Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 9. júna 2022 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spotrebné dane – Smernica 2008/118/ES – Článok 11 – Vrátenie spotrebnej dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý bol uvedený do daňového voľného obehu – Smernica 2011/64/EÚ – Článok 17 prvý odsek písm. b) – Vrátenie spotrebnej dane už zaplatenej prostredníctvom daňových označení umiestnených na tabakových výrobkoch, ktoré boli zničené pod colným dozorom – Povinnosť členských štátov vydať právne predpisy stanovujúce vrátenie spotrebnej dane z tabakových výrobkov, ktoré boli uvedené do daňového voľného obehu a zničené pod colným dozorom – Neexistencia“

Vo veci C-55/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) zo 6. januára 2021 a doručený Súdnemu dvoru 28. januára 2021, ktorý súvisí s konaním:

Direktor na Agencija „Mitnici“

proti

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory I. Jarukaitis, sudcovia M. Ilešič (spravodajca) a Z. Csehi,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Direktor na Agencija „Mitnici“, v zastúpení: P. Tonev,

– „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD, v zastúpení: T. Nenov a D. Vuchkov, advokati,

– bulharská vláda, v zastúpení: M. Georgieva a L. Zaharieva, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: bulharčina.

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: V. Bozhilova a C. Perrin, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 11 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12) a článku 17 prvého odseku písm. b) smernice Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov (Ú. v. EÚ L 176, 2011, s. 24).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Direktor na Agencija „Mitnici“ (riaditeľ colnej správy, Bulharsko) (ďalej len „riaditeľ colnej správy“) a spoločnosťou „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD so sídlom v Bulharsku (ďalej len „Imperial“) vo veci vrátenia spotrebnej dane.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2008/118

3 Podľa odôvodnení 8, 9 a 31 smernice 2008/118:

„(8) Keďže na správne fungovanie vnútorného trhu je naďalej potrebné, aby koncepcia vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani a s ňou súvisiace podmienky boli rovnaké vo všetkých členských štátoch, je dôležité vyjasniť na úrovni Spoločenstva, kedy je tovar podliehajúci spotrebnej dani uvedený do daňového voľného obehu a kto je povinný spotrebnú daň zaplatiť.

(9) Keďže spotrebná daň je daň zo spotreby určitých tovarov, nemôže sa vyberať z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý bol za určitých okolností zničený alebo nenahraditeľne stratený.

…

(31) Členské štáty by mali mať možnosť stanoviť, aby tovar uvedený do daňového voľného obehu mohol byť označený… daňovými označeniami… Používanie týchto označení alebo značiek by nemalo spôsobiť žiadne prekážky v obchodovaní v rámci [Únie].

Vzhľadom na skutočnosť, že používanie týchto označení alebo značiek by nemalo viesť k dvojitému daňovému zaťaženiu, malo by sa upresniť, že členský štát, ktorý vydal tieto označenia alebo značky, vráti, odpustí alebo uvoľní akúkoľvek sumu zaplatenú alebo zabezpečenú s cieľom získať tieto označenia alebo značky, ak daňová povinnosť k spotrebnej dani vznikla v inom členskom štáte a ak sa tam spotrebná daň aj vybrala.

Členské štáty, ktoré vydali tieto označenia alebo značky, však môžu na účely zamedzenia akéhokoľvek zneužitia podmieniť vrátenie, odpustenie alebo uvoľnenie sumy predložením dôkazu, že tieto označenia alebo značky boli odstránené alebo zničené.“

4 Článok 1 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

…

c) tabakové výrobky upravené smernicami 95/59/ES [Rady z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 291, 1995, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 283], 92/79/EHS [Rady z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z cigariet (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 8; Mim. vyd. 03/013, s. 202)] a 92/80/EHS [Rady z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 10; Mim. vyd. 03/013, s. 204)].“

5 Článok 2 smernice 2008/118 uvádza:

„Tovar podliehajúci spotrebnej dani je predmetom spotrebnej dane v čase:

a) jeho výroby… na území [Únie];

b) jeho dovozu na územie [Únie].“

6 Článok 4 tejto smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice, ako aj na účely jej vykonávacích ustanovení sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

1. ‚oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu‘ je fyzická alebo právnická osoba, ktorá v rámci podnikania na základe povolenia od príslušných orgánov členského štátu v daňovom sklade vyrába, spracúva, drží, prijíma alebo odosiela tovar podliehajúci spotrebnej dani v režime pozastavenia dane;

…

7. ‚režim pozastavenia dane‘ je daňový režim uplatňovaný na výrobu, spracovanie, držbu alebo prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, na ktorý sa nevzťahuje colný režim podmienečného oslobodenia od cla, pričom je spotrebná daň pozastavená;

…

11. ‚daňový sklad' je miesto, kde oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu v rámci podnikania tovar podliehajúci spotrebnej dani vyrába, spracúva, drží, prijíma alebo odosiela v režime pozastavenia dane za podmienok stanovených príslušnými orgánmi členského štátu, v ktorom sa daňový sklad nachádza."

7 Kapitola II tejto smernice s názvom „Vznik daňovej povinnosti, vrátenie spotrebnej dane a oslobodenie od spotrebnej dane" obsahuje tri oddiely. V oddiele 1, nazvanom „Čas a miesto vzniku daňovej povinnosti", sa nachádzajú články 7 až 10.

8 Podľa článku 7 uvedenej smernice:

„1. Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.

2. Na účely tejto smernice ‚uvedenie do daňového voľného obehu' znamená:

a) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane;

…

4. Úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane z dôvodu skutočnej povahy tovaru, následkom nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci, alebo na základe povolenia príslušných orgánov členského štátu sa nepovažuje za uvedenie tovaru do daňového voľného obehu.

Na účely tejto smernice sa tovar považuje za úplne zničený alebo nenahraditeľne stratený, ak sa už nemôže používať ako tovar podliehajúci spotrebnej dani.

Úplné zničenie alebo nenahraditeľná strata dotknutého tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa musia preukázať k spokojnosti príslušných orgánov členského štátu, v ktorom k úplnému zničeniu alebo nenahraditeľnej strate došlo, alebo v ktorom sa toto zničenie alebo táto strata zistili, ak nie je možné určiť, kde k nim došlo.

5. Každý členský štát stanovuje vlastné pravidlá a podmienky, na základe ktorých sa určujú straty uvedené v odseku 4.

9 Článok 11 nachádzajúci sa v oddiele 2, nazvanom „Vrátenie a odpustenie spotrebnej dane", kapitoly II smernice 2008/118 stanovuje:

„Okrem prípadov… ustanovených v smerniciach uvedených v článku 1 môžu v situáciách určených členským štátom a v súlade s podmienkami, ktoré členský štát stanoví na účely zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane, spotrebnú daň z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý sa uviedol do daňového voľného obehu, dotknutej osobe na jej žiadosť vrátiť alebo odpustiť príslušné orgány členského štátu, v ktorom sa tento tovar uviedol do daňového voľného obehu.

…"

10 Článok 15 ods. 2 tejto smernice stanovuje:

„Výroba, spracovanie a držba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého nebola zaplatená spotrebná daň, sa uskutočňujú v daňovom sklade.“

11 Článok 39 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Bez toho, aby bol dotknutý článok 7 ods. 1, môžu členské štáty vyžadovať, aby tovar podliehajúci spotrebnej dani niesol daňové označenia… v čase, keď je uvedený do voľného daňového obehu na ich území….

