HEINTZ VAN LANDEWIJCK

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
M. POIARES MADURO
prednesené 16. februára 2006 [1]

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania predkladá Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) Súdnemu dvoru otázky týkajúce sa výkladu smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve [držbe — *neoficiálny preklad*], pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov [2], a šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [3].

2. Tento prípad sa týka zdanenia tabakových výrobkov, ktoré podliehajú na jednej strane DPH a na druhej strane spotrebnej dani — dani, o ktorej je známe, že do štátneho rozpočtu prináša príjmy a pritom, paradoxne, odrádza fajčiarov od fajčenia.

3. V tejto veci ide konkrétne o otázku, či má spoločnosť, ktorá uvádza na trh tabakové výrobky, nárok na vrátenie alebo započítanie súm, ktoré zaplatila za kontrolné známky a ktoré predstavujú daňový dlh vyplývajúci zo spotrebnej dane a z DPH v prípade, keď tieto známky zmizli skôr, než boli na tieto výrobky umiestnené.

I — Právny rámec, spor vo veci samej a prejudiciálne otázky predložené Súdnemu dvoru

A — *Relevantné ustanovenia práva Spoločenstva*

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

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

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

1 — Jazyk prednesu: portugalčina.

2 — Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, ďalej len „smernica 92/12/EHS" alebo „smernica o spotrebných daniach".

3 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica".

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

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

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

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

5. Článok 14 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

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

6. Článok 21 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje, že „bez toho, aby bol dotknutý článok 6 (1), členské štáty môžu požadovať, aby výrobky uvoľnené na spotrebu na ich území mali daňové označenia alebo štátne identifikačné značky používané na daňové účely [bez toho, aby bol dotknutý článok 6 ods. 1, členské štáty môžu stanoviť, že výrobky určené na uvoľnenie do daňového voľného obehu na ich území majú byť označené kontrolnými známkami alebo osobitnými vnútroštátnymi známkami používanými na daňové účely — *neoficiálny preklad*]."

7. Článok 22 ods. 2 písm. d) tej istej smernice stanovuje že „výrobky, podliehajúce

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

8. Podľa článku 10 smernice Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu [4]:

„1. Pravidlá vyberania spotrebnej dane budú harmonizované najneskôr v konečnej etape [v poslednej etape — *neoficiálny preklad*]. V predchádzajúcich etapách bude spotrebná daň platená prostredníctvom daňových kolkov [V predchádzajúcich etapách sa bude spotrebná daň vyberať prostredníctvom kontrolných známok — *neoficiálny preklad*]. Členské krajiny musia, pokiaľ vyberajú spotrebnú daň prostredníctvom daňových kolkov, tieto kolky [prostredníctvom kontrolných známok, tieto kontrolné známky — *neoficiálny preklad*] poskytnúť k dispozícii výrobcom a obchodníkom ostatných členských krajín. Ak členské krajiny vyberajú daň [spotrebnú daň — *neoficiálny preklad*] iným spôsobom, musia brať ohľad na to, či z tohto spôsobu nevznikajú buď prekážky v správe daní alebo technické prekážky v obchode medzi členskými krajinami [musia dbať, aby z tohto dôvodu nevznikla žiadna prekážka, či už v oblasti správy dane, alebo technického charakteru, ktorá by mala dosah na obchod medzi členskými štátmi — *neoficiálny preklad*].

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

9. Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

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

2. dovoz tovaru."

10. Článok 5 ods. 1 šiestej smernice, okrem iného, stanovuje, že „pojem ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník — *neoficiálny preklad*]."

11. Podľa článku 10 tej istej smernice:

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

4 — Ú. v. ES Ľ 291, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 283, ďalej len „smernica o tabakových výrobkoch".

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

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

..."

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

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

13. Navyše, článok 27 šiestej smernice, ktorý upravuje „zjednodušujúce postupy [opatrenia — *neoficiálny preklad*]" [5], stanovuje:

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

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

...

5. Členské štáty, ktoré zaviedli od 1. januára 1977 špeciálne opatrenia [ktoré k 1. januáru 1977 uplatňujú osobitné opatrenia — *neoficiálny preklad*], o ktorých sa hovorí v odseku 1 vyššie, môžu si ich ponechať v platnosti za predpokladu, že upovedomia o tom Komisiu do 1. januára 1978 s tým, že kde [že v prípadoch, keď — *neoficiálny preklad*] boli

5 — V účinnosti pred zmenami zavedenými smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004 (Ú. v. EÚ L 27, s. 44; Mim. vyd. 09/002, s. 7).

takéto derogácie [odchýlky — *neoficiálny preklad*] navrhnuté kvôli zjednodušeniu postupov pri účtovaní dane [pre zjednodušenie spôsobu výberu dane — *neoficiálny preklad*], zodpovedajú [musia zodpovedať — *neoficiálny preklad*] požiadavkám uvedeným v odseku 1 vyššie."

14. Podľa článku 1 deviatej smernice Rady 78/583/EHS z 26. júna 1978 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu [6] mali niektoré členské štáty začať uplatňovať šiestu smernicu najneskôr do 1. januára 1979.

B — *Holandská právna úprava, skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky*

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

„1. Spotrebná daň sa vyberá z:

...

f) tabakových výrobkov.

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

16. Podľa článku 73 ods. 1 toho istého zákona „tabakové výrobky musia byť pri ich uvoľnení do daňového voľného obehu a pri dovoze opatrené kontrolnou známkou určenou pre predmetný tabakový výrobok".

17. Podľa článku 76 ods. 1 a 2 tohto zákona:

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

2. Bez toho, aby tým bol dotknutý odsek 1, zaplatenie možno odložiť... najneskôr... do posledného dňa tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v priebehu ktorého bola podaná žiadosť o kontrolné známky... s podmienkou, že sa na tento účel zriadi záruka."

