ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
z 15. júna 2006 *

Vo veci C-494/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 26. novembra 2004 a doručený Súdnemu dvoru v ten istý deň, ktorý súvisí s konaním:

Heintz van Landewijck SARL

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet (spravodajca), S. von Bahr, U. Lõhmus a A. Ó Caoimh,

* Jazyk konania: holandčina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Heintz van Landewijck SARL, v zastúpení: A. E. van der Voort Maarschalk a R. Meijer, advocaten,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a C. M. Wissels, splnomocnené zástupkyne,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Schulze-Bahr, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: K. Gross a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. februára 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 92/12/ES z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej

dani a o vlastníctve [držbe — *neoficiálny preklad*], pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, ďalej len „smernica o spotrebnej dani") a šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica"), najmä jej článku 27 ods. 1 a 5.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporového konania medzi spoločnosťou Heintz van Landewijck SARL (ďalej len „Landewijck") a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník financií). Landewijck požaduje od posledného uvedeného vrátenie súm, ktoré zaplatil za kontrolné známky, ktoré zmizli skôr, ako mohli byť umiestnené na tabakové výrobky, na ktoré boli určené.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

3 Článok 6 smernice o spotrebnej dani, ktorá sa vzťahuje na základe článku 3 ods. 1 tejto smernice na tabakové výrobky, znie takto:

„1. Spotrebná daň sa začne vyberať v čase uvoľnenia výrobkov na spotrebu, alebo ak sa zaznamená nedostatok, čo musí podliehať spotrebnej dani v súlade s článkom 14 (3) [Daňová povinnosť vzniká uvedením výrobkov do daňového voľného obehu alebo zistením chýbajúcich výrobkov, ktoré podliehajú dani v súlade s článkom 14 ods. 3 — *neoficiálny preklad*].

Uvoľnenie výrobkov na spotrebu, ktoré podliehajú spotrebnej dani [uvedenie výrobkov, ktoré podliehajú spotrebnej dani, do daňového voľného obehu — *neoficiálny preklad*], bude znamenať:

a) akúkoľvek odchýlku, vrátane nepravidelnej výnimky z dohody o pozastavení [akékoľvek vyňatie, vrátane neoprávneného, z režimu pozastavenia dane — *neoficiálny preklad*];

b) akúkoľvek výrobu, vrátane nepravidelnej výroby tých výrobkov, ktorú sú mimo dohôd o pozastavení [akúkoľvek výrobu, vrátane neoprávnenej, týchto výrobkov mimo režimu pozastavenia dane — *neoficiálny preklad*];

c) akýkoľvek import týchto výrobkov, vrátane nepravidelného importu, kde tieto výrobky neboli zaradené do dohody o pozastavení [akýkoľvek dovoz, vrátane neoprávneného, týchto výrobkov, ak tieto výrobky nie sú zaradené do režimu pozastavenia dane — *neoficiálny preklad*].

2. Podmienky spoplatňovania a sadzby spotrebnej dane, ktoré majú byť prijaté, sú tie, ktoré sú v platnosti v deň, keď sa daň začne vyberať v členskom štáte, kde sa uskutoční uvoľnenie na spotrebu alebo je zaznamenaný nedostatok. Spotrebná daň sa má vyberať a inkasovať podľa postupu, ktorý určí každý členský štát, vedomý si toho, že členské štáty majú uplatňovať tie isté postupy pri vyberaní daní za štátne výrobky a výrobky z iných členských štátov [Podmienky vzniku daňovej povinnosti a sadzby spotrebnej dane, ktoré majú byť prijaté, budú také, aké budú v platnosti v deň, keď vznikne daňová povinnosť v členskom štáte, kde boli výrobky uvoľnené do daňového voľného obehu, alebo sa zistili chýbajúce výrobky. Spotrebná daň sa vyberie a bude vymáhať spôsobom stanoveným každým členským štátom, pričom však členské štáty uplatnia ten istý spôsob výberu a vymáhania na vnútroštátne výrobky a na výrobky pochádzajúce z iných členských štátov — *neoficiálny preklad*]."

4 Článok 14 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„Oprávnení vlastníci skladov majú byť oslobodení od dane, pokiaľ ide o straty, ktoré sa vyskytnú v čase pozastavenia dohôd, čo sa pripisuje náhodným udalostiam alebo force majeure stanovenej oprávnenými osobami príslušného členského štátu. Títo tiež majú byť oslobodení od dane, v čase pozastavenia dohôd, v súvislosti so stratami vlastností výrobkov počas výroby, spracovávania, skladovania a prepravy. Každý členský štát má stanoviť podmienky, za ktorých sú tieto výnimky (zľavy na daniach) zaručené. Tieto výnimky (zľavy na daniach) sa majú aplikovať rovnakou mierou na obchodníkov uvedených v článku 16 počas prepravy výrobkov v čase dohôd o pozastavení spotrebnej dane [Prevádzkovateľ daňového skladu je oslobodený od dane, ak dôjde k strate v režime pozastavenia dane v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci, pričom konkrétne prípady stanovia orgány každého členského štátu. Prevádzkovateľ daňového skladu je takisto v režime pozastavenia dane oslobodený od dane, ak dôjde k úbytku z dôvodu prirodzenej povahy výrobkov počas

výroby, spracovávania, skladovania a prepravy. Každý členský štát stanoví podmienky, za ktorých sa poskytne takéto oslobodenie. Toto oslobodenie sa vzťahuje takisto na prevádzkovateľov uvedených v článku 16 pri preprave výrobkov v režime pozastavenia spotrebnej dane — *neoficiálny preklad*]."

