Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

5. března 2015 *

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce — Daně — Směrnice 92/12/EHS — Obecná úprava výrobků podléhajících spotřební dani — Zdanění pašovaného zboží — Zboží propuštěné pro domácí spotřebu v určitém členském státě a dopravené do jiného členského státu — Určení příslušného členského státu — Právo státu tranzitu zdanit uvedené zboží“

Ve věci C-175/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakousko) ze dne 28. března 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 10. dubna 2014, v řízení

Ralph Prankl

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení S. Rodin, předseda senátu, M. Berger a F. Biltgen (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za rakouskou vládu C. Pesendorfer, jako zmocněnkyní,

— za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi M. Wasmeierem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 7 odst. 1 a 2, jakož i čl. 9 odst. 1 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), ve znění směrnice Rady 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. L 390, s. 124; dále jen „směrnice 92/12“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi R. Pranklem, řidičem v silniční dopravě, a Zollamt Wien (celní úřad ve Vídni) ve věci rozhodnutí tohoto úřadu uložit R. Pranklovi zaplacení spotřební daně z tabákových výrobků.

Právní rámec

Unijní právo

3 Pátý až sedmý bod odůvodnění směrnice 92/12 jsou následujícího znění:

„vzhledem k tomu, že každé dodání, držení za účelem dodání, zásobování hospodářského subjektu vykonávajícího nezávisle hospodářskou činnost nebo zásobování veřejnoprávního subjektu, které se uskutečňuje na území jiného členského státu, než ve kterém je výrobek propuštěn pro domácí spotřebu, zakládá daňovou povinnost ke spotřební dani v tomto jiném členském státě;

vzhledem k tomu, že výrobky podléhající spotřební dani nabyté jednotlivci pro jejich soukromé použití a jimi přepravované musí být zdaněny v zemi, v níž byly nabyty;

vzhledem k tomu, že pro určení, že výrobek podléhající spotřební dani není držen pro soukromé, ale pro obchodní účely, musí členské státy vzít v úvahu určitá kritéria.“

4 Článek 6 této směrnice stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně;

b) každá výroba, včetně neoprávněné, těchto výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením od daně;

c) každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně.

2. Použijí se ty podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně, které platí ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, ve kterém došlo k propuštění pro domácí spotřebu nebo ke zjištění manka. Spotřební daň se vyměří a vybere postupem stanoveným každým členským státem, přičemž se rozumí, že členské státy použijí týž postup vyměření daně pro vnitrostátní výrobky jako pro výrobky pocházející z ostatních členských států.“

5 Článek 7 odst. 1 až 6 uvedené směrnice stanoví:

„1. Skladují-li se pro obchodní účely v některém členském státě výrobky podléhající spotřební dani, které již byly v jiném členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, vyměří se spotřební daň v tom členském státě, ve kterém se výrobky skladují.

2. K tomuto účelu, a aniž je dotčen článek 6, vzniká v případech, kdy jsou výrobky, které již byly v jednom členském státě propuštěny pro domácí spotřebu podle článku 6, dodány nebo určeny k dodání anebo použití v jiném členském státě pro účely hospodářského subjektu nezávisle vykonávajícího hospodářskou činnost nebo pro účely veřejnoprávního subjektu, daňová povinnost v tomto jiném členském státě.

3. V závislosti na všech okolnostech dluží daň osoba dodávající výrobky nebo skladující výrobky určené k dodání nebo osoba přijímající výrobky pro použití ve členském státě jiném než členský stát, kde byly výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, anebo dotyčný hospodářský nebo veřejnoprávní subjekt.

4. Výrobky uvedené v odstavci 1 jsou přepravovány mezi územími různých členských států s průvodním dokladem uvádějícím hlavní údaje z dokladu uvedeného v čl. 18 odst. 1. Obsah a forma tohoto dokladu se stanoví postupem podle článku 24.

5. Osoba, hospodářský subjekt nebo veřejnoprávní subjekt uvedený v odstavci 3 musí splnit tyto požadavky:

a) před odesláním zboží podá prohlášení pro finanční orgány členského státu určení a zaručí úhradu spotřební daně;

b) zaplatí spotřební daň v členském státě určení podle postupu stanoveného tímto členským státem;

c) souhlasí s jakoukoliv kontrolou, která umožní orgánům členského státu určení se přesvědčit, že zboží bylo skutečně dodáno a že byla zaplacena spotřební daň, které zboží podléhá.

