ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

13. prosince 2007 *

Ve věci C-374/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Německo) ze dne 6. září 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 14. září 2006, v řízení

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

proti

Hauptzollamt Bielefeld,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: J. Swedenborg, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. září 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH M. Dettmeierem, Rechtsanwalt,

— za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

— za portugalskou vládu L. Fernandesem a A. Simõesem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství W. Möllsem, jako zmocněncem,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu 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 nařízení Rady (ES) č. 807/2003 ze dne 14. dubna 2003 o přizpůsobení ustanovení týkajících se výborů, které jsou nápomocny Komisi při výkonu jejích prováděcích pravomocí, stanovených v právních aktech Rady přijatých konzultačním postupem (jednomyslnost), ustanovením rozhodnutí 1999/468/ES (Úř. věst. L 122, s. 36; Zvl. vyd. 01/04, s. 335, dále jen „směrnice 92/12").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (dále jen „BATIG") a Hauptzollamt Bielefeld (dále jen „Hauptzollamt") ohledně odmítnutí uvedeného orgánu vrátit částku zaplacenou za daňové značení umístěné na uzavřená jednotková balení cigaret určená pro německý trh, která však byla odcizena v Irsku ve fázi přepravy.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Směrnice 92/12, podle svého čl. 1 odst. 1, stanoví obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním daním.

4 Článek 3 odst. 1 směrnice 92/12 upřesňuje, že tato se na úrovni Společenství vztahuje na tabákové výrobky.

5 Článek 6 směrnice 92/12 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."

6 Podle čl. 20 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 92/12, „[p]okud 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".

7 Článek 21 odst. 1 a odst. 2 druhý pododstavec směrnice 92/12 stanoví:

„1. Aniž je dotčen čl. 6 odst. 1, mohou členské státy vyžadovat, aby výrobky propuštěné pro domácí spotřebu na jejich území nesly daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení užívané pro daňové účely.

2. [...]

Aniž jsou dotčeny předpisy, které přijmou k zajištění řádného provádění tohoto článku a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, dbají členské státy na to, aby toto značení nebylo překážkou volného pohybu výrobků podléhajících spotřební dani."

8 Článek 22 odst. 1 a 2 směrnice 92/12 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;

[...]

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."

9 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Úř. věst. L 291, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 283), se cigarety považují za tabákové výrobky.

10 Článek 10 odst. 1 směrnice 95/59 zejména stanoví, že „[n]ejpozději v konečné etapě se harmonizují pravidla pro vybírání spotřební daně" a že „[b]ěhem předchozích etap se spotřební daň vybírá v zásadě prostřednictvím daňového značení".

Vnitrostátní právní úprava

11 Německý zákon ze dne 21. prosince 1992, o daních z tabáku (Tabaksteuergesetz) (BGBl. 1992 I, s. 2150), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „TabStG"), ve svém § 1 stanoví, že dani z tabákových výrobků podléhají cigarety, doutníky a cigarillos, jakož i tabák ke kouření (tabákové výrobky).

12 Ustanovení § 12 TabStG, nazvané „Použití daňového značení, daňové přiznání“, ve svých odstavcích 1 a 2 stanoví:

„(1) Pokud jde o tabákové výrobky, daň je zaplacena použitím daňového značení. Použitím se rozumí znehodnocení daňového značení a jeho umístění na jednotková balení. Daňové značení musí být použito v okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost.

(2) Výrobce nebo dovozce si na tiskopisu vydaném daňovou správou objedná daňové značení a sám vypočítá dlužnou částku odpovídající hodnotě objednaného daňového značení (daňové přiznání). [...] Daňová povinnost vzniká odběrem daňového značení v hodnotě odpovídající výši této daňové povinnosti. V případě, že je daňové značení zasíláno, považuje se za den jeho odběru druhý pracovní den po dni jeho odeslání. Dlužníkem je odběratel [...].“

13 Ustanovení § 22 TabStG, nazvané „Prominutí, vrácení daně“, v odstavcích 1 až 3 stanoví:

„(1) Daň lze na žádost prominout nebo vrátit, pokud jsou tabákové výrobky uloženy ve skladu s daňovým dozorem anebo jsou přepraveny či vyvezeny pod úředním dozorem z daňového území do jiného členského státu. Oprávnění dovozci a příjemci, kteří nejsou provozovateli daňového skladu, mají rovněž nárok na prominutí nebo vrácení daně, pokud jsou jimi dovezené či přijaté tabákové výrobky pod úředním dozorem zničeny nebo učiněny neupotřebitelnými.