5 Článok 21 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby bol dotknutý článok 6 (1), členské štáty môžu požadovať, aby výrobky uvoľnené na spotrebu na ich území mali daňové označenia alebo štátne identifikačné značky používané na daňové účely [Bez toho, aby bol dotknutý článok 6 ods. 1, členské štáty môžu stanoviť, že výrobky určené na uvoľnenie do daňového voľného obehu na ich území majú byť označené kontrolnými známkami alebo osobitnými vnútroštátnymi známkami používanými na daňové účely — *neoficiálny preklad*]."

6 Článok 22 ods. 2 písm. d) tej istej smernice stanovuje:

„Výrobky, podliehajúce spotrebnej dani a uvoľnené na spotrebu v členskom štáte a majúce daňové označenie alebo identifikačnú značku tohto členského štátu, môžu byť stanovené pre refundáciu spotrebnej dane, ktorú majú vyberať daňové úrady členských štátov, ktoré vydali daňové označenia alebo identifikačné značky za predpokladu, že daňové úrady členského štátu, ktorý ich vydal, stanovil, že takéto označenia alebo značky boli zničené [V prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a uvoľnených do daňového voľného obehu v členskom štáte a z tohto dôvodu označených kontrolnou známkou alebo osobitnou známkou tohto členského štátu môžu daňové orgány členského štátu, ktorý vydal tieto kontrolné známky alebo osobitné známky, vrátiť príslušnú sumu spotrebnej dane, ak daňové orgány členského štátu, ktorý vydal tieto známky, zistia, že tieto boli zničené — *neoficiálny preklad*]."

7 Podľa článku 10 smernice Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 291, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 283, ďalej len „smernica o tabakových výrobkoch"):

„1. Pravidlá vyberania spotrebnej dane budú harmonizované najneskôr v konečnej etape [v poslednej etape — *neoficiálny preklad*]. V predchádzajúcich etapách bude spotrebná daň platená prostredníctvom daňových kolkov [V predchádzajúcich etapách sa bude spotrebná daň vyberať prostredníctvom kontrolných známok — *neoficiálny preklad*]. Členské krajiny musia, pokiaľ vyberajú spotrebnú daň prostredníctvom daňových kolkov, tieto kolky [prostredníctvom kontrolných známok, tieto kontrolné známky — *neoficiálny preklad*] poskytnúť k dispozícii výrobcom a obchodníkom ostatných členských krajín. Ak členské krajiny vyberajú daň [spotrebnú daň — *neoficiálny preklad*] iným spôsobom, musia brať ohľad na to,

či z tohto spôsobu nevznikajú buď prekážky v správe daní alebo technické prekážky v obchode medzi členskými krajinami [musia dbať, aby z tohto dôvodu nevznikla žiadna prekážka, či už v oblasti správy dane, alebo technického charakteru, ktorá by mala dosah na obchod medzi členskými štátmi — *neoficiálny preklad*].

2. Pre dovozcov a výrobcov tabakových výrobkov platia podrobné pravidlá pre vyberanie a platenie spotrebnej dane uvedené v odseku 1."

8 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou — *neoficiálny preklad*];

2. dovoz tovaru."

9 Článok 5 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Pojem ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník — *neoficiálny preklad*]."

10 Podľa článku 10 uvedenej smernice:

„1. a) Pojem ‚zdaniteľný prípad [zdaniteľný obchod — *neoficiálny preklad*]' predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku [daňovej povinnosti — *neoficiálny preklad*];

b) ‚Daňový nárok [daňová povinnosť — *neoficiálny preklad*]' vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť.

2. Zdaniteľný prípad [zdaniteľný obchod — *neoficiálny preklad*] a daňový nárok [daňová povinnosť — *neoficiálny preklad*] vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby.

..."

11 Podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) tej istej smernice je zdaniteľným základom v prípade poskytovania tovaru všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú nadobudol alebo nadobudne dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar. Článok 11 C ods. 1 stanovuje:

„V prípade zrušenia, odmietnutia [odstúpenia od zmluvy — *neoficiálny preklad*], úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po uskutočnení dodávky sa zdaniteľný základ primerane zníži za podmienok, ktoré stanovia členské štáty.

..."

