ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 13. decembra 2007 *

Vo veci C-374/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko) zo 6. septembra 2006 a doručený Súdnemu dvoru 14. septembra 2006, ktorý súvisí s konaním:

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

proti

Hauptzollamt Bielefeld,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (spravodajca) a E. Levits,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: J. Swedenborg, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 6. septembra 2007,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, v zastúpení: M. Dettmeier, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a A. Simões, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: W. Mölls, splnomocnený zástupca,

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 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenenej a doplnenej nariadením Rady (ES) č. 807/2003 zo 14. apríla 2003 o prispôsobení rozhodnutiu 1999/468/ES ustanovení týkajúcich sa výborov, ktoré pomáhajú Komisii pri uplatňovaní jej vykonávacích právomocí stanovených v právnych aktoch Rady prijatých v súlade s konzultačným postupom (jednohlasnosť) (Ú. v. EÚ L 122, s. 36; Mim. vyd. 01/004, s. 335, ďalej len „smernica 92/12“).

2 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol predložený v rámci sporu medzi BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (ďalej len „BATIG“) a Hauptzollamt Bielefeld (ďalej len „Hauptzollamt“), týkajúceho sa toho, že Hauptzollamt odmietol vrátiť sumu zaplatenú za nadobudnutie kontrolných známok, ktoré boli následne nalepené na balenia cigariet určené na nemecký trh, ale v priebehu ich zaslania došlo v Írsku k ich krádeži.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa článku 1 ods. 1 smernice 92/12 táto smernica stanovuje systém pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani.

4 Článok 3 ods. 1 smernice 92/12 stanovuje, že sa uplatňuje na úrovni Spoločenstva na tabakové výrobky.

5 Článok 6 smernice 92/12 stanovuje:

„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 vyradenie, vrátane protiprávneho, z režimu podmienečného oslobodenia od 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 podmienečného oslobodenia od 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 podmienečného oslobodenia od 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 uvedené 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*].“

6 Podľa článku 20 ods. 1 prvého pododseku smernice 92/12, „ak sa priestupok alebo trestný čin vyskytli v čase pohybu, ktorý spôsobil vyberanie spotrebnej dane [v čase prepravy, čo spôsobilo vznik daňovej povinnosti — *neoficiálny preklad*], táto daň sa má vyberať v tom členskom štáte, kde bol priestupok alebo trestný čin spáchaný fyzickou alebo právnickou osobou, ktorá garantovala platbu spotrebnej dane v súlade s článkom 15 (3), bez ohľadu na nasadenie trestnoprávnych postupov [pričom tým nie dotknutá možnosť trestnoprávneho postihu — *neoficiálny preklad*].“

7 Článok 21 ods. 1 a 2 druhý pododsek smernice 92/12 stanovuje:

„1. 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 uvedenie do daňového voľného obehu na ich území majú byť označené kontrolnými známkami alebo osobitnými vnútroštátnymi známkami používanými na daňové účely — *neoficiálny preklad*].

2. …

Bez dopadu na akékoľvek ustanovenia, ktoré môžu ustanoviť na zaistenie správnej aplikácie tohto článku a na predchádzanie podvodom, únikom alebo zneužitiu, musia členské štáty zabezpečiť, že tieto značky alebo označenia [tieto kontrolné známky — *neoficiálny preklad*] nevytvárajú prekážky voľnému pohybu výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani.“

8 Článok 22 ods. 1 a 2 smernice 92/12 stanovuje:

„1. Vo vhodných prípadoch výrobky podliehajúce spotrebnej dani, ktoré boli uvoľnené na spotrebu, môžu na požiadanie obchodníka, v rámci jeho obchodu, prichádzať do úvahy pre refundáciu spotrebnej dane daňovými úradmi členského štátu, kde boli uvoľnené pre spotrebu, ak neboli určené na spotrebu v tomto členskom štáte. [Ak je to vhodné, je možné, aby bola v prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ktoré boli uvedené do daňového voľného obehu, na žiadosť hospodárskeho subjektu v rámci jeho podnikateľskej činnosti vrátená spotrebná daň daňovými úradmi členského štátu, v ktorom boli uvedené do daňového voľného obehu, ak neboli určené na spotrebu v tomto členskom štáte — *neoficiálny preklad*].

