Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

9. června 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Spotřební daně – Směrnice 2008/118/ES – Článek 11 – Vrácení spotřební daně ze zboží podléhajícího spotřební dani, které bylo propuštěno ke spotřebě – Směrnice 2011/64/EU – Článek 17 první pododstavec písm. b) – Vrácení spotřební daně, která již byla vybrána prostřednictvím daňového značení umístěného na tabákových výrobcích, které byly zničeny pod úředním dohledem – Povinnost členských států přijmout právní úpravu, která stanoví vrácení spotřební daně z tabákových výrobků propuštěných ke spotřebě a zničených pod celním dohledem – Neexistence“

Ve věci C-55/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 6. ledna 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 28. ledna 2021, v řízení

Direktor na Agencija „Mitnici“

proti

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis, předseda senátu, M. Ilešič (zpravodaj) a Z. Csehi, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Direktor na Agencija „Mitnici“ P. Tonevem,

– za „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD T. Nenovem a D. Vuchkovem, advokati,

– za bulharskou vládu M. Georgievou a L. Zacharievou, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: bulharština.

– za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi V. Božilovou a C. Perrin, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 11 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12) a čl. 17 prvního pododstavce písm. b) směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (Úř. věst. 2011, L 176, s. 24).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu, v němž stojí Direktor na Agencija „Mitnici“ (ředitel celní správy, Bulharsko) (dále jen „ředitel celní správy“) proti „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD, se sídlem v Bulharsku (dále jen „Imperial“), ve věci vrácení spotřební daně.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2008/118

3 Body 8, 9 a 31 odůvodnění směrnice 2008/118 uvádí:

„(8) Jelikož pro řádné fungování vnitřního trhu je nezbytné, aby pojem a podmínky vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani byly ve všech členských státech stejné, je nutno na úrovni [Unie] jasně stanovit, kdy je zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě a kdo je osobou povinnou k této dani.

(9) Jelikož spotřební daň je daní ze spotřeby určitého zboží, neměla by být vybírána ze zboží podléhajícího spotřební dani, které bylo za určitých okolností zničeno nebo nenahraditelně ztraceno.

[…]

(31) Členské státy by měly mít možnost stanovit, že zboží propuštěné ke spotřebě musí nést daňové značení […]. Použití těchto značení by však nemělo klást jakékoli překážky obchodu uvnitř [Unie].

Použití těchto značení by nemělo vést k dvojímu daňovému zatížení, a proto by mělo být objasněno, že jakákoli částka zaplacená nebo zajištěná za účelem získání těchto značení musí být vrácena, prominuta nebo uvolněna členským státem, který tato značení vydal, vznikla-li daňová povinnost ke spotřební dani a tato spotřební daň byla vybrána v jiném členském státě.

Aby se však zabránilo případnému zneužití, měly by mít členské státy, které značení vydaly, možnost toto vrácení, prominutí nebo uvolnění podmínit předložením důkazu o tom, že tato značení byla odstraněna nebo zničena.“

4 Článek 1 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘):

[…]

c) tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice [Rady] 95/59/ES [ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Úř. věst. 1995, L 291, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 283)], 92/79/EHS [ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret (Úř. věst. 1992, L 316, s. 8; Zvl. vyd. 03/13, s. 202)] a 92/80/EHS [ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret, (Úř. věst. 1992, L 316, s. 10; Zvl. vyd. 03/13, s. 204)].“

5 Článek 2 směrnice 2008/118 uvádí:

„Zboží podléhající spotřební dani je předmětem spotřební daně v okamžiku

a) výroby […] na území [Unie];

b) dovozu na území [Unie].“

6 Článek 4 této směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice a prováděcích předpisů k ní se rozumí:

1) ‚oprávněným skladovatelem‘ fyzická nebo právnická osoba oprávněná příslušnými orgány členského státu v rámci své podnikatelské činnosti vyrábět, zpracovávat, držet, přijímat nebo odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v daňovém skladu;

[…]

7) ‚režimem s podmíněným osvobozením od daně‘ daňový režim používaný při výrobě, zpracování, držení nebo přepravě zboží podléhajícího spotřební dani podmíněně osvobozeného od spotřební daně, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla;

[…]

11) ‚daňovým skladem' místo, kde oprávněný skladovatel v rámci své podnikatelské činnosti vyrábí, zpracovává, drží, přijímá nebo odesílá zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně za určitých podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, v němž se daňový sklad nachází."