12 Článok 27 tejto smernice, nazvaný „Zjednodušujúce postupy [opatrenia — *neoficiálny preklad*]", stanovuje:

„1. Rada konajúca [konajúca jednomyseľne — *neoficiálny preklad*] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti [povoliť ktorémukoľvek členskému štátu, aby zaviedol osobitné opatrenia na odchýlenie sa od — *neoficiálny preklad*] ustanovení tejto smernice v záujme zjednodušenia postupu pri účtovaní [zjednodušenia spôsobu výberu — *neoficiálny preklad*] dane alebo zabráneniu daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri účtovaní [spôsobu výberu — *neoficiálny preklad*] dane, s výnimkou zanedbateľnej čiastky [ibaže by išlo o zanedbateľnú čiastku — *neoficiálny preklad*], nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v konečnej spotrebnej etape.

2. Členský štát, ktorý by chcel zaviesť opatrenia definované v odseku 1 musí o tom informovať Komisiu a poskytnúť jej potrebné informácie.

...

5. Členské štáty, ktoré zaviedli od 1. januára 1977 špeciálne opatrenia [ktoré k 1. januáru 1977 uplatňujú osobitné opatrenia — *neoficiálny preklad*], o ktorých sa hovorí v odseku 1 vyššie, môžu si ich ponechať v platnosti za predpokladu, že upovedomia o tom Komisiu do 1. januára 1978 s tým, že kde [že v prípadoch, keď — *neoficiálny preklad*] boli takéto derogácie [odchýlky — *neoficiálny preklad*] navrhnuté kvôli zjednodušeniu postupov pri účtovaní dane [pre zjednodušenie spôsobu výberu dane — *neoficiálny preklad*], zodpovedajú [musia zodpovedať — *neoficiálny preklad*] požiadavkám uvedeným v odseku 1 vyššie."

13 Podľa článku 1 deviatej smernice Rady 78/583/EHS z 26. júna 1978 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. ES L 194, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 69, ďalej len „deviata smernica") mali niektoré členské štáty začať uplatňovať šiestu smernicu najneskôr do 1. januára 1979.

Holandská právna úprava

14 Článok 1 zákona o spotrebnej dani z 31. októbra 1991 (Wet op de accijns, Stb. 1991, č. 561, ďalej len „zákon o spotrebnej dani") stanovuje:

„1. Spotrebná daň sa vyberá z:

...

f) tabakových výrobkov.

2. Daňová povinnosť vzniká uvoľnením výrobkov do daňového voľného obehu alebo dovozom tovarov uvedených v odseku 1."

15 Článok 71 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„1. Za podmienok a v rámci hraníc, ktoré budú stanovené všeobecným správnym opatrením, sa suma spotrebnej dane vráti na požiadanie za tovary, na ktoré sa inak uplatňuje, [keď tieto tovary]:

a) sa stratili;

b) boli zničené pod dozorom správnych orgánov;

c) boli vyvezené do tretieho štátu alebo zaradené do colného režimu Spoločenstva s tým, že sú určené na vývoz do tretieho štátu;

d) sú umiestnené v sklade určenom pre tento typ tovarov podliehajúcich spotrebnej dani;

...“

16 Podľa článku 73 ods. 1 toho istého zákona:

„Tabakové výrobky musia byť pri ich uvoľnení do daňového voľného obehu a pri dovoze opatrené kontrolnou známkou určenou pre predmetný tabakový výrobok.“

17 Podľa článku 75 ods. 1 uvedeného zákona prevádzkovateľ daňového skladu pre tabakové výrobky a prevádzkovateľ, ktorý umiestňuje kontrolné známky na tieto výrobky mimo územia Holandska, môže okrem iného žiadať kontrolné známky od kontrolóra daňovej služby (ďalej len „kontrolór“).

18 Článok 76 tohto zákona stanovuje:

„1. Suma spotrebnej dane v hodnote, aká je uvedená na kontrolných známkach musí byť zaplatená pri podaní žiadosti o kontrolné známky.

2. Bez toho, aby tým bol dotknutý odsek 1, zaplatenie možno odložiť, a to buď najneskôr až do posledného dňa druhého mesiaca nasledujúceho po mesiaci, počas ktorého bola podaná žiadosť o kontrolné známky, ak tieto boli určené na to, aby boli umiestnené na balíčky cigariet alebo tabaku určené na fajčenie, alebo až do posledného dňa tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v priebehu ktorého bola podaná žiadosť o kontrolné známky, ak tieto boli určené na to, aby boli umiestnené na balíčky cigár alebo na jednotlivé cigary s podmienkou, že na tento účel sa zriadi záruka.

