

V?c C-494/04

Heintz van Landewijck SARL

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Da?ové p?edpisy – Sbližování právních p?edpis? – Sm?rnice 92/12/EHS– Spot?ební da? – Da?ové zna?ení – Šestá sm?rnice o DPH – ?lánky 2 a 27 – Zmizení da?ových kolk?“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiares Madura p?ednesené dne 16. února 2006 I ? 0000

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 15. ?ervna 2006 I ? 0000

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Spot?ební dan? – Sm?rnice 92/12*

(Sm?rnice Rady 92/12)

2. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Základ dan?*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 27 odst. 5)

3. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Základ dan?*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 27 odst. 1 a 5)

4. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Základ dan?*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 27 odst. 1 a 5)

1. Ani sm?rnice 92/12 o obecné úprav?, držení, pohybu a sledování výrobk? podléhajících spot?ební dani, ani zásada proporcionality nebrání tomu, aby ?lenské státy, které využily možnosti vyžadovat, aby výrobky propušt?né pro domácí spot?ebu na jejich území nesly da?ové zna?ení, p?ijaly právní p?edpisy, které neupravují vrácení ?ástky odvedené spot?ební dan?, jestliže da?ové kolk? zmizely p?ed jejich umíst?ním na tabákové výrobky, pokud toto zmizení není p?i?itatelné vyšší moci nebo nahodilé události a pokud není prokázáno, že tyto kolk? byly zni?eny nebo znehodnoceny, a ukládají tak finan?ní odpov?dnost za ztrátu da?ových kolk? jejich nabyvateli.

V p?ípad? vnitrostátní právní úpravy, která by umož?ovala, aby byla nabyvateli da?ových kolk? vrácena spot?ební da? pouze na základ? tvrzení, že došlo k jejich ztrát?, by totiž hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody. P?edcházení t?mto zneužitím a podvod?m je p?itom práv? jedním z cí? sledovaných právními p?edpisy Spole?enství. Taková vnitrostátní pravidla, podle nichž v p?ípad? zmizení da?ových kolk? nese finan?ní odpov?dnost za jejich ztrátu jejich

nabyvatel, tudíž p?ispívají k uskute?n?ní cíle spo?ívajícího v p?edcházení podvodnému používání t?chto kolk?.

(viz body 43–44, 46, výrok 1)

2. ?lánek 27 odst. 5 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je t?eba vykládat v tom smyslu, že nedodržení lh?ty pro oznámení není podstatnou vadou ?ízení, která by mohla vést k nepoužitelnosti opožd?n? oznámeného odchylujícího se opat?ení.

V tomto ohledu opožd?né oznámení existujícího odchylujícího se opat?ení nem?že mít stejné d?sledky jako neoznámení nového odchylujícího se opat?ení, jež by muselo být povoleno Radou. ?lánek 27 odst. 5 šesté sm?rnice totiž s nedodržením lh?ty pro oznámení nespojuje žádnou sankci. Ú?elem tohoto oznámení krom toho není získání povolení Komise, ale pouze umožnit Komisi, aby se o doty?ném opat?ení dov?d?la a mohla jej posoudit.

(viz body 49–51, výrok 2)

3. ?lánek 27 odst. 1 a 5 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je t?eba vykládat v tom smyslu, že takový odchylující se režim vybírání dan? z p?idané hodnoty prost?ednictvím da?ových kolk? je slu?itelný s požadavky stanovenými t?mito ustanoveními sm?rnice a nep?ekra?uje to, co je nezbytné za ú?elem zjednodušení postupu vybírání dan?.

?lánek 27 odst. 1 šesté sm?rnice totiž brání pouze opat?ením, která by mohla nikoli zanedbatelným zp?sobem ovlivnit výši splatné dan? p?i kone?né spot?eb?. Povaha p?ípad?, v nichž m?že režim vybírání dan? prost?ednictvím da?ových kolk? vést ke zm?n? dan? splatné p?i kone?né spot?eb?, z?ejm? neumož?uje se domnívat, že by tento režim mohl nikoli zanedbatelným zp?sobem ovlivnit uvedenou výši.