7 Kapitola II této směrnice, nadepsaná „Vznik daňové povinnosti, vrácení daně, osvobození od daně", obsahuje tři oddíly. Oddíl 1, nadepsaný „Okamžik a místo vzniku daňové povinnosti", obsahuje články 7 až 10.

8 Článek 7 uvedené směrnice stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.

2. Pro účely této směrnice se „propuštěním ke spotřebě" rozumí

a) situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění;

[…]

4. Úplné zničení nebo nenahraditelná ztráta zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, ke které došlo v důsledku povahy zboží, nepředvídatelných okolností, vyšší moci nebo na základě povolení příslušných orgánů členského státu, se nepovažuje za propuštění ke spotřebě.

Pro účely této směrnice se zboží považuje za úplně zničené nebo nenahraditelně ztracené, jestliže již nemůže být použito jako zboží podléhající spotřební dani.

Úplné zničení nebo nenahraditelnou ztrátu dotyčného zboží podléhajícího spotřební dani je třeba uspokojivým způsobem prokázat příslušným orgánům členského státu, ve kterém k ní došlo, nebo není-li možné určit, kde ke ztrátě došlo, ve kterém byla zjištěna.

5. Každý členský stát stanoví vlastní pravidla a podmínky, za nichž jsou určovány ztráty podle odstavce 4."

9 Článek 11, obsažený v oddíle 2, nadepsaném „Vrácení a prominutí daně", kapitoly II směrnice 2008/118, stanoví:

„Vedle případů […] stanovených směrnicemi uvedenými v článku 1 mohou příslušné orgány členského státu, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě v situacích stanovených tímto členským státem a v souladu s podmínkami, které členské státy stanoví za účelem předcházení případným daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu, vrátit nebo prominout na žádost dotyčné osoby spotřební daň z daného zboží.

[…]"

10 Článek 15 odst. 2 této směrnice stanoví:

„Výrobu, zpracování a držení zboží podléhajícího spotřební dani, nebyla-li dosud zaplacena, je nutno uskutečňovat v daňovém skladu."

11 Článek 39 uvedené směrnice stanoví:

„1. Aniž je dotčen čl. 7 odst. 1, mohou členské státy vyžadovat, aby zboží podléhající spotřební dani v okamžiku propuštění ke spotřebě na jejich území […] neslo daňové značení […].

[…]

3. Aniž jsou dotčeny předpisy, které přijmou k zajištění řádného uplatňování tohoto článku a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, dbají členské státy na to, aby daňové značení […] nebylo překážkou volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani.

Je-li zboží podléhající spotřební dani opatřeno takovými daňovými […] značeními, je jakákoli částka zaplacená nebo zajištěná za účelem získání těchto značení s výjimkou nákladů na jejich vydání vrácena, prominuta nebo uvolněna členským státem, který je vydal, vznikla-li daňová povinnost ke spotřební dani a tato spotřební daň byla vybrána v jiném členském státě.

Členský stát, který značení vydal, může nicméně vrácení, prominutí nebo uvolnění zaplacené nebo zajištěné částky podmínit tím, že je jeho příslušným orgánům uspokojivě prokázáno, že daná značení byla odstraněna nebo zničena.“

Směrnice 2011/64

12 Body 2, 15 a 16 odůvodnění směrnice 2011/64 uvádí:

„(2) Daňové právní předpisy Unie, které se týkají tabákových výrobků, potřebují zajistit řádné fungování vnitřního trhu a zároveň vysoký stupeň ochrany lidského zdraví, jak vyžaduje článek 168 [SFEU], s ohledem na to, že tabákové výrobky mohou způsobit vážné poškození zdraví a že Unie je stranou Rámcové úmluvy Světové zdravotnické organizace o kontrole tabáku. […]

[…]

(15) […] Určitý stupeň sbližování úrovně daní, které se v členských státech uplatňují, by pomohl snížit výskyt podvodů a pašování v Unii.