...“

19 Článok 77 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Zo sumy spotrebnej dane, ktorá musí byť zaplatená na základe daňového priznania za určité obdobie, sa odpočíta suma zaplatená alebo dlhovaná pri podaní žiadosti o kontrolné známky, ktoré sú umiestnené na tabakových výrobkoch, v prípade ktorých bolo podané vyhlásenie o výstupe z daňového skladu za toto obdobie.“

20 Podľa článku 79 ods. 3 toho istého zákona:

„Minister vydá, za ním stanovených podmienok a obmedzení, pravidlá pre vrátenie alebo započítanie sumy, ktorá bola zaplatená alebo je ešte dlžná v súvislosti so žiadosťou o kontrolné známky, [ak tieto kontrolné známky]:

a) vrátil subjekt, ktorý o ne požiadal;

b) sa stratili v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci bez toho, aby boli umiestnené na tabakové výrobky, ktoré boli predané alebo dovezené;

c) sa zničia pod dozorom správnych orgánov."

21 Toto posledné ustanovenie bolo vykonané článkom 52 vykonávacieho výnosu k zákonu o spotrebnej dani (uitvoeringsregeling accijns).

22 Podľa uvedeného článku 52 môže byť prevádzkovateľovi, ktorý požiadal o kontrolné známky vrátená suma zodpovedajúca hodnote uvedenej na kontrolných známkach, ktoré sa stratili v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci, avšak, okrem iného, s podmienkou, že predloží žiadosť o vrátenie v lehote jedného mesiaca od dátumu straty a oznámi bezodkladne túto stratu kontrolórovi, pričom uvedie čas, miesto a dôvod straty. Odsek 6 toho istého článku stanovuje, že vrátenie sumy zaplatenej za stratené kontrolné známky sa môže poskytnúť „len ak sumu spotrebnej dane možno určiť s istotou".

23 Napokon zákon o dani z obratu z 28. júna 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968, č. 329, ďalej len „zákon o DPH") stanovuje v článku 28 spôsob vyberania DPH z tabakových výrobkov, ktorý je podobný ako spôsob vyberania spotrebnej dane. Tento článok stanovuje, že sadzba DPH uplatniteľnej na tieto výrobky je 19/119 maloobchodnej ceny, ktorá sa berie do úvahy pri výpočte spotrebnej dane, a že táto DPH nemôže byť predmetom odpočtu.

24 Podľa holandskej vlády osobitný režim stanovený v uvedenom článku 28 je výnimkou zo systému DPH, ktorý platí v Spoločenstve. Cieľom tohto režimu je na jednej strane zjednodušiť výber DPH, keďže táto sa vyberie v jedinej etape obchodného reťazca tabakových výrobkov, pri výstupe zo skladu alebo pri dovoze, v súlade so systémom uplatňovaným v oblasti spotrebných daní a na druhej strane bojovať proti podvodom, keďže maloobchod je vylúčený z postupu výberu dane.

25 Tento režim existoval k 1. januáru 1977. Na základe článku 27 ods. 5 šiestej smernice ho holandská vláda oznámila Komisii 12. júna 1979.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

26 Landewijck prevádzkuje v Luxembursku veľkoobchod tabakových výrobkov, na ktorý mu bola vydaná licencia prevádzkovateľa daňového skladu.

27 Dňa 6. októbra 1998 podal na Belastingdienst/Douane te Amsterdam (služba daní a cla v Amsterdame) na základe článku 75 zákona o spotrebnej dani dve žiadosti o kontrolné známky pre tabakové výrobky. Spoločnosť Securicor Omega poveril doručením týchto známok.

28 Dňa 9. októbra 1998 kontrolór zaúčtoval sumy dlžné zo strany Landewijck v súvislosti s týmito dvoma úkonmi, teda 177 809,10 NLG (spotrebná daň vo výške 140 575 NLG a DPH vo výške 37 234,10 NLG) a 2 711 474,60 NLG (spotrebná daň vo výške 2 202 857,50 NLG a DPH vo výške 508 617,10 NLG).

29 Požadované známky 12. októbra 1998 prevzal doručovateľský podnik Smit Koerier, konajúci v mene Securicor Omega od PTT Post Filatelie, teraz Geldnet Services BV.

30 Zo zápisnice zo 17. decembra 1998 vypracovanej expertom povereným luxemburskou poisťovňou Le Foyer vyplýva, že 13. októbra 1998 o 19.40 hod. Smit Koerier dodal tri balíky známok zariadeniu Securicor Omega nachádzajúcemu sa v Utrechte (Holandsko) a že 14. októbra 1998 o 10.00 hod. Securicor Omega skonštatoval, že tieto balíky zmizli.

31 Listom z 23. novembra 1998 Landewijck informoval kontrolóra, že známky odovzdané Smit Koerier mu ešte stále neboli doručené, a že teda nemohli byť použité a že Securicor Omega odmieta prevziať zodpovednosť za ich zmiznutie. Landewijck v tom istom liste požiadal kontrolóra, aby „vzal do úvahy osobitné okolnosti tohto prípadu pred najneskorším dátumom splatnosti, ktorým bol 31. január 1999".

32 Kontrolór považoval uvedený list z 23. novembra 1998 za žiadosť o započítanie alebo vrátenie sumy dlhovanej alebo zaplatenej zo strany Landewijck vo vzťahu k predmetným kontrolným známkam, podanú v súlade s ustanoveniami článku 79 ods. 3 zákona o spotrebnej dani v spojení s článkom 52 vykonávacieho výnosu k tomuto zákonu. Rozhodnutím z 30. januára 2001 túto žiadosť zamietol.