6 — Ú. v. ES L 194, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 69, ďalej len „deviata smernica".

18. Spoločnosť Heintz van Landewijck SARL (ďalej len „van Landewijck") prevádzkuje v Luxembursku veľkoobchod s tabakovými výrobkami, na ktorý jej bola vydaná licencia prevádzkovateľa daňového skladu.

19. Dňa 6. októbra 1998 podal van Landewijck na Belastingdienst/Douane te Amsterdam (služby daní a cla v Amsterdame, ďalej len „kontrolór") na základe článku 75 zákona o spotrebnej dani [7] dve žiadosti o kontrolné známky pre tabakové výrobky. Doručením týchto známok poveril spoločnosť Securicor Omega.

20. Dňa 9. októbra 1998 kontrolór zaúčtoval sumy dlžné zo strany van Landewijck v súvislosti s týmito dvoma žiadosťami o známky, t. j. 177 809 NLG (spotrebná daň vo výške 140 575 NLG a DPH vo výške 37 234 NLG) a 2 711 474 NLG (spotrebná daň vo výške 2 202 857 NLG a DPH vo výške 508 617 NLG).

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

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

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

24. Kontrolór považoval tento list za žiadosť o započítanie alebo vrátenie sumy, ktorú van Landewijck za predmetné kontrolné známky zaplatil, podanú v súlade s ustanoveniami článku 79 ods. 3 zákona o spotrebnej dani v spojení s článkom 52 vykonávacieho výnosu k tomuto zákonu. Rozhodnutím z 30. januára 2001 túto žiadosť zamietol.

7 — Podľa tohto článku môžu kontrolóra o kontrolné známky požiadať najmä prevádzkovateľ daňového skladu pre tabakové výrobky a prevádzkovateľ, ktorý umiestňuje kontrolné známky na tieto výrobky mimo územia Holandska.

25. Podľa článku 79 ods. 3 uvedeného zákona o spotrebnej dani:

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

a) vrátil subjekt, ktorý o ne požiadal;

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

c) sa zničia pod dozorom správnych orgánov."

26. Tento článok 79 ods. 3 bol vykonaný článkom 52 vykonávacieho výnosu k zákonu o spotrebnej dani (Uitvoeringsregeling accijns z 20. decembra 1991 č. WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252, ďalej len „vykonávací výnos"), podľa ktorého môže byť prevádzkovateľovi, ktorý požiadal o kontrolné známky, vrátená suma zodpovedajúca hodnote uvedenej na kontrolných známkach, „ktoré sa stratili v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci", avšak, najmä, pod podmienkou, že predloží žiadosť o vrátenie v lehote jedného mesiaca od dátumu straty a oznámi bezodkladne túto stratu kontrolórovi, pričom uvedie čas, miesto a dôvod straty. Odsek 6 toho istého článku stanovuje, že vrátenie sumy zaplatenej za stratené kontrolné známky sa môže poskytnúť „len ak sumu spotrebnej dane možno určiť s istotou".

27. Sťažnosť, ktorú van Landewijck podal proti rozhodnutiu kontrolóra, tento kontrolór zamietol. Rovnako aj odvolanie proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí sťažnosti podané na Gerechtshof te Amsterdam bolo označené za nedôvodné. Na jednej strane tento súd dospel k záveru, že odvolateľ nepreukázal s dostatočným stupňom istoty, že kontrolné známky už neexistujú, ani že riziko, že budú ešte použité, je zanedbateľné, a že preto kontrolné známky nemožno považovať za stratené v zmysle článku 79 ods. 3 písm. b) zákona o spotrebnej dani.

28. Na druhej strane, na základe článku 28 zákona o DPH (Wet op de omzetbelasting 1968, z 28. júna 1968, *Staatsblad* 1968, 329, ďalej len „zákon o DPH"), Gerechtshof rozhodol, že žiadosť o vrátenie DPH musí byť zamietnutá z tých istých dôvodov, ako sú

tie, ktoré zakladali odmietnutie vrátenia sumy zaplatenej ako spotrebná daň. [8]

29. Van Landewijck preto podal kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad, ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

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

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

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

c) Ak je odpoveď na druhú otázku písm. b) záporná, je potrebné šiestu smernicu a najmä článok 27 ods. 1 a 5 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že nevrátenie DPH za okol-

8 — Tento článok 28 zákona o DPH zakotvuje analogický spôsob výberu DPH z tabakových výrobkov, ako je ten, ktorý sa používa pri spotrebnej dani. Stanovuje, že sadzba DPH uplatniteľnej na tieto výrobky je 19/119 maloobchodnej ceny, ktorá sa berie do úvahy pri výpočte spotrebnej dane, a že táto DPH nemôže byť predmetom odpočtu.

ností, aké sú uvedené v prvej otázke, je v rozpore s touto smernicou?"

II — Posúdenie

30. Prejednávaná vec je od samého počiatku do istej miery rozporuplná. Van Landewijck sa na základe holandského právneho poriadku má ako prevádzkovateľ daňového skladu pre tabakové výrobky zúčastňovať na procese výberu spotrebnej dane a DPH z tabakových výrobkov, ktoré v konečnom dôsledku znášajú spotrebitelia. V tomto smere je povinný požiadať o kontrolné známky, zaplatiť ich a umiestniť na tabakové výrobky skôr, než opustia jeho sklad.

31. Teda, hoci Van Landewijck odviedol holandskému správcovi dane spotrebnú daň a DPH z tabakových výrobkov, ktoré sklad neopustili, má uhradiť ten istý daňový dlh ešte raz. Inými slovami, aby mohol svoje výrobky uvádzať na trh, je povinný spotrebnú daň a DPH odviesť znovu.