…

3. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia, ktoré členské štáty môžu stanoviť s cieľom zabezpečiť, aby sa tento článok vykonával správne, a s cieľom zamedziť akýmkoľvek daňovým podvodom, únikom alebo zneužitiu dane, členské štáty zabezpečujú, aby tieto daňové označenia… nevytvárali prekážky voľnému pohybu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

Ak sa tovaru podliehajúcemu spotrebnej dani pridelili takéto daňové označenia…, členský štát, ktorý ich vydal, vráti, odpustí alebo uvoľní akúkoľvek sumu zaplatenú alebo zabezpečenú s cieľom získať takéto označenia… s výnimkou poplatkov na ich vydanie, ak vznikla daňová povinnosť a spotrebná daň sa vybrala v inom členskom štáte.

Členský štát, ktorý vydal označenia alebo značky, však môže podmieniť vrátenie, odpustenie alebo uvoľnenie zaplatenej alebo zabezpečenej sumy predložením dôkazu k spokojnosti svojich príslušných orgánov, že tieto označenia alebo značky boli odstránené alebo zničené.“

Smernica 2011/64

12 Podľa odôvodnení 2, 15 a 16 smernice 2011/64:

„(2) Právne predpisy Únie, ktoré sa týkajú zdaňovania tabakových výrobkov, potrebujú zabezpečiť správne fungovanie vnútorného trhu a zároveň vysokú úroveň ochrany zdravia, ktorá sa vyžaduje v článku 168 [ZFEÚ], a vzhľadom na skutočnosť, že tabakové výrobky môžu spôsobiť vážnu ujmu na zdraví a že Únia je stranou Rámcového dohovoru o kontrole tabaku (RDKT) Svetovej zdravotníckej organizácie. …

…

(15) … Určitý stupeň priblíženia úrovní zdanenia uplatňovaných v členských štátoch by pomohlo znížiť podvody a pašovanie v rámci Únie.

(16) Takouto konvergenciou by sa takisto prispelo k zabezpečeniu vysokej úrovne ochrany zdravia ľudí. Úroveň zdanenia je hlavným faktorom určujúcim ceny tabakových výrobkov, ktorá zase ovplyvňuje fajčiarske návyky spotrebiteľov. Podvody a pašovanie narúšajú daňovo podmienenú úroveň cien, predovšetkým cenové úrovne cigariet a jemne rezaného tabaku určeného na vlastnoručné zhotovenie cigariet, a tak ohrozujú plnenie cieľov v oblasti kontroly tabaku a ochrany zdravia.“

13 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„Táto smernica určuje všeobecné zásady harmonizácie štruktúry a sadzieb spotrebných daní, ktorým podliehajú tabakové výrobky v členských krajinách.“

14 Podľa článku 16 ods. 1 uvedenej smernice:

„Pravidlá vyberania spotrebnej dane sa harmonizujú najneskôr v konečnej etape harmonizácie. V predchádzajúcej etape je spotrebná daň platená prostredníctvom daňového označovania. …“

15 Článok 17 tej istej smernice znie:

„Od spotrebnej dane z tabakových výrobkov sú oslobodené a spotrebnú daň z tabakových výrobkov už zaplatenú možno vrátiť na:

a) denaturované tabakové výrobky používané na priemyselné účely alebo využité v záhradníctve;

b) tabakové výrobky zničené pod úradným dozorom;

c) tabakové výrobky, ktoré sú výlučne určené na vedecké výskumy, ako aj na testy v súvislosti s kvalitou výrobkov;

d) tabakové výrobky, ktoré sú výrobcami opätovne spracovávané.

Členské štáty stanovujú požiadavky a formálne postupy, ktoré musia byť splnené pri poskytnutí uvedených oslobodení alebo pri umožnení vrátenia spotrebnej dane z tabakových výrobkov.“

16 Smernica 2011/64 kodifikovala a zrušila smernice 92/79, 92/80 a 95/59 s účinnosťou od 1. januára 2011. V súlade s jej článkom 21 druhým odsekom sa odkazy na zrušené smernice považujú za odkazy na túto smernicu.