(16) Toto sblížení by také pomohlo zajistit vyšší úroveň ochrany lidského zdraví. Úroveň zdanění se významným způsobem podílí na ceně tabákových výrobků, a ta má zase vliv na kuřácké návyky spotřebitelů. Podvody a pašování narušují daňově podmíněnou úroveň cen zejména u cigaret a jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret, a tím ohrožují dosažení cílů boje proti kouření i cílů ochrany zdraví.“

13 Článek 1 této směrnice stanoví:

„Tato směrnice stanoví obecné zásady harmonizace, struktury a sazeb spotřební daně, kterou členské státy uvalují na tabákové výrobky.“

14 Článek 16 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Nejpozději v konečné etapě harmonizace spotřební daně se harmonizují pravidla pro vybírání spotřební daně. Během předchozí etapy se spotřební daň vybírá v zásadě prostřednictvím daňového značení. […]“

15 Článek 17 této směrnice zní následovně:

„Od spotřební daně mohou být osvobozeny tabákové výrobky, popřípadě daň z těchto výrobků vybraná může být vrácena, jedná-li se o:

a) denaturované tabákové výrobky používané pro průmyslové nebo zahradnické účely;

b) tabákové výrobky zničené pod úředním dohledem;

c) tabákové výrobky určené výhradně pro vědecké zkoušky a pro zkoušky týkající se jakosti výrobku;

d) tabákové výrobky, které výrobce znovu zpracovává.

Členské státy určí podmínky a formality, na jejichž splnění váží poskytnutí uvedeného osvobození od daně nebo vrácení daně.“

16 Směrnice 2011/64 kodifikovala a zrušila směrnice 92/79, 92/80 a 95/59 s účinností od 1. ledna 2011. Podle čl. 21 druhého pododstavce této směrnice se odkazy na zrušené směrnice považují za odkazy na tuto směrnici.

Bulharské právo

17 Článek 25 Zakona za akcizite i danačnite skladove (zákon o spotřebních daních a daňových skladech, DV č. 91 ze dne 15. listopadu 2005), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZADS“), stanoví:

„(1) Až do propuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě nejsou oprávnění skladovatelé a registrované osoby povinni zaplatit spotřební daň:

1. v případě zničení zboží podléhajícího spotřební dani pod dohledem celních orgánů, včetně zboží označeného daňovým kolkem, jakož i v případě vyřazení a zničení daňových kolků za podmínek stanovených v čl. 64 odst. 21 a 22.

[…]“

18 Článek 27 ZADS uvádí:

„(1) Na základě písemné žádosti nebo z podnětu celních orgánů se spotřební daň, která byla zaplacena bezdůvodně nebo má být vrácena, vrátí nebo započte se splatnými dluhy vůči státu dotčené osoby, které vybírá [Agencija ‚Mitnitsi‘ (celní správa, Bulharsko)].

[…]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

19 Společnost Imperial je oprávněný skladovatel s daňovým skladem nacházejícím se v Sofii (Bulharsko). Dne 2. dubna 2019 tato společnost požádala Teritorialnu direkciji Jugozapadné kam Agenciji „Mitnitsi“ (oblastní ředitelství celní správy jihozápad, Bulharsko) o vrácení spotřební daně v celkové výši 90 437,69 bulharských leva (BGN) (přibližně 46 300 eur) na základě čl. 27 odst. 1 ZADS.

20 Jako odůvodnění své žádosti o vrácení daně uvedla společnost Imperial skutečnost, že dotčeným zbožím, které bylo propuštěno ke spotřebě, byly tabákové výrobky, které vlastnila a které byly dne 1. července 2016 zničeny pod celním dohledem.

21 Při kontrole celní orgány zjistily, že zboží uvedené v žádosti bylo společností Imperial propuštěno ke spotřebě prostřednictvím daňových dokladů týkajících se spotřební daně připojených k žádosti a že částky spotřebních daní z tohoto zboží byly zaplaceny. Nicméně vzhledem k tomu, že uvedené zboží již bylo propuštěno ke spotřebě, měly tyto orgány za to, že žádost podaná společností Imperial je neopodstatněná a nelze jí vyhovět.