Avšak členské štáty môžu odmietnuť požiadavku na refundáciu, ak táto nezodpovedá správnosti kritérií, ktoré stanovujú [Členské štáty však môžu odmietnuť žiadosť o vrátenie, ak táto žiadosť nespĺňa nimi stanovené kritériá — *neoficiálny preklad*].

2. Pri uplatňovaní odseku 1 sa majú brať do úvahy nasledovné opatrenia [Pri použití odseku 1 platí nasledujúce — *neoficiálny preklad*]:

a) pred odoslaním tovaru, odosielateľ musí zostaviť požiadavku a refundáciu kompetentnými orgánmi [odosielateľ musí podať žiadosť o vrátenie na príslušný orgán — *neoficiálny preklad*] jeho členského štátu a poskytnúť dôkaz, že spotrebná daň bola zaplatená. Avšak kompetentné orgány nemôžu odmietnuť refundáciu z jediného dôvodu, ak nebol [nemôžu odmietnuť vrátenie len preto, že nebol — *neoficiálny preklad*] prezentovaný dokument, ustanovený tými istými orgánmi, ktorým sa potvrdzuje, že počiatočná [pôvodná — *neoficiálny preklad*] platba bola vykonaná;

…

d) 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 uvedených 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*].“

9 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) 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) sa cigarety považujú za tabakové výrobky.

10 Článok 10 ods. 1 smernice 95/59 stanovuje najmä, že „pravidlá vyberania spotrebnej dane budú harmonizované najneskôr v konečnej etape“ a že „v predchádzajúcich etapách bude spotrebná daň platená prostredníctvom daňových kolkov [kontrolných známok — *neoficiálny preklad*]“.

Vnútroštátna právna úprava

11 § 1 nemeckého zákona o dani z tabaku (Tabaksteuergesetz) z 21. decembra 1992 (BGBl. I 1992, s. 2150), v znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „TabStG“), stanovuje, že spotrebná daň na tabak sa vzťahuje na cigarety, cigary a cigarky, ako aj na fajčiarsky tabak (tabakové výrobky).

12 § 12 TabStG nazvaný „Použitie kontrolných známok, daňové priznanie“ stanovuje v odsekoch 1 a 2 toto:

„1. Pre tabakové výrobky sa daň vyberá použitím kontrolných známok. Použitie zahŕňa znehodnotenie a nalepenie kontrolných známok na maloobchodné balenia. Kontrolné známky sa musia použiť v čase, keď vznikne daň.

2. Výrobca alebo dovozca musí objednať kontrolné známky na úradne predpísanom formulári a sám si vypočítať dlh, ktorý vzniká prevzatím kontrolných známok (daňové priznanie). … Dlh na kontrolných známkach vzniká v okamihu prevzatia kontrolných známok vo výške ich daňovej hodnoty. Ak sú kontrolné známky zaslané, za deň prevzatia známok sa považuje druhý pracovný deň po zaslaní. Dlžníkom je nadobúdateľ…“

13 § 22 TabStG nazvaný „Odpustenie a vrátenie dane“ stanovuje v odsekoch 1 až 3:

„1. Daň sa odpustí alebo sa vráti na základe žiadosti, ak sú tabakové výrobky umiestnené do colného skladu alebo ak sú pod daňovým dohľadom prepravené alebo vyvezené do iného členského štátu. Dovozcom a oprávneným príjemcom, ktorí nie sú vlastníkmi colného skladu, budú dane buď odpustené alebo vrátené, ak nimi dovezené alebo prijaté tabakové výrobky budú zničené alebo znehodnotené pod daňovým dohľadom.

2. Ak je daň zaplatená použitím kontrolných známok, bude odpustená alebo vrátená len vtedy, ak boli kontrolné známky zničené alebo zneplatnené pod daňovým dohľadom a obsah balení ostal úplný.