32. Mohli by sme sa domnievať, že ide o situáciu, v ktorej platí príslovie, že „kto zle platí, dvakrát platí". Ale nie je to tak. Ako totiž vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, niet žiadnej pochybnosti o tom, že van Landewijck v zmysle príslušných holandských právnych predpisov správne odviedol dlžnú spotrebnú daň i DPH tak, aby predmetné tabakové výrobky mohol uvádzať na trh. Dvojité zdanenie na tomto mieste vyplýva zo skutočnosti, že van Landewijck je z dôvodu, že počas prepravy bez stopy zmizli známky, ktoré sú vyjadrením úhrady spotrebnej dane a DPH, povinný ešte raz zaplatiť za nové známky, ktoré mu umožnia dostať predmetné tabakové výrobky zo skladu.

33. Na to, aby sme zistili, či je takáto povinnosť prípustná vo svetle smerníc o spotrebnej dani a o DPH, je dôležité vedieť, či majú známky samostatnú hodnotu, ktorá ich odlišuje od jednoduchých potvrdení o tom, že van Landewijck zaplatil kontrolórovi určenú sumu peňazí.

34. V tejto súvislosti sa holandská vláda, nemecká vláda, Komisia Európskych spoločenstiev a dokonca i van Landewijck zhodli na tom, že existuje nebezpečenstvo — ktoré je podľa van Landewijck síce nepatrné, no predsa len prítomné —, že tretie osoby, ktoré si zmiznuté známky prisvojili, ich použijú podvodným spôsobom. Tieto tretie osoby ich totiž môžu umiestniť na tabakové výrobky,

ktoré sú napríklad bez kontrolných známok pašované alebo ukradnuté zo skladu [9] v snahe predstierať, že spotrebnú daň i DPH odviedli. Samostatná hodnota známok vyplýva práve zo skutočnosti, že v prípade straty ich môžu tretie osoby, ktoré si ich prisvoja, použiť na konkrétne nezákonné účely. Takéto nebezpečenstvo by neexistovalo, ak by boli kontrolné známky len jednoduchými dokladmi predstavujúcimi potvrdenku o zaplatení určitého dlhu medzi dvoma, na každej známke zreteľne označenými osobami. No vzhľadom na to, že známky obsahujú len tri špecifické údaje o druhu alebo povahe tabakového výrobku (napr. cigarety alebo cigary), počte kusov alebo množstve a maloobchodnej cene, nie je to tak.

35. V danom prípade, vzhľadom na samostatnú hodnotu kontrolných známok, vyvoláva ich zmiznutie (ak nie je isté, že boli zničené) nevyhnutne problém určiť podiel, akým budú van Landewijck a holandský správca dane znášať nebezpečenstvo ich neoprávneného použitia. Holandský právny poriadok tento problém rieši rovnakým spôsobom, či už ide o systém spotrebnej dane alebo DPH. V oboch prípadoch žiadne normatívne ustanovenie neumožňuje, aby boli van Landewijck vrátené alebo započítané sumy, ktoré v danej situácii zaplatil z dôvodu spotrebnej dane a DPH.

36. V súlade s poradím otázok, ktoré predložil Hoge Raad, sa najprv pozastavím nad otázkou odmietnutia vrátiť spotrebnú daň. Ďalej sa budem venovať problému odmietnutia vrátiť DPH.

C — *Prvá otázka*

37. Problémom rozdelenia nebezpečenstva straty známok sa smernica o spotrebnej dani, ani smernica o tabakových výrobkoch nezaoberajú. Tieto smernice sa vo svojich článkoch 21, respektíve 10 ods. 1, obmedzujú len na to, že členským štátom dávajú možnosť používať kontrolné známky ako prostriedok na výber spotrebnej dane z tabakových výrobkov.

38. V zásade nič nebráni tomu, aby členský štát zaviedol pravidlá upravujúce tieto otázky rozdelenia nebezpečenstva straty a neskoršieho neoprávneného použitia kontrolných známok, ktoré z nej plynie. V tomto smere holandská právna úprava stanovuje, že okrem prípadov uvedených v článku 79 ods. 3 zákona o spotrebnej dani a v článku 52 vykonávacieho výnosu [10], nebezpečenstvo straty a následného neoprávneného použitia je aj naďalej, ako je tomu aj v danom prípade,

9 — Situácia v prípade British American Tobacco a Newman Shipping (rozsudok zo 14. júla 2005, C-435/03, Zb. s. I-7077) sa práve týka krádeže tabakových výrobkov bez kontrolných známok zo skladu.

10 — Podľa článku 79 holandského zákona o spotrebnej dani, ak by sa preukázalo, že predmetné známky boli zničené, van Landewijck by mal nárok na vrátenie alebo započítanie už zaplatenej spotrebnej dane. Je to pochopiteľné, pretože v danom prípade, nie však v prípade obyčajnej straty, je nebezpečenstvo neoprávneného použitia známok vylúčené.

na ťarchu osoby, ktorá podala žiadosť o známky a v mene a na účet ktorej boli prevzaté od PTT Post Filatelie. Táto osoba, ktorá má známky vo svojej moci, sa podľa holandských právnych predpisov považuje za osobu, ktorá má najlepšiu možnosť zabrániť tomu, aby nedošlo k realizácii nebezpečenstva neoprávneného použitia, alebo sa prinajmenšom pred týmto nebezpečenstvom chrániť, a to či už poistením alebo akýmkoľvek iným spôsobom. Ide o spôsob rozdelenia nebezpečenstva pravdepodobne založený na logike, že zodpovednosť má znášať tá osoba, ktorá má najlepšiu možnosť vykonávať nad známkami dohľad. [11]

39. I keď sa síce zdá zrejmé, že zákonodarca Spoločenstva chcel členským štátom ponechať úplnú voľnosť pri rozdelení nebezpečenstva zmiznutia kontrolných známok, neznamená to, že akákoľvek odpoveď na túto otázku je nevyhnutne zlučiteľná so smernicou o spotrebnej dani a so všeobecnými zásadami práva Spoločenstva, a predovšetkým so zásadou proporcionality.