(viz body 57–58, 60, výrok3)

4. Neexistence povinnosti vrácení ?ástek zaplacených za získání da?ových kolk?, které odpovídají dani z p?idané hodnoty, není neslu?itelná se šestou sm?rnicí 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, a zejména s jejím ?l. 27 odst. 1 a 5, jestliže da?ové kolky zmizely p?ed jejich umíst?ním na doty?né výrobky, toto zmizení není p?ííratelné vyšší moci nebo nahodilé události a není prokázáno, že tyto kolky byly zni?eny nebo znehodnoceny.

Vnitrostátní pravidla, podle nichž v p?ípad? zmizení da?ových kolk? nese finan?ní odpov?dnost za jejich ztrátu jejich nabyvatel, totiž p?ispívají k uskute?n?ní cíle spo?ívajícího v p?edcházení podvodnému používání t?chto kolk?. Tato vnitrostátní pravidla mimoto nep?ekra?ují to, co je nezbytné pro sledování tohoto cíle, nebo? mimo jiné nevylu?ují veškerou možnost vrácení nebo zapo?tení v ostatních p?ípadech, jako je ztráta kolk? v d?sledku nahodilé události nebo vyšší moci.

Da?ové kolky mimoto striktn? vzato nep?edstavují da?ový dluh jejich nabyvatele, ale mají vnit?ní hodnotu. Je tedy od?vodn?né, že nabyvatel t?chto kolk? p?ijme opat?ení proti nebezpe?í jejich zmizení a p?ípadn? ponese finan?ní následky tohoto zmizení, i když to v n?kterých p?ípadech m?že vést k situaci, že da? z p?idané hodnoty bude vybrána dvakrát pro tytéž výrobky.

(viz body 62–63, výrok 4)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. června 2006 (*)

„Daňové předpisy – Sbližování právních předpisů – Směrnice 92/12/EHS – Spotřební daň – Daňové značení – Šestá směrnice o DPH – články 2 a 27 – Zmizení daňových kolků“

Ve věci C-494/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES,

podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 26. listopadu 2004, došlým Soudnímu dvoru téhož dne, v řízení

Heintz van Landewijck SARL

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet (zpravodaj), S. von Bahr, U. Löhmus a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Heintz van Landewijck SARL A. E. van der Voort Maarschalkem a R. Meijerem, advocaten,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a C. M. Wissels, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu M. Lummou a C. Schulze-Bahr, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství K. Grossem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. února 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 92/12/EHS ze dne

25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. v. st. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice o spotřební dani“) a šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), zejména jejího čl. 27 odst. 1 a 5.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Heintz van Landewijck SARL (dále jen „Landewijck“) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance). Tato společnost požaduje po posledně uvedeném orgánu vrácení částek, které odvedla za kolky na spotřební daň (dále jen „daňové kolky“), jež zmizely předtím, než byly umístěny na tabákových výrobcích, pro něž byly určeny.

Právní rámec

Právo Společenství

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

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

- a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daní;
- b) každá výroba, včetně neoprávněné, těchto výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením od daní;
- c) každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daní.

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

4 Článek 14 odst. 1 též směrnice stanoví:

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

5 Článek 21 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Aniž je dotčen čl. 6 odst. 1, mohou členské státy vyžadovat, aby výrobky propuštěné pro domácí spotřebu na jejich území nesly daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení užívané

pro daňové účely.“

6 Článek 22 odst. 2 písm. d) též směrnice stanoví:

„Výrobky podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu ve členském státě a nesou jeho daňové nebo identifikační značení, mohou být způsobilé k vrácení spotřební daně finančními orgány členského státu, který vydal daňové nebo identifikační značení, jestliže jeho finanční orgány zjistí, že tato značení byla zničená.“

7 Článek 10 směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Úř. věst. L 291, s. 40, Zvl. vyd. 09/01, s. 283, dále jen „směrnice o tabákových výrobcích“), stanoví:

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

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

8 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

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

2. dovoz zboží.“

9 Článek 5 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

10 Podle článku 10 uvedené směrnice:

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

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

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

[...]“

11 Podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) též směrnice je základem daně při dodání zboží vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany. Článek 11 část C odst. 1 stanoví:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo odmítnuto, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li

snížena po uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

[...]

