. apríla 2010 zrušená smernicou 2008/118. Keďže túto odpoveď možno uplatniť na transakcie pred nadobudnutím platnosti smernice 2008/118 i po ňom, je na účely tohto sporu potrebné považovať obe uvedené smernice za uplatniteľné *ratione temporis*. Platí to tým viac, že článok 1 ods. 3 smernice 2008/118 zodpovedá článku 3 ods. 3 smernice 92/12.

O vyrubení dane upravené rovnakými pravidlami ako režim zosúladenej spotrebnej dane a vzťahujúcej sa na výrobky, ktoré tomuto režimu nepodliehajú

- 30 Ako uviedol vnútroštátny súd a všetky dotknuté subjekty, ktoré predložili Súdnemu dvoru svoje pripomienky, z článku 43 rozsudku Fendt Italiana (EU:C:2007:411) vyplýva, že aj keď sa na mazacie oleje používané na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá vzťahuje vymedzenie pojmu „energetické výrobky“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) smernice 2003/96, tieto oleje sú výslovne vylúčené z pôsobnosti uvedenej smernice odsekom 4 písm. b) prvou zarážkou tohto článku. Z uvedeného dôvodu sa na ne v zmysle článku 1 ods. 1 písm. a) smernice 2008/118 nevzťahuje režim zosúladenej spotrebnej dane vyplývajúci z tejto smernice.
- 31 Za týchto podmienok treba usúdiť, že uvedené mazacie oleje predstavujú iný tovar, ako je „tovar podliehajúci spotrebnej dani“ v zmysle článku 1 ods. 1 smernice 2008/118, a teda v súlade s odsekom 3 tohto článku majú členské štáty právo vyrubiť na tento tovar dane za predpokladu, že uvedené dane nespôsobia v obchode medzi členskými štátmi vznik formalít spojených s prekročením hraníc (pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o článok 3 ods. 1 a 3 smernice 92/12 rozsudok Fendt Italiana, EU:C:2007:411, bod 44).
- 32 OTP spochybňuje súlad poľskej právnej úpravy vo veci samej a článok 1 ods. 3 smernice 2008/118, lebo táto právna úprava uplatňuje na mazacie oleje určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá daň upravenú rovnakými pravidlami ako režim zosúladenej spotrebnej dane vyplývajúci z tejto smernice.
- 33 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že ako vyplýva z bodu 31 tohto rozsudku, uvedené ustanovenie podmieňuje možnosť členských štátov vyrubiť dane na iný tovar, ako je tovar podliehajúci režimu zosúladenej spotrebnej dane jediným predpokladom, a to, že tieto dane nespôsobia v obchode medzi členskými štátmi vznik formalít spojených s prekročením hraníc. Na rozdiel od článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, na ktorý sa nazerá vo svetle jej odôvodnenia č. 4, a ktorý sa vzťahuje na tovar podliehajúci uvedenému režimu, článok 1 ods. 3 nestanovuje, že dotknuté dane nesmú byť spotrebnými daňami, alebo že musí ísť o dane na osobitné účely.
- 34 Z toho vyplýva, že článok 1 ods. 3 uvedenej smernice nebráni vo svojej podstate tomu, aby členské štáty zdanili iné výrobky, ako sú výrobky podliehajúce režimu zosúladenej spotrebnej dane, daňou upravenou rovnakými pravidlami ako uvedený režim.
- 35 Tento záver nespochybňuje ani článok 20 ods. 1 smernice 2003/96, na ktorý poukázala spoločnosť OTP, a podľa ktorého ustanoveniam smernice 2008/118 o kontrole a pohybe podliehajú iba energetické výrobky uvedené v zozname nachádzajúcom sa v tomto ustanovení. To, že tento zoznam neobsahuje zmienku o mazacích olejoch, ktoré sú určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá a ktoré sú vylúčené z pôsobnosti smernice 2003/96, je v súvislosti s výkladom článku 1 ods. 3 smernice 2008/118 irelevantné.

O zákaze formalít spojených s prekročením hraníc

- 36 Ako však už bolo pripomenuté, daň z mazacích olejov, ktoré sú určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá, nesmie v záujme súladu s požiadavkami uvedenými v článku 1 ods. 3 smernice 2008/118 spôsobiť v obchode medzi členskými štátmi vznik formalít spojených s prekročením hraníc.
- 37 V tejto súvislosti z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že cieľom formality, ktorú je dovozca tovaru podliehajúceho tuzemskej dani povinný splniť, je zabezpečiť zaplatenie dlhu zodpovedajúceho tejto dani, pričom ide o formalitu spojenú so skutočnosťou, pri ktorej vzniká táto daňová povinnosť, teda

s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva, a nie s prekročením hraníc v zmysle tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Brzeziński, EU:C:2007:33, body 47 a 48, ako aj Kalinčev, EU:C:2010:312, bod 27).