40. Žalobca tvrdí, že vzhľadom na to, že známky môžu byť použité len podvodným konaním tretích osôb, štátny rozpočet neprichádza o vyšší ušlý zisk na spotrebnej dani, pretože tí, čo takto protiprávne konajú, nemali vo všeobecnosti nikdy v úmysle zaplatiť spotrebnú daň z tabakových výrobkov, ktoré uvádzajú na trh. S týmto odôvodnením sa nemôžem stotožniť.

41. Je pravda, že van Landewijck, ak je nebezpečenstvo straty známok na jeho strane, stráca po hospodárskej stránke viac než kontrolór. Ak totiž správca dane znáša nebezpečenstvo neoprávneného alebo podvodného použitia zmiznutých známok, nemá to automaticky za následok stratu štátnych príjmov vo výške spotrebnej dane, ktorú zosobňujú zmiznuté známky, pretože nie je nepochybne isté, že dôjde k neoprávnenému použitiu všetkých známok.

42. Ak je tu možnosť použiť známky nezákonným spôsobom, je zrejmé, že je to určite príležitosť pre ich neoprávnené použitie. I keď zotrváme len pri viac-menej vysokej pravdepodobnosti (no vždy nižšej než stopercentnej), že skutočne dôjde k neoprávnenému použitiu známok, už samotná skutočnosť, že je tu možnosť použiť známky neoprávneným spôsobom, je prirodzeným predpokladom strát pre štátny rozpočet. Preto odmietnutie započítať alebo vrátiť hodnotu zmiznutých známok, ktoré ako také vyplýva z holandskej právnej úpravy, prispieva v skutočnosti k zabráneniu stratám na príjmoch štátneho rozpočtu.

11 — Aj z hľadiska výpočtu príslušného poistenia je žiadateľ po vydaní známok v oveľa výhodnejšej situácii než správca dane.

43. Je všeobecne známou skutočnosťou, že na obchod s tabakovými výrobkami vplýva pašeráctvo a že kontrolné známky na tieto výrobky sú vyhľadávaným artiklom pre nezákonné obchodovanie s tabakovými výrobkami. Je tak zrejmé, že predchádzanie podvodom, daňovým únikom a zneužitiu je cieľom, ktorý môže dať vnútroštátnej právnej úprave týkajúcej sa právneho režimu kontrolných známok legitímny základ. [12] Tento cieľ je rovnako dôležitý aj vzhľadom na zakotvenie právnej úpravy pre prípad zmiznutia známok tak, ako je to aj v danom prípade.

44. Právna úprava rozdelenia nebezpečenstva zmiznutia známok, ktorá by v danom prípade umožňovala žiadateľovi o známky, na účet a v mene ktorého sú známky prevzaté od PTT Post Filatelie, vrátiť alebo započítať sumy odvedené za tieto známky, by ich neoprávnené použitie podporovala. Žiadateľ o známky by nebol vedený k tomu, aby o kontrolné známky dbal, ak by ich samotné zmiznutie bolo dôvodom pre vrátenie alebo započítanie kontrolórom. Ako to vo svojom písomnom stanovisku zdôrazňuje holandská vláda, žiadateľ o známky by mohol dokonca vedome nechať známky zmiznúť v snahe využiť potom nárok na ich preplatenie.

45. Iste, žalobca tvrdí, že nebezpečenstvo neoprávneného použitia je za osobitných okolností prípadu natoľko znížené (najmä vzhľadom na odchýlnu maloobchodnú cenu, ktorú uvádza, zvýšenie cien, ku ktorému došlo po zmiznutí známok, a konverzie cien od zavedenia eura), že by bolo neprimerané odmietnuť akékoľvek vrátenie alebo započítanie súm uhradených pri podaní žiadosti o zmiznuté známky.

46. V tejto súvislosti pripomínam, že dodržiavať všeobecné zásady práva Spoločenstva sú povinné všetky vnútroštátne orgány, ktoré uplatňujú právo Spoločenstva. [13] Stanovilo sa, že „zásada proporcionality je ustálenou judikatúrou Súdneho dvora uznaná ako jedna zo všeobecných zásad práva Spoločenstva". [14] Členské štáty ju teda pri uplatňovaní právnej úpravy Spoločenstva musia dodržiavať. [15] Aby sme mohli usúdiť, či je holandská právna úprava vracania a započítavania súm uhradených z dôvodu spotrebnej dane, ktorá je predmetom prejudiciálnej otázky, v súlade so zásadou proporcionality, je potrebné overiť, či prostriedkami, ktoré táto úprava využíva, možno uskutočniť jej účel, a či tieto

12 — Pozri článok 21 ods. 2 druhý pododsek smernice o spotrebnej dani v znení smernice Rady 94/74/ES z 22. decembra 1994 (Ú. v. ES L 365, s. 46; Mim. vyd. 09/001, s. 264), podľa ktorého „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 [známky — *neoficiálny preklad*] nevytvárajú prekážky voľnému pohybu výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani".

13 — Pozri napríklad rozsudky z 26. apríla 1988, Krücken, 316/86, Zb. s. 2213, bod 22, a z 27. septembra 1979, Eridania, 230/78, Zb. s. 2749, bod 31.