3. Pre dlh, ktorý vzniká prevzatím kontrolných známok, platí primerane odsek 1, ak ešte neznehodnotené kontrolné známky boli vrátené Hauptzollamt alebo ak boli znehodnotené kontrolné známky zničené alebo zneplatnené pod daňovým dohľadom a daň nevznikla.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Dňa 1. apríla 2004 Tuxedo GmbH (ďalej len „Tuxedo“), právny predchodca BATIG, nadobudol od Hauptzollamt kontrolné známky v celkovej hodnote 184 170,46 eur na cigarety vyrobené v Írsku spoločnosťou P. J. Carroll & Co. Ltd (ďalej len „Carroll“), ktoré boli určené na nemecký trh.

15 Tuxedo zaslal tieto kontrolné známky Carroll, ktorý ich nalepil na jednotlivé balenia cigariet. Carroll potom zaslal tieto cigarety obchodnému partnerovi usadenému v Holandsku v rámci režimu Spoločenstva podmienečného oslobodenia od dane. Dňa 29. apríla 2004 však boli všetky cigarety v prístave Dublin (Írsko) ukradnuté.

16 Carroll zaplatil írskemu colnému úradu 277 587,30 eur ako spotrebnú daň z dôvodu, že cigarety boli vyradené z režimu podmienečného oslobodenia od dane v Írsku.

17 Dňa 18. augusta 2004 Tuxedo požiadal Hauptzollamt o vrátenie sumy 184 445,64 eur, ktorú zaplatil za kontrolné známky, z dôvodu, že tieto kontrolné známky už nemožno použiť na zaplatenie nemeckej dane z tabaku. Podľa Tuxedo totiž bolo dôvodné predpokladať, že všetky ukradnuté cigarety boli predané na britskom čiernom trhu.

18 Rozhodnutím z 30. augusta 2004, potvrdeným po námietke Tuxedo rozhodnutím z 15. októbra 2004, Hauptzollamt odmietol vrátenie z dôvodu, že nadobúdateľ musí znášať riziko straty kontrolných známok. Hauptzollamt sa domnieval, že nemožno vylúčiť, že ukradnuté balenia cigariet, označené uvedenými kontrolnými známkami, nebudú predané na nemeckom daňovom území. Okrem toho uviedol, že kontrolné známky neboli ani zničené, ani zneplatnené, ako to vyžaduje § 22 ods. 3 TabStG.

19 Tuxedo teda podal žalobu na Finanzgericht Düsseldorf. V podstate uvádza, že suma splatná za kontrolné známky, ktorá nepredstavuje súčasne alebo následne vzniknutú daň z tabaku, je v rozpore so smernicou 92/12. Z tejto smernice totiž vyplýva, že spotrebné dane možno vyberať len v členskom štáte, v ktorom porušenie alebo protiprávne konanie vzniklo počas režimu podmienečného oslobodenia od dane, hoci iný členský štát vyžadoval použitie kontrolných známok. V opačnom prípade by sa násobili spotrebné dane, čo by ovplyvňovalo obchod v rámci Spoločenstva v zmysle článku 21 ods. 2 druhého pododseku smernice 92/12.

20 Hauptzollamt namieta, že z dôvodu nadobudnutia nemeckých kontrolných známok sa dlh týkajúci sa týchto kontrolných známok stal splatným. Nie je možné vrátiť sumu zaplatenú z tohto dôvodu, vzhľadom na to, že nedošlo k vráteniu, zničeniu alebo zneplatneniu uvedených kontrolných známok. Okrem dane z tabaku vybranej v Írsku neexistuje iná nemecká daň z tabaku, iba dlh vyplývajúci z nadobudnutia nemeckých kontrolných známok, takže nemožno hovoriť o dvojitom zdanení. Iste, môže ísť o dva

druhy výdavkov, ale to je v súlade so smernicou 92/12. Neexistuje v tejto súvislosti prekážka voľného pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, pretože tieto dva druhy výdavkov existujú len v prípade, že k protiprávnemu konaniu došlo už skôr.