(2) Byla-li daň odvedena použitím daňového značení, může být prominuta nebo vrácena pouze za předpokladu zničení nebo zneplatnění daňového značení pod úředním dozorem a je-li obsah jednotkových balení dosud úplný.

(3) Odstavec 1 se použije obdobně v případě částek dlužných za daňové značení, pokud je doposud neznehodnocené daňové značení vráceno Hauptzollamt anebo pokud je znehodnocené daňové značení zničeno nebo zneplatněno pod úředním dozorem ještě před vznikem daňové povinnosti."

Spor v původním řízení a předběžná otázka

14 Dne 1. dubna 2004 odebrala Tuxedo GmbH (dále jen „Tuxedo"), právní předchůdkyně BATIG, od Hauptzollamt daňové značení v celkové hodnotě 184 170,46 eur pro cigarety určené pro německý trh, které v Irsku vyrobila P. J. Carroll & Co. Ltd (dále jen „Carroll").

15 Tuxedo zaslala daňové značení Carroll, která je následně umístila na jednotková balení cigaret. Carroll poté cigarety odeslala v režimu s podmíněným osvobozením od daně uvnitř Společenství obchodnímu partnerovi usazenému v Nizozemsku. Dne 29. dubna 2004 však byly všechny cigarety odcizeny v dublinském přístavu (Irsko).

16 Carroll zaplatila irské celní správě spotřební daň ve výši 277 587,30 eur, jelikož cigarety opustily režim s podmíněným osvobozením od daně v Irsku.

17 Dne 18. srpna 2004 Tuxedo požádala Hauptzollamt o vrácení částky 184 445,64 eur, kterou odvedla za odebrané daňové značení, jelikož toto značení již nemohlo být použito k odvedení německé daně z tabáku. Podle Tuxedo se totiž dalo přepokládat, že veškeré odcizené cigarety budou prodány na britském černém trhu.

18 Rozhodnutím ze dne 30. srpna 2004, potvrzeným v odvolacím řízení zahájeném na návrh Tuxedo rozhodnutím ze dne 15. října 2004, Hauptzollamt odmítl částku vrátit s tím, že odběratel musí nést nebezpečí ztráty daňového značení. Hauptzollamt měl za to, že nelze vyloučit možnost prodeje odcizených jednotkových balení cigaret opatřených tímto značením na německém daňovém území. Dále poukázal na to, že daňové značení nebylo zničeno ani zneplatněno v souladu s požadavky § 22 odst. 3 TabStG.

19 Tuxedo následně podala žalobu k Finanzgericht Düsseldorf. V ní v podstatě tvrdí, že částka splatná v rámci daňového značení, která není konzumována následně či současně splatnou daní z tabáku, je v rozporu se směrnicí 92/12. Z této směrnice totiž plyne, že spotřební daň lze vybírat pouze v členském státě, na jehož území došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti v režimu s podmíněným osvobozením od daně, a to i kdyby jiný členský stát stanovil povinnost používat daňové značení. Opačný přístup by vedl k vícenásobnému výběru spotřebních daní, což by narušovalo obchod uvnitř Společenství ve smyslu čl. 21 odst. 2 druhého pododstavce směrnice 92/12.

20 Hauptzollamt namítá, že odběrem německého daňového značení se stal splatným dluh za tento odběr. Dle úřadu nelze částku zaplacenou za značení vrátit, jelikož nedošlo k jeho vrácení, zničení ani zneplatnění. Neexistuje žádná další německá daň z tabáku vedle daně z tabáku vybrané v Irsku, nýbrž pouze dluh vzniklý z titulu

odběru německého daňového značení, tudíž o dvojím zdanění nelze mluvit. Jde sice o dvojí zatížení, to je však inherentní směrnici 92/12. Nejedná se o překážku volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani, jelikož k uvedenému dvojímu zatížení dochází pouze v případě předchozí protiprávnosti.