14 — Rozsudky z 11. júla 1989, Schräder, 265/87, Zb. s. 2263, bod 21, a, nedávny, z 10. marca 2005, Tempelman a van Schaijk, C-96/03 a C-97/03, Zb. s. I-1895, bod 47.

15 — V tomto zmysle pozri rozsudky z 18. mája 2000, Rombi a Arkopharma, C-107/97, Zb. s. I-3367, bod 65, a z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 44.

prostriedky nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto účelu. [16]

47. V tomto ohľade tvorí na jednej strane holandská právna úprava vracania súm prostriedok, ktorým možno uskutočniť účel spočívajúci v zabránení zmiznutiu známok a nebezpečenstvu ich neskoršieho podvodného použitia, pretože berie do úvahy postavenie van Landewijck ako osoby, ktorá má najlepšiu možnosť dohliadať na tieto známky. Na druhej strane táto úprava nepresahuje medze toho, čo je potrebné pre uskutočnenie jej účelu. Bolo by to inak, ak by nezakotvovala žiadnu možnosť vrátenia alebo započítania pre prípad, keď by v dôsledku vyššej moci alebo náhodnej udalosti boli známky zničené alebo sa stali s konečnou platnosťou nepoužiteľnými. Tým pádom je podľa mňa holandská úprava vracania a započítavania spotrebnej dane v prípade straty kontrolných známok v súlade so všeobecnými zásadami práva Spoločenstva a najmä zásadou proporcionality.

48. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku predloženú vnútroštátnym súdom v tom zmysle, že ustanoveniam smernice 92/12 neodporuje to, aby členské štáty prijali právnu úpravu, ktorou členské štáty uvaľujú finančnú zodpovednosť za stratu kontrolných známok na žiadateľov a príjemcov známok, a v súlade s ktorou tieto štáty nie sú povinné vrátiť ani započítať spotrebnú daň uhradenú pri podaní žiadosti o kontrolné známky za takých okolností, o aké ide vo veci samej. Táto právna úprava je tiež v súlade so zásadou proporcionality.

D — *Otázky týkajúce sa DPH*

49. Článok 28 zákona o DPH zakotvuje analogický spôsob výberu DPH z tabakových výrobkov ako ten, ktorý sa uplatňuje pri spotrebnej dani, čiže v jedinej etape v čase, keď výrobky podliehajúce spotrebnej dani opúšťajú sklad (alebo v čase ich dovozu alebo nadobudnutia v rámci Spoločenstva). Stanovená suma DPH sa musí zaplatiť, podobne ako spotrebná daň, na jedenkrát, bez nároku na predchádzajúci odpočet zo strany žiadateľa, a to v čase, keď sú mu kontrolné známky doručené.

50. Tento režim je osobitným, odchylným režimom (v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice) oproti všeobecnej právnej úprave Spoločenstva vo veciach výberu DPH zavedenej šiestou smernicou. Podľa nej sa DPH vyberá pri dodaní tabakových výrobkov. Účelom tohto odchylného režimu je na jednej strane zjednodušiť výber DPH, keďže táto sa vyberie v jedinej etape obchodného reťazca tabakových výrobkov, pri výstupe zo

16 — Pozri rozsudky zo 7. decembra 1993, ADM Ölmühlen, C-339/92, Zb. s. I-6473, bod 15, a Tempelman a van Schaijk, už citovaný, bod 47.

skladu alebo pri dovoze, v súlade so systémom uplatňovaným v oblasti spotrebných daní, a na druhej strane bojovať proti podvodom, pričom maloobchod nie je zahrnutý do postupu výberu dane.

51. Druhá otázka písm. a) a b) predložená Súdnemu dvoru sa týka konkrétne problému uplatniteľnosti článku 28 zákona o DPH z dôvodu, že osobitný režim výberu DPH zavedený týmto článkom nebol oznámený Komisii v lehote podľa článku 27 ods. 5 šiestej smernice predĺženej deviatou smernicou, t. j. do 1. januára 1979.

1. Druhá otázka písm. a)

52. Druhá predložená otázka sa týka následkov omeškania s oznámením uvedenej právnej úpravy Komisii, ku ktorému došlo 12. júna 1979.

53. Podľa žalobcu by neoznámenie odchylného opatrenia v stanovenej lehote malo mať rovnaké následky ako samotné neoznámenie. Táto odchylná úprava je teda údajne nezákonná a nemožno ju uplatňovať voči subjektom, ktoré sa na túto vadu odvolajú. Čiže to, že Holandsko skutočne oznámilo túto odchylnú úpravu Komisii necelých šesť mesiacov po uplynutí lehoty nemá v tomto smere význam. Nezastávam ten istý názor.

54. Článok 27 ods. 5 šiestej smernice formálne nestanovuje žiadnu sankciu za prekročenie stanovenej lehoty. Za týchto podmienok treba vziať do úvahy na jednej strane povahu a účel rozhodnutia, ktoré sa má v priebehu predmetnej lehoty prijať, a na druhej strane situáciu adresáta, ktorého záujmy boli poškodené. [17]

55. Zastávam ten istý názor ako holandská vláda a Komisia, že predmetná lehota je len poriadkovou lehotou. Účelom takéhoto oznámenia nie je získať súhlas Komisie, ale len jej umožniť tieto opatrenia vyhodnotiť. Keďže k oznámeniu skutočne došlo a Komisia preto mohla vyhodnotiť predmetné odchylné opatrenia a vyjadriť svoje stanovisko k nim (čo urobila bez toho, aby k nim mala nejaké výhrady), nemala by byť

17 — Pozri analogicky rozsudok z 27. januára 1988, Dánsko/Komisia (349/85, Zb. s. 169, bod 19), v ktorom Súdny dvor povedal, že „v prípade neexistencie akejkoľvek sankcie spojenej s nedodržaním tejto lehoty, možno túto lehotu, vzhľadom na povahu rozhodnutia o revízii účtovných dokumentov, ktorého hlavným predmetom je zabezpečiť, aby výdavky vnútroštátnych orgánov boli vynaložené v súlade s pravidlami Spoločenstva, považovať len za poriadkovú s výnimkou, ak dôjde k škode na záujmoch členského štátu".

uplatniteľnosť týchto opatrení spochybňovaná. Inak je to v prípade, ak Komisia svoje stanovisko k predmetným opatreniam nevyjadrí.