21 Keďže Finanzgericht Düsseldorf usúdil, že na rozhodnutie sporu v prejednávanej veci je potrebný výklad smernice 92/12, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa smernica [92/12] vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý vybral spotrebnú daň za tabakové výrobky vydaním kontrolných známok, je povinný vrátiť nadobúdateľovi kontrolných známok sumu zaplatenú za kontrolné známky, ak boli tieto tabakové výrobky, označené kontrolnými známkami, v inom členskom štáte protiprávne vyradené z režimu podmienečného oslobodenia od dane s následkom, že tento [iný] členský štát vyberie spotrebnú daň za tabakové výrobky od hospodárskeho subjektu, ktorý má v tomto štáte sídlo a ktorý zaslal tabakové výrobky v režime podmienečného oslobodenia od dane vnútri Spoločenstva?“

O prejudiciálnej otázke

22 Najprv je potrebné uviesť, že kontrolné známky nadobudnuté spoločnosťou Tuxedo od nemeckých daňových orgánov boli nalepené na tabakové výrobky, hoci tieto boli ešte v režime podmienečného oslobodenia od dane, a preto spotrebná daň ešte nebola splatná.

23 Okrem toho je nesporné, že BATIG, ktorý je právnym nástupcom Tuxedo, nebol schopný predložiť nemeckým daňovým orgánom dôkaz, že tabakové výrobky, ukradnuté v Írsku v priebehu zaslania, neboli predané v Nemecku.

24 Preto sa vnútroštátny súd vo svojej prejudiciálnej otázke pýta, či je v rozpore so smernicou 92/12 taká právna úprava členského štátu, ktorá neumožňuje vrátenie sumy zaplatenej za nadobudnutie kontrolných známok od tohto členského štátu, keď tieto kontrolné známky boli nalepené na výrobkoch podliehajúcich spotrebnej dani pred ich uvedením do daňového voľného obehu v uvedenom členskom štáte, pričom tieto výrobky boli ukradnuté v inom členskom štáte, čím vznikla povinnosť zaplatiť spotrebnú daň v tomto inom členskom štáte a nebol predložený dôkaz, že ukradnuté výrobky neboli predané v členskom štáte, ktorý vydal uvedené kontrolné známky.

25 Článok 6 smernice 92/12 stanovuje, že spotrebná daň je splatná uvedením do daňového voľného obehu a podmienky splatnosti a sadzby spotrebnej dane, ktoré majú byť prijaté, sú tie, ktoré sú v platnosti v deň, keď sa daň stala splatnou v členskom štáte, kde sa uskutoční uvedenie do daňového voľného obehu. Článok 21 ods. 1 smernice 92/12 priznáva členským štátom možnosť označiť kontrolnými známkami výrobky určené na uvedenie do daňového voľného obehu na ich území. Napokon článok 10 ods. 1 smernice 95/59 stanovuje, že v priebehu fáz predchádzajúcich harmonizácii spôsobov výberu spotrebnej dane sa táto daň vyberá v zásade prostredníctvom kontrolných známok.

26 Vzhľadom na tieto ustanovenia sa zdá, že vydanie kontrolných známok hospodárskemu subjektu zo strany členského štátu predstavuje pre tento členský štát spôsob výberu spotrebnej dane z výrobkov, ktoré hospodársky subjekt zamýšľa uviesť do daňového voľného obehu v uvedenom členskom štáte, a to výber vopred.

27 Okrem toho je nesporné, že kontrolná známka, keď je nalepená na jednotlivých baleniach cigariet, takých, o aké ide vo veci samej, nemôže byť odňatá bez toho, aby tým nedošlo k jej zničeniu. Preto, keď hospodársky subjekt nalepí kontrolné známky vydané členským štátom na takéto výrobky, ktoré zamýšľa uviesť do daňového voľného obehu v tomto členskom štáte, je potrebné sa domnievať, že uvedený členský štát vyberá spotrebnú daň z týchto výrobkov vopred.

28 Teda vo veci samej BATIG zaplatil vopred nemeckú spotrebnú daň za ukradnuté výrobky.

29 Okrem toho, keď tak ako vo veci samej v prípade tabakových výrobkov, ktoré sú v režime podmienečného oslobodenia od dane, dôjde k ich ukradnutiu, ich krádež predstavuje protiprávne vyradenie z režimu podmienečného oslobodenia od dane v zmysle článku 6 ods. 1 písm. a) smernice 92/12, takže spotrebná daň sa stáva splatnou v členskom štáte, v ktorom došlo ku krádeži, v súlade s článkom 20 ods. 1 tejto smernice.