33 Sťažnosť podanú zo strany Landewijck proti tomuto rozhodnutiu kontrolór rovnako zamietol.

34 Odvolanie podané proti tomuto zamietnutiu na Gerechtshof te Amsterdam (odvolací súd v Amsterdame) bolo vyhlásené za nedôvodné. Posledný uvedený súd sa domnieval na jednej strane, že odvolateľ nepreukázal s dostatočným stupňom istoty, že kontrolné známky už neexistujú, ani že riziko, že budú ešte použité, je zanedbateľné, a že preto kontrolné známky nemožno považovať za stratené v zmysle článku 79 ods. 3 písm. b) zákona o spotrebnej dani. Na druhej strane Gerechtshof rozhodol na základe článku 28 zákona o DPH, podľa ktorého DPH z tabakových výrobkov sa vyberá podľa pravidiel týkajúcich sa spotrebných daní, že žiadosť o vrátenie DPH musí byť zamietnutá z tých istých dôvodov, ako sú tie, ktoré odôvodňovali zamietnutie vrátenia sumy zaplatenej ako spotrebná daň.

35 Landewijck podal teda kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (najvyšší súd Holandska). Tento uviedol, že Gerechtshof správne uplatnil článok 79 ods. 3 písm. b) zákona o spotrebnej dani. Položil si však otázku, či zamietnutie vrátenia alebo započítania, ktoré Landewijck napadol vo veci samej, bolo v súlade s určitými ustanoveniami smernice o spotrebnej dani, najmä článkom 6 ods. 1 a článkami 14 a 22 tejto smernice.

36 Okrem toho si Hoge Raad der Nederlanden položil otázku, či sa má uplatniť článok 28 zákona o DPH. Landewijck totiž uviedol, že osobitný režim výberu DPH, zriadený týmto článkom, nebol oznámený Komisii v lehote stanovenej v článku 27 ods. 5 šiestej smernice, a že je teda v rozpore s ňou.

37 Hoge Raad der Nederlanden si kladie v tejto súvislosti otázku, najmä vzhľadom na rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko (C-74/91, Zb. s. I-5437), či neskoré oznámenie uvedeného režimu Komisii, ku ktorému došlo 12. júna 1979, má mať také

isté dôsledky ako neoznámenie, teda neuplatniteľnosť tohto režimu na jednotlivcov, ktorí sa odvolajú na takúto vadu. Hoge Raad der Nederlanden dodal, že aj keby skutočnosť, že k oznámeniu došlo neskoro, nespôsobila, že by sa uvedený režim nemal uplatňovať, je potrebné ešte preveriť, či uvedený režim je v súlade s požiadavkami článku 27 ods. 1 šiestej smernice.

38 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je potrebné vykladať smernicu o spotrebnej dani tak, že ukladá členským štátom povinnosť prijať zákonné ustanovenie v takých prípadoch, o aké ide vo veci samej, podľa ktorého musia vrátiť alebo započítať sumu spotrebnej dane zaplatenej alebo dlhovanej v čase podania žiadosti o kontrolné známky, ak žiadateľ (prevádzkovateľ daňového skladu) nepoužil a ani nebude môcť použiť kontrolné známky, ktoré zmizli skôr, ako boli umiestnené na výrobky podliehajúce spotrebnej dani a tretie osoby nemohli a ani nebudú môcť zákonným spôsobom použiť tieto kontrolné známky, hoci nie je vylúčené, že tretie osoby použili alebo použijú tieto kolky tak, že ich umiestnia na tabakové výrobky uvedené na trh nezákonným spôsobom?

2. a) Je potrebné šiestu smernicu a najmä článok 27 ods. 1 a 5 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že holandská vláda oznámila Komisii až po uplynutí lehoty stanovenej v článku 27 ods. 5 šiestej smernice, predĺženej deviatou smernicou, že si želá zachovať osobitný spôsob výberu dane z tabakových výrobkov, znamená, že pokiaľ sa jednotlivec odvolá na nedodržanie lehoty po tom, čo už došlo k oznámeniu, tento spôsob výberu dane sa nesmie uplatňovať ani potom, ako došlo k oznámeniu?

b) Ak je odpoveď na druhú otázku písm. a) záporná, je potrebné šiestu smernicu a najmä článok 27 ods. 1 a 5 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že osobitný spôsob výberu dane z tabakových výrobkov upravený v článku 28 zákona o DPH sa nesmie uplatňovať, pretože nie je zlučiteľný s požiadavkami stanovenými už citovanými ustanoveniami smernice?

c) Ak je odpoveď na druhú otázku písm. b) záporná, je potrebné šiestu smernicu a najmä článok 27 ods. 1 a 5 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že nevrátenie DPH za okolností, aké sú uvedené v prvej otázke, je v rozpore s touto smernicou?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

39 Článok 21 ods. 1 smernice o spotrebnej dani priznáva členským štátom možnosť označiť kontrolnými známkami výrobky určené na uvoľnenie do daňového voľného obehu na ich území. Takisto článok 10 ods. 1 smernice o tabakových výrobkoch stanovuje, že v priebehu etáp predchádzajúcich etape, v ktorej bol harmonizovaný spôsob výberu spotrebnej dane, sa vyberá spotrebná daň v zásade prostredníctvom kontrolných známok.