21 Jelikož Finanzgericht Düsseldorf považuje výklad směrnice 92/12 za nezbytný pro rozhodnutí sporu, který je mu předložen, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat směrnici [92/12] v tom smyslu, že členský stát, který vybral spotřební daň z tabákových výrobků vydáním daňového značení, je povinen nabyvateli uvedeného daňového značení vrátit částku zaplacenou za toto daňové značení, pokud tabákové výrobky opatřené tímto daňovým značením v jiném členském státě neoprávněně opustí režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně s následkem, že tento [jiný] členský stát vybere spotřební daň z tabákových výrobků od tam usazeného hospodářského subjektu, který odeslal tabákové výrobky v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně uvnitř Společenství?“

K předběžné otázce

22 Na úvod je třeba poukázat na to, že daňové značení odebrané od německých finančních orgánů Tuxedo umístila na tabákové výrobky ještě v době, kdy tyto výrobky byly v režimu s podmíněným osvobozením od daně, a že daňová povinnost ke spotřební dani tudíž v té době ještě nevznikla.

23 Rovněž není sporu o tom, že BATIG, právní nástupkyně Tuxedo, nebyla s to německým finančním orgánům prokázat, že tabákové výrobky odcizené v Irsku ve fázi přepravy nebudou prodány v Německu.

24 Předběžnou otázkou se tak předkládající soud táže, zda směrnice 92/12 brání právní úpravě členského státu, která vylučuje vrácení částky zaplacené za odebrání daňového značení tohoto členského státu, pokud toto značení bylo umístěno na výrobky podléhající spotřební dani ještě před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto členském státě, pokud tyto výrobky byly odcizeny v jiném členském státě, což mělo za následek povinnost zaplatit spotřební daň v tomto jiném členském státě, a pokud nebylo prokázáno, že odcizené výrobky nebudou prodány v členském státě, který uvedené značení vydal.

25 Článek 6 směrnice 92/12 stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu a že se použijí 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. Článek 21 odst. 1 směrnice 92/12 členským státům přiznává možnost vyžadovat, aby výrobky propuštěné pro domácí spotřebu na jejich území nesly daňové značení. Konečně, čl. 10 odst. 1 směrnice 95/59 stanoví, že během etap předcházejících etapě harmonizace pravidel pro vybírání spotřební daně se tato daň vybírá v zásadě prostřednictvím daňového značení.

26 S ohledem na uvedená ustanovení je patrné, že pro členský stát představuje vydání daňového značení hospodářskému subjektu způsob výběru záloh na spotřební daně z výrobků, které hospodářský subjekt hodlá v tomto členském státě propustit pro domácí spotřebu.

27 Dále je zřejmé, že daňové značení poté, co je umístěno na jednotková balení cigaret, jak tomu bylo ve věci v původním řízení, nelze odstranit bez jeho poškození. Proto v případě, kdy hospodářský subjekt umístí daňové značení vydané členským státem na výrobky, které hodlá v tomto členském státě propustit pro domácí spotřebu, je třeba mít za to, že tento členský stát vybral předem spotřební daň z těchto výrobků.

28 Ve věci v původním řízení tedy BATIG odvedla předem německou spotřební daň z odcizených výrobků.

29 Krom toho, pokud jsou tabákové výrobky v režimu s podmíněným osvobozením od daně odcizeny, jak tomu bylo v původním řízení, jejich odcizení představuje neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice 92/12, takže daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v souladu s čl. 20 odst. 1 téže směrnice v tom členském státě, ve kterém k odcizení došlo.

30 Ve věci v původním řízení tak daňová povinnost ke spotřební dani z odcizených výrobků vznikla v Irsku.

31 Ze skutečnosti, že daňové značení nemohlo být použito k odvedení spotřební daně, však dotyčným hospodářským subjektům ještě nutně nevyplývá nárok na vrácení částky zaplacené za odběr tohoto značení.

32 Jak totiž správně zdůraznil generální advokát v bodech 33 až 35 svého stanoviska ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 15. června 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, Recueil, s. I-5381), daňové značení má určitou vnitřní hodnotu, která je odlišuje od pouhé stvrzenky osvědčující platbu určité peněžité částky finančním orgánům členského státu, který toto značení vydal.

33 V případě ztráty lze takové značení použít k protiprávním účelům, jelikož jeho pouhá přítomnost na výrobcích podléhajících spotřební dani zakládá domněnku, že spotřební daň byla v členském státě, který značení vydal, odvedena, a tudíž umožňuje jejich uvádění na trh v tomto členském státě.