30 Teda vo veci samej sa spotrebná daň z ukradnutých výrobkov stala splatnou v Írsku.

31 Skutočnosť, že kontrolné známky nemohli slúžiť na úhradu spotrebnej dane však nevyhnutne neznamená v prípade predmetných prevádzkovateľov, že majú právo na vrátenie sumy zaplatenej za nadobudnutie uvedených kontrolných známok.

32 Ako to totiž správne zdôraznil generálny advokát v bodoch 33 až 35 svojich návrhov vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 15. júna 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, Zb. s. I-5381), kontrolné známky majú vlastnú hodnotu, ktorá ich odlišuje od jednoduchého potvrdenia o zaplatení sumy peňazí daňovým orgánom členského štátu, ktorý tieto kontrolné známky vydal.

33 V prípade straty je možné použiť takéto kontrolné známky na protiprávne účely, pretože to, že sú nalepené na výrobkoch podliehajúcich spotrebnej dani predstavuje predpoklad, že spotrebná daň bola zaplatená v členskom štáte ich vydania, a preto je možné ich uvedenie na trh v tomto členskom štáte.

34 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že trh s cigaretami je tak ako už Súdny dvor uviedol, osobitne náchylný k tomu, aby sa tam rozvíjal protiprávny obchod [rozsudky z 10. decembra 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco, C-491/01, Zb. s. I-11453, bod 87, a z 29. apríla 2004, British American Tobacco, C-222/01, Zb. s. I-4683, bod 72].

35 Teda, keď hospodársky subjekt, ktorý zaplatil kontrolné známky nie je schopný predložiť dôkaz, že tieto kontrolné známky nebudú použité pri predaji výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v členskom štáte vydania uvedených kontrolných známok, tento členský štát má oprávnený záujem odmietnuť vrátenie zaplatenej sumy.

36 Súdny dvor rozhodol v tomto zmysle v už citovanom rozsudku Heintz van Landewijck, v ktorom išlo o otázku, či je v rozpore so smernicou 92/12 právna úprava členského štátu, ktorá nestanovuje vrátenie sumy spotrebnej dane zaplatenej prostredníctvom nadobudnutia kontrolných známok, keď tieto kontrolné známky zmizli predtým, ako boli nalepené.

37 V uvedenej veci spoločnosť Heintz van Landewijck SARL zaplatila holandským orgánom za kontrolné známky na tabakové výrobky, ale tieto kontrolné známky zmizli pred ich nalepením. Táto spoločnosť, ktorá si nárokovala vrátenie sumy zaplatenej za nadobudnutie týchto kontrolných známok, okrem iného uvádzala, že nedošlo k uvedeniu výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani do daňového voľného obehu v Holandsku.

38 Súdny dvor rozhodol, že smernica 92/12 nebráni tomu, aby členské štáty stanovili vnútroštátne pravidlá, podľa ktorých je v prípade zmiznutia kontrolných známok finančná zodpovednosť za stratu týchto kontrolných známok na ich nadobúdateľovi (rozsudok Heintz van Landewijck, už citovaný, bod 41).

39 Súdny dvor takisto rozhodol, že takéto vnútroštátne pravidlá nemôžu byť v rozpore so zásadou proporcionality. Konštatoval totiž, že vnútroštátna právna úprava, ktorá by umožňovala vrátenie príslušnej sumy nadobúdateľovi kontrolných známok iba na základe tvrdenia, že došlo k ich strate, by viedla k podpore zneužívania a podvodom, pričom predchádzanie zneužívaniu a podvodom predstavuje práve jeden z cieľov sledovaných právnou úpravou Spoločenstva (rozsudok Heintz van Landewijck, už citovaný, body 42 a 43).

40 Ďalej uviedol, že vnútroštátne pravidlá, podľa ktorých je finančná zodpovednosť za stratu týchto kontrolných známok v prípade ich zmiznutia na nadobúdateľovi, prispievajú k realizácii cieľa prevencie podvodného používania týchto kontrolných známok a 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 (rozsudok Heintz van Landewijck, už citovaný, bod 44).

41 Súdny dvor v tejto súvislosti výslovne odmietol tvrdenie, podľa ktorého riziko zneužitia zmiznutých kontrolných známok je minimálne, keď konštatoval, že toto riziko zneužitia nie je neexistujúce (rozsudok Heintz van Landewijck, už citovaný, bod 45).

42 Na rozdiel od veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Heintz van Landewijck, kontrolné známky, o ktoré ide vo veci samej, už boli nalepené na tabakové výrobky určené na nemecký trh a tieto výrobky zmizli, a to v dôsledku krádeže. Tieto rozdiely v skutkových okolnostiach však nemôžu viesť k výsledku odlišnému od toho, ku ktorému dospel Súdny dvor v uvedenej veci.

43 Na jednej strane smernica 92/12 neupravuje ani prípad zmiznutia výrobkov už označených kontrolnými známkami členského štátu pred ich uvedením do daňového voľného obehu v tomto členskom štáte, ako vo veci samej, ani prípad zmiznutia takýchto kontrolných známok pred ich umiestnením na výrobky, ako vo veci v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Heintz van Landewijck.

44 Iste, ako uvádza Komisia Európskych spoločenstiev, článok 20 smernice 92/12 určuje členský štát, ktorý jediný je oprávnený vyberať spotrebnú daň v prípade protiprávneho konania alebo porušenia spáchaného v priebehu prepravy, akým je protiprávne vyradenie z režimu podmienečného oslobodenia od dane.

45 Tento článok, ktorý sa uplatňuje tak vtedy, keď výrobky, v prípade ktorých došlo k protiprávnemu konaniu alebo porušeniu, boli označené vopred kontrolnými známkami, ako aj vtedy, keď to tak nebolo, však vôbec nestanovuje, kto, či predmetný hospodársky subjekt alebo členský štát, má znášať následné riziko zmiznutia kontrolných známok už nalepených na uvedených výrobkoch.

46 Na druhej strane možnosť vrátenia sumy za kontrolné známky iba na základe tvrdenia, že výrobky, na ktorých boli kontrolné známky nalepené, zmizli, môže podporovať podvody a zneužívanie.

47 V situácii, akou je tá vo veci samej, totiž existuje nezanedbateľné riziko, že ukradnuté výrobky budú predané v členskom štáte, ktorý vydal kontrolné známky. Tieto výrobky, označené kontrolnými známkami tohto členského štátu, môžu byť ľahko uvedené na oficiálny trh tabakových výrobkov uvedeného členského štátu.

48 Je pravda, že v prípade ukradnutých výrobkov v každom prípade dochádza k výberu spotrebnej dane v členskom štáte, kde sa zistilo protiprávne vyradenie z režimu podmienečného oslobodenia od dane. Nemožno však vylúčiť riziko podvodu v prípade, že suma spotrebnej dane uplatniteľnej v členskom štáte, ktorý vydal kontrolné známky, je vyššia ako suma uplatniteľná v členskom štáte, kde sa zistilo protiprávne vyradenie z režimu podmienečného oslobodenia od dane. V takomto prípade totiž nemožno vylúčiť, že nepoctivý hospodársky subjekt bude tvrdiť, že došlo ku krádeži jeho tovaru v druhom členskom štáte, tam zaplatí spotrebnú daň vo výške nižšej, ako by bola suma vrátenia za kontrolné známky nadobudnuté od prvého uvedeného členského štátu, a potom predá tento tovar, ešte stále označený uvedenými kontrolnými známkami, na trhu tohto členského štátu.

49 V každom prípade, aj keby sa odhliadlo od akéhokoľvek podvodu zo strany hospodárskeho subjektu, ktorý má tovar v držbe, okolnosť, že spotrebná daň bola zaplatená v inom členskom štáte, nemá vplyv na riziko spočívajúce v tom, že tovar, keď dôjde k jeho krádeži, môže byť predaný páchateľom na oficiálnom trhu členského štátu, ktorý vydal kontrolné známky, čím by bol odňatý tomuto členskému štátu daňový príjem, na ktorý mal právo.

50 Komisia však uvádza, že keď sú už kontrolné známky nalepené na predajných baleniach, je potrebné vyriešiť dôsledky zmiznutia samotných výrobkov, a nie kontrolných známok ako takých.