Bulharské právo

17 § 25 Zakon za akcizite i danačnite skladove (zákon o spotrebných daniach a daňových skladoch, DV č. 91 z 15. novembra 2005) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „ZADS“) stanovuje:

„(1) Dokiaľ tovar podliehajúci spotrebnej dani nie je uvedený do daňového voľného obehu, oprávnení prevádzkovatelia daňových skladov a registrované osoby nedlhujú spotrebnú daň:

1. v prípade zničenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani pod dozorom colných orgánov, vrátane tovaru, ktorý je označený daňovými označeniami, ako aj v prípade vyradenia a zničenia daňových označení za podmienok stanovených v článku 64 ods. 21 a 22.

…“

18 § 27 ZADS stanovuje:

„(1) Na základe písomnej žiadosti alebo z podnetu colných orgánov sa spotrebná daň, ktorá bola neoprávnene zaplatená alebo má byť vrátená, vráti alebo započíta s verejnými dlhmi dotknutej osoby, ktoré vymáhala [Agencija ‚Mitnici' (colná správa, Bulharsko)].

…"

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

19 Imperial je oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu s daňovým skladom nachádzajúcim sa v Sofii (Bulharsko). Dňa 2. apríla 2019 podala táto spoločnosť na Teritorialna direkcija Jugozapadna kăm Agencija „Mitnici" [oblastné riaditeľstvo colnej správy juhozápad, Bulharsko] žiadosť o vrátenie spotrebnej dane v celkovej výške 90 437,69 bulharského leva (BGN) (približne 46 300 eur) na základe článku 27 ods. 1 ZADS.

20 Na odôvodnenie svojej žiadosti o vrátenie dane Imperial uviedla skutočnosť, že dotknutým tovarom uvedeným do daňového voľného obehu boli tabakové výrobky, ktoré táto spoločnosť vlastnila a ktoré boli 1. júla 2016 zničené pod colným dozorom.

21 V rámci kontroly colné orgány zistili, že tovar uvádzaný v žiadosti bol uvedený do daňového voľného obehu spoločnosťou Imperial prostredníctvom daňových dokladov týkajúcich sa spotrebnej dane, pripojených k jej žiadosti, a že suma spotrebnej dane z tohto tovaru bola zaplatená. Keďže však bol tento tovar už uvedený do daňového voľného obehu, tieto orgány usúdili, že žiadosť, ktorú podala Imperial, je neopodstatnená a že jej nemožno vyhovieť.

22 Podľa colných orgánov sa § 25 ods. 1 ZADS, podľa ktorého oprávnení prevádzkovatelia daňových skladov nedlhujú spotrebnú daň v prípade, ak bol tovar podliehajúci spotrebnej dani pod dozorom colných orgánov zničený, vrátane tovaru označeného daňovým označením, uplatní len vtedy, keď tento tovar nebol uvedený do daňového voľného obehu.

23 Okrem toho zo znaleckého posudku podľa colných orgánov vyplýva, že v prejednávanej veci nebola overená pravosť daňových označení umiestnených na tabakových výrobkoch, čo je však povinnou súčasťou procesu zničenia. Okrem toho podľa tohto znaleckého posudku niektoré z týchto výrobkov boli označené daňovými označeniami, ktorých platnosť uplynula, a neboli uvedené medzi výrobkami, ktoré boli predmetom procesu zničenia.

24 Imperial podala proti tomuto rozhodnutiu o odmietnutí vrátiť daň sťažnosť riaditeľovi colnej správy.

25 Po zamietnutí tejto sťažnosti podala Imperial žalobu na Administrativen săd Sofia-grad (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko), pričom zopakovala svoje tvrdenia týkajúce sa nezákonnosti rozhodnutia o odmietnutí vrátiť daň.

26 Rozsudkom z 29. januára 2020 Administrativen săd Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto) zrušil rozhodnutie riaditeľa oblastného riaditeľstva colnej správy juhozápad. Tento rozsudok bol napadnutý riaditeľom colnej správy na Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko), vnútroštátnom súde, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

27 Tento súd spresňuje, že až do 1. januára 2010 všetky verzie § 25 ods. 1 bodu 1 ZADS stanovovali, že oprávnení prevádzkovatelia daňových skladov a registrované osoby nedlhujú spotrebnú daň alebo im zaplatená spotrebná daň má byť vrátená v prípade zničenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani pod dozorom colných orgánov, vrátane tovaru, ktorý je označený daňovými označeniami, ako aj v prípade vyradenia a zničenia daňových označení.

28 Zakon za izmenenie i dopălnenie na zakona za akcizite i danăčnite skladove (zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon o spotrebných daniach a daňových skladoch, DV č. 95 z 1. decembra 2009) doplnil do vyššie uvedeného ustanovenia podmienku týkajúcu sa neuvedenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu.

29 Imperial tvrdí, že Bulharská republika tým nesprávne prebrala ustanovenia smernice 2008/118, pokiaľ ide o možnosť vrátenia spotrebnej dane zaplatenej za tovar, ktorý bol uvedený do daňového voľného obehu a následne riadne zničený pod colným dozorom, keďže uvedený prístup je nezlučiteľný s povahou spotrebných daní, ktoré predstavujú daň zo spotreby, ako to napokon vyplýva z odôvodnenia 9 smernice 2008/118.

30 V tejto súvislosti vnútroštátny súd zdôrazňuje, že účastníci konania vo veci samej už vystupovali proti sebe ako strany v spore, ktorý vznikol za podobných okolností. V spore, ktorý súvisel s § 25 ods. 1 bodom 1 ZADS v znení predchádzajúcom zmene, ku ktorej došlo v roku 2009, mala Imperial napokon úspech na základe rozsudku Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) zo 17. júla 2014, ktorý sa opieral najmä o relevantné ustanovenia článkov 7 a 11 smernice 2008/118, ako aj článku 17 smernice 2011/64.

31 Vnútroštátny súd však uvádza, že odkaz na článok 7 ods. 1 a 4 smernice 2008/118, ktorý bol uskutočnený v rozsudku zo 17. júla 2014, mu spôsobuje problém v tom smere, že uvedené ustanovenie definuje čas a miesto vzniku daňovej povinnosti, a konkrétnejšie okamih „uvedenia do daňového voľného obehu“, a teda prvky, ktoré nie sú v prejednávanej veci relevantné.

32 Za týchto podmienok Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 11 smernice [2008/118] a článok 17 prvý odsek písm. b) smernice [2011/64] vykladať v tom zmysle, že ukladajú členským štátom povinnosť vydať právne predpisy stanovujúce vrátenie spotrebnej dane z tovaru vrátane spotrebnej dane z tabakových výrobkov, ktoré boli uvedené do daňového voľného obehu a pod colným dozorom zničené?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, môžu sa dotknuté osoby odvolávať na priamy účinok ustanovení smerníc a na zásady práva Únie, ak si členský štát nesplnil svoju povinnosť vydať také právne predpisy?

3. Ak sú odpovede na prvé dve otázky kladné, oprávňuje priamy účinok citovaných ustanovení za skutkového stavu zisteného v tomto prípade na vrátenie zaplatenej spotrebnej dane len na základe žiadosti a bez ďalších formalít?“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

33 Riaditeľ colnej správy a bulharská vláda poukazujú na viaceré nepresnosti pri opise skutkového stavu a vnútroštátneho práva zo strany vnútroštátneho súdu a tvrdia, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný, keďže neobsahuje opis skutkových a právnych okolností potrebný na to, aby bolo možné poskytnúť užitočnú odpoveď na položené otázky.

34 V prejednávanej veci však vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania dostatočne vymedzil skutkový a právny rámec sporu vo veci samej a poskytol minimálne vysvetlenia k dôvodom, ktoré viedli k výberu ustanovení práva Únie, o ktorých výklad žiada, ako aj k súvislostiam, ktoré vnútroštátny súd vidí medzi týmito ustanoveniami a vnútroštátnou právnou úpravou uplatniteľnou na spor, ktorý mu bol predložený, čo umožňuje Súdnemu dvoru užitočne odpovedať na položené otázky (pozri analogicky rozsudok z 9. septembra 2021, Toplofikacija Sofia a i., C-208/20 a C-256/20, EU:C:2021:719, bod 19, ako aj citovanú judikatúru).

35 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 11 smernice 2008/118 a článok 17 prvý odsek písm. b) smernice 2011/64 majú vykladať v tom zmysle, že tieto ustanovenia ukladajú členským štátom povinnosť stanoviť vrátenie spotrebnej dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani vrátane tabakových výrobkov zničených pod colným dozorom, ktoré už boli uvedené do daňového voľného obehu.

37 Na úvod je potrebné pripomenúť, že smernica 2008/118 s účinnosťou od 1. apríla 2010 zrušila a nahradila smernicu Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179). Keďže však relevantné ustanovenia smernice 92/12 sú v zásade obsahovo zhodné s ustanoveniami smernice 2008/118, judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa tejto prvej smernice je uplatniteľná aj na smernicu 2008/118 [pozri analogicky rozsudky z 2. apríla 2020, GVC Services (Bulharsko), C-458/18, EU:C:2020:266, bod 34, ako aj zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, bod 22 a citovanú judikatúru].

38 Smernica 2008/118 má podľa svojho článku 1 ods. 1 za cieľ stanoviť všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, medzi ktorými sú uvedené aj tabakové výrobky upravené smernicou 2011/64, a to najmä, ako vyplýva z odôvodnenia 8 smernice 2008/118, s cieľom zabezpečiť, aby pojem vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani a s ňou súvisiace podmienky boli rovnaké vo všetkých členských štátoch (pozri analogicky rozsudok z 24. februára 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 44 a citovanú judikatúru).

39 Zdaniteľným plnením v zmysle smernice 2008/118 je podľa jej článku 2 výroba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani na území Únie alebo jeho dovoz na toto územie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 46 a citovanú judikatúru).

40 Podľa článku 7 ods. 1 smernice 2008/118 daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká najmä v čase uvedenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený. Podľa článku 7 ods. 2 písm. a) tejto smernice tento pojem zahŕňa aj akékoľvek prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane definovaného v článku 4 bode 7 uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 47 a citovanú judikatúru).

41 Podľa článku 4 bodu 7 smernice 2008/118 režim pozastavenia dane je daňový režim uplatňovaný na výrobu, spracovanie, držbu alebo prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, na ktorý sa nevzťahuje colný režim podmienečného oslobodenia od cla, pričom je spotrebná daň pozastavená.

42 Pre takýto režim je charakteristické, že spotrebná daň vzťahujúca sa na tovar podliehajúci tomuto režimu nie je ešte splatná, hoci zdaniteľná udalosť už nastala. V dôsledku toho, pokiaľ ide o tovary podliehajúce spotrebnej dani, tento režim spôsobuje odloženie výberu dane až do splnenia podmienky splatnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 49 a citovanú judikatúru).

43 Okrem toho smernica 2011/64 v súlade s jej článkom 1 stanovuje všeobecné zásady harmonizácie štruktúry a sadzieb spotrebných daní, ktorým podliehajú tabakové výrobky v členských krajinách.

44 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je potrebné pri výklade ustanovenia práva Únie zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou. Rovnako vývoj ustanovenia práva Únie môže obsahovať relevantné prvky pre jeho výklad (rozsudky z 2. septembra 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, bod 31 a citovaná judikatúra, ako aj zo 6. októbra 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, bod 20 a citovaná judikatúra).

45 Po prvé, pokiaľ ide o znenie ustanovení uvedených v prvej prejudiciálnej otázke, treba pripomenúť, že podľa článku 11 smernice 2008/118 spotrebnú daň z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý sa uviedol do daňového voľného obehu, môžu dotknutej osobe na jej žiadosť vrátiť príslušné orgány členského štátu, v ktorom sa tento tovar uviedol do daňového voľného obehu, v situáciách určených členským štátom a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov.