12 Článek 27 této směrnice, nazvaný „Zjednodušené postupy“, stanoví:

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

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

[...]

5. Členské státy, které k 1. lednu 1977 uplatňují zvláštní opatření tohoto druhu, který je uveden v odstavci 1, je mohou zachovat s podmínkou, že o tom do 1. ledna 1978 uvědomí Komisi a že v případě, kdy tyto odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vybírání daní, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1.“

13 Podle článku 1 deváté směrnice Rady 78/583/EHS ze dne 26. června 1978 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Ú. v. st. L 194, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 69, dále jen „devátá směrnice“) byly některé členské státy oprávněny provést šestou směrnicí nejpozději do 1. ledna 1979.

Nizozemská právní úprava

14 Článek 1 zákona o spotřební dani ze dne 31. října 1991 (Wet op de accijns, Stb. 1991, č. 561, dále jen „zákon o spotřební dani“) stanoví:

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

[...]

f. tabákových výrobků.

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

15 Článek 71 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„1. Za podmínek a v mezích, jež budou stanoveny obecně závazným správním opatřením, bude částka spotřební daně na základě žádosti vrácena za zboží, které jí podléhá, pokud:

a. dojde ke ztrátě tohoto zboží;

b. toto zboží je zničeno pod správním dohledem;

c. toto zboží je vyváženo do třetí země nebo propuštěno do celního režimu Společenství a určeno pro vývoz do třetí země;

d. toto zboží je umístěno do skladu určeného pro tento druh zboží podléhajícího spotřební dani;
[...]"

16 Podle §l. 73 odst. 1 téhož zákona:

„Tabákové výrobky musejí být v okamžiku svého propuštění pro domácí spotřebu a dovozu opatřeny daňovým kolmem předepsaným pro dotyčný tabákový výrobek.“

17 Podle §l. 75 odst. 1 uvedeného zákona může oprávněný skladovatel pro tabákové výrobky a subjekt, který umísťuje daňové kolky na tyto výrobky mimo území Nizozemska, zejména žádat o daňové kolky u správce daně (dále jen „správce“).

18 §lánek 76 tohoto zákona stanoví:

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

2. Odchylně od odstavce 1 může být platba odložena nejpozději buď k poslednímu dni druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo o daňové kolky žádáno, mají-li tyto kolky být umístěny na krabičky cigaret nebo tabák ke kouření, nebo k poslednímu dni třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo o daňové kolky žádáno, mají-li tyto kolky být umístěny na krabičky doutníků nebo na jednotlivé doutníky, za podmínky, že bude za tímto úelem poskytnuta záruka.

[...]"

19 §lánek 77 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„Od částky spotřební daně, jež má být odvedena na základě přiznání za dané období, se odečte zaplacená částka nebo ještě splatná částka k okamžiku podání žádosti o daňové kolky, které se umísťují na tabákové výrobky, pro něž bylo učiněno prohlášení o opuštění skladu za toto období.“

20 Podle §l. 79 odst. 3 téhož zákona:

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

- a. jsou tyto kolky vráceny subjektem, který o ně požádal;
- b. došlo k jejich ztrátě z důvodu nahodilé události nebo z důvodu vyšší moci, aniž by byly umístěny na tabákové výrobky, jež byly prodány nebo dovezeny;
- c. jsou tyto kolky zničeny pod správním dohledem.“

21 Toto poslední uvedené ustanovení bylo provedeno §lánkem 52 prováděcí vyhlášky k zákonu o spotřební dani (uitvoeringsregeling accijns).