40 Článok 22 ods. 2 písm. d) smernice o spotrebnej dani stanovuje okrem iného možnosť vrátenia spotrebnej dane daňovými orgánmi členského štátu, ktorý dodal kontrolné známky, ak je splnená osobitná podmienka, že daňové orgány členského štátu, ktorý vydal tieto známky zistili, že boli zničené.

41 Na druhej strane smernica o spotrebnej dani neobsahuje žiadne ustanovenie týkajúce sa prípadu zmiznutia kontrolných známok. Túto smernicu teda treba chápať tak, že ponechala na členské štáty, aby určili dôsledky takéhoto zmiznutia. Uvedená smernica nemôže byť teda vykladaná v tom zmysle, že bráni členským štátom, aby stanovili vnútroštátne pravidlá, podľa ktorých je finančná zodpovednosť za stratu kontrolných známok v prípade ich zmiznutia na nadobúdateľovi.

42 Takisto nemožno usúdiť, že by boli takéto vnútroštátne pravidlá v rozpore so zásadou proporcionality.

43 Vnútroštátna právna úprava, ktorá by umožňovala vrátenie príslušnej sumy nadobúdateľovi kontrolných známok iba na základe tvrdenia, že došlo k ich strate, by totiž viedla k podpore zneužívania a podvodom. Predchádzanie takémuto zneužívaniu a podvodom predstavuje práve jeden z cieľov sledovaných právnou úpravou Spoločenstva.

44 Vnútroštátne pravidlá, ako sú tie vo veci samej, podľa ktorých je finančná zodpovednosť za stratu kontrolných známok v prípade ich zmiznutia na nadobúdateľovi, prispievajú teda k realizácii cieľa prevencie podvodného používania týchto známok. Okrem toho tieto vnútroštátne pravidlá neprekračujú rozsah nevyhnutný na realizáciu tohto cieľa, keďže nevylučujú možnosť vrátenia alebo započítania v iných prípadoch, akým je strata kontrolných známok v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci.

45 V tejto súvislosti tvrdenie, podľa ktorého riziko zneužitia zmiznutých kontrolných známok je minimálne vzhľadom na osobitné okolnosti vo veci samej, nemá vplyv na zmysel odpovede, ktorú je potrebné poskytnúť vnútroštátnemu súdu, keďže toto riziko zneužitia nie je neexistujúce.

46 Je preto potrebné na prvú otázku odpovedať tak, že ani smernici o spotrebnej dani, ani zásade proporcionality neodporuje to, aby členské štáty prijali právnu úpravu, ktorá nestanovuje vrátenie sumy spotrebnej dane zaplatenej za takých okolností, o aké ide vo veci samej, a spôsobuje teda, že finančnú zodpovednosť za stratu kontrolných známok má ich nadobúdateľ.

O druhej otázke písm. a)

47 Touto otázkou sa vnútroštátny súdny orgán v podstate pýta, či skutočnosť, že členský štát oznámil Komisii svoju vôľu ponechať v platnosti osobitný spôsob výberu dane z tabakových výrobkov po uplynutí lehoty stanovenej v článku 27 ods. 5 šiestej smernice, predĺženej deviatou smernicou, spôsobuje, že tento spôsob výberu dane sa nesmie uplatňovať ani potom, ako došlo k oznámeniu.

48 Je pravda, že Súdny dvor už rozhodol, že na opatrenie, ktoré je odchýlkou od šiestej smernice prijaté tak, že nebola splnená povinnosť oznámenia uložená členským štátom článkom 27 ods. 2 tejto smernice, sa nemožno odvolať proti osobe povinnej zaplatiť daň (pozri najmä rozsudok z 13. februára 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Zb. s. 617, bod 37, a z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 33). V prípade neoznámenia totiž Rada toto opatrenie nemôže povoliť v súlade s článkom 27 ods. 1 šiestej smernice.

49 V danom prípade však nejde o nové odchylné opatrenie, ktoré musí povoliť Rada, ale o osobitné opatrenie, ktoré existovalo k 1. januáru 1977 a ktoré si členský štát želal ponechať v platnosti na základe článku 27 ods. 5 šiestej smernice, napriek vykonaniu tejto smernice. Holandská vláda teda oznámila Komisii 12. júna 1979 svoju vôľu ponechať v platnosti režim uvedený v článku 28 zákona o DPH. Okrem toho Komisia sa vo svojej prvej správe Rade zo 14. septembra 1983 o spoločnom

fungovaní systému DPH, predloženej na základe článku 34 šiestej smernice [*neoficiálny preklad*] [KOM(83) 426, konečné znenie], nedomnievala, že by tento režim bol v rozpore s kritériom definovaným v článku 27 ods. 1 šiestej smernice, teda, že opatrenia nemajú vplyv, ibaže by išlo o zanedbateľnú čiastku na sumu dane v konečnej spotrebnej etape.