46 Okrem toho podľa článku 17 prvého odseku smernice 2011/64 možno vrátiť už zaplatenú spotrebnú daň okrem iného z tabakových výrobkov zničených pod úradným dozorom.

47 Článok 11 smernice 2008/118 sa tak všeobecne týka vrátenia spotrebnej dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý bol uvedený do daňového voľného obehu, zatiaľ čo článok 17 smernice 2011/64 sa uplatňuje na štyri špecifické prípady, medzi nimi na prípad zničenia tabakových výrobkov pod úradným dozorom bez spresnenia, či boli alebo neboli uvedené do daňového voľného obehu.

48 Pokiaľ ide konkrétne o článok 17 prvý odsek písm. b) smernice 2011/64, treba konštatovať, že hoci sa tento článok vzťahuje na situáciu, ktorá predpokladá účasť správnych orgánov členského štátu, jeho znenie neumožňuje dospieť k záveru, že takáto účasť automaticky zakladá právo na vrátenie, keďže podmienky a formálne postupy tohto vrátenia musí vždy určiť dotknutý členský štát.

49 Zo spoločného výkladu týchto dvoch ustanovení vyplýva, že jednak stanovujú výlučne možnosť, pokiaľ ide o vrátenie spotrebnej dane z určitých kategórií výrobkov, a že jednak ponechávajú členským štátom širokú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o právomoc definovať situácie, podmienky a formálne postupy, ktorým podliehajú tieto vrátenia daní, a to aj v situácii, keď výrobky označené daňovými označeniami sú po svojom uvedení do daňového voľného obehu zničené pod úradným dozorom.

50 Po druhé tento výklad článku 11 smernice 2008/118 a článku 17 prvého odseku písm. b) smernice 2011/64 je v súlade s cieľmi, ktoré tieto dve smernice sledujú.

51 Z odôvodnení 2, 15 a 16 smernice 2011/64 vyplýva, že cieľom daňovej právnej úpravy Únie uplatniteľnej na tabakové výrobky je zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu a vysokú úroveň ochrany zdravia, ako to stanovuje článok 168 ZFEÚ, a zároveň bojovať proti podvodom a pašovaniu v rámci Únie.

52 Vzhľadom na to, že trh s cigaretami je osobitne náchylný na to, aby sa tam rozvíjal protiprávny obchod (rozsudok z 2. júna 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, bod 37 a citovaná judikatúra), členské štáty môžu podľa článku 39 ods. 1 smernice 2008/118 a článku 16 ods. 1 smernice 2011/64 najmä požadovať, aby boli tabakové výrobky pri ich uvedení do daňového voľného obehu na ich území označené daňovými označeniami. Daňové označenia pritom majú vlastnú hodnotu, ktorá ich odlišuje od jednoduchého potvrdenia o zaplatení sumy peňazí daňovým orgánom členského štátu vydania týchto označení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 83 a citovanú judikatúru).

53 V tejto súvislosti z článku 39 ods. 3 druhého pododseku smernice 2008/118 vyplýva, že členský štát, ktorý daňové označenia vydal, vráti akúkoľvek sumu zaplatenú alebo zabezpečenú s cieľom získať takéto označenia s výnimkou poplatkov na ich vydanie, iba ak vznikla daňová povinnosť a spotrebná daň sa vybrala v inom členskom štáte, pričom v prejednávanej veci takáto situácia nenastala.

54 Okrem toho z článku 11 smernice 2008/118 vyplýva, že podmienky vrátenia spotrebnej dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý bol uvedený do daňového voľného obehu, musia zamedziť všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane.

55 Členské štáty majú teda oprávnený záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov, pričom navyše boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý smernica 2008/118 sleduje, ako to vyplýva z jej odôvodnenia 31, ako aj z jej článku 11 a článku 39 ods. 3 prvého pododseku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2017, Komisia/Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 59 a citovanú judikatúru).