22 Podle uvedeného článku 52 může být subjektu, který požádal o daňové kolky, vrácena částka daní představovaných kolky, u nichž došlo ke ztrátě z důvodu nahodilé události nebo z důvodu vyšší moci, a to zejména za podmínky, že podá žádost o vrácení ve lhůtu jednoho měsíce od data ztráty a že tuto ztrátu bezodkladně oznámí správci s udáním okamžiku, místa a příčiny ztráty. Odstavec 6 téhož článku stanoví, že k vrácení za ztracené kolky může dojít pouze tehdy, „pokud částka spotřební daně může být s jistotou prokázána“.

23 Konečně zákon o dani z obratu ze dne 28. března 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968, č. 329, dále jen „zákon o DPH“) ve svém článku 28 stanoví obdobný způsob vybírání DPH z tabákových výrobků, jaký se použije na spotřební daně. Tento článek stanoví, že sazba DPH použitelná na tyto výrobky činí 19/119 maloobchodní ceny zohledněné pro výpočet spotřební daně a že od této DPH nelze provádět odpoty.

24 Podle nizozemské vlády se zvláštní systém upravený v uvedeném článku 28 odchyluje od systému DPH ve Společenství. Cílem tohoto režimu je jednak zjednodušit vybírání DPH, neboť ta je vybírána pouze v jedné etapě dodavatelského řetězce tabákových výrobků v okamžiku opuštění skladu nebo dovozu v souladu s použitelným systémem v oblasti spotřební daně, a jednak boj proti podvodům, neboť maloobchod je vyloučen z procesu vybírání daně.

25 Tento režim existoval k 1. lednu 1977. Podle čl. 27 odst. 5 šesté směrnice o něm nizozemská vláda uváděla Komisi dne 12. března 1979.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

26 Landewijck provozuje v Lucembursku velkoobchod s tabákovými výrobky, pro něž vlastní licenci oprávněného skladovatele.

27 Dne 6. října 1998 podala u Belastingdienst/Douane te Amsterdam (správa daní a cel Amsterdam) na základě článku 75 zákona o spotřební dani dvě žádosti o daňové kolky pro tabákové výrobky. Dodáním těchto kolky pověřila společnost Securicor Omega.

28 Dne 9. října 1998 zaútoval správce splatné částky Landewijck na základě obou těchto operací, a sice 177 809,10 NLG (140 575 NLG spotřební daň a 37 234,10 NLG DPH) a 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG spotřební daň a 508 617,10 NLG DPH).

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

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

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

32 Správce vyhodnotil uvedený dopis ze dne 23. listopadu 1998 jako žádost o započtení nebo vrácení splatné nebo odvedené částky společností Landewijck na základě sporných kolky, podanou podle čl. 79 odst. 3 zákona o spotřební dani ve spojení s článkem 52 prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu. Tuto žádost zamítl rozhodnutím ze dne 30. ledna 2001.

33 Stížnost podaná Landewijck proti tomuto rozhodnutí byla správcem rovněž zamítnuta.

34 Žaloba podaná proti tomuto zamítnutí u Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud Amsterdam) byla rovněž prohlášena za neopodstatněnou. Posledně uvedený soud se jednak domníval, že žalobkyně neprokázala s dostatečnou jistotou, že kolky již neexistují ani že riziko, že již byly použity, je zanedbatelné, a že kolky tedy nemohly být považovány za ztracené ve smyslu čl. 79 odst. 3 písm. b) zákona o spotřební dani. Gerechtshof krom toho rozhodl v souladu s článkem 28 zákona o DPH, podle něž je DPH z tabákových výrobků vybírána podle pravidel upravujících spotřební daň, že žádost o vrácení DPH musí být zamítnuta ze stejných důvodů, jimiž bylo odvozeno zamítnutí vrácení spotřební daně.

35 Landewijck tedy podala kasační stížnost u Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska). Tento Soud uvedl, že Gerechtshof správně použil čl. 79 odst. 3 písm. b) zákona o spotřební dani. Má však pochybnosti o tom, zda zamítnutí započtení nebo vrácení Landewijck je ve sporu v převodním řízení slučitelné s některými ustanoveními směrnice o spotřební dani, zejména s jejím čl. 6 odst. 1 a články 14 a 22.