50 Neskoré oznámenie odchylného opatrenia však nemôže mať také isté dôsledky ako neoznámenie. Článok 27 ods. 5 šiestej smernice nespája totiž s nedodržaním lehoty na oznámenie žiadnu sankciu. Okrem toho predmetom stanoveného oznámenia nie je získať povolenie od Komisie, ale iba jej umožniť oboznámiť sa s predmetným opatrením a posúdiť ho. Za týchto podmienok nedodržanie lehoty na oznámenie nemožno považovať za podstatnú procesnú vadu, ktorá by spôsobila neuplatniteľnosť odchylného opatrenia, ktoré bolo neskoro oznámené.

51 V dôsledku toho je potrebné na druhú otázku písm. a) odpovedať tak, že článok 27 ods. 5 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nedodržanie lehoty na oznámenie nepredstavuje podstatnú procesnú vadu, ktorá by spôsobila neuplatniteľnosť odchylného opatrenia, ktoré bolo neskoro oznámené.

O druhej otázke písm. b)

52 Druhou otázkou písm. b) sa vnútroštátny súd pýta, či osobitný spôsob výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok, akým je ten, ktorý stanovuje holandská právna úprava uplatniteľná vo veci samej, je v súlade s požiadavkami článku 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice a neprekračuje rozsah nevyhnutný na zjednodušenie výberu dane a prevenciu pred podvodmi a daňovými únikmi.

53 Ako už Súdny dvor rozhodol, vnútroštátne odchylné opatrenia uvedené v článku 27 ods. 5 šiestej smernice, ktoré boli povolené „s cieľom zjednodušiť výber dane alebo vyhnúť sa určitým podvodom alebo daňovým únikom" sa vykladajú striktne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, Zb. s. 1861, bod 29). Tieto opatrenia umožňujú odchýliť sa od zdaniteľného základu DPH uvedeného v článku 11 iba v rozsahu striktne nevyhnutnom pre dosiahnutie tohto cieľa (rozsudok z 29. mája 1997, Skripalle, C-63/96, Zb. s. I-2847, bod 24). Musia byť okrem toho potrebné a vhodné na dosiahnutie osobitného cieľa, ktorý sledujú, a mať čo najmenší dosah na ciele a zásady šiestej smernice (rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, bod 60).

54 V danom prípade je cieľom a účinkom odchylného režimu umožňujúceho vyberať DPH prostredníctvom kontrolných známok zjednodušenie výberu dane, ktorý sa vykonáva vďaka tomuto odchylnému režimu v jedinej etape obchodného reťazca tabakových výrobkov.

55 Okrem toho tento režim viaže sumu splatnej DPH na cenu výrobkov v konečnej spotrebnej etape, v súlade s tým, čo požaduje článok 27 ods. 1 šiestej smernice.

56 Je pravda, že za určitých okolností, ako je strata výrobkov, predaj so stratou alebo ich nezákonný predaj za inú ako maloobchodnú cenu uvedenú na kontrolných známkach, môže mať výrobca povinnosť zaplatiť sumu DPH, ktorá je vyššia ako tá, ktorá by vznikla pri uplatnení systému práva Spoločenstva v oblasti výberu DPH.

57 Samotná skutočnosť, že takéto okolnosti vzniknú, však nepostačuje na to, aby bolo možné usúdiť, že odchylný režim výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok nedodržiava kritériá definované v článku 27 ods. 1 šiestej smernice. V rozpore

s týmto článkom by boli totiž len tie opatrenia, ktoré by mohli nezanedbateľným spôsobom ovplyvniť sumu dane splatnej v konečnej spotrebnej etape.

58 Povaha okolností, keď režim výberu dane prostredníctvom kontrolných známok môže viesť k tomu, že suma dane splatnej v konečnej spotrebnej etape je odlišná, sa nejaví byť taká, že by umožňovala usúdiť, že tento režim by mohol ovplyvniť nezanedbateľným spôsobom sumu dane splatnej v konečnej spotrebnej etape. Takýto režim neporušuje teda kritériá definované v článku 27 ods. 1 šiestej smernice.

59 Týmto režimom sa neprekračuje z tých istých dôvodov rozsah nevyhnutný na zjednodušenie výberu DPH.

60 V dôsledku toho je potrebné odpovedať vnútroštátnemu súdu tak, že článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že odchylný režim výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok, akým je ten, ktorý stanovuje článok 28 zákona o DPH, je zlučiteľný s požiadavkami stanovenými týmito ustanoveniami smernice a neprekračuje rozsah nevyhnutný na zjednodušenie výberu dane.