51 Podľa Komisie tieto dôsledky musia byť stanovené s ohľadom na harmonizačné pravidlá výberu spotrebných daní. Na jednej strane vyplýva zo smernice 92/12, že právo vyberať spotrebnú daň prináleží v takej situácii, o akú ide vo veci samej, výlučne členskému štátu, kde došlo ku krádeži. Na druhej strane cieľ predchádzania dvojitému zdaneniu, ktorý táto smernica sleduje, by bol zmarený, keby vo veci samej, popri dani splatnej v Írsku, by platba vykonaná vopred nemeckým daňovým orgánom týmto orgánom s konečnou platnosťou zostala.

52 Tieto tvrdenia je potrebné odmietnuť.

53 Na jednej strane kontrolné známky majú vlastnú hodnotu, aj po ich nalepení na výrobky. Ako sa zdôrazňuje v bodoch 46 až 49 tohto rozsudku, ich samotná prítomnosť na predajných baleniach ukradnutých výrobkov môže uľahčiť ich predaj na oficiálnom trhu členského štátu, ktorý vydal uvedené kontrolné známky, čím sa poškodzujú záujmy tohto členského štátu.

54 Toto riziko sa odlišuje od toho, ktoré zvyčajne existuje v každom členskom štáte v dôsledku pašovania tabakových výrobkov. Tabakové výrobky, ktoré nie sú označené kontrolnými známkami členského štátu, totiž môžu byť predávané len na čiernom trhu tohto členského štátu.

55 Na druhej strane, hoci cieľom smernice 92/12 je skutočne harmonizácia spôsobov výberu spotrebnej dane tým, že sleduje dvojitý cieľ účinného výberu spotrebnej dane v jedinom členskom štáte, ktorým je ten, kde došlo k uvedeniu výrobkov do daňového voľného obehu, je potrebné konštatovať, že zákonodarca Spoločenstva nepovažoval predchádzanie dvojitému zdaneniu za absolútnu zásadu.

56 Z článku 22 ods. 1 a 2 smernice 92/12 vyplýva, že keď sú výrobky uvedené do daňového voľného obehu v prvom členskom štáte a z tohto dôvodu označené kontrolnou známkou tohto členského štátu určené na to, aby boli spotrebované v inom členskom štáte a sú tam zaslané, na účely vrátenia spotrebnej dane zaplatenej v prvom členskom štáte nepostačuje preukázať zaplatenie spotrebnej dane v členskom štáte spotreby, ale je takisto potrebné, aby zničenie kontrolných známok prvého členského štátu konštatovali daňové orgány tohto členského štátu.

57 Z tohto ustanovenia vyplýva, že pokiaľ daňové orgány členského štátu, ktorý vydal kontrolné známky nekonštatovali zničenie uvedených kontrolných známok, v prípade výrobkov, na ktoré boli tieto kontrolné známky nalepené, dôjde k zaplateniu spotrebnej dane aj v členskom štáte, kde boli uvedené do voľného daňového obehu a aj v tom, kde boli určené na spotrebu. Uvedeným ustanovením zákonodarca Spoločenstva uprednostnil predchádzanie zneužívaniam a podvodom pred zásadou zdaňovania v jedinom členskom štáte.

58 Iste, ako uvádza Komisia, v situáciách upravených článkom 22 ods. 1 a 2 smernice 92/12 bola spotrebná daň, ktorej vrátenie sa žiada od členského štátu, splatná v tomto členskom štáte, hoci vo veci samej sa spotrebná daň nikdy nestala v Nemecku splatnou.

59 Bolo by však paradoxné, keby vrátenie sumy za kontrolné známky nalepené na výrobky podliehajúce spotrebnej dani bolo povolené v takej situácii, o akú ide vo veci samej, v ktorej nie je možná žiadna kontrola miesta určenia ukradnutých výrobkov, kým článok 22 ods. 2 písm. d) smernice 92/12 podriaďuje vrátenie spotrebnej dane konštatovaniu zničenia kontrolných známok, ktoré sú potvrdením o jej zaplatení, za okolností, keď je riziko zneužitia a podvodu nižšie.