36 Hoge Raad der Nederlanden se mimoto zabýval použitelností článku 28 zákona o DPH. Landewijck totiž tvrdila, že zvláštní režim vybírání DPH zavedený tímto článkem nebyl oznámen Komisi ve lhůtě stanovené v čl. 27 odst. 5 šesté směrnice, a že je tedy s touto směrnicí neslučitelný.

37 Hoge Raad der Nederlanden má v tomto ohledu pochybnosti, zejména ve světle rozsudku ze dne 27. října 1992, Komise v. Německo (C-74/91, Recueil, s. I-5437), zda opožděné oznámení uvedeného režimu Komisi uskutečněné dne 12. června 1979 musí mít stejné důsledky jako jeho neoznámení, tedy nepoužitelnost tohoto režimu na jednotlivce, kteří se této vady dovolávají. Hoge Raad der Nederlanden dodal, že i kdyby opožděné oznámení nemělo za následek nepoužitelnost uvedeného režimu, bylo by ještě třeba ověřit, zda je tento režim slučitelný s požadavky čl. 27 odst. 1 šesté směrnice.

38 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

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

2.b) Pokud je odpověď na otázku 2 a) záporná, je třeba šestou směrnicí a obzvláště její čl. 27 odst. 1 a 5 vykládat v tom smyslu, že zvláštní způsob vybírání daně z tabákových výrobků stanovený v článku 28 zákona o DPH zůstane nepoužitelný, neboť je neslučitelný s požadavky

stanovenými výše uvedenými ustanoveními směrnice?

2.c) Pokud je odpověď na otázku 2 b) záporná, je třeba šestou směrnicí a obzvláště čl. 27 odst. 1 a 5 této směrnice vykládat v tom smyslu, že nevrácení DPH za okolností, jako jsou okolnosti popsané v otázce 1, je neslučitelné s touto směrnicí?“

K předběžným otázkám

K první otázce

39 Článek 21 odst. 1 směrnice o spotřební dani přiznává členským státům možnost označovat výrobky propuštěné pro domácí spotřebu na jejich území daňovým značením. Stejně tak čl. 10 odst. 1 směrnice o tabákových výrobcích stanoví, že během etap předcházejících harmonizaci pravidel pro vybírání spotřební daně se tato daň vybírá v zásadě prostřednictvím daňového značení.

40 Článek 22 odst. 2 písm. d) směrnice o spotřební dani mimoto upravuje možnost vrácení spotřební daně finančními orgány členského státu, který vydal daňové značení, ve zvláštním případě, že tyto finanční orgány zjistí, že toto značení byla zničená.

41 Směrnice o spotřební dani naproti tomu neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo případ zmizení tohoto značení. Na tuto směrnici tudíž musí být nahlíženo tak, že ponechává na členských státech, aby stanovily důsledky takového zmizení. Uvedenou směrnicí tudíž nelze vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby členské státy stanovily vnitrostátní pravidla ukládající v případě zmizení daňových kolků finanční odpovědnost za jejich ztrátu jejich nabyvateli.

42 Na taková vnitrostátní pravidla rovněž nelze nahlížet tak, že by byla v rozporu se zásadou proporcionality.

43 V případě vnitrostátní právní úpravy, která by umožňovala, aby byla nabyvateli daňových kolků vrácena spotřební daň pouze na základě tvrzení, že došlo k jejich ztrátě, by totiž hrozilo, že budou podporována zneužití a podvody. Předcházení tímto zneužitím a podvodem je přitom právě jedním z cílů sledovaných právními předpisy Společenství.

44 Taková vnitrostátní pravidla, jako jsou pravidla dotčená ve věci v původním řízení, podle nichž v případě zmizení daňových kolků nese finanční odpovědnost za jejich ztrátu jejich nabyvatel, tudíž přispívají k uskutečnění cíle spočívajícího v předcházení podvodnému používání těchto kolků. Tato vnitrostátní pravidla mimoto nepřekrývají to, co je nezbytné pro sledování tohoto cíle, neboť mimo jiné nevykládají veškerou možnost vrácení nebo započtení v ostatních případech, jako je ztráta kolků v důsledku nahodilé události nebo vyšší moci.