- 38 Pokiaľ ide v prvom rade o režim odkladu spotrebnej dane, ktorý sa v zmysle článku 40 ods. 6 zákona o spotrebnej dani uplatňuje na mazacie oleje určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá, je zrejmé, že jeho požiadavky sa uplatňujú tak na výrobky dovezené z iného členského štátu, ako aj na výrobky nadobudnuté na poľskom trhu, čo však musí overiť vnútroštátny súd. Ako uviedla Európska komisia, uvedené požiadavky sa preto len z tohto dôvodu nemôžu považovať za formality spojené s prekročením hraníc.
- 39 Pokiaľ ide v druhom rade o režim zaplatenia spotrebnej dane, vnútroštátny súd sa pýta, či povinnosti uvedené v článku 78 ods. 1 bode 1 zákona o spotrebnej dani, teda povinnosť nahlásiť plánované nadobudnutie výrobkov v rámci Spoločenstva a povinnosť poskytnúť peňažnú záruku za spotrebnú daň pred dovozom dotknutých výrobkov, predstavujú formality spojené s prekročením hraníc.
- 40 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že podľa samotného znenia uvedeného ustanovenia musia byť v ňom upravené povinnosti splnené ešte predtým, ako dotknutý tovar prekročí poľskú hranicu. Okrem toho je zjavné, že poskytnutie peňažnej záruky za spotrebnú daň má za cieľ zabezpečiť zaplatenie tejto dane, a preto je spojené so skutočnosťou, pri ktorej vzniká táto daňová povinnosť v zmysle judikatúry uvedenej v bode 37 tohto rozsudku.
- 41 Okrem toho povinnosti uvedené v článku 78 ods. 1 bode 1 zákona o spotrebnej dani zodpovedajú požiadavkám, ktoré musia osoby povinné zaplatiť spotrebnú daň splniť v súvislosti s tovarom podliehajúcemu režimu zosúladenej spotrebnej dane, a to v zmysle článku 34 ods. 2 prvého pododseku písm. a) smernice 2008/118. Z toho je potrebné vyvodiť, že podľa normotvorcu Únie tieto požiadavky nepredstavujú formality spojené s prekročením hraníc.
- 42 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania ďalej vyplýva, že vnútroštátny súd sa domnieva, že povinnosti predložiť zjednodušené vyhlásenie, vypočítať spotrebnú daň a zaplatiť ju v priebehu 10 pracovných dní od vzniku daňovej povinnosti, ako aj viesť účtovné záznamy o nadobudnutí výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva, tak ako ich stanovuje článok 78 ods. 1 body 3 a 4 zákona o spotrebnej dani, majú za cieľ zabezpečiť zaplatenie splatnej spotrebnej dane. To však neznamená, že povinnosti uvedené v článku 78 ods. 1 bode 1 nesledujú rovnaký cieľ.
- 43 Z toho vyplýva, že povinnosti, ako sú tie, ktoré vyplývajú z článku 78 ods. 1 bodov 1, 3 a 4 zákona o spotrebnej dani, nemožno považovať za formality spojené s prekročením hraníc, ktoré vznikajú v obchode medzi členskými štátmi a sú zakázané v zmysle článku 1 ods. 3 druhého pododseku smernice 2008/118.

O rešpektovaní článku 110 ZFEÚ

- 44 Vnútroštátny súd síce nepoložil výslovnú otázku týkajúcu sa výkladu článku 110 ZFEÚ, v odôvodnení svojho návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa však pýta na súlad tohto článku a lehôt na platbu spotrebnej dane, ktoré sú stanovené v niektorých ustanoveniach zákona o spotrebnej dani.
- 45 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že skutočnosť, že vnútroštátny súd položil prejudiciálnu otázku s odkazom len na určité ustanovenia práva Únie, nebráni tomu, aby Súdny dvor poskytol tomuto súdu všetky prvky výkladu, ktoré môžu byť potrebné na rozhodnutie veci, ktorú prejednáva, či už na ne v položených otázkach odkázal, alebo nie. V tejto súvislosti prináleží Súdnemu dvoru získať zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia jeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania, prvky práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na

predmet sporu (pozri najmä rozsudok Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve a i., C-225/13, EU:C:2014:245, bod 30 a citovanú judikatúru). Preto je potrebné preskúmať, či článok 110 ZFEÚ bráni tomu, aby boli stanovené lehoty na platbu.