6. Spotřební daň zaplacená v prvním členském státě podle odstavce 1 se v souladu s čl. 22 odst. 3 vrátí plátci.“

6 Článek 8 téže směrnice stanoví:

„Pokud jde o výrobky nabyté jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravované, z hlavní zásady vnitřního trhu vyplývá, že se spotřební daň vyměří v členském státě, kde byly výrobky nabyty.“

7 Článek 9 odst. 1 a 2 směrnice 92/12 stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny články 6, 7 a 8, vzniká daňová povinnost ke spotřební dani, jsou-li produkty, které byly v některém členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, skladovány pro obchodní účely v jiném členském státě.

V tom případě je spotřební daň dlužná v tom členském státě, na jehož území se tyto výrobky nacházejí, a daňová povinnost vzniká držiteli těchto výrobků.

2. Ke zjištění, že výrobky zmíněné v článku 8 jsou určeny k obchodním účelům, musí členské státy vzít v úvahu mimo jiné:

— obchodní status držitele výrobků a důvody jejich skladování,

— místo, kde se výrobky nacházejí, nebo případně způsob užité přepravy,

— každý doklad týkající se výrobků,

— charakter produktů,

— množství produktů.

[...]“

8 Článek 10 této směrnice stanoví:

„1. Výrobky podléhající spotřební dani zakoupené osobami, které nejsou oprávněnými skladovateli nebo registrovanými či neregistrovanými hospodářskými subjekty, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se ‚členským státem určení' rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena.

2. K tomuto účelu vzniká u výrobků podléhajících spotřební dani v některém členském státě, které již byly propuštěny pro domácí spotřebu a jejichž dodání vede k odeslání nebo přepravě osobě uvedené v odstavci 1, která je usazena v jiném členském státě, a které jsou odeslány či přepraveny přímo nebo nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, daňová povinnost ke spotřební dani z těchto výrobků v členském státě určení.

3. Daňová povinnost vůči členskému státu určení vzniká prodejci v okamžiku uskutečnění dodání. Členské státy však mohou přijmout předpisy stanovící, že daňová povinnost vzniká daňovému zástupci odlišnému od příjemce výrobků. Daňový zástupce plátce musí být usazen v členském státě určení a musí být schválen finančními orgány tohoto členského státu.

Členský stát, ve kterém je prodejce usazen, musí zajistit, že prodejce splní tyto požadavky:

— zaručí zaplacení spotřební daně za podmínek stanovených členským státem určení ještě před odesláním těchto výrobků a zajistí, že spotřební daň bude zaplacena po doručení těchto výrobků,

— vede evidenci dodávek zboží.

4. V případě uvedeném v odstavci 2 se spotřební daň odvedená v prvním členském státě vrátí v souladu s čl. 22 odst. 4.

5. Členské státy mohou za předpokladu dodržení práva Společenství přijmout zvláštní předpisy k provádění tohoto ustanovení u výrobků podléhající spotřební dani, které podléhají zvláštní vnitrostátní úpravě distribuce slučitelné se Smlouvou.“

9 Článek 20 uvedené směrnice obsažený v její hlavě III, nadepsané „Volný pohyb“, stanoví:

„1. Pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti, dluží spotřební daň v tom členském státě, ve kterém k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, fyzická či právnická osoba, která zaručila zaplacení spotřební daně podle čl. 15 odst. 3, aniž je dotčeno zahájení trestního stíhání.

Vybírá-li spotřební daň jiný členský stát než členský stát určení, uvědomí o tom členský stát vybírající daň příslušné orgány odesílající země.

2. Jestliže je v průběhu přepravy zjištěno porušení předpisů nebo nesrovnalost, aniž by bylo možné určit, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v tom členském státě, kde bylo zjištěno.

3. Aniž je dotčen čl. 6 odst. 2, nedorazí-li výrobky podléhající spotřební dani na místo určení a není-li možné stanovit, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v odesílajícím členském státě, a ten také vybere spotřební daň podle sazby platné v den, kdy byly výrobky odeslány [...] Členské státy přijmou opatření nezbytná k vyšetření porušení předpisů a nesrovnalostí a k uložení účinných sankcí.