45 V tomto ohledu nemá za zvláštních okolností věci v původním řízení argument, že riziko zneužití zmizelých kolků je minimální, dopad na smysl odpovědi, kterou je třeba dát předkládajícímu soudu, neboť toto nebezpečí zneužití přesto existuje.

46 V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět tak, že ani směrnice o spotřební dani, ani zásada proporcionality nebrání tomu, aby členské státy přijaly právní předpisy, které neupravují vrácení částky odvedené spotřební daně za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, a ukládají tak finanční odpovědnost za ztrátu daňových kolků jejich nabyvateli.

Ke druhé otázce písm. a)

47 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda skutečnost, že členský stát uvádí

Komisi o svém záměru zachovat zvláštní způsob vybírání daní z tabákových výrobků po uplynutí lhůty stanovené v čl. 27 odst. 5 šesté směrnice a prodloužené devátou směrnicí, znamená, že tento způsob vybírání daní zůstane nepoužitelný i po datu jeho oznámení.

48 Je pravda, že Soudní dvůr již rozhodl, že opatření odchylná se od šesté směrnice, jež bylo přijato, aniž by byla splněna oznamovací povinnost uložená členským státem jejím čl. 27 odst. 2, neměly být v žádném případě považovány za povinné (viz zejména rozsudek ze dne 13. února 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Recueil, s. 617, bod 37, a ze dne 11. července 1991, *Lennartz*, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 33). V případě neoznámení totiž toto opatření nemělo být Radou povoleno v souladu s čl. 27 odst. 1 šesté směrnice.

49 V projednávaném případě se však nejedná o nové odchylné opatření, jež by muselo být povoleno Radou, nýbrž o zvláštní opatření, jež existovalo k 1. lednu 1977 a jež členský stát hodlal zachovat podle čl. 27 odst. 5 šesté směrnice přes její provedení. Nizozemská vláda tak uváděla Komisi o svém záměru zachovat režim článku 28 zákona o DPH dne 12. června 1979. Komise se kromě toho ve své první zprávě Radě ze dne 14. září 1983 o společném fungování systému DPH, předložené v souladu s článkem 34 šesté směrnice [KOM(83) 426 konečné], nedomnívala, že by tento režim byl v rozporu s požadavky stanovenými v čl. 27 odst. 1 šesté směrnice, a sice, že opatření smí ovlivnit výši daní splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.

50 Opožděné oznámení odchylného opatření přitom nemělo mít stejné důsledky jako jeho neoznámení. Článek 27 odst. 5 šesté směrnice totiž s nedodržením lhůty pro oznámení nespojuje žádnou sankci. Účelem tohoto oznámení kromě toho není získání povolení Komise, ale pouze umožnit Komisi, aby se o dotyčném opatření dověděla a mohla jej posoudit. Za těchto podmínek nemělo být nedodržení lhůty pro oznámení považováno za podstatnou vadu řízení, která by mohla vést k nepoužitelnosti opožděného oznámeného odchylného opatření.

51 Na druhou otázku písm. a) je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 27 odst. 5 šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že nedodržení lhůty pro oznámení není podstatnou vadou řízení, která by mohla vést k nepoužitelnosti opožděného oznámeného odchylného opatření.

Ke druhé otázce písm. b)

52 Druhou otázkou písm. b) se předkládající soud chce dozvědět, zda je zvláštní způsob vybírání DPH prostřednictvím daňových kolků, jaký stanoví nizozemské právní předpisy použitelné ve sporu v povodním řízení, slučitelný s požadavky čl. 27 odst. 1 a 5 šesté směrnice a nepřekračuje to, co je nezbytné za účelem zjednodušení postupu vybírání daní a zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

53 Jak již Soudní dvůr rozhodl, odchylná se vnitrostátní opatření uvedená v čl. 27 odst. 5 šesté směrnice, povolená s cílem „zjednodušit postup vybírání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“, musejí být vykládána striktně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. dubna 1984, *Komise v. Belgie*, 324/82, Recueil, s. 1861, bod 29). Od dodržování základu DPH uvedeného v článku 11 směrnice se mohou odchýlit pouze v mezích nezbytně nutných pro dosažení tohoto cíle (rozsudek ze dne 29. května 1997, *Skipalle*, C-63/96, Recueil, s. I-2847, bod 24). Kromě toho musejí být nezbytná a vhodná k uskutečnění konkrétního cíle, který sledují, a co nejméně se dotýkat cílů a zásad šesté směrnice (rozsudek ze dne 19. září 2000, *Ampafrance a Sanofi*, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 60).

54 V projednávaném případě je cílem a účinkem odchylovajícího se režimu umožňujícího vybírat DPH prostřednictvím daňových kolků zjednodušení postupu vybírání daní, který se díky tomuto odchylovajícímu se režimu uskutečňuje v jediné etapě dodavatelského řetězce.

55 Tento režim mimoto spojuje splatnou částku DPH s cenou výrobků při jejich konečné spotřebě, jak vyžaduje čl. 27 odst. 1 šesté směrnice.

56 Je pravda, že za určitých okolností, jako je ztráta výrobků, nemožnost jejich prodeje či jejich protiprávní prodej za cenu jinou, než je maloobchodní cena uvedená na daňových kolcích, může být výrobce povinen odvést vyšší částku DPH, než je částka, jež by vyplynula z použití systému Společenství týkajícího se vybírání DPH.

57 Pouhá možnost, že by takové okolnosti mohly nastat, však není dostatečná k tomu, aby bylo možné mít za to, že odchylovající se režim vybírání DPH prostřednictvím daňových kolků nesplňuje požadavky stanovené v čl. 27 odst. 1 šesté směrnice. Tento nárok totiž brání pouze opatřením, která by mohla nikoli zanedbatelným způsobem ovlivnit výši splatné daně při konečné spotřebě.

58 Povaha případů, v nichž může režim vybírání daní prostřednictvím daňových kolků vést ke změně daně splatné při konečné spotřebě, zejména neumožňuje se domnívat, že by tento režim mohl nikoli zanedbatelným způsobem ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě. Takový režim tudíž není v rozporu s požadavky stanovenými čl. 27 odst. 1 šesté směrnice.

59 Z těchto důvodů nepopírá to, co je nezbytné za účelem zjednodušení postupu vybírání DPH.

60 Předkládajícímu soudu je tedy namísto odpovědět tak, že čl. 27 odst. 1 a 5 šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že takový odchylovající se režim vybírání DPH prostřednictvím daňových kolků, jako je režim zavedený článkem 28 zákona o DPH, je slučitelný s požadavky stanovenými tímto ustanoveními směrnice a nepopírá to, co je nezbytné za účelem zjednodušení postupu vybírání daní.

Ke druhé otázce písm. c)

61 Touto poslední otázkou se předkládající soud táže Soudního dvora, zda je třeba šestou směrnicí, zejména její čl. 27 odst. 1 a 5, vykládat v tom smyslu, že nevrácení DPH za takových okolností, jako jsou okolnosti vč. v povodním řízení, je s uvedenou směrnicí neslučitelné.

62 Jak již bylo uvedeno výše v bodě 44, přispívají vnitrostátní pravidla, podle nichž v případě zmizení daňových kolků nese finanční odpovědnost za jejich ztrátu jejich nabyvatel, k uskutečnění cíle spočívajícího v předcházení podvodnému používání těchto kolků. Tato vnitrostátní pravidla mimoto nepopírají to, co je nezbytné pro sledování tohoto cíle, neboť mimo jiné nevykládají veškerou možnost vrácení nebo započtení v ostatních případech, jako je ztráta kolků v důsledku nahodilé události nebo vyšší moci.

63 Daňové kolky mimoto striktně vzato nepředstavují daňový dluh jejich nabyvatele, ale mají vnitřní hodnotu. Je tedy odvodné, že nabyvatel těchto kolků přijme opatření proti nebezpečí jejich zmizení a případně ponese finanční následky tohoto zmizení, i když to v některých případech může vést k situaci, že DPH bude vybrána dvakrát pro tytéž výrobky.

64 Konečně a na rozdíl od toho, co tvrdí Komise a Landewijck, nemůže být odpověď na tuto otázku vyvozena z řešení, k němuž dospěl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. července 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C-435/03, Sb. rozh. s. I-7077). Tímto rozsudkem Soudní dvůr zejména rozhodl, že jednak krádež zboží nepředstavuje dodání zboží za protiplnění

ve smyslu čl. 2 šesté směrnice, a jako taková tedy nemůže podléhat DPH, a jednak že okolnost, že zboží podléhá spotřební dani, nemá na tento závěr vliv.

65 Zmizení daňových kolků však na rozdíl od krádeže zboží nemá žádný vliv na samotný základ daně. Tabákové výrobky, pro něž byly kolky získány, mohou být nadále uvedeny na trh a stále může vzniknout daňový dluh na DPH i na spotřební dani. Krom toho je odvodné, jak bylo uvedeno výše, podněcovat nabyvatele daňových kolků k tomu, aby přijal opatření proti nebezpečí jejich zmizení, zatímco není pravděpodobně nutné dávat podnět vlastníkovvi zboží, aby na ně dohlížel a přijal opatření proti nebezpečí jeho krádeže.

66 Komise a Landewijck tedy nemohou oprávněně tvrdit, že z výše uvedeného rozsudku British American Tobacco a Newmann Shipping *a fortiori* vyplývá, že nárok na vrácení nebo započtení zaplacených částek DPH existuje v případě ztráty daňových kolků.

67 Na poslední otázku je tedy třeba odpovědět tak, že neexistence povinnosti vrácení částek zaplacených za získání daňových kolků, které odpovídají DPH, za takových okolností, jako jsou okolnosti vci v povodním řízení, není neslučitelná se šestou směrnicí, a zejména s jejím čl. 27 odst. 1 a 5.

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

1) Ani směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ani zásada proporcionality nebrání tomu, aby členské státy přijaly právní předpisy, které neupravují vrácení částky odvedené spotřební daní, jestliže daňové kolky zmizely před jejich umístěním na tabákové výrobky, pokud toto zmizení není prokazatelně vyšší moci nebo nahodilé události a pokud není prokázáno, že tyto kolky byly zničeny nebo znehodnoceny, a ukládají tak finanční odpovědnost za ztrátu daňových kolků jejich nabyvateli.

2) Článek 27 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní je třeba vykládat v tom smyslu, že nedodržení lhůty pro oznámení není podstatnou vadou řízení, která by mohla vést k nepoužitelnosti opožděného oznámeného odchylujícího se opatření.

3) Článek 27 odst. 1 a 5 šesté směrnice 77/388 je třeba vykládat v tom smyslu, že takový odchylující se režim vybírání DPH prostřednictvím daňových kolků, jako je režim zavedený článkem 28 zákona o dani z obrátu ze dne 28. června 1968 (*Wet op de omzetbelasting*), je slučitelný s požadavky stanovenými tímto ustanoveními směrnice a nepoškozuje to, co je nezbytné za účelem zjednodušení postupu vybírání daní.

4) Neexistence povinnosti vrácení částek zaplacených za získání daňových kolků, které odpovídají dani z prodané hodnoty, není neslučitelná se šestou směrnicí 77/388, a zejména s jejím čl. 27 odst. 1 a 5, jestliže daňové kolky zmizely před jejich umístěním na tabákové výrobky, toto zmizení není prokazatelně vyšší moci nebo nahodilé události a není prokázáno, že tyto kolky byly zničeny nebo znehodnoceny.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.