HEINTZ VAN LANDEWIJCK

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. POIARESE MADURA
přednesené dne 16. února 2006 [1]

1. Projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce pokládá Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) (Nejvyšší soud Nizozemska) Soudnímu dvoru otázky týkající se výkladu směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani [2] a šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [3].

2. Projednávaná věc se týká zdanění tabákových výrobků, které podléhají jednak DPH a jednak spotřební dani – dani, jejímž cílem je přinášet příjmy do státního rozpočtu a paradoxně odrazovat kuřáky od kouření.

3. V projednávané věci se konkrétněji jedná o otázku, zda má společnost, která uvádí na trh tabákové výrobky, nárok na vrácení nebo započtení částek, které zaplatila za daňové kolky, které představují částky splatné spotřební daně a DPH, pokud tyto kolky zmizí před umístěním na tyto výrobky.

I – Právní rámec, spor v původním řízení a předběžné otázky položené Soudnímu dvoru

A – *Příslušná ustanovení práva Společenství*

4. Podle článku 6 směrnice o spotřební dani, která se podle svého čl. 3 odst. 1 použije na tabákové výrobky:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí

1 – Původní jazyk: portugalština.

2 – Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice 92/12/EHS" nebo „směrnice o spotřební dani".

3 – Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice".

spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

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

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

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

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

5. Článek 14 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„1. Oprávnění skladovatelé jsou osvobozeni od spotřební daně ze ztrát, k nimž došlo v režimu s podmíněným osvobozením od daně, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci a které zjistí orgány daného členského státu. V režimu s podmíněným osvobozením od daně jsou rovněž osvobozeni od daně v případech ztrát způsobených povahou výrobků během jejich výroby, zpracování, skladování a přepravy. Každý členský stát stanoví podmínky, za kterých se toto osvobození od daně přiznává. Toto osvobození od daně se vztahuje rovněž na hospodářské subjekty podle článku 16 během přepravy těchto výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně."

6. Článek 21 odst. 1 uvedené směrnice stanoví, že „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".

7. Článek 22 odst. 2 písm. d) téže směrnice stanoví, že „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."

8. Podle článku 10 směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků [4]:

„1. Nejpozději v konečné etapě se harmonizují pravidla pro vybírání spotřební daně. Během předchozích etap se spotřební daň vybírá v zásadě prostřednictvím daňového značení. Vybírají-li členské země spotřební daň prostřednictvím daňového značení, jsou povinny zpřístupnit toto značení výrobcům a obchodníkům v ostatních členských zemích. Vybírají-li spotřební daň jiným způsobem, dbají členské státy na to, aby žádné administrativní ani technické překážky, které z toho vyplývají, neomezovaly vzájemný obchod mezi členskými zeměmi.

2. Pokud se jedná o podrobná pravidla pro vybírání a placení spotřební daně, podléhají dovozci a výrobci tabákových výrobků režimu uvedenému v odstavci 1."

4 — Úř. věst. L 291, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 283, dále jen „směrnice o tabákových výrobcích".

9. Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží."

10. Článek 5 odst. 1 šesté směrnice mimoto stanoví, že „výrazem ‚dodání zboží' se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník".

11. Článek 10 téže směrnice stanoví:

„1. a) ‚Uskutečněním zdanitelného plnění' se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.

b) ‚Daňovou povinností' se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

[...]"

12. Podle článku 11 téže směrnice je základem daně při dodání zboží vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany. Uvedený článek část C odst. 1 první pododstavec stanoví:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo odmítnuto, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy."

13. Navíc článek 27 šesté směrnice, týkající se „zjednodušených postupů"[5], stanoví:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vybírání daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vybírání daně smějí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.

2. Členský stát, který hodlá zavést opatření uvedená v odstavci 1, předloží věc Komisi a poskytne jí veškeré údaje vztahující se k věci.

[...]

5. Členské státy, které k 1. lednu 1977 uplatňují zvláštní opatření toho druhu, který je uveden v odstavci 1, je mohou zachovat s podmínkou, že o tom do 1. ledna 1978 uvědomí Komisi a že v případě, kdy tyto

5 — Ve znění platném před změnami zavedenými směrnicí Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Úř. věst. L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7).

odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vybírání daně, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1."

14. Podle článku 1 deváté směrnice Rady 78/583/EHS ze dne 26. června 1978 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu[6] byly některé členské státy oprávněny provést šestou směrnici nejpozději do 1. ledna 1979.

B – *Nizozemská právní úprava, skutkový základ sporu v původním řízení a předběžné otázky*

15. Podle článku 1 zákona o spotřební dani (Wet op de accijns, ze dne 31. října 1991, *Staatsblad* 1991, 561, dále jen „zákon o spotřební dani"):

„1. Daň označovaná jako spotřební daň se vybírá z:

[...]

f. tabákových výrobků.

2. Spotřební daň je splatná v okamžiku propuštění výrobků uvedených v odstavci 1 pro domácí spotřebu a jejich dovozu."

16. Podle čl. 73 odst. 1 téhož zákona „tabákové výrobky musejí být v okamžiku svého propuštění pro domácí spotřebu a dovozu opatřeny daňovým kolkem předepsaným pro dotyčný tabákový výrobek".

17. Podle čl. 76 odst. 1 a 2 tohoto zákona:

„1. Částka spotřební daně představovaná daňovými kolky podle jejich nominální hodnoty musí být odvedena v okamžiku žádosti [o daňové kolky].

2. Odchylně od odstavce 1 může být platba odložena nejpozději k poslednímu dni třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo o daňové kolky žádáno, za podmínky, že bude za tímto účelem poskytnuta záruka."