- 46 Podľa ustálenej judikatúry možno systém zdaňovania v členskom štáte považovať za zlučiteľný s článkom 110 ZFEÚ, iba ak sa preukáže, že funguje tak, že je v každom prípade vylúčené, aby dovážané výrobky boli zdaňované vyššou sadzbou než domáce výrobky, a nemá teda v žiadnom prípade diskriminačné účinky (pozri rozsudok X, C-437/12, EU:C:2013:857, bod 28 a citovanú judikatúru).
- 47 V tejto súvislosti ide o porušenie článku 110 prvého odseku ZFEÚ, keď je zdanenie dovezeného výrobku a zdanenie podobného domáceho výrobku vypočítavané rozdielnym spôsobom a podľa rozdielnych pravidiel, ktoré spôsobujú vyššie zdanenie dovezeného výrobku, aj keby to malo byť len v niektorých prípadoch (pozri v tomto zmysle rozsudky Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, bod 3, ako aj Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, bod 49 a citovanú judikatúru).
- 48 Súdny dvor už mal príležitosť spresniť, že práve o takúto situáciu ide v prípade, že lehoty na platbu dane vzťahujúcej sa na domáce výrobky sú dlhšie ako lehoty platné v prípade tovaru dovážaného z iných členských štátov. Takáto výhoda pre domácu výrobu totiž predstavuje rozdielne zaobchádzanie v neprospech dovážaného tovaru, čo je v rozpore so zákazom v článku 110 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok Grundig Italiana, C-68/96, EU:C:1998:299, bod 23 a citovanú judikatúru).
- 49 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania zrejme vyplýva, že na mazacie oleje, ktoré sú určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá a boli nadobudnuté v tuzemsku, sa povinne vzťahuje režim odkladu spotrebnej dane, čo na pojednávaní potvrdila aj poľská vláda, avšak overiť to musí vnútroštátny súd. Podľa článku 21 ods. 2 zákona o spotrebnej dani je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť spotrebnú daň z týchto tovarov do 25. dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla daňová povinnosť z dôvodu skončenia uvedeného režimu. Táto lehota na platbu sa vzťahuje aj na mazacie oleje dovezené z iného členského štátu, ktoré sú predmetom režimu odkladu spotrebnej dane. Naopak lehota na platbu spotrebnej dane na výrobky dovezené v režime zaplataenia spotrebnej dane, je podľa článku 21 ods. 3 bodu 1, článku 78 ods. 1 bodu 3 a článku 78 ods. 3 tohto zákona desať dní od vzniku daňovej povinnosti.
- 50 S výhradou posúdenia zo strany vnútroštátneho súdu sa preto zdá, že lehota na platbu spotrebnej dane splatnej za mazacie oleje dovezené v rámci režimu odkladu spotrebnej dane od ich uvedenia na poľský trh je rovnaká ako lehota, ktorá sa vzťahuje na mazacie oleje nadobudnuté na tomto trhu. Okrem toho mazacie oleje, ktoré boli dovezené, môžu byť dovážané v režime zaplataenia spotrebnej dane, čo znamená kratšiu lehotu na platbu.
- 51 Z toho vyplýva, že v prípade režimu odkladu spotrebnej dane, ktorému zrejme nadobudnutie mazacích olejov na domacom trhu povinne podlieha, neexistuje z dôvodu lehoty na platbu splatnej spotrebnej dane nijaký rozdiel v zaobchádzaní v neprospech dovezených mazacích olejov. Nediskriminačnú povahu právnej úpravy, ako je tá vo veci samej, nemôže ovplyvniť ani skutočnosť, že len v prípade dovezených výrobkov je tiež možné uplatniť režim zaplataenia spotrebnej dane, z ktorého vyplýva kratšia lehota na platbu.
- 52 S ohľadom na všetky predchádzajúce úvahy je na položenú otázku potrebné odpovedať v tom zmysle, že článok 3 ods. 3 smernice 92/12 a článok 1 ods. 3 smernice 2008/118 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby výrobky, ktoré nespádajú do pôsobnosti uvedených smerníc, ako sú mazacie oleje určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá, podliehali dani upravenej rovnakými pravidlami ako režim zosúladenej spotrebnej dane vyplývajúci z uvedených smerníc, pretože skutočnosť, že uvedené výrobky tejto dani podliehajú, nepredstavuje v obchode medzi členskými štátmi formalitu spojenú s prekročením hraníc.

O trovách

- 53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 3 ods. 3 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov a článok 1 ods. 3 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby výrobky, ktoré nespádajú do pôsobnosti uvedených smerníc, ako sú mazacie oleje určené na iné účely ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá, podliehali dani upravenej rovnakými pravidlami ako režim zosúladenej spotrebnej dane vyplývajúci z uvedených smerníc, pretože skutočnosť, že uvedené výrobky tejto dani podliehajú, nepredstavuje v obchode medzi členskými štátmi formality spojené s prekročením hraníc.

Podpisy