O druhej otázke písm. c)

61 Touto poslednou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či šiesta smernica, najmä jej článok 27 ods. 1 a 5, má byť vykladaná v tom zmysle, že nevrátenie DPH za okolností, o aké ide vo veci samej, je v rozpore s uvedenou smernicou.

62 Ako je uvedené vyššie v bode 44, vnútroštátne pravidlá, podľa ktorých je finančná zodpovednosť za stratu kontrolných známok v prípade ich zmiznutia na nadobúdateľovi, prispievajú k realizácii cieľa prevencie podvodného používania týchto známok. Okrem toho tieto vnútroštátne pravidlá neprekračujú rozsah nevyhnutný na realizáciu tohto cieľa, keďže nevylučujú možnosť vrátenia alebo započítania v iných prípadoch, akým je strata kontrolných známok v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci.

63 Okrem toho kontrolné známky nepredstavujú, striktne vzaté, daňový dlh nadobúdateľa týchto známok, ale majú svoju vlastnú hodnotu. Je preto dôvodné, aby sa nadobúdateľ týchto známok zabezpečil proti riziku ich zmiznutia a prípadne znášal finančné dôsledky tohto zmiznutia, aj keby to mohlo za určitých okolností viesť k situácii dvojitého zdanenia tých istých výrobkov daňou z pridanej hodnoty.

64 Napokon, a na rozdiel od toho, čo uvádza Komisia a Landewijck, odpoveď na túto otázku nemožno vyvodiť z toho, ako Súdny dvor rozhodol v rozsudku zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C-435/03, Zb. s. I-7077). Súdny dvor v tomto rozsudku okrem iného rozhodol na jednej strane, že krádež tovarov nie je dodávkou tovaru za protihodnotu v zmysle článku 2 šiestej smernice, a preto nemôže podliehať ako taká DPH, a na druhej strane, že skutočnosť, že tovary podliehajú spotrebnej dani, tento záver neovplyvňuje.

65 Zmiznutie kontrolných známok, na rozdiel od krádeže tovaru, nemá žiadny vplyv na samotný zdaniteľný základ. Tabakové výrobky, pre ktoré boli nadobudnuté kontrolné známky, môžu byť vždy predané a povinnosť zaplatiť DPH a spotrebnú daň môže ešte vzniknúť. Okrem toho je dôvodné, ako už bolo uvedené, nabádať nadobúdateľa kontrolných známok, aby sa zabezpečil proti riziku ich zmiznutia, ale pravdepodobne nie je potrebné nabádať majiteľa tovarov, aby ich strážil a zabezpečil sa proti riziku krádeže.

66 Tvrdenia Komisie a Landewijck, že vyplýva *a fortiori* z už citovaného rozsudku British American Tobacco a Newmann Shipping, že v prípade straty kontrolných známok existuje právo na vrátenie alebo započítanie súm zaplatených na DPH, teda nie sú dôvodné.

67 Je preto potrebné odpovedať na poslednú otázku tak, že neexistencia povinnosti vrátenia súm zaplatených za kontrolné známky, ktoré zodpovedajú DPH, za okolností, o aké ide vo veci samej, nie je v rozpore so šiestou smernicou, a najmä článkom 27 ods. 1 a 5 tejto smernice.

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

1. **Ani smernici Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov, ani zásade proporcionality neodporuje to, aby členské štáty prijali právnu úpravu, ktorá nestanovuje vrátenie sumy zaplatenej spotrebnej dane v prípade, že kontrolné známky zmizli skôr, ako mohli byť umiestnené na tabakové výrobky, ak k tomuto zmiznutiu nedošlo v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci a ak sa nepreukáže, že kontrolné známky boli zničené alebo s konečnou platnosťou nepoužiteľné, a spôsobuje teda, že finančnú zodpovednosť za stratu kontrolných známok má ich nadobúdateľ.**

2. **Článok 27 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že nedodržanie lehoty na**

oznámenie nepredstavuje podstatnú procesnú vadu, ktorá by spôsobila neuplatniteľnosť odchylného opatrenia, ktoré bolo neskoro oznámené.

3. **Článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že odchylný režim výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok, akým je ten, ktorý stanovuje článok 28 zákona o dani z obratu z 28. júna 1968 (Wet op de omzetbelasting), je zlučiteľný s požiadavkami stanovenými týmito ustanoveniami smernice a neprekračuje rozsah nevyhnutný na zjednodušenie výberu dane.**

4. **Neexistencia povinnosti vrátenia súm zaplatených za kontrolné známky, ktoré zodpovedajú dani z pridanej hodnoty v prípade, že kontrolné známky zmizli skôr, ako mohli byť umiestnené na tabakové výrobky, ak k tomuto zmiznutiu nedošlo v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci a ak sa nepreukáže, že kontrolné známky boli zničené alebo s konečnou platnosťou nepoužiteľné, nie je v rozpore so šiestou smernicou 77/388, a najmä článkom 27 ods. 1 a 5 tejto smernice.**

Podpisy