6 – Úř. věst. L 194, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 69, dále jen „devátá směrnice".

18. Společnost Heintz van Landewijck SARL (dále jen „van Landewijck") provozuje v Lucembursku velkoobchod s tabákovými výrobky, pro nějž vlastní licenci oprávněného skladovatele.

19. Dne 6. října 1998 podala van Landewijck u Belastingdienst/Douane te Amsterdam (správa daní a cel Amsterdam, dále jen „správce") na základě článku 75 zákona o spotřební dani dvě žádosti o daňové kolky pro tabákové výrobky[7]. Dodáním těchto kolků pověřila společnost Securicor Omega.

20. Dne 9. října 1998 zaúčtoval správce splatné částky van Landewijck na základě obou těchto žádostí o kolky, a sice 177 809 NLG (140 575 NLG spotřební daň a 37 234 NLG DPH) a 2 711 474 NLG (2 202 857 NLG spotřební daň a 508 617 NLG DPH).

21. Dne 12. října 1998 byly požadované kolky vyzvednuty u PTT Post Filatelie, nyní Geldnet Services BV, kurýrní společností Smit Koerier, jednající jménem Securicor Omega.

22. Z protokolu vypracovaného dne 17. prosince 1998 znalcem pověřeným lucemburskou pojišťovnou Le Foyer vyplývá, že dne 13. října 1998 v 19.40 hodin dodala Smit Koerier tři balíčky kolků do sídla Securicor Omega v Utrechtu (Nizozemsko) a že dne 14. října 1998 v 10 hodin Securicor Omega zjistila, že tyto balíčky zmizely.

23. Dopisem ze dne 23. listopadu 1998 informovala van Landewijck správce, že kolky předané Smit Koerier jí doposud nebyly doručeny, nemohly být tudíž používány a že Securicor Omega popírá svou odpovědnost za jejich zmizení. Van Landewijck v témže dopise požádala správce, aby „vzal v úvahu zvláštní okolnosti této věci před konečným datem splatnosti, totiž před 31. lednem 1999".

24. Správce vyhodnotil uvedený dopis jako žádost o započtení nebo vrácení odvedené částky společností van Landewijck na základě sporných kolků, podanou podle čl. 79 odst. 3 zákona o spotřební dani ve spojení s článkem 52 prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu. Tuto žádost zamítl rozhodnutím ze dne 30. ledna 2001.

7 — Tento článek stanoví, že žádat o daňové kolky u správce může zejména oprávněný skladovatel pro tabákové výrobky a subjekt, který umisťuje daňové kolky na tabákové výrobky mimo území Nizozemska.

25. Článek 79 odst. 3 uvedeného zákona o spotřební dani stanoví:

„Ministr stanoví za podmínek a v mezích jím stanovených pravidla týkající se započtení nebo vrácení částky, jež byla zaplacena nebo je ještě splatná z důvodu žádosti o daňové kolky, pokud

a. jsou tyto kolky vráceny subjektem, který o ně požádal;

b. došlo k jejich ztrátě z důvodu nahodilé události nebo z důvodu vyšší moci, aniž by byly umístěny na tabákové výrobky, jež byly prodány nebo dovezeny;

c. jsou tyto kolky zničeny pod správním dohledem."

26. Uvedený čl. 79 odst. 3 byl proveden článkem 52 prováděcí vyhlášky k zákonu o spotřební dani (Uitvoeringsregeling accijns ze dne 20. prosince 1991, č. WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252, dále jen „prováděcí vyhláška"), podle kterého může být subjektu, který požádal o daňové kolky, vrácena částka daní představovaných kolky, u nichž došlo „ke ztrátě z důvodu nahodilé události nebo z důvodu vyšší moci", a to zejména za podmínky, že podá žádost o vrácení ve lhůtě jednoho měsíce od data ztráty a že tuto ztrátu bezodkladně oznámí správci s udáním okamžiku, místa a příčiny ztráty. Tentýž článek v odstavci 6 stanoví, že k vrácení za ztracené kolky může dojít pouze tehdy, „pokud částka spotřební daně může být s jistotou prokázána".

27. Stížnost podaná van Landewijck proti rozhodnutí správce byla posledně uvedeným zamítnuta. Žaloba podaná proti tomuto zamítnutí u Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud Amsterodam) byla rovněž prohlášena za neopodstatněnou. Tento soud se jednak domníval, že žalobkyně neprokázala s dostatečnou jistotou, že kolky již neexistují ani že riziko, že již byly použity, je zanedbatelné, a že kolky tedy nemohly být považovány za ztracené ve smyslu čl. 79 odst. 3 písm. b) zákona o spotřební dani.

28. Gerechtshof krom toho rozhodl v souladu s článkem 28 zákona o DPH (Wet op de omzetbelasting 1968 ze dne 28. června 1968, *Staatsblad* 1968, 329, dále jen „zákon o DPH"), že žádost o vrácení DPH musí být zamítnuta ze stejných důvodů, jimiž

bylo odůvodněno zamítnutí vrácení spotřební daně [8].

29. Van Landewijck tedy podala kasační stížnost u Hoge Raad, který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba směrnici o spotřební dani vykládat v tom smyslu, že ukládá členským státům povinnost přijmout právní předpis, na jehož základě musejí v takových případech, jako je projednávaný případ, vrátit nebo započítat částky spotřební daně odvedené nebo splatné v době žádosti o daňové kolky, pokud žadatel (který je oprávněným skladovatelem) nepoužil a ani nebude schopen použít kolky, které zmizely předtím, než byly umístěny na výrobky podléhající spotřební dani, a třetí osoby nemohly a ani nebudou schopny legálně tyto kolky použít, přestože není vyloučeno, že třetí osoby použily nebo použijí kolky a umístí je na tabákové výrobky uvedené na trh protiprávním způsobem?