22 Podle celních orgánů se čl. 25 odst. 1 ZADS, podle kterého nejsou oprávnění skladovatelé povinni zaplatit spotřební daň v případě zničení zboží podléhajícího spotřební dani pod dohledem celních orgánů, včetně zboží označeného daňovým značením, použije pouze tehdy, pokud toto zboží nebylo propuštěno ke spotřebě.

23 Kromě toho ze znaleckého posudku podle celních orgánů vyplývá, že v projednávaném případě nebyla ověřena pravost daňového značení umístěného na tabákových výrobcích, přestože toto představuje povinnou součást procesu zničení. Podle tohoto znaleckého posudku byly dále některé z těchto výrobků označeny daňovým značením, jehož platnost uplynula, a nebyly uvedeny mezi výrobky, které byly zničeny.

24 Společnost Imperial podala proti tomuto rozhodnutí o odmítnutí vrátit daň stížnost k řediteli celní správy.

25 Vzhledem k tomu, že tato stížnost byla zamítnuta, podala společnost Imperial žalobu k Administrativen sad Sofia-grad (správní soud města Sofie, Bulharsko), v níž zopakovala své argumenty týkající se protiprávnosti rozhodnutí o odmítnutí vrátit daň.

26 Rozsudkem ze dne 29. ledna 2020 zrušil Administrativen sad Sofia-grad (správní soud města Sofie) rozhodnutí ředitele oblastního ředitelství celní správy jihozápad. Tento rozsudek byl napaden ředitelem celní správy u předkládajícího soudu, kterým je Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko).

27 Tento soud upřesňuje, že až do 1. ledna 2010 všechna znění čl. 25 odst. 1 bodu 1 ZADS stanovila, že oprávnění skladovatelé a registrované osoby nebyli povinni zaplatit spotřební daň nebo jimi zaplacená spotřební daň jim musela být vrácena v případě zničení zboží podléhajícího spotřební dani pod dohledem celních orgánů, včetně zboží označeného daňovým značením, jakož i v případě vyřazení a zničení daňového značení.

28 Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za akcizite i danačnite skladove (zákon, kterým se mění a doplňuje zákon o spotřebních daních a daňových skladech, DV č. 95 ze dne 1. prosince 2009) doplnil do výše uvedeného ustanovení podmínku týkající se nepropuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě.

29 Společnost Imperial tvrdí, že Bulharská republika tím správně neprovedla ustanovení směrnice 2008/118, pokud jde o možnost vrácení spotřební daně zaplacené za zboží, které bylo propuštěno ke spotřebě a poté řádně zničeno pod celním dohledem, protože tento přístup je neslučitelný s povahou spotřebních daní, které, jak ostatně vyplývá z bodu 9 odůvodnění směrnice 2008/118, představují daň ze spotřeby.

30 V této souvislosti předkládající soud zdůrazňuje, že účastníci původního řízení již spolu vedli spor, který vznikl za podobných okolností. V tomto sporu, který se týkal čl. 25 odst. 1 bodu 1 ZADS ve znění, které předcházelo novelizaci, ke které došlo v roce 2009, byla nakonec na základě rozsudku Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) ze dne 17. července 2014, který se opíral zejména o příslušná ustanovení článků 7 a 11 směrnice 2008/118, jakož i článku 17 směrnice 2011/64, úspěšná společnost Imperial.

31 Předkládající soud však uvádí, že odkaz na čl. 7 odst. 1 a 4 směrnice 2008/118, který je uveden v rozsudku ze dne 17. července 2014, mu činí problém v tom smyslu, že uvedené ustanovení definuje okamžik a místo vzniku daňové povinnosti, a zejména okamžik „propuštění ke spotřebě“, tedy prvky, které nejsou v projednávaném případě relevantní.