4. Pokud je před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjištěn členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, vybere tento členský stát spotřební daň podle sazby platné v den, kdy bylo zboží odesláno. V tomto případě, jakmile je prokázáno vybrání daně, se vrátí spotřební daň původně zaplacená.“

10 Článek 22 směrnice 92/12 obsažený v její hlavě IV, nadepsané „Vracení daně“, stanoví:

„1. Ve vhodných případech mohou být výrobky podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu na žádost hospodářského subjektu při výkonu jeho povolání, způsobilé k vrácení spotřební daně finančními orgány členského státu, ve kterém byly tyto výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, pokud nejsou určeny ke spotřebě v tomto členském státě.

Členské státy však mohou zamítnout žádost o vrácení daně, nejsou-li splněna jimi stanovená kritéria.

2. Při použití odstavce 1 platí tato ustanovení:

a) před odesláním zboží musí odesílatel příslušným orgánům svého členského státu podat žádost o vrácení daně a prokázat, že spotřební daň byla zaplacena. Příslušné orgány však nemohou odmítnout vrácení daně výlučně proto, že nebyl předložen doklad vystavený týmiž orgány, dosvědčující, že byla provedena platba;

b) přeprava zboží podle ustanovení písmene a) se uskutečňuje podle ustanovení hlavy III;

c) odesílatel předloží příslušným orgánům svého členského státu navrácené vyhotovení dokladu uvedeného v písmenu b) řádně označeného příjemcem, jež musí být provázeno dokladem osvědčujícím vyměření daně členským státem spotřeby zboží nebo musí být doloženy následující údaje:

   — adresa místně příslušného finančního orgánu členského státu určení,

   — den přijetí prohlášení tímto místně příslušným orgánem společně s uvedením jednacího nebo registračního čísla tohoto prohlášení,

d) výrobky podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu ve členském státě a nesou jeho daňové nebo identifikační značení, mohou být způsobilé k vrácení spotřební daně finančními orgány členského státu, který vydal daňové nebo identifikační značení, jestliže jeho finanční orgány zjistí, že tato značení byla zničena.

3. V případech uvedených v článku 7 je odesílající členský stát povinen vrátit zaplacenou spotřební daň pouze tehdy, byla-li spotřební daň již dříve zaplacena v členském státě určení postupem podle čl. 7 odst. 5.

Členské státy však mohou zamítnout takovou žádost o vrácení daně, nejsou-li splněna jimi stanovená kritéria.

4. V případech uvedených v článku 10 je odesílající členský stát povinen na žádost prodejce vrátit zaplacenou spotřební daň, dodrží-li prodejce postup podle čl. 10 odst. 3.

Členské státy však mohou zamítnout takovou žádost o vrácení daně, nejsou-li splněna jimi stanovená kritéria.

Je-li prodejcem oprávněný skladovatel, mohou členské státy povolit zjednodušení postupu vracení spotřební daně.

5. Finanční orgány každého členského státu stanoví postup a pravidla kontroly týkající se vracení daně na jeho území. Členské státy zajistí, že vracená částka spotřební daně nepřevýší částku spotřební daně skutečně zaplacenou."

Rakouské právo

11 Ustanovení § 27 odst. 1 a 2 zákona o daních z tabáku z roku 1995 (Tabaksteuergesetz 1995, BGB1. 704/1994, dále jen „TabStG"), stanoví:

„1. Jsou-li tabákové výrobky propuštěné pro domácí spotřebu v některém členském státě nabyty pro obchodní účely, vzniká daňová povinnost tím, že nabyvatel

1. tabákové výrobky převezme na daňovém území nebo

2. tabákové výrobky nabyté mimo daňové území dopraví nebo nechá dopravit na daňové území.

Osobou povinnou k dani je nabyvatel. Nabytí veřejnoprávním subjektem je postaveno na roveň nabytí pro obchodní účely.

2. Jsou-li tabákové výrobky propuštěné pro domácí spotřebu v některém členském státě dopraveny na daňové území v jiných případech než v těch uvedených v odstavci 1, vzniká daňová povinnost tím, že jsou na daňovém území poprvé skladovány nebo použity pro obchodní účely. Osobou povinnou k dani je skladovatel nebo uživatel."

Spor v původním řízení a předběžná otázka

12 Ralph Prankl přepravil v období od dubna do října 2005 na podnět osoby usazené v Rakousku z Maďarska do Spojeného království 12 650 000 cigaret. Tyto cigarety, které byly propašovány na celní území Evropské unie neznámými osobami, byly přepraveny během pěti po sobě následujících jízd, mimo jiné přes Rakousko. Byly utajeny pod nákladem, který byl v přepravních dokladech uveden jako celkový náklad. Ve Spojeném království byly uvedené cigarety ve čtyřech případech vyloženy z kamionu neznámými osobami a v jednom případě zabaveny britskými orgány.

13 Rozhodnutím ze dne 11. dubna 2011 vyměřil Zollant Wien R. Pranklovi daň z tabáku ve výši 1 249 820 eur s odůvodněním, že R. Prankl převzal dotčené cigarety a dopravil je do Rakouska.

14 Ralph Prankl podal proti tomuto rozhodnutí odvolání. Na podporu svého odvolání uvedl, že byl zaměstnán třetí osobou k tomu, aby nelegálně dopravil uvedené cigarety z Maďarska do Spojeného království. Má za to, že v organizační hierarchii široké sítě pašování cigaret, pro kterou uskutečnil přepravu, měl jen nízké postavení. Tvrdí kromě toho, že neměl žádnou informaci o množství cigaret naložených do vozidla, které řídil, ani o kanálech jejich distribuce. Uvádí dále, že jako pouhý řidič nákladního vozidla nebyl oprávněn těmito cigaretami hospodářsky disponovat, a nebyl tedy ani nabyvatelem těchto cigaret ve smyslu § 27 TabStG. Tvrdí, že předmětné cigarety rovněž neuvedl na trh v Rakousku a že ustanovení tohoto ustanovení se nevztahují na pouhý „tranzit" tabákových výrobků Rakouskem.

15 Unabhängiger Finanzsenat potvrdil výměr daně z tabáku v uvedené výši a odůvodnil jej ustanovením § 27 odst. 2 TabStG. Ralph Prankl podle tohoto soudu sice nebyl nabyvatelem dotčených cigaret, věděl však o protiprávní přepravě, za kterou ostatně obdržel odměnu. Měl za to, že jakožto řidič nákladního vozidla, kterým byly uvedené cigarety přepraveny, je R. Prankl poprvé skladoval pro obchodní účely na rakouském daňovém území, a je tudíž povinen odvést daň z tabáku v Rakousku.

16 Verwaltungsgerichtshof, ke kterému podal R. Prankl kasační opravný prostředek proti rozhodnutí uvedeného soudu, si klade otázku, zda ustanovení směrnice 92/12, a zejména článku 7 této směrnice, nebrání výsledku, ke kterému dospěl Unabhängiger Finanzsenat na základě vnitrostátní právní úpravy. Závěr, že při takové přepravě, jako je přeprava, o kterou se jedná v původním řízení, musí být spotřební daň vybrána v každém tranzitním členském státě, by byl totiž podle tohoto soudu v rozporu se systematikou této směrnice spočívající na zásadě, že z výrobků podléhajících spotřební dani, které jsou skladovány pro obchodní účely, musí být daň odvedena v členském státě určení.

17 Soudní dvůr již zajisté konstatoval, že unijní zákonodárce nepovažuje zamezení dvojímu zdanění za absolutní princip (rozsudek BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788). Předkládající soud má však za to, že toto zjištění musí být zasazeno do kontextu skutkového stavu dané věci, kdy výrobky podléhající spotřební dani byly nelegálně propuštěny pro domácí spotřebu v jiném členském státě než v tom, jehož daňové značení již nesly.