34 V této souvislosti je nutné připomenout, že trh s cigaretami je, jak Soudní dvůr již jednou podotkl, obzvláště náchylný k rozvoji protiprávního obchodu [rozsudky ze dne 10. prosince 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco, C-491/01, Recueil, s. I-11453, bod 87, a ze dne 29. dubna 2004, British American Tobacco, C-222/01, Recueil, s. I-4683, bod 72].

35 Proto v případě, že hospodářský subjekt, který daňové značení odebral, není s to prokázat, že toto značení nebude použito k prodeji výrobků podléhajících spotřební dani v členském státě, který značení vydal, má tento členský stát oprávněný zájem na odmítnutí vrátit zaplacenou částku.

36 Soudní dvůr již v tomto smyslu rozhodl výše uvedeným rozsudkem Heintz van Landewijck, v němž řešil problém, zda směrnice 92/12 brání právní úpravě členského státu, která neupravuje vrácení částky spotřební daně odvedené prostřednictvím odběru daňového značení, pokud takové značení zmizí ještě předtím, než je na výrobky umístěno.

37 V uvedené věci společnost Heintz van Landewijck SARL odebrala od nizozemských orgánů daňové značení na tabákové výrobky, které však zmizelo ještě předtím, než bylo na výrobky umístěno. Společnost se domáhala vrácení částky zaplacené za odběr značení, přičemž zejména namítala, že výrobky podléhající spotřební dani nebyly propuštěny pro domácí spotřebu v Nizozemsku.

38 Soudní dvůr rozhodl, že směrnice 92/12 nebrání tomu, aby členské státy stanovily vnitrostátní pravidla ukládající v případě zmizení daňového značení finanční odpovědnost za ztrátu takového značení jeho nabyvateli (výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, bod 41).

39 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že taková vnitrostátní pravidla nemohou být v rozporu se zásadou proporcionality. Konstatoval, že v případě vnitrostátní právní úpravy, která by umožňovala, aby byla nabyvateli daňového značení vrácena spotřební daň pouze na základě tvrzení, že došlo k jeho ztrátě, by totiž hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody, přičemž právě předcházení těmto zneužitím a podvodům je jedním z cílů sledovaných právními předpisy Společenství (výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, body 42 a 43).

40 Dále Soudní dvůr shledal, že vnitrostátní pravidla, podle nichž v případě zmizení daňového značení nese finanční odpovědnost za jeho ztrátu jeho nabyvatel, přispívají k uskutečnění cíle spočívajícího v předcházení podvodnému používání tohoto značení a nepřekračují to, co je nezbytné pro sledování tohoto cíle, neboť nevylučují veškerou možnost vrácení nebo započtení v ostatních případech, jako je ztráta značení v důsledku nahodilé události nebo vyšší moci (výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, bod 44).

41 Soudní dvůr výslovně odmítl tvrzení, že riziko zneužití zmizelého daňového značení je minimální a konstatoval, že toto nebezpečí zneužití rozhodně existuje (výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, bod 45).

42 Na rozdíl od věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, daňové značení dotčené v původním řízení již bylo na tabákové výrobky určené pro německý trh umístěno a až tyto výrobky následkem odcizení zmizely. Tyto odlišnosti ve skutkových okolnostech však nemohou vést k jinému výsledku, než ke kterému Soudní dvůr dospěl ve zmiňované věci.

43 Jednak totiž směrnice 92/12 neupravuje o nic více případ zmizení výrobků opatřených daňovým značením členského státu již před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto státě, o jaký jde ve věci v původním řízení, než případ zmizení takového značení předtím, než je umístěno na výrobky, k němuž došlo ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck.

44 Článek 20 směrnice 92/12 sice, jak tvrdí Komise Evropských společenství, určuje členský stát, který jediný je oprávněn vybrat spotřební daň v případě porušení předpisů nebo nesrovnalosti, k nimž došlo při přepravě, například neoprávněným opuštěním režimu s podmíněným osvobozením od daně.

45 Nicméně tento článek, jenž se použije, ať už výrobky, které byly předmětem porušení předpisů nebo nesrovnalosti, byly již opatřeny daňovým značením, či nikoliv, vůbec nestanoví, kdo, zda dotyčný hospodářský subjekt, nebo členský stát, musí nést nebezpečí ztráty daňového značení již umístěného na daných výrobcích.

46 Krom toho při možnosti vrácení částek za daňové značení pouze na základě tvrzení, že došlo ke ztrátě výrobků, na které bylo znační umístěno, by rovněž hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody.