32 Za těchto podmínek se Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba článek 11 směrnice [2008/118], jakož i čl. 17 první pododstavec písm. b) směrnice [2011/64] vykládat v tom smyslu, že tato ustanovení ukládají členským státům povinnost přijmout právní rámec upravující vrácení spotřební daně za zboží, včetně tabákových výrobků, které bylo propuštěno ke spotřebě a zničeno pod celním dohledem?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, a pokud povinnost členských států přijmout takovýto právní rámec není splněna, mohou se dotčené osoby dovolávat přímého účinku ustanovení směrnic, jakož i zásad unijního práva?

3) V případě kladné odpovědi na první dvě otázky a s ohledem na skutečnosti zjištěné v projednávané věci, zakládá přímý účinek výše uvedených právních předpisů nárok na vrácení zaplacené spotřební daně pouze na základě žádosti a bez dalších formalit?“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

33 Ředitel celní správy a bulharská vláda poukazují na několik nepřesností v popisu skutkového stavu a vnitrostátního práva předkládajícím soudem a tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřípustná, protože neobsahuje skutkové a právní poznatky nezbytné k tomu, aby bylo možné na otázky užitečně odpovědět.

34 V projednávané věci však předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí jasně vylíčil skutkový a právní rámec sporu v původním řízení a poskytl minimální vysvětlení k důvodům, které vedly k volbě ustanovení unijního práva, o jejichž výklad žádá, jakož i k souvislosti, kterou

spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátní právní úpravou použitelnou na spor, který mu byl předložen, což Soudnímu dvoru umožňuje užitečně odpovědět na položené otázky (obdobně viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Toplofikatsia Sofia a další, C-208/20 a C-256/20, EU:C:2021:719, bod 19 a citovaná judikatura).

35 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je proto přípustná.

K předběžným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 11 směrnice 2008/118 a čl. 17 první pododstavec písm. b) směrnice 2011/64 vykládány v tom smyslu, že tato ustanovení ukládají členským státům povinnost stanovit vrácení spotřební daně za zboží podléhající spotřební dani, včetně tabákových výrobků, zničené pod celním dohledem, které již bylo propuštěno ke spotřebě.

37 Úvodem je třeba připomenout, že směrnice 2008/118 s účinností od 1. dubna 2010 zrušila a nahradila směrnici Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179). Nicméně vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení směrnice 92/12 mají v podstatě totožný obsah jako ustanovení směrnice 2008/118, je judikatura Soudního dvora, která se týká této první uvedené směrnice, použitelná i na směrnici 2008/118 [obdobně viz rozsudky ze dne 2. dubna 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, bod 34 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 16. září 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, bod 22 a citovaná judikatura].

38 Cílem směrnice 2008/118 je podle jejího čl. 1 odst. 1 stanovit obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu zboží podléhajícího spotřební dani, mezi něž patří tabákové výrobky, na které se vztahuje směrnice 2011/64, a to zejména, jak vyplývá z bodu 8 odůvodnění směrnice 2008/118, aby se zajistilo, aby pojem a podmínky vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani byly ve všech členských státech stejné (obdobně viz rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 44 a citovaná judikatura).

39 Podle článku 2 směrnice 2008/118 podléhají výrobky, na něž se tato daň vztahuje, spotřební dani ve smyslu této směrnice od okamžiku jejich výroby na území Unie nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 46 a citovaná judikatura).

40 Podle čl. 7 odst. 1 směrnice 2008/118 vzniká daňová povinnost ke spotřební dani zejména v okamžiku propuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo. Podle čl. 7 odst. 2 písm. a) této směrnice zahrnuje tento pojem rovněž každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně definovaného v čl. 4 bodě 7 uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 47 a citovaná judikatura).

41 Podle čl. 4 bodu 7 směrnice 2008/118 je režimem s podmíněným osvobozením od daně daňový režim používaný při výrobě, zpracování, držení nebo přepravě zboží podléhajícího spotřební dani podmíněně osvobozeného od spotřební daně, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla.

42 Pro takový režim je charakteristické, že spotřební daň ze zboží, které podléhá tomuto režimu, ještě není splatná, i když se již uskutečnilo zdanitelné plnění. Co se týče zboží podléhajícího spotřební dani, vede tedy tento režim k odkladu povinnosti k této dani do té doby, než bude splněna podmínka splatnosti této daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 49 a citovaná judikatura).