56 Po tretie, pokiaľ ide o kontext článku 11 smernice 2008/118 a článku 17 prvého odseku písm. b) smernice 2011/64, z bodov 38 až 43 tohto rozsudku vyplýva, že tieto ustanovenia sú súčasťou všeobecného režimu spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú na spotrebu výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, medzi ktoré patria tabakové výrobky.

57 Keďže spotrebná daň, ako je spomenuté v odôvodnení 9 smernice 2008/118, je daň zo spotreby, musí sa moment vzniku daňovej povinnosti nachádzať čo najbližšie pri spotrebiteľovi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, body 50 a 51).

58 Okrem toho z článku 4 bodu 1 smernice 2008/118 v spojení s článkom 15 ods. 2 tejto smernice vyplýva, že tovar podliehajúci spotrebnej dani v režime pozastavenia dane je držaný oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v daňovom sklade. Z toho vyplýva, že kým je dotknutý tovar držaný oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu v jeho daňovom sklade, daňová povinnosť k spotrebnej dani nevznikne, lebo tento tovar nemožno v tejto situácii považovať za prepustený z režimu pozastavenia dane v zmysle článku 7 ods. 2 písm. a) smernice 2008/118 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2016, Polichim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, bod 54).

59 Okrem toho prípad úplného zničenia alebo nenahraditeľnej straty tovaru podliehajúceho spotrebnej dani nachádzajúceho sa v režime pozastavenia dane z dôvodu samotnej povahy tovaru v dôsledku nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci, alebo v nadväznosti na povolenie vydané príslušnými orgánmi členského štátu podľa článku 7 ods. 4 smernice 2008/118 sa týka výlučne tovaru, ktorý nebol uvedený do daňového voľného obehu.

60 Keď tento tovar opúšťa daňový sklad, spotrebná daň sa stáva definitívne splatnou. Ak teda hospodársky subjekt, ktorý zaplatil daňové označenia, nie je schopný predložiť dôkaz, že tieto označenia nebudú použité pri predaji výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v členskom štáte vydania uvedených daňových označení, tento členský štát má oprávnený záujem odmietnuť vrátenie zaplatenej sumy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. decembra 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, body 35).

61 Po štvrté z bodu 9.3 dôvodovej správy k návrhu smernice Rady, ktorá zmenila smernice 72/464/EHS a 79/32/EHS týkajúce sa iných daní, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu, predloženej Komisiou 27. septembra 1990 [KOM(1990) 433 v konečnom znení], ktorá viedla k článku 6a smernice Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 303, 1972, s. 1), zmenenej smernicou Rady 92/78/EHS z 19. októbra 1992 (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 5), ktorej obsah bol identicky prevzatý do článku 11 smernice 95/59 predtým, ako sa stal článkom 17 smernice 2011/64, vyplýva, že členským štátom bola ponechaná možnosť rozhodnúť sa, či uplatnia výnimky v prípade, keď sa tabakové výrobky zničia pod úradným dozorom.

62 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné na prvú otázku odpovedať tak, že článok 11 smernice 2008/118 a článok 17 prvý odsek písm. b) smernice 2011/64 sa majú vykladať v tom zmysle, že tieto ustanovenia neukladajú členským štátom povinnosť stanoviť vrátenie spotrebnej dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani vrátane tabakových výrobkov zničených pod colným dozorom, ktoré už boli uvedené do daňového voľného obehu.

O druhej a tretej otázke

63 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú a tretiu otázku.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 11 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS a článok 17 prvý odsek písm. b) smernice Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov sa majú vykladať v tom zmysle, že tieto ustanovenia neukladajú členským štátom povinnosť stanoviť vrátenie spotrebnej dane z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani vrátane tabakových výrobkov zničených pod colným dozorom, ktoré už boli uvedené do daňového voľného obehu.

Podpisy