18 Za těchto podmínek se Verwaltungsgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 7 odst. 1 a 2 a čl. 9 odst. 1 směrnice 92/12 vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním předpisům, podle nichž se z výrobků [...] podléhajících spotřební dani [...], které byly v některém (prvním) členském státě propuštěny pro domácí spotřebu a přepravovány pozemní cestou přes jeden nebo více členských států (tranzitní členské státy) do dalšího členského státu (členský stát určení) bez použití průvodního dokladu podle čl. 7 odst. 4 této směrnice za účelem jejich prodeje v členském státě určení, vyměří spotřební daň také v tranzitním členském státě?“

K předběžné otázce

19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 7 odst. 1 a 2, jakož i čl. 9 odst. 1 směrnice 92/12 musí být vykládány v tom smyslu, že pokud je zboží podléhající spotřební dani, které bylo nelegálně dopraveno na území členského státu, přepravováno bez průvodního dokladu upraveného v čl. 7 odst. 4 této směrnice do jiného členského státu, na jehož území je toto zboží odhaleno příslušnými orgány, jsou tranzitní členské státy oprávněny vybrat rovněž spotřební daň od řidiče nákladního vozidla, který uskutečnil uvedenou přepravu, z důvodu, že na jejich území skladoval uvedené zboží pro obchodní účely.

20 Úvodem je třeba poznamenat, že účelem směrnice 92/12 je stanovit několik pravidel týkajících se držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, zejména pak s cílem zajistit, aby byla povinnost ke spotřební dani ve všech členských státech totožná. Tato harmonizace v zásadě umožňuje vyloučit dvojí zdanění ve vztazích mezi členskými státy (rozsudky Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, body 22 a 23, jakož i Gross, C-165/13, EU:C:2014:2042, bod 17).

21 Je třeba rovněž připomenout, že čl. 7 odst. 1 a 2 směrnice 92/12 stanoví obecné pravidlo, podle něhož v případě, že výrobek podléhající spotřební dani byl propuštěn pro domácí spotřebu v některém členském státě a je skladován pro obchodní účely v jiném členském státě, vyměří se spotřební daň v tomto jiném členském státě. Místem vzniku daňové povinnosti je tak členský stát určení výrobku, a nikoliv členský stát, v němž byl výrobek propuštěn pro domácí spotřebu (rozsudek Meiland Azewijn, C-292/02, EU:C:2004:499, bod 35).

22 Výklad, že k výběru spotřební daně dochází obecně v jediném členském státě, a sice v tom, pro který je dotčený výrobek určen a v němž bude spotřebován, je ostatně potvrzen článkem 22 směrnice 92/12, který za určitých podmínek stanoví vrácení spotřebních daní zaplacených v jiném členském státě (rozsudek Scandic Distilleries, EU:C:2013:347, bod 24).

23 Je pravda, že čl. 7 odst. 1 a 2 směrnice 92/12 ani čl. 9 odst. 1 této směrnice výslovně nevylučují, aby byla spotřební daň z pašovaného zboží vybrána v členském státě, přes který bylo toto zboží přepravováno, i když se uvedené zboží již nenachází na území tohoto státu a bylo již dopraveno do členského státu určení.

24 Soudní dvůr však rozhodl, že pokud jsou výrobky, které byly protiprávně dopraveny na území Unie, skladovány pro obchodní účely tak jako zboží, o které se jedná v původním řízení, z ustanovení čl. 6 odst. 1 ve spojení s čl. 7 odst. 1 uvedené směrnice vyplývá, že orgány členského státu, ve kterém bylo toto zboží odhaleno, jsou příslušné k výběru spotřební daně (rozsudek Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, bod 114, a usnesení Febetra, C-333/11, EU:C:2012:134, bod 41). Ve věci v původním řízení se jedná o orgány Spojeného království.

25 Naproti tomu odesílající členský stát by zůstal v souladu s článkem 6 směrnice 92/12 příslušný k výběru spotřební daně jen v případě, že by dotčené výrobky nebyly skladovány pro obchodní účely, a to i tehdy, pokud by protiprávně dopravené výrobky byly odhaleny až později orgány jiného členského státu (v tomto smyslu viz rozsudek Dansk Transport og Logistik, EU:C:2010:231, bod 115, a usnesení Febetra, EU:C:2012:134, bod 42).

26 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že stejně jako odesílající členský stát nejsou tranzitní členské státy příslušné k výběru spotřební daně, pokud jsou takové výrobky odhaleny orgány jiného členského státu, na jehož území jsou skladovány pro obchodní účely.