43 Kromě toho směrnice 2011/64 stanoví podle svého článku 1 obecné zásady harmonizace, struktury a sazeb spotřební daně, kterou členské státy uvalují na tabákové výrobky.

44 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba při výkladu ustanovení unijního práva vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí. Historie vzniku ustanovení unijního práva může rovněž poskytnout informace relevantní pro jeho výklad (rozsudky ze dne 2. září 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, bod 31 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 6. října 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, bod 20 a citovaná judikatura).

45 Zaprvé, pokud jde o znění ustanovení uvedených v první předběžné otázce, je třeba připomenout, že podle článku 11 směrnice 2008/118 mohou příslušné orgány členského státu, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě, v situacích stanovených tímto členským státem a v souladu s podmínkami, které členské státy stanoví za účelem předcházení případným daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu, vrátit na žádost dotyčné osoby spotřební daň z daného zboží.

46 Kromě toho podle čl. 17 prvního pododstavce směrnice 2011/64 může být vrácena již vybraná spotřební daň zejména z tabákových výrobků, které byly zničeny pod úředním dohledem.

47 Článek 11 směrnice 2008/118 se tedy týká obecně vrácení spotřební daně za zboží podléhající spotřební dani, které bylo propuštěno ke spotřebě, zatímco článek 17 směrnice 2011/64 se vztahuje na čtyři zvláštní případy, a to zejména na zničení tabákových výrobků pod úředním dohledem, aniž upřesňuje, zda tyto výrobky byly propuštěny ke spotřebě.

48 Pokud jde konkrétně o čl. 17 první pododstavec písm. b) směrnice 2011/64, je třeba konstatovat, že i když se tento článek vztahuje na situaci, která předpokládá účast správních orgánů členského státu, jeho znění neumožňuje dospět k závěru, že takováto účast automaticky zakládá nárok na vrácení, protože podmínky a formální předpoklady tohoto nároku musí být vždy určeny dotyčným členským státem.

49 Ze znění těchto dvou ustanovení ve vzájemném spojení vyplývá, že jednak stanoví pouze možnost vrácení spotřební daně z určitých kategorií výrobků, a jednak ponechávají členským státům široký prostor pro uvážení, pokud jde o pravomoc vymezit situace, podmínky a formální předpoklady, kterými jsou tato vrácení podmíněna, a to i v situaci, kdy je zboží opatřené daňovým značením po jeho propuštění ke spotřebě zničeno pod správním dohledem.

50 Zadruhé tento výklad článku 11 směrnice 2008/118 a čl. 17 prvního pododstavce písm. b) směrnice 2011/64 je v souladu s cíli, které tyto dvě směrnice sledují.

51 Jak vyplývá z bodů 2, 15 a 16 odůvodnění směrnice 2011/64, cílem unijních daňových právních předpisů, které se týkají tabákových výrobků, je zajistit řádné fungování vnitřního trhu a vysokou úroveň ochrany zdraví, jak stanoví článek 168 SFEU, a zároveň bojovat proti podvodům a pašování v rámci Unie.

52 Vzhledem k tomu, že trh cigaret je zvlášť náchylný k rozvoji nelegálního obchodování (rozsudek ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, bod 37 a citovaná judikatura), členské státy mohou podle čl. 39 odst. 1 směrnice 2008/118 a čl. 16 odst. 1 směrnice 2011/64 zejména požadovat, aby tabákové výrobky byly při jejich propuštění ke spotřebě na jejich území opatřeny daňovým značením. Daňové značení má přitom vlastní hodnotu, která je odlišuje od pouhé stvrzenky osvědčující platbu určité peněžité částky finančním orgánům členského státu, který toto značení vydal (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 83 a citovaná judikatura).

53 V této souvislosti z čl. 39 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 2008/118 vyplývá, že jakákoli částka zaplacená nebo zajištěná za účelem získání daňových značení s výjimkou nákladů na jejich vydání je vrácena členským státem, který je vydal, vznikla-li daňová povinnost ke spotřební dani a tato spotřební daň byla vybrána v jiném členském státě; o tento případ se však v projednávané věci nejednalo.