56. Pravdaže, je zrejmé, že odchylné opatrenie, ktoré nebolo oznámené Komisii podľa článku 27 ods. 5, nemôže zostať v platnosti. Ako to vo svojich pripomienkach uvádza žalobca, rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko [18], potvrdzuje, že „síce článok 27 ods. 5 šiestej smernice umožňuje členským štátom, ktoré k 1. januáru 1977 uplatňujú osobitné odchylné zjednodušujúce opatrenia, tieto opatrenia zachovať, je táto možnosť poskytnutá len za určitých podmienok vrátane oznámenia týchto opatrení Komisii do 1. januára 1978". [19]

57. Táto judikatúra sa však netýka špecifickejšej otázky, ktorou sa v danom prípade zaoberám, t. j. aké sú konkrétne dôsledky skutočného oznámenia, ku ktorému došlo po lehote. V tomto ohľade nemôže takéto prekročenie stanovenej lehoty zostať bez následkov pre vládu v omeškaní, inak by, z hľadiska uplatniteľnosti predmetného opatrenia, bolo jedno, či sa oznamuje do 1. januára 1979 alebo o mesiace či možno roky neskôr. Takéto prekročenie lehoty by malo za následok, že by sa odchylné ustanovenie nemohlo použiť alebo namietať voči daňovníkovi v období medzi uplynutím lehoty a dňom, kedy po oznámení Komisia vyjadrí svoje stanovisko k predmetnému opatreniu bez toho, aby k nemu vzniesla nejaké výhrady.

58. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na druhú otázku písm. a) v tom zmysle, že článok 27 ods. 5 šiestej smernice stanovuje poriadkovú lehotu a nemá sa vykladať v tom zmysle, že subjekt sa môže dovolávať nepoužiteľnosti osobitného spôsobu výberu dane z dôvodu prekročenia lehoty, v ktorej majú členské štáty oznámiť Komisii existenciu takéhoto spôsobu v prípade, keď Komisia mala skutočne možnosť vyhodnotiť predmetný spôsob výberu dane a vyjadriť svoje stanovisko v tejto veci.

2. Druhá otázka písm. b)

59. I keď omeškanie s oznámením nespôsobuje nepoužiteľnosť osobitného spôsobu výberu DPH z tabakových výrobkov, ktorý bol predmetom oznámenia Holandského kráľovstva, a i keď Komisia v tomto smere nič nevytkla, je predsa len potrebné posúdiť zlučiteľnosť tohto odchylného režimu s požiadavkami stanovenými v článku 27 ods. 1 šiestej smernice.

18 — C-74/91, Zb. s. I-5437, bod 21.

19 — V tej istej línii pozri rozsudok Direct Cosmetics (5/84, Zb. 617, bod 22) a rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 33), ktorý potvrdzuje, že „pokiaľ odchýlka nebola zavedená v súlade s článkom 27, ktorý ukladá členským štátom oznamovaciu povinnosť, nemôžu vnútroštátne daňové orgány uplatňovať voči zdaniteľnej osobe ustanovenie odchylné od právnej úpravy šiestej smernice".

60. Článok 27 ods. 5 šiestej smernice totiž stanovuje, že opatrenia prijaté v záujme zjednodušenia výberu DPH musia byť v súlade s osobitnými požiadavkami uvedenými v odseku 1 toho istého článku. „Nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v konečnej spotrebnej etape."

61. Je nesporné, že spôsob výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok vo svojom celku zjednodušuje výber DPH z tabakových výrobkov, pretože sa výber uskutočňuje v jedinej etape. Okrem toho sa DPH vypočítava na základe konečnej spotrebiteľskej ceny. Čiže, ako to vo svojom vyjadrení uvádza Komisia, predmetný spôsob výberu dane znamená, že suma splatnej DPH sa spája s cenou výrobkov v štádiu ich konečnej spotreby v súlade s požiadavkou článku 27 ods. 1. Podľa tohto odchylného systému výberu DPH prostredníctvom povinného použitia kontrolných známok a zákazu predaja tabakových výrobkov spotrebiteľom za inú než maloobchodnú cenu uvedenú na známkach, zostane suma zaplatenej dane v zásade prísne úmerná maloobchodným cenám tabakových výrobkov bez ohľadu na počet operácií, ktoré sa uskutočnili v procese výroby a distribúcie tabakových výrobkov. Z tohto systému neplynie žiadny nesúlad s podmienkami zakotvenými v článku 27 ods. 1 šiestej smernice.

62. Vnútroštátny súd však upozorňuje, že v prípade, keď sa napríklad výrobky nepredajú alebo stratia v sprostredkovateľskom alebo maloobchodnom predaji, alebo keď sa v maloobchodnom predaji tabakové výrobky (v rozpore so zákonom) predávajú za inú než maloobchodnú cenu uvedenú na známkach, vyvoláva zlučiteľnosť s osobitnou podmienkou stanovenou v článku 27 ods. 1 *in fine* isté pochybnosti. V týchto výnimočných situáciách môže byť totiž výrobca povinný odviesť vyššiu DPH, než akú by bol povinný odviesť pri uplatnení všeobecnej právnej úpravy Spoločenstva výberu DPH zavedenej šiestou smernicou. Na základe toho si možno položiť legitímnu otázku o dopade takejto odchylnej právnej úpravy na sumu splatnej DPH v štádiu konečnej spotreby a o tom, či v skutočnosti nejde nad rámec toho, čo si vyžaduje splnenie účelu, teda zjednodušenie výberu dane, ako aj boj proti podvodom, daňovým únikom a zneužitiu.