27 Nelze totiž platně hájit tezi, že unijní zákonodárce měl v úmyslu upřednostnit předcházení zneužitím a podvodům tak, že obecně umožnil, aby v případě protiprávní dopravy výrobků podléhajících spotřební dani vybraly spotřební daň všechny tranzitní členské státy.

28 Tento výklad není vyvrácen skutečností, že Soudní dvůr měl v bodě 57 rozsudku BATIG (EU:C:2007:788) za to, že unijní zákonodárce upřednostnil předcházení zneužitím a podvodům na úkor zásady zdanění pouze v jednom členském státě. Jak vyplývá z první věty uvedeného bodu, tento závěr totiž zapadá do konkrétního skutkového kontextu věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, jenž se týkal případu neoprávněného opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně z důvodu odcizení výrobků, na které bylo umístěno daňové značení v odesílajícím členském státě, a vyznačoval se okolností, že členský stát, který vydal toto daňové značení, nebyl schopen konstatovat jeho zničení. Z těchto výrobků tak měla být odvedena spotřební daň v členském státě, v němž byly propuštěny pro domácí spotřebu a zároveň v členském státě, v němž byly určeny ke spotřebě a jehož daňové značení nesly.

29 Na rozdíl od situace ve věci, ve které byl vydán rozsudek BATIG (EU:C:2007:788), zboží, o které se jedná v původním řízení, neneslo daňové značení a nezmizelo mezi místem, v němž přeprava začala a členským státem určení. Jak uvedla Evropská komise, takový výběr spotřební daně v tranzitních členských státech, který by mohl vést k vícenásobnému zdanění, není za těchto podmínek nezbytný k předcházení zneužitím a podvodům, jelikož jak dovážející členský stát, tak členský stát určení jsou známé a je nesporné, že zboží bylo dodáno v členském státě určení.

30 Je třeba ještě dodat, že tento výklad není zpochybněn ani argumentem, že v případě protiprávní přepravy je vznik daňové povinnosti ke spotřební dani určován za podmínek stanovených v čl. 9 odst. 1 směrnice 92/12.

31 Nezávisle na otázce, zda – jak tvrdí německá vláda – může být čl. 9 odst. 1 směrnice 92/12 považován za zbytkové ustanovení, které by bylo použitelné tehdy, pokud by v případě protiprávního tranzitu byly výrobky podléhající spotřební dani skladovány pro obchodní účely, aniž by toto skladování bylo odůvodněno objednávkou nebo dodáním, stačí totiž připomenout, že v takové situaci, jako je ta, o kterou se jedná v původním řízení, vzniká daňová povinnost ke spotřební dani v členském státě určení, v němž dotčené zboží bylo skutečně propuštěno pro domácí spotřebu, a že – jak vyplývá z bodu 29 tohoto rozsudku – výběr spotřební daně v jiném členském státě, či dokonce v několika jiných členských státech není nezbytný k předcházení zneužitím a podvodům.

32 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 7 odst. 1 a 2, jakož i čl. 9 odst. 1 směrnice 92/12 musí být vykládány v tom smyslu, že pokud je zboží podléhající spotřební dani, které bylo nelegálně dopraveno na území členského státu, přepravováno bez průvodního dokladu upraveného v čl. 7 odst. 4 uvedené směrnice do jiného členského státu, na jehož území je toto zboží odhaleno příslušnými orgány, nejsou tranzitní členské státy oprávněny vybrat rovněž spotřební daň od řidiče nákladního vozidla, který uskutečnil uvedenou přepravu, z důvodu, že na jejich území skladoval uvedené zboží pro obchodní účely.

K nákladům řízení

33 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 7 odst. 1 a 2, jakož i čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani musí být vykládány v tom smyslu, že pokud je zboží podléhající spotřební dani, které bylo nelegálně dopraveno na území členského státu, přepravováno bez průvodního dokladu upraveného v čl. 7 odst. 4 uvedené směrnice do jiného členského státu, na jehož území je toto zboží odhaleno příslušnými orgány, nejsou tranzitní členské státy oprávněny vybrat rovněž spotřební daň od řidiče nákladního vozidla, který uskutečnil uvedenou přepravu, z důvodu, že na jejich území skladoval uvedené zboží pro obchodní účely.

Podpisy.