54 Kromě toho z článku 11 směrnice 2008/118 vyplývá, že podmínky pro vrácení spotřební daně za zboží podléhající spotřební dani, které bylo propuštěno ke spotřebě, musí předcházet případným daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu.

55 Členské státy tedy mají legitimní zájem na přijetí opatření k ochraně svých finančních zájmů, přičemž je kromě toho třeba upřesnit, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem, který sleduje směrnice 2008/118, jak vyplývá z bodu 31 odůvodnění, článku 11 a čl. 39 odst. 3 prvního pododstavce této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2017, Komise v. Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 59 a citovaná judikatura).

56 Zatřetí, pokud jde o kontext článku 11 směrnice 2008/118 a čl. 17 prvního pododstavce písm. b) směrnice 2011/64, jak vyplývá z bodů 38 až 43 tohoto rozsudku, tato ustanovení jsou součástí obecné úpravy spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu zboží podléhajícího spotřební dani, mezi které patří tabákové výrobky.

57 Vzhledem k tomu, že spotřební daň, jak je připomenuto v bodě 9 odůvodnění směrnice 2008/118, je daní ze spotřeby, musí se okamžik vzniku daňové povinnosti obvykle nacházet co nejblíže spotřebiteli (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. června 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, body 50 a 51).

58 Z článku 4 odst. 1 směrnice 2008/118 ve spojení s čl. 15 odst. 2 mimoto vyplývá, že zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně je drženo oprávněným skladovatelem v daňovém skladu. Z toho vyplývá, že dokud je dotčené zboží drženo oprávněným skladovatelem v daňovém skladu, daňová povinnost ke spotřební dani nevznikne, neboť to v této situaci u něj nelze mít za to, že opustilo režim s podmíněným osvobozením ve smyslu čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. června 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, bod 54).

59 Kromě toho případ úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, ke které došlo v důsledku povahy zboží, nepředvídatelných okolností, vyšší moci nebo na základě povolení příslušných orgánů členského státu, uvedený v čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118, se týká výlučně zboží, které nebylo propuštěno ke spotřebě.

60 Opustí-li toto zboží daňový sklad, vzniká s konečnou platností daňová povinnost ke spotřební dani. V důsledku toho, pokud hospodářský subjekt, který daňové značení odebral, není s to prokázat, že toto značení nebude použito k prodeji výrobků podléhajících spotřební dani v členském státě, který značení vydal, má tento členský stát oprávněný zájem na odmítnutí vrátit zaplacenou částku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, bod 35).

61 Začtvrté z bodu 9.3 důvodové zprávy k návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 72/464/EHS a 79/32/EHS o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, předloženého Komisí dne 27. září 1990 [COM (1990) 433 final], který vedl ke změně článku 6a směrnice Rady 72/464/EHS ze dne 19. prosince 1972 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Úř. věst. 1972, L 303, s. 1), ve znění směrnice Rady 92/78/EHS ze dne 19. října 1992 (Úř. věst. 1992, L 316, s. 5), jehož obsah byl ve stejném znění převzat do článku 11 směrnice 95/59, než se tento článek nyní stal článkem 17 směrnice 2011/64, vyplývá, že členským státům byla ponechána možnost, aby se rozhodly, zda od spotřební daně osvobodí tabákové výrobky, které byly zničeny pod úředním dohledem.

62 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že článek 11 směrnice 2008/118 a čl. 17 první pododstavec písm. b) směrnice 2011/64 musí být vykládány v tom smyslu, že tato ustanovení neukládají členským státům povinnost stanovit vrácení spotřební daně za zboží podléhající spotřební dani, včetně tabákových výrobků, zničené pod celním dohledem, které již bylo propuštěno ke spotřebě.

Ke druhé a třetí otázce

63 S ohledem na odpověď podanou na první otázku není důvodné odpovídat na druhou a třetí otázku.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 11 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS a čl. 17 první pododstavec písm. b) směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků musí být vykládány v tom smyslu, že tato ustanovení neukládají členským státům povinnost stanovit vrácení spotřební daně za zboží podléhající spotřební

dani, včetně tabákových výrobků, zničené pod celním dohledem, které již bylo propuštěno ke spotřebě.

Podpisy.