47 Za takových okolností jako ve věci v původním řízení totiž existuje nezanedbatelné riziko, že odcizené výrobky budou prodány v členském státě, který daňové značení vydal. Výrobky s daňovým značením tohoto státu v něm mohou být snadno uvedeny na oficiální trh s tabákovými výrobky.

48 Je sice pravda, že odcizené výrobky vedou každopádně k výběru spotřební daně v členském státě, na jehož území bylo zjištěno neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně. Nelze nicméně zcela vyloučit riziko podvodu, pokud je sazba spotřební daně platná v členském státě, který vydal daňové značení, vyšší než sazba platná v členském státě, na jehož území bylo zjištěno neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně. V takových případech nelze vyloučit, že by nepoctivý hospodářský subjekt mohl oznámit odcizení svého zboží ve druhém členském státě, odvést v něm nižší spotřební daň, než kolik činí částka za daňové značení, kterou mu vrátí první členský stát, a nakonec na trhu tohoto státu totéž zboží, opatřené značením, prodat.

49 V každém případě ani tehdy, kdyby hospodářský subjekt, který má zboží v držení, žádný podvod nespáchal, nemá uhrazení spotřební daně v jiném členském státě žádný vliv na existenci rizika, že pachatel poté, co zboží odcizí, toto zboží prodá na oficiálním trhu členského státu, který daňové značení vydal, a tím připraví tento členský stát o daňové příjmy, na něž má nárok.

50 Komise však namítá, že poté, co je daňové značení umístěno na prodejní obaly, je třeba stanovit důsledky zmizení samotných výrobků, a nikoli daňového značení jako takového.

51 Podle Komise je třeba tyto důsledky stanovit s ohledem na harmonizační normy výběru spotřebních daní. Ze směrnice 92/12 totiž plyne, že za takových okolností jako ve věci v původním řízení náleží právo na výběr spotřební daně výlučně členskému státu, na jehož území došlo k odcizení zboží. Kromě toho, pokud by ve věci v původním řízení vedle daně splatné v Irsku na základě uvedených ustanovení zůstaly německým finančním orgánům definitivně i zaplacené zálohy, byl by zmařen jeden z cílů směrnice, jímž je zamezení dvojímu zdanění.

52 Tyto argumenty je třeba odmítnout.

53 Jednak totiž si daňové značení uchovává určitou vnitřní hodnotu i poté, co je na výrobky umístěno. Jak bylo již v tomto rozsudku uvedeno v bodech 46 až 49, jejich pouhá přítomnost na prodejních obalech odcizených výrobků může podpořit jejich prodej na oficiálním trhu členského státu, který toto značení vydal, a poškodit tak zájmy daného státu.

54 Toto riziko se přitom liší od rizika, kterému je každý členský stát obvykle vystaven při pašování tabákových výrobků. Tabákové výrobky bez daňového značení určitého členského státu lze totiž prodat pouze na černém trhu daného členského státu.

55 A jednak, přestože směrnice 92/12 skutečně usiluje o harmonizaci způsobu výběru spotřebních daní tím, že sleduje dvojí cíl účinného výběru spotřební daně v jediném členském státě, kterým je stát, v němž zboží bylo propuštěno pro domácí spotřebu, je třeba konstatovat, že zákonodárce Společenství nepovažuje zamezení dvojímu zdanění za absolutní princip.

56 Z článku 22 odst. 1 a 2 směrnice 92/12 totiž vyplývá, že pokud jsou výrobky propuštěné pro domácí spotřebu v prvním členském státě a opatřené k tomu účelu daňovým značením tohoto členského státu určeny ke spotřebě v jiném členském státě a jsou do něj přepraveny, nepostačuje pro účely vrácení spotřební daně zaplacené v prvním členském státě prokázat uhrazení spotřební daně v členském státě spotřeby, ale je rovněž nezbytné, aby finanční orgány prvního členského státu konstatovaly zničení daňového značení tohoto státu.

57 Z uvedeného ustanovení vyplývá, že když finanční orgány členského státu, který vydal daňové značení, nemohou konstatovat zničení tohoto značení, musí být spotřební daň z výrobků opatřených tímto značením zaplacena jak v členském státě, v němž byly výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, tak i ve státě, v němž jsou tyto výrobky určeny ke spotřebě. Zákonodárce Společenství daným ustanovením upřednostnil předcházení zneužitím a podvodům na úkor zásady zdanění pouze v jednom členském státě.