2. a) Je třeba šestou směrnici a obzvláště její čl. 27 odst. 1 a 5 vykládat v tom smyslu, že skutečnost, že nizozemská vláda uvědomila Komisi o tom, že hodlá zachovat zvláštní způsob vybírání daně z tabákových výrobků, až po uplynutí lhůty stanovené v čl. 27 odst. 5 šesté směrnice a prodloužené devátou směrnicí, znamená, že pokud se jednotlivec dovolá tohoto překročení lhůty poté, co bylo provedeno oznámení, zůstane tento způsob vybírání daně nepoužitelný i po uskutečnění tohoto oznámení?

b) Pokud je odpověď na druhou otázku písm. a) záporná, je třeba šestou směrnici a obzvláště její čl. 27 odst. 1 a 5 vykládat v tom smyslu, že zvláštní způsob vybírání daně z tabákových výrobků stanovený v článku 28 zákona o DPH zůstane nepoužitelný, neboť je neslučitelný s požadavky stanovenými výše uvedenými ustanoveními směrnice?

c) Pokud je odpověď na druhou otázku písm. b) záporná, je třeba šestou směrnici a obzvláště čl. 27 odst. 1 a 5 této směrnice vykládat v tom

8 — Tento článek 28 zákona o DPH stanoví obdobný způsob vybírání DPH z tabákových výrobků, jaký se použije na spotřební daně. Stanoví, že sazba DPH použitelná na tyto výrobky činí 19/119 maloobchodní ceny zohledněné pro výpočet spotřební daně a že od této DPH nelze provádět odpočty.

smyslu, že nevrácení DPH za okolností, jako jsou okolnosti popsané v otázce 1, je neslučitelné s touto směrnicí?"

II – Rozbor

30. Projednávaná věc zprvu vyvolává určitou rozpačitost. Van Landewijck, jakožto oprávněný skladovatel tabákových výrobků, odvádí na základě nizozemského práva částky spotřební daně a DPH z tabákových výrobků, které jsou v poslední řadě přeneseny na spotřebitele. V tomto ohledu je povinna žádat o daňové kolky, zaplatit za ně a umístit je na tabákové výrobky předtím, než opustí její sklady.

31. I když zaplatila nizozemské daňové správě částky spotřební daně a DPH splatné za tabákové výrobky, které neopustily sklad, je vyzvána k úhradě téhož daňového dluhu podruhé. Proto, aby mohla uvádět na trh své výrobky, má van Landewijck ve skutečnosti povinnost znovu zaplatit spotřební daň a DPH.

32. Mohlo by se zdát, že se jedná o situaci, ve které platí přísloví „kdo špatně platí, platí dvakrát". Tak tomu ale není. Jak vyplývá z předkládacího usnesení, neexistuje žádná pochybnost o skutečnosti, že van Landewijck řádně zaplatila splatné částky spotřební daně a DPH podle použitelného nizozemského práva, aby mohla uvádět na trh dotčené tabákové výrobky. Dvojí zdanění zde vyplývá ze skutečnosti, že jelikož kolky představující platbu spotřební daně a DPH zmizely beze stopy při přepravě, je van Landewijck povinna zaplatit podruhé proto, aby získala nové kolky, které jí umožní, aby dotčené tabákové výrobky opustily sklad.

33. Za účelem zjištění, zda je taková povinnost ve světle směrnic o spotřební dani a DPH přípustná, je třeba především zjistit, zda kolky mají vnitřní hodnotu, která je odlišuje od pouhých dokladů osvědčujících platbu určité peněžité částky společností van Landewijck správci.

34. V tomto ohledu se nizozemská vláda, německá vláda, Komise Evropských společenství a dokonce van Landewijck shodují na existenci nebezpečí, které je podle van Landewijck velmi malé, ale existuje –, že třetí osoby, které si zmizelé kolky přivlastní, tyto kolky použijí podvodně. Tyto třetí osoby totiž mohou takové kolky umístit na tabá-

kové výrobky, například pašované či kradené bez daňových kolků ve skladu [9], tak aby byl vytvořen dojem, že spotřební daň a DPH byly zaplaceny. Vnitřní hodnota kolků přitom vyplývá právě ze skutečnosti, že v případě ztráty mohou být použity k velmi dobře konkretizovaným nedovoleným účelům třetími osobami, které si je přivlastní. Takové nebezpečí by neexistovalo, pokud by daňové kolky byly pouhými dokumenty představujícími potvrzení o úhradě určitého dluhu mezi dvěma osobami určenými na každém kolku. Tak tomu však není, neboť na kolcích jsou uvedeny pouze tři zvláštní údaje označující druh nebo povahu dotčeného tabákového výrobku (například cigarety nebo doutníky), počet kusů nebo množství a maloobchodní cenu.

35. V projednávaném případě vede zmizení daňových kolků (bez jistoty, že byly zničeny) z důvodu jejich vnitřní hodnoty k problému rozdělení nebezpečí jejich zneužití mezi van Landewijck a nizozemskou daňovou správu. Nizozemské právo řeší tento problém stejně bez ohledu na to, zda se jedná o režim spotřební daně nebo režim DPH. V obou případech neumožňuje žádný právní předpis van Landewijck získat vrácení nebo započtení částek, které v dotčené situaci zaplatila na spotřební dani a DPH.

9 — Situace ve věci British American Tobacco a Newman Shipping (rozsudek ze dne 14. července 2005, C-435/03, Sb. rozh. s. I-7077) je právě situací krádeže tabákových výrobků ve skladu, bez daňových kolků.

36. V souladu s pořadím otázek položených Hoge Raad začnu posouzením otázky zamítnutí vrácení spotřební daně. Poté se budu věnovat problému zamítnutí vrácení DPH.

A – *První otázka*

37. Problém rozdělení nebezpečí ztráty kolků není upraven směrnicí o spotřební dani ani směrnicí o tabákových výrobcích. Tyto směrnice se omezují ve svém článku 21, resp. čl. 10 odst. 1, na to, že členským státům přiznávají možnost používat daňové kolky jako prostředek k vybírání spotřební daně z tabákových výrobků.

38. V zásadě nic nebrání tomu, aby členský stát stanovil pravidla použitelná na problém rozdělení nebezpečí zmizení a nebezpečí následného zneužití daňových kolků, které ze zmizení vyplývá. Nizozemské právo tak stanoví, že s výjimkou případů stanovených v čl. 79 odst. 3 zákona o spotřební dani a článku 52 prováděcí vyhlášky [10], nese nebezpečí ztráty kolků a následného zneužití, jako v projednávaném případě, osoba, která o kolky požádala, a jejímž jménem a na jejíž

10 — Podle článku 79 nizozemského zákona o spotřební dani, pokud by bylo prokázáno, že dotčené kolky byly zničeny, van Landewijck by měla nárok na vrácení nebo započtení zaplacených částek spotřební daně. Je to pochopitelné, jelikož v tomto případě, ale nikoliv v případě pouhé ztráty, je nebezpečí zneužití kolků vyloučeno.

účet byly tyto kolky vyzvednuty u PTT Post Filatelie. Osoba, která má kolky pod svou kontrolou, je nizozemským právem považována za osobu mající nejlepší postavení proto, aby zabránila tomu, že dojde ke zneužití, nebo přinejmenším proto, aby se před tímto nebezpečím chránila uzavřením pojištění nebo jakýmkoli jiným prostředkem. Jedná se pravděpodobně o pravidlo rozdělení nebezpečí založené na logice uložení odpovědnosti té straně, která má nejlepší postavení proto, aby mohla na kolky dohlížet [11].

39. I když se zdá zřejmé, že zákonodárce chtěl ponechat členským státům volnost, pokud jde o rozdělení nebezpečí zmizení daňových kolků, neznamená to však, že jakékoli řešení této otázky je nezbytně slučitelné se směrnicí o spotřební dani a s obecnými právními zásadami Společenství, zejména se zásadou proporcionality.

40. Žalobkyně tvrdí, že jelikož kolky mohou být třetími osobami použity jen podvodným způsobem, nedochází k nárůstu ušlého zisku odpovídajícího spotřební dani pro státní rozpočet, protože ti, kteří se dopustí tohoto druhu protiprávního jednání, zpravidla nikdy nemají úmysl zaplatit spotřební daň z tabákových výrobků, které uvádějí na trh. Tyto úvahy nemohu přijmout.

41. Je pravda, že jestliže van Landewijck nese nebezpečí ztráty kolků, ztrácí z hospodářského hlediska více nežli správce. Nese-li totiž daňová správa nebezpečí zneužití nebo podvodného použití zmizelých kolků, nevede to automaticky ke ztrátě příjmů pro stát odpovídajících částce spotřební daně ze zmizelých kolků, protože není vůbec jisté, že všechny kolky budou použity podvodným způsobem.

42. Pokud existují kolky, které by mohly být protiprávně použity, zjevně to v každém případě vytváří příležitosti pro jejich zneužití. I přesto, že lze mluvit o větší či menší pravděpodobnosti (která je však vždy nižší nežli sto procent), že ke zneužití kolků skutečně dojde, pouhá skutečnost, že jsou kolky k dispozici pro takové zneužití, s sebou pochopitelně nese ztráty pro státní rozpočet. V důsledku toho zamítnutí započtení nebo vrácení částky zmizelých kolků, jako to, které vyplývá z nizozemské právní úpravy, účinně přispívá k zabránění ztrátám příjmů pro státní rozpočet.

11 — Rovněž z hlediska výpočtu vhodného pojištění je žadatel po nabytí kolků v mnohem příznivější situaci než daňová správa.

43. Je obecně známo, že v obchodu s tabákovými výrobky dochází k pašování a že daňové kolky pro tyto výrobky jsou vyhledávaným zbožím pro protiprávní obchod s tabákovými výrobky. Je přitom zřejmé, že zabránění daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití je cílem, na kterém může být legitimně založena vnitrostátní právní úprava týkající se právního režimu daňových kolků [12]. Tento cíl je rovněž relevantní za účelem stanovení režimu použitelného v případě zmizení kolků, jako je tomu v projednávaném případě.

44. Režim rozdělení nebezpečí zmizení kolků, který by v projednávaném případě umožňoval žadateli o kolky, na jehož účet a jehož jménem byly tyto kolky vyzvednuty u PTT Post Filatelie, získat vrácení nebo započtení částek zaplacených za tyto kolky, by podporoval zneužití. Žadatel o kolky by nebyl podněcován k tomu, aby se staral o daňové kolky, pokud by jejich pouhé zmizení vedlo k vrácení nebo započtení správcem. Jak zdůrazňuje nizozemská vláda ve svém písemném vyjádření, žadatel o kolky by se mohl vědomě rozhodnout nechat kolky zmizet, aby měl poté prospěch z jejich vrácení.

45. Žalobkyně sice tvrdí, že nebezpečí zneužití je za zvláštních okolností projednávaného případu sníženo natolik (zejména díky odchylující se maloobchodní ceně, kterou uplatňuje, zvýšení cen, ke kterému došlo po zmizení kolků, a konverzi cen po zavedení eura), že je nepřiměřené zamítnout jakékoli vrácení nebo započtení částek zaplacených při žádosti o zmizelé kolky.

46. V tomto ohledu připomínám, že obecné právní zásady Společenství jsou povinny dodržovat veškeré státní orgány pověřené uplatňováním práva Společenství [13]. Je ustáleno, že „zásada proporcionality je ustálenou judikaturou Soudního dvora uznávána za jednu z obecných právních zásad Společenství“ [14]. Musí být tedy dodržována členskými státy při provádění právních úprav Společenství [15]. Za účelem stanovení, zda je nizozemský režim vrácení nebo započtení částek zaplacených na spotřební dani, který je předmětem předběžné otázky, v souladu se zásadou proporcionality, je třeba přezkoumat, zda prostředky, které tento režim používá, jsou způsobilé k uskutečnění cíle,

12 — Viz čl. 21 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o spotřební dani, ve znění směrnice Rady 94/74/ES ze dne 22. prosince 1994 (Úř. věst. L 365, s. 46; Zvl. vyd. 09/01, s. 264), podle kterého „[a]niž 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“.

13 — Viz například rozsudky ze dne 26. dubna 1988, Krücken (316/86, Recueil, s. 2213, bod 22), a ze dne 27. září 1979, Eridania (230/78, Recueil, s. 2749, bod 31).

14 — Rozsudky ze dne 11. července 1989, Schräder (265/87, Recueil, s. 2263, bod 21), a nejnověji ze dne 10. března 2005, Tempelman a van Schaijk (C-96/03 a C-97/03, Sb. rozh. s. I-1895, bod 47).

15 — Viz v tomto smyslu, rozsudky ze dne 18. května 2000, Rombi a Arkopharma (C-107/97, Recueil, s. I-3367, bod 65), a ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 44).

který sleduje, a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [16].

47. V tomto ohledu jednak nizozemský režim vrácení představuje prostředek způsobilý k uskutečnění cíle zabránit zmizení kolků a nebezpečí jejich následného podvodného použití, protože zohledňuje postavení van Landewijck jakožto osoby mající nejlepší postavení pro to, aby nad těmito kolky dohlížela. Krom toho tento režim nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů, které sleduje. Bylo by tomu jinak, pokud by nestanovil žádnou možnost vrácení nebo započtení, pokud byly kolky zničeny nebo znehodnoceny v případě vyšší moci nebo nahodilé události. Zdá se mi tedy, že nizozemský režim vrácení nebo započtení částek spotřební daně v případě ztráty daňových kolků je slučitelný s obecnými právními zásadami Společenství a zejména se zásadou proporcionality.

48. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na první otázku položenou předkládajícím soudem odpověděl v tom smyslu, že ustanovení směrnice 92/12/ES nebrání tomu, aby členské státy uplatňovaly právní režim, na základě kterého uvedené státy ukládají finanční odpovědnost za ztrátu daňových kolků žadatelům o tyto kolky nebo jejich nabyvatelům, a v souladu s kterým nejsou uvedené státy povinny vrátit nebo započíst částku spotřební daně zaplacenou v okamžiku žádosti o daňové kolky za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci. Tento právní režim je rovněž v souladu se zásadou proporcionality.

B – *Otázky týkající se DPH*

49. Článek 28 zákona o DPH stanoví obdobný způsob vybírání DPH z tabákových výrobků, jaký se použije na spotřební daně, tedy v jedné etapě, v okamžiku, kdy výrobky podléhající spotřební dani opustí sklad (nebo dojde-li k dovozu či pořízení uvnitř Společenství). Splatná částka DPH musí být zaplacena, stejně jako v případě spotřební daně, jednorázově bez nároku na předchozí odpočet žadatelem, a to v okamžiku, kdy žadatel získá daňové kolky.

50. Tento režim je zvláštním režimem odchylujícím se (ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice) od běžného systému vybírání DPH Společenství zavedeného šestou směrnicí. Podle šesté směrnice je DPH splatná v okamžiku dodání tabákových výrobků. Cílem takového odchylujícího se režimu je jednak zjednodušit vybírání DPH, neboť ta je vybírána pouze v jedné etapě dodavatelského řetězce tabákových výrobků v okamžiku

16 – Viz rozsudek ze dne 7. prosince 1993, ADM Ölmuhlen (C-339/92, Recueil, s. I-6473, bod 15), a výše uvedený rozsudek Tempelman a van Schaijk, bod 47.

opuštění skladu nebo dovozu v souladu s použitelným systémem v oblasti spotřební daně, a jednak bojovat proti podvodům, neboť maloobchod je vyloučen z procesu vybírání daně.

51. Druhá otázka písm. a) a b) položená Soudnímu dvoru se týká právě problému použitelnosti článku 28 zákona o DPH, jelikož o zvláštním režimu vybírání DPH zavedeným tímto článkem nebyla Komise uvědomena ve lhůtě stanovené v čl. 27 odst. 5 šesté směrnice, tak jak byla prodloužena devátou směrnicí, tedy do 1. ledna 1979.

1. Druhá otázka písm. a)

52. První otázka, která vyvstává, je otázka důsledků opožděného oznámení uvedeného režimu Komisi, ke kterému došlo dne 12. června 1979.

53. Podle žalobkyně musí mít neoznámení odchylujícího se opatření ve stanové lhůtě stejné důsledky jako jeho neoznámení. Tento odchylující se režim je tak protiprávní a nemůže být uplatňován vůči jednotlivcům dovolávajícím se takové vady. Skutečnost, že Nizozemské království ve skutečnosti Komisi o tomto odchylujícím se režimu uvědomilo téměř šest měsíců po uplynutí lhůty, je v tomto ohledu irelevantní. Tento názor nesdílím.