63. V tomto ohľade sa nazdávam, že by sa nemalo vychádzať zo zjavne výnimočných okolností, ako v prípade, keď sa tabakové výrobky nepredajú alebo sa pri maloobchodnom predaji tabakových výrobkov nezákonným spôsobom predávajú za inú než maloobchodnú cenu uvedenú na kontrolných známkach, a prijať záver, že vo všeobecnosti právna úprava výberu DPH v jedinej etape, súčasne so spotrebnou daňou a prostredníctvom kontrolných známok, je v rozpore s požiadavkou stanovenou v článku 27 ods. 1, podľa ktorej predmetné zjednodušujúce opatrenie nesmie mať vplyv, „ibaže by išlo o zanedbateľnú čiastku,... na sumu splatnej dane v konečnej spotrebnej etape".

Je tiež potrebné pripomenúť, že nie každá odchýlka je spôsobilá privodiť nezlučiteľnosť odchylnej právnej úpravy s náležitosťami podľa článku 27 ods. 1, ale iba také odchýlky, ktoré nie sú zanedbateľné. Výnimočný charakter možných odchýlok upravených holandskými právnymi predpismi, a skutočnosť, že sa tieto odchýlky neuplatňovali všeobecným a systematickým spôsobom, neumožňuje preukázať, že vo svojom celku majú za následok viac než len zanedbateľné zmeny výšky dane v štádiu konečnej spotreby.

64. Zároveň treba podotknúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora vnútroštátne osobitné opatrenia uvedené v článku 27 ods. 5 šiestej smernice, zamerané na zjednodušenie výberu dane a boj proti podvodom a daňovým únikom, „sa v zásade môžu odchyľovať od povinnosti dodržiavať základ dane DPH uvedený v článku 11 šiestej smernice len v miere nanajvýš nevyhnutnej na dosiahnutie tohto účelu". [20] Prípustné sú len opatrenia „nevyhnutné a vhodné na naplnenie ich špecifického účelu, ak majú čo možno najmenší vplyv na ciele a zásady šiestej smernice". [21]

65. Účelom osobitnej úpravy výberu DPH prostredníctvom predmetných kontrolných známok je prispieť k zjednodušeniu výberu dane a predchádzať podvodom a daňovým únikom. V celkovom poňatí napĺňa predmetná úprava tento účel bez toho, aby šla nad rámec toho, čo je v tomto smere nevyhnutné, a nekládla citlivé prekážky pre uskutočnenie cieľov šiestej smernice.

66. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú otázku písm. b) predloženú vnútroštátnym súdom, že článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že taký osobitný spôsob výberu DPH z tabakových výrobkov, aký je zakotvený v článku 28 zákona o DPH, je zlučiteľný s požiadavkami uvedeného článku šiestej smernice a nejde vo svojom celku nad rámec toho, čo je nevyhnutné pre zjednodušenie výberu dane a predchádzanie podvodom a daňovým únikom.

3. Druhá otázka písm. c)

67. V porovnaní s predchádzajúcou otázkou sa táto otázka predložená Hoge Raad týka konkrétnejšie zlučiteľnosti právnej úpravy vracania a započítavania zaplatenej DPH za zmiznuté kontrolné známky za okolností

20 — Rozsudky z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, Zb. s. 1861, bod 29; z 29. mája 1997, Skripalle, C-63/96, Zb. s. I-2847, bod 24, a British American Tobacco a Newman Shipping, už citovaný, bod 44.

21 — Rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, bod 43, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4271, bod 46.

opísaných v prvej otázke so šiestou smernicou a zvlášť s článkom 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice.

68. Podobne ako pri posudzovaní prvej otázky predloženej vnútroštátnym súdom, skutočnosť, že predmetné kontrolné známky majú samostatnú hodnotu a že ich zmiznutie má za následok reálne nebezpečenstvo, že budú použité podvodným spôsobom, má zásadný význam aj pre zodpovedanie tejto poslednej otázky. Ako teda vyplýva z analýzy predchádzajúcich dvoch otázok, právna úprava Spoločenstva nebráni v predmetnom prípade tomu, aby sa výber DPH z tabakových výrobkov vykonával prostredníctvom kontrolných známok. Preto vzhľadom na to, že tieto známky majú podľa ich vlastnej povahy a na nich uvedených údajov spomínanú samostatnú hodnotu, je pochopiteľné, že právna úprava rozdelenia nebezpečenstva ich zmiznutia sa zakladá na zásade, podľa ktorej zodpovednosť nesie žiadateľ o známky, ktorý ich prevzal buď sám, alebo prostredníctvom inej osoby, na svoj účet a vo svojom mene, keďže ide o osobu, ktorá má najlepšiu možnosť na tieto hodnoty dohliadať.

69. Iste, použitie takejto právnej normy upravujúcej rozdelenie nebezpečenstva straty známok za okolností predmetného prípadu prináša so sebou nadovšetko závažné finančné dopady pre hospodársky subjekt, akým je aj van Landewijck, ktorý stratí známky bez vlastného zavinenia. No takáto právna norma rozdelenia nebezpečenstva, ktorou sa nebezpečenstvo prenáša na príjemcu známok majúceho známky pod riadnym dohľadom, sa musí považovať za všeobecne záväznú právnu normu. Nepríjemné finančné dopady pre stranu, ktorá musí znášať nebezpečenstvo, je logickým dôsledkom uplatnenia akejkoľvek právnej normy upravujúcej rozdelenie nebezpečenstva straty majetku v podnikaní. To neznamená, že by takáto všeobecná právna norma bola v rozpore so šiestou smernicou, a najmä s článkom 27 ods. 1 a 5 tejto smernice.