58 Je sice pravda, jak uvádí Komise, že v případech upravených čl. 22 odst. 1 a 2 směrnice 92/12 v daném členském státě vznikla daňová povinnost ke spotřební dani, o jejíž vrácení byl tento stát požádán, zatímco ve věci v původním řízení daňová povinnost ke spotřební dani v Německu nikdy nevznikla.

59 Bylo by však paradoxní, kdyby vrácení částky za daňové značení umístěné na výrobky podléhající spotřební dani bylo umožněno za okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, tedy když nelze mít žádnou kontrolu nad určením odcizených výrobků, zatímco čl. 22 odst. 2 písm. d) směrnice 92/12 podmiňuje vrácení spotřební daně úředním konstatováním zničení značení osvědčujícího její zaplacení i v situacích, kdy je riziko zneužití a podvodu nižší.

60 Komise dále tvrdí, že členský stát není oprávněn podmínit vrácení částky za daňové značení prokázáním jeho zničení či toho, že odcizené výrobky nebyly prodány na trhu členského státu, který toto značení vydal, jelikož takový důkaz nelze předložit.

61 Nicméně, i kdyby tomu tak bylo, nelze tento argument přijmout, jelikož právě tato nemožnost je projevem skutečné existence rizika prodeje předmětného zboží v členském státě, který daňové značení vydal, potažmo rizika použití tohoto značení, a důvodem odmítnutí členského státu vrátit náklady na jeho odběr.

62 Krom toho, vedle odcizení jsou i jiné případy, kdy po zaplacení zálohy na spotřební daň umístěním daňového značení členského státu nedojde k propuštění pro domácí spotřebu v tomto členském státě, např. když hospodářský subjekt změní určení výrobků. V takovém případě je subjekt schopen prokázat zničení již umístěného značení a získat tak od členského státu, který toto značení vydal, vrácení částky zaplacené za jeho odebrání.

63 K tomu je třeba dodat, že neexistuje žádná zákonná povinnost umisťovat daňové značení na obaly výrobků podléhajících spotřební dani ještě před tím, než opustí režim s podmíněným osvobozením od daně v členském státě, který dané značení vydal, neboť z povahy věci daňová povinnost ke spotřební dani z uvedených výrobků do té doby nevzniká. I kdyby praktické potřeby byly důvodem pro to, aby hospodářský subjekt umisťoval daňové značení již ve fázi balení výrobků podléhajících spotřební dani, kdy jsou tyto výrobky stále v režimu s podmíněným osvobozením od daně, jak činila Tuxedo ve věci v původním řízení, jde o rozhodnutí učiněné svobodně a hospodářský subjekt musí nést následky případného odcizení takových výrobků.

64 Na předběžnou otázku je tudíž třeba odpovědět, že směrnice 92/12 nebrání právní úpravě členského státu, která vylučuje vrácení částky zaplacené za odebrání daňového značení, které tento členský stát vydal, pokud toto značení bylo umístěno na výrobky podléhající spotřební dani ještě před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto členském státě, pokud tyto výrobky byly odcizeny v jiném členském státě, což mělo za následek povinnost zaplatit spotřební daň v tomto jiném členském státě, a pokud nebylo prokázáno, že odcizené výrobky nebudou prodány v členském státě, který uvedené značení vydal.

K nákladům řízení

65 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 (první senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění nařízení Rady (ES) č. 807/2003 ze dne 14. dubna 2003 o přizpůsobení ustanovení týkajících se výborů, které jsou nápomocny Komisi při výkonu jejích prováděcích pravomocí, stanovených v právních aktech Rady přijatých konzultačním postupem (jednomyslnost), ustanovením rozhodnutí 1999/468/ES, nebrání právní úpravě členského státu, která vylučuje vrácení částky zaplacené za odebrání daňového značení, které tento členský stát vydal, pokud toto značení bylo umístěno na výrobky podléhající spotřební dani ještě před jejich propuštěním pro domácí spotřebu v tomto členském státě, pokud tyto výrobky byly odcizeny v jiném členském státě, což mělo za následek povinnost zaplatit spotřební daň v tomto jiném členském státě, a pokud nebylo prokázáno, že odcizené výrobky nebudou prodány v členském státě, který uvedené značení vydal.

Podpisy.