54. Článek 27 odst. 5 šesté směrnice formálně nestanoví sankci použitelnou v případě překročení lhůty stanovené směrnicí. Za těchto podmínek je třeba posoudit jednak povahu a účel rozhodnutí, které má být v dané lhůtě přijato, a jednak situaci osoby, které je určeno a jejíž zájmy byly poškozeny [17].

55. Sdílím názor nizozemské vlády a Komise, podle kterého je dotčená lhůta pouze lhůtou pořádkovou. Cílem takového oznámení není získat souhlas Komise, ale pouze jí umožnit tato opatření posoudit. Jelikož k oznámení skutečně došlo a Komise tedy mohla posoudit dotčená odchylující se opatření a vyjádřit v tomto ohledu svůj názor (což učinila, aniž by poukázala na jakýkoli

17 — Viz obdobně rozsudek ze dne 27. ledna 1988, Dánsko v. Komise (349/85, Recueil, s. 169, bod 19), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že „při neexistenci jakékoli sankce spojené s nedodržením této lhůty může být tato lhůta s ohledem na povahu rozhodnutí o účetní závěrce, jehož základním cílem je ujistit se o tom, že výdaje vynaložené vnitrostátními orgány byly vynaloženy v souladu s pravidly Společenství, považována pouze za lhůtu pořádkovou, s výhradou zásahu do zájmů členského státu".

problém týkající se těchto opatření), použitelnost těchto opatření nemůže být zpochybněna. Jinak je tomu v případě, pokud by se Komise k tomuto opatření nevyjádřila.

56. Je sice jasné, že odchylující se opatření, o kterém Komise nebyla uvědomena podle čl. 27 odst. 5, nemůže zůstat použitelné. Jak připomíná žalobkyně ve svém vyjádření, v rozsudku ze dne 27. října 1992, Komise v. Německo [18], bylo rozhodnuto, že „čl. 27 odst. 5 šesté směrnice sice umožňuje členským státům, které k 1. lednu 1977 uplatňovaly zvláštní zjednodušená odchylující se opatření, tato opatření zachovat, této možnosti však lze využít jen za určitých podmínek, mezi které patří i podmínka uvědomit o těchto opatřeních do 1. ledna 1978 Komisi" [19].

57. Tato judikatura se však netýká specifičtější otázky, která vyvstává v projednávaném případě, jaké jsou přesné důsledky uskutečněného oznámení, ke kterému došlo opožděně. V tomto ohledu nemůže takové překročení stanovené lhůty zůstat pro vládu v prodlení bez důsledků, protože jinak by nezáleželo z hlediska použitelnosti dotčeného opatření na tom, zda bude oznámeno do 1. ledna 1979, měsíce nebo snad roky poté. Následkem takového překročení lhůty tedy je, že odchylující se opatření nemůže být uplatněno nebo namítáno vůči osobě podléhající dani v období mezi uplynutím lhůty a okamžikem po oznámení, kdy Komise vyjádřila svůj názor ohledně dotčeného opatření, aniž by poukázala na problémy, které by se ho týkaly.

58. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru odpovědět na druhou otázku písm. a) v tom smyslu, že čl. 27 odst. 5 šesté směrnice stanoví pořádkovou lhůtu a nesmí být vykládán v tom smyslu, že jednotlivec může požadovat prohlášení zvláštního způsobu vybírání daně za nepoužitelný z toho důvodu, že lhůta, ve které členské státy musí Komisi o existenci takového zvláštního způsobu vybírání uvědomit, byla překročena, pokud měla Komise možnost dotčený způsob vybírání skutečně posoudit a vyjádřit se k němu.

2. Druhá otázka písm. b)

59. I když opožděné oznámení nečiní zvláštní způsob vybírání DPH z tabákových výrobků, který byl oznámen Nizozemským královstvím, nepoužitelným, a i když Komise v tomto ohledu nepoukázala na žádný problém, je přesto třeba posoudit slučitelnost tohoto odchylujícího se režimu s požadavky stanovenými čl. 27 odst. 1 šesté směrnice.

18 — C-74/91, Recueil, s. I-5437, bod 21.

19 — V tomto směru viz rozsudek Direct Cosmetics (5/84, Recueil, 617, bod 22) a rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz (C 97/90, Recueil, s. I-3795, bod 33), který uvádí, že „[p]okud nebyla odchylka zavedena v souladu s článkem 27, který členským státům ukládá oznamovací povinnost, vnitrostátní daňové orgány nemohou vůči osobě podléhající dani namítat ustanovení odchylující se od systému šesté směrnice".

60. Článek 27 odst. 5 šesté směrnice totiž stanoví, že opatření přijatá s cílem zjednodušení postupu vybírání DPH musí odpovídat požadavkům stanoveným v odstavci 1 téhož článku. „Smějí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu."

61. Je nesporné, že způsob vybírání DPH prostřednictvím daňových kolků jako celek zjednodušuje postup vybírání DPH z tabákových výrobků, protože k vybírání dochází pouze v jedné etapě. Mimoto je DPH vypočítána na základě ceny určené pro konečného spotřebitele. Jak uvádí Komise ve svém vyjádření, dotčený způsob vybírání znamená, že částka splatné DPH je spojena s cenou výrobků při jejich konečné spotřebě, jak to vyžaduje čl. 27 odst. 1. Podle tohoto odchylujícího se systému vybírání DPH prostřednictvím povinného užívání daňových kolků a zákazu prodávat tabákové výrobky spotřebitelům za cenu odlišnou od maloobchodní ceny uvedené na kolcích zůstane částka zaplacené daně v zásadě přímo úměrná maloobchodním cenám tabákových výrobků bez ohledu na počet transakcí, ke kterým došlo během výroby a distribuce tabákových výrobků. Z tohoto systému nevyplývá žádný nesoulad s podmínkami stanovenými v čl. 27 odst. 1 šesté směrnice.

62. Předkládající soud nicméně uvádí, že v případě, že například nedojde k prodeji výrobků nebo jsou výrobky ztraceny při zprostředkování nebo maloobchodním prodeji nebo pokud jsou při maloobchodním prodeji tabákové výrobky prodány (nedovoleně) za cenu odlišnou od maloobchodní ceny uvedené na kolcích, existují pochybnosti ohledně slučitelnosti se zvláštní podmínkou stanovenou čl. 27 odst. 1 *in fine*. Za těchto výjimečných situací může být totiž výrobce povinen zaplatit vyšší DPH, než je ta, kterou by byl povinen zaplatit, pokud by byl použitelný běžný systém vybírání DPH Společenství zavedený šestou směrnicí. Lze si tak oprávněně klást otázku ohledně dopadu takového odchylujícího se systému na částku daně při konečné spotřebě a zda nejsou překročeny meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, a sice zjednodušení postupu vybírání daně, jakož i boj proti daňovým podvodům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití.

63. V tomto ohledu se domnívám, že nelze vycházet ze zjevně výjimečných okolností, jako je případ, kdy k prodeji tabákových výrobků nedojde, nebo případ protiprávních jednání při maloobchodním prodeji tabákových výrobků za cenu odlišnou od maloobchodní ceny uvedené na daňových kolcích, za účelem přijetí závěru, že režim vybírání DPH pouze v jedné etapě současně se spotřební daní, prostřednictvím daňových kolků, je obecně v rozporu s požadavkem stanoveným v čl. 27 odst. 1, podle kterého dotčená zjednodušená opatření smějí ovlivnit „výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu". Je rovněž třeba připomenout, že nikoliv každá odchylka, ale pouze odchylky v nikoliv

zanedbatelném rozsahu jsou způsobilé učinit odchylující se režim neslučitelným se zněním čl. 27 odst. 1. Výjimečný charakter možných odchylek způsobených nizozemským odchylujícím se režimem a skutečnost, že k nim nedochází obecně a systematicky, neumožňují prokázat, že vedou jako celek ve větším nežli zanedbatelném rozsahu ke změnám výše daně při konečné spotřebě.

65. Cílem dotčeného odchylujícího se režimu vybírání DPH prostřednictvím daňových kolků je přispět ke zjednodušení postupu vybírání daně a zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Režim posuzovaný jako celek sleduje tento cíl, aniž by překračoval meze toho, co je za tímto účelem nezbytné, a citelně nenarušuje dosažení cílů šesté směrnice.

66. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby odpověděl na druhou otázku písm. b) položenou předkládajícím soudem tak, že čl. 27 odst. 1 a 5 šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že zvláštní způsob vybírání DPH z tabákových výrobků, jaký stanoví článek 28 zákona o DPH, je slučitelný s požadavky, které stanoví, a jako takový nepřekračuje to, co je nezbytné za účelem zjednodušení postupu vybírání daně a zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

64. Mimoto je třeba poznamenat, že podle judikatury Soudního dvora se odchylující se vnitrostátní opatření uvedená v čl. 27 odst. 5 šesté směrnice, mající za cíl zjednodušení postupu vybírání daně nebo zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, „mohou v zásadě odchýlit od respektování daňového základu DPH uvedeného v článku 11 šesté směrnice pouze v mezích nezbytně nutných pro dosažení tohoto cíle“ [20]. Jsou povolena pouze opatření „nezbytná a vhodná k dosažení zvláštního cíle, který sledují, a pokud se co nejméně dotýkají cílů a zásad šesté směrnice“ [21].

3. Druhá otázka písm. c)

67. Ve srovnání s předcházející otázkou se tato posledně uvedená otázka položená Hoge Raad týká konkrétněji slučitelnosti režimu vrácení nebo započtení částek DPH zaplace-

20 — Rozsudek ze dne 10. dubna 1984, Komise v. Belgie (324/82, Recueil, s. 1861, bod 29); rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, Recueil, s. I-2847, bod 24), a výše uvedený rozsudek British American Tobacco a Newman Shipppmg, bod 44.

21 — Rozsudky ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I 7013, bod 43), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4271, bod 46).

ných za kolky zmizelé za okolností popsaných v první otázce se šestou směrnicí, a obzvláště s jejím čl. 27 odst. 1 a 5.

68. Stejně jako při rozboru provedeném v rámci první otázky položené předkládajícím soudem má skutečnost, že dotčené daňové kolky mají vnitřní hodnotu a že jejich zmizení způsobuje skutečné nebezpečí podvodného používání, rovněž ústřední význam při odpovědi na tuto posledně uvedenou otázku. Jak vyplývá z rozboru obou předcházejících otázek, právo Společenství nebrání v projednávaném případě tomu, aby k vybírání splatných částek DPH za tabákové výrobky docházelo prostřednictvím daňových kolků. Jelikož přitom tyto kolky podle svých vlastností a údajů, které jsou na nich uvedeny, mají již zmíněnou vnitřní hodnotu, je pochopitelné, že režim rozdělení nebezpečí jejich zmizení je založen na zásadě uložení odpovědnosti žadateli o kolky, který je získal sám nebo prostřednictvím jiné osoby, na svůj účet a na své jméno, jelikož se jedná o osobu mající nejlepší postavení pro to, aby nad těmito ceninami dohlížela.

69. Použití takového pravidla o rozdělení nebezpečí ztráty kolků sice za okolností projednávaného případu způsobuje velmi kruté finanční následky pro takový hospodářský subjekt, jako je van Landewijck, který ztratil kolky bez svého zavinění. Takové pravidlo o rozdělení nebezpečí, podle kterého nese nebezpečí nabyvatel kolků, který má nad nimi skutečnou kontrolu, však musí být považováno za pravidlo mající obecný a abstraktní charakter. Nepříznivý charakter finančních následků pro stranu, která nese nebezpečí, je logickým důsledkem použití jakéhokoli pravidla o rozdělení nebezpečí ztráty zboží v obchodním styku. To nemůže znamenat, že by takové pravidlo bylo v rozporu se šestou směrnicí, a zejména s jejím článkem 27 odst. 1 a 5.

70. Dotčený režim sice může v rozsahu, v němž stanoví nevrácení daně za zmizelé, ale nezničené kolky, z praktického hlediska vést k situacím dvojího zdanění DPH za tytéž tabákové výrobky. Takový režim je však odůvodněný z důvodů v širokém rozsahu shodných s těmi, které byly uvedeny v odpovědi na první otázku. V tomto případě je tento režim rozdělení nebezpečí zmizení kolků a jejich případného následného podvodného použití rovněž odůvodněný, jelikož „boj proti daňovým podvodům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným šestou směrnicí“ [22].

71. Vyvstává poslední otázka. Komise a žalobkyně jsou toho názoru, že výše

22 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76).

uvedený rozsudek British American Tobacco a Newman Shipping je pro rozbor projednávané věci relevantní a odůvodňuje kladnou odpověď na tuto druhou otázku písm. c). Jelikož v tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že krádež tabákových výrobků ze skladu nepředstavuje dodání zboží ve smyslu šesté směrnice, nemůže tomu tak být *a fortiori* v případě ztráty nebo krádeže daňových kolků určených pro toto zboží.

72. Tento názor nesdílím. Ve výše uvedeném rozsudku British American Tobacco a Newman Shipping bylo důsledkem belgické právní úpravy, že krádež tabákových výrobků byla považována za uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu šesté směrnice. Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že členský stát nemůže zavést krádež výrobků podléhajících spotřební dani do kategorií zdanitelných plnění stanovených šestou směrnicí [23].

73. Skutková situace a nizozemská právní úprava dotčená v projednávané věci jsou přitom odlišné od výše uvedené věci British American Tobacco a Newman Shipping. V této posledně uvedené věci nebylo dotčené odchylující se opatření odůvodněno logikou podněcovat vlastníka tabákových výrobků, aby na ně dohlížel. Bylo by zcela nadbytečné ve vztahu k vlastníkovi, který se, neúčastní-li se podvodným způsobem na krádeži, přirozeně snaží zabránit ztrátě svých tabákových výrobků, což zcela postačuje, aby byl podněcován k tomu, aby na dotčené výrobky dohlížel. V případě zmizení daňových kolků by naopak v případě neexistence pravidla o odpovědnosti nabyvatele kolků přijatého nizozemskou vládou, jak je tomu v projednávaném případě, neexistoval pro nabyvatele kolků skutečný podnět k tomu, aby na ně dohlížel, jestliže by případné zmizení kolků bez jejich zničení vedlo k vrácení nebo započtení částek zaplacených za jejich nákup. Takový rozdíl umožňuje odmítnout argument, podle kterého z výše uvedené věci British American Tobacco a Newman Shipping *a fortiori* vyplývá, že van Landewijck musí mít v projednávané věci nárok na vrácení nebo započtení částek zaplacených z titulu splatné DPH.

74. V důsledku toho se domnívám, že by Soudní dvůr měl na druhou otázku písm. c) odpovědět v tom smyslu, že neexistence povinnosti vrácení částek zaplacených za získání daňových kolků, které odpovídají částkám splatné DPH, za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci, je slučitelná se šestou směrnicí, a zejména s jejím čl. 27 odst. 1 a 5.

23 – Viz body 42 a 48 uvedeného rozsudku.

III – Závěry

75. S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Hoge Raad odpověděl následujícím způsobem:

„1) Ustanovení směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani nebrání tomu, aby členské státy uplatňovaly právní režim, na základě kterého uvedené státy ukládají finanční odpovědnost za ztrátu daňových kolků žadatelům o tyto kolky nebo jejich nabyvatelům, a v souladu s kterým nejsou uvedené státy povinny vrátit nebo započíst částku spotřební daně zaplacenou v okamžiku žádosti o daňové kolky za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci. Tento právní režim je rovněž v souladu se zásadou proporcionality.

2) Článek 27 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, stanoví pořádkovou lhůtu a musí být vykládán v tom smyslu, že jednotlivec nemůže požadovat prohlášení zvláštního způsobu vybírání daně za nepoužitelný z toho důvodu, že lhůta, ve které členské státy musí Komisi o existenci takového zvláštního způsobu vybírání uvědomit, byla překročena, pokud měla Komise možnost skutečně posoudit dotčený způsob vybírání a vyjádřit se k němu.

3) Článek 27 odst. 1 a 5 šesté směrnice 77/388 je třeba vykládat v tom smyslu, že zvláštní způsob vybírání DPH z tabákových výrobků, jaký stanoví článek 28 zákona o DPH, je slučitelný s požadavky, které stanoví, a jako takový nepřekračuje to, co je nezbytné za účelem zjednodušení postupu vybírání daně a zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

4) Neexistence povinnosti vrácení částek zaplacených za získání daňových kolků, které odpovídají částkám splatné DPH, za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci, je slučitelná se šestou směrnicí, a zejména s jejím čl. 27 odst. 1 a 5."