70. Pravdaže, predmetná právna úprava, ktorá stanovuje nepreplatenie zmiznutých, no nezničených známok, môže z praktického hľadiska viesť k dvojitému zdaneniu DPH z tých istých tabakových výrobkov. Takáto úprava je však podložená dôvodmi, ktoré sa vo veľkej miere prekrývajú s dôvodmi uvedenými v odpovedi na prvú otázku. V tomto prípade je právna úprava rozdelenia nebezpečenstva zmiznutia známok alebo ich prípadného neskoršieho použitia podvodným spôsobom taktiež odôvodnená tým, že „boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadnému zneužitiu je účelom uznaným a podporovaným šiestou smernicou“. [22]

71. Nastoľuje sa posledná otázka. Komisia a žalobca zastávajú názor, že už citovaný

22 — Rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76.

rozsudok British American Tobacco a Newman Shipping, má svoj význam pre posúdenie prejednávanej veci a oprávňuje dať na túto druhú otázku písm. c) kladnú odpoveď. Vzhľadom na to, že Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že krádež tabakových výrobkov zo skladu nie je dodaním veci v zmysle šiestej smernice, *a fortiori* to tak má byť aj v prípade straty alebo krádeže kontrolných známok určených na tie isté veci.

72. S týmto názorom sa nestotožňujem. V už citovanom rozsudku British American Tobacco a Newman Shipping bolo výsledkom predmetnej belgickej právnej úpravy to, že sa krádež tabakových výrobkov považovala za zdaniteľný obchod v zmysle šiestej smernice. Súdny dvor vyhlásil, že v tomto ohľade nemôže členský štát zahrnúť krádež výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani medzi zdaniteľné obchody uvedené v šiestej smernici. [23]

73. Faktická situácia a predmetná holandská právna úprava v prejednávanej veci sa určite odlišujú od tých, ktoré boli predmetom už citovanej veci British American Tobacco a Newman Shipping. V tejto veci nebolo prejednávané osobitné opatrenie podložené záujmom viesť vlastníka tabakových výrobkov k tomu, aby na ne riadne dohliadal. Toto opatrenie by bolo úplne zbytočné vo vzťahu k vlastníkovi, ktorý sa, okrem prípadu, že by sa podvodným spôsobom zúčastňoval krádeže, prirodzene snaží zabrániť strate tabakových výrobkov, čo bohato stačí na to, aby bol zaujatý dohliadnuť na predmetné výrobky. Naopak, v prípade zmiznutia kontrolných známok, ak neexistuje právna úprava, podľa ktorej by nebezpečenstvo musel znášať príjemca známok, akou je úprava prijatá holandskou vládou, príjemca známok by nebol účinne motivovaný k tomu, aby na ne dohliadol, ak by prípadné zmiznutie známok bez toho, aby boli zničené, viedlo jednoducho k preplateniu alebo započítaniu súm zaplatených za ich kúpu. Týmto rozdielom možno vyvrátiť tvrdenie, že z už citovanej veci British American Tobacco a Newman Shipping by *a fortiori* vyplývalo, že van Landewijck má v predmetnej veci nárok na vrátenie alebo započítanie súm uhradených z dôvodu splatnej DPH.

74. Preto usudzujem, že by Súdny dvor mal na druhú otázku písm. c) odpovedať v tom zmysle, že neexistencia povinnosti vrátenia súm zaplatených za kontrolné známky, ktoré zodpovedajú DPH, za okolností, o aké ide vo veci samej, je v súlade so šiestou smernicou a najmä článkom 27 ods. 1 a 5 tejto smernice.

23 — Pozri body 42 a 48 tohto rozsudku.

II — Návrh

75. Vo svetle uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky predložené Hoge Raad nasledujúcim spôsobom:

1. Ustanoveniam smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve [držbe — *neoficiálny preklad*], pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov neodporuje to, aby členské štáty prijali právnu úpravu, ktorou členské štáty uvaľujú finančnú zodpovednosť za stratu kontrolných známok na žiadateľov a príjemcov známok, a v súlade s ktorou tieto štáty nie sú povinné vrátiť ani započítať spotrebnú daň uhradenú pri podaní žiadosti o kontrolné známky za takých okolností, o aké ide vo veci samej. Táto právna úprava je tiež v súlade so zásadou proporcionality.

2. Článok 27 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia stanovuje poriadkovú lehotu a má sa vykladať v tom zmysle, že subjekt sa nemôže dovolávať nepoužiteľnosti osobitného spôsobu výberu dane z dôvodu prekročenia lehoty, v ktorej majú členské štáty oznámiť Komisii existenciu takéhoto spôsobu výberu v prípade, keď Komisia mala skutočne možnosť vyhodnotiť predmetný spôsob výberu a vyjadriť svoje stanovisko v tejto veci.

3. Článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že taký osobitný spôsob výberu DPH z tabakových výrobkov, aký je zakotvený v článku 28 zákona o DPH, je zlučiteľný s požiadavkami uvedeného článku šiestej smernice a nejde vo svojom celku nad rámec toho, čo je nevyhnutné pre zjednodušenie výberu dane a predchádzanie podvodom a daňovým únikom.

4. Neexistencia povinnosti vrátenia súm zaplatených za kontrolné známky, ktoré zodpovedajú DPH, za okolností, o aké ide vo veci samej, je v súlade so šiestou smernicou a najmä článkom 27 ods. 1 a 5 tejto smernice.