60 Komisia ešte uvádza, že členský štát nie je oprávnený podriadiť vrátenie sumy za kontrolné známky dôkazu, že boli zničené alebo že ukradnuté výrobky neboli predané na trhu členského štátu, ktorý vydal uvedené kontrolné známky, pretože tento dôkaz nie je možné poskytnúť.

61 Aj keby sa predpokladalo, že to tak je, toto tvrdenie nemožno uznať, pretože práve táto nemožnosť poukazuje na reálnosť rizika predaja týchto tovarov v členskom štáte, ktorý vydal kontrolné známky a aj na reálnosť rizika použitia uvedených kontrolných známok, čo legitimizuje odmietnutie zo strany členského štátu vrátiť sumu za kontrolné známky.

62 Okrem toho, popri krádeži existujú aj iné prípady zaplatenia spotrebnej dane vopred nalepením kontrolných známok členského štátu, po ktorých nenasleduje uvedenie do voľného daňového obehu v tomto členskom štáte, napríklad keď hospodársky subjekt zmení miesto určenia výrobkov. V takom prípade môže hospodársky subjekt predložiť dôkaz, že už nalepené kontrolné známky boli zničené a zo strany členského štátu, ktorý vydal uvedené kontrolné známky môže dôjsť k vráteniu sumy zaplatenej za nadobudnutie týchto kontrolných známok.

63 Je potrebné dodať, že neexistuje žiadna právna povinnosť nalepenia kontrolných známok na balenia výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani pred ich vyradením z režimu podmienečného oslobodenia od dane v členskom štáte, ktorý vydal uvedené kontrolné známky, lebo spotrebná daň z uvedených výrobkov sa ešte z hľadiska povahy veci samej nestala splatnou. Hoci praktické potreby odôvodňujú to, aby hospodársky subjekt nalepil kontrolné známky v priebehu procesu balenia výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, hoci tieto výrobky sú ešte v režime podmienečného oslobodenia od dane, ako to urobil aj Tuxedo vo veci samej, ide len o riešenie, pre ktoré sa hospodársky subjekt rozhodol dobrovoľne a ktorého dôsledky musí v prípade krádeže uvedených výrobkov hospodársky subjekt znášať.

64 Je teda potrebné na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že so smernicou 92/12 nie je v rozpore právna úprava členského štátu, ktorá neumožňuje vrátenie sumy zaplatenej za nadobudnutie kontrolných známok vydaných týmto členským štátom, keď tieto kontrolné známky boli nalepené na výrobky podliehajúce spotrebnej dani predtým, ako došlo k ich uvedeniu do voľného daňového obehu v uvedenom členskom štáte, pričom tieto výrobky boli ukradnuté v inom členskom štáte, čím vznikla povinnosť zaplatiť spotrebnú daň v tomto inom členskom štáte a nebol predložený dôkaz, že ukradnuté výrobky neboli predané v členskom štáte, ktorý vydal uvedené kontrolné známky.

O trovách

65 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (prvá komora) rozhodol takto:

So smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, zmenenou a doplnenou nariadením Rady (ES) č. 807/2003 zo 14. apríla 2003 o prispôsobení rozhodnutiu 1999/468/ES ustanovení týkajúcich sa výborov, ktoré pomáhajú Komisii pri uplatňovaní jej vykonávacích právomocí stanovených v právnych aktoch Rady prijatých v súlade s konzultačným postupom (jednohlasnosť), nie je v rozpore právna úprava členského štátu, ktorá neumožňuje vrátenie sumy zaplatenej za nadobudnutie kontrolných známok vydaných týmto členským štátom, keď tieto kontrolné známky boli nalepené na výrobky podliehajúce spotrebnej dani predtým, ako došlo k ich uvedeniu do voľného daňového obehu v uvedenom členskom štáte, pričom tieto výrobky boli ukradnuté v inom členskom štáte, čím vznikla povinnosť zaplatiť spotrebnú daň v tomto inom členskom štáte a nebol predložený dôkaz, že ukradnuté výrobky neboli predané v členskom štáte, ktorý vydal uvedené kontrolné známky.

Podpisy