

Vec C-494/04

Heintz van Landewijck SARL

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Hoge Raad der Nederlanden)

„Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Smernica 92/12/EHS – Spotrebná daň – Daňové označenia – Šiesta smernica DPH – Články 2 a 27 – Strata kontrolných známkov“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Spotrebné dane – Smernica 92/12*

(Smernica Rady 92/12)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľný základ*

(Smernica Rady 77/388, článok 27 ods. 5)

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľný základ*

(Smernica Rady 77/388, článok 27 ods. 1 a 5)

4. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľný základ*

(Smernica Rady 77/388, článok 27 ods. 1 a 5)

1. Ani smernici Rady 92/12 o všeobecných systémoch pre výroby podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve [držbe – *neoficiálny preklad*], pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov, ani zásade proporcionality neodporuje to, aby členské štáty, ktoré využili možnosť požadovať, aby výrobky uvoľnené na spotrebu na ich území mali daňové označenia prijali právnu úpravu, ktorá nestanovuje vrátenie sumy zaplatenej spotrebnej dane v prípade, že kontrolné známky zmizli skôr, ako mohli byť umiestnené na tabakové výrobky, ak k tomuto zmiznutiu nedošlo v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci a ak sa nepreukáže, že kontrolné známky boli zničené alebo s konečnou platnosťou nepoužité, a spôsobuje teda, že finančnú zodpovednosť za stratu kontrolných známkov má ich nadobúdateľ.

Vnútroštátna právna úprava, ktorá by umožňovala vrátenie príslušnej sumy nadobúdateľovi kontrolných známkov iba na základe tvrdenia, že došlo k ich strate, by totiž viedla k podpore zneužívania a podvodom. Predchádzanie takémuto zneužívaniu a podvodom predstavuje práve jeden z cieľov sledovaných právnou úpravou Spoločenstva. V dôsledku toho vnútroštátne

pravidlá, pod?a ktorých je finan?ná zodpovednos? za stratu kontrolných známkov v prípade ich zmiznutia na nadobúdate?ovi, prispievajú k realizácii cie?a prevencie podvodného používania týchto známkov.

(pozri body 43, 44, 46, bod 1 výroku)

2. ?lánok 27 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vyklada? v tom zmysle, že nedodržanie lehoty na oznámenie nepredstavuje podstatnú procesnú vadu, ktorá by spôsobila neuplatnite?nos? odchýlného opatrenia, ktoré bolo neskoro oznámené.

V tejto súvislosti neskoré oznámenie existujúceho odchýlného opatrenia však nemôže ma? také isté dôsledky ako neoznámenie nového odchýlného opatrenia, ktoré musí povoli? Rada. ?lánok 27 ods. 5 šiestej smernice nespája totiž s nedodržaním lehoty na oznámenie žiadnu sankciu. Okrem toho predmetom stanoveného oznámenia nie je získa? povolenie od Komisie, ale iba jej umožni? oboznámi? sa s predmetným opatrením a posúdi? ho.

(pozri body 49 – 51, bod 2 výroku)

3. ?lánok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vyklada? v tom zmysle, že odchýlny režim výberu dane z pridanej hodnoty prostredníctvom kontrolných známkov je zlu?ite?ný s požiadavkami stanovenými týmito ustanoveniami smernice a neprekra?uje rozsah nevyhnutný na zjednodušenie výberu dane.

?lánok 27 ods. 1 šiestej smernice by bol totiž v rozpore len s tými opatreniami, ktoré by mohli nezanedbate?ným spôsobom ovplyvni? sumu dane splatnej v kone?nej spotrebnej etape. Povaha okolností, ke? režim výberu dane prostredníctvom kontrolných známkov môže vies? k tomu, že suma dane splatnej v kone?nej spotrebnej etape je odlišná, sa nejaví by? taká, že by umož?ovala usúdi?, že tento režim by mohol ovplyvni? nezanedbate?ným spôsobom uvedenú sumu.

(pozri body 57, 58, 60, bod 3 výroku)

4. Neexistencia povinnosti vrátenia súm zaplatených za kontrolné známky, ktoré zodpovedajú dani z pridanej hodnoty v prípade, že kontrolné známky zmizli skôr, ako mohli by? umiestnené na predmetné výrobky, ak k tomuto zmiznutiu nedošlo v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci a ak sa nepreukáže, že kontrolné známky boli zni?ené alebo s kone?nou platnos?ou nepoužite?né, nie je v rozpore so šiestou smernicou 77/388 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu a najmä ?lánkom 27 ods. 1 a 5 tejto smernice.

Vnútroštátne pravidlá, pod?a ktorých je finan?ná zodpovednos? za stratu kontrolných známkov v prípade ich zmiznutia na nadobúdate?ovi, totiž prispievajú k realizácii cie?a prevencie podvodného používania týchto známkov. Okrem toho tieto vnútroštátne pravidlá neprekra?ujú rozsah nevyhnutný na realizáciu tohto cie?a, ke?že nevylu?ujú možnos? vrátenia alebo zapo?ítania v iných prípadoch, akým je strata kontrolných známkov v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci.

Kontrolné známky nepredstavujú, striktno vzaté, da?ový dlh nadobúdate?a týchto známkov, ale majú svoju vlastnú hodnotu. Je preto dôvodné, aby sa nadobúdate? týchto známkov zabezpe?il proti riziku ich zmiznutia a prípadne znášal finan?né dôsledky tohto zmiznutia, aj keby to mohlo za ur?itých okolností vies? k situácii dvojitého zdanenia tých istých výrobkov da?ou z pridanej hodnoty.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 92/12/ES z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve [držbe – *neoficiálny preklad*], pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, ďalej len „smernica o spotrebnej dani“) a šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), najmä jej § 27 ods. 1 a 5.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporového konania medzi spoločnosťou Heintz van Landewijck SARL (ďalej len „Landewijck“) a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník financií). Landewijck požaduje od posledného uvedené vrátenie súm, ktoré zaplatil za kontrolné známky, ktoré zmizli skôr, ako mohli byť umiestnené na tabakové výrobky, na ktoré boli určené.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

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

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

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

- a) akúkoľvek odchýlku, vrátane nepravideľnej výnimky z dohody o pozastavení [akékoľvek vyžatie, vrátane neoprávneného, z režimu pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*];
- b) akúkoľvek výrobu, vrátane nepravideľnej výroby tých výrobkov, ktorú sú mimo dohôd o pozastavení [akúkoľvek výrobu, vrátane neoprávnenej, týchto výrobkov mimo režimu pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*];
- c) akýkoľvek import týchto výrobkov, vrátane nepravideľného importu, kde tieto výrobky neboli zaradené do dohody o pozastavení [akýkoľvek dovoz, vrátane neoprávneného, týchto výrobkov, ak tieto výrobky nie sú zaradené do režimu pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*].

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

členských států – *neoficiální překlad*.”

4 Článek 14 ods. 1 této směrnice stanovuje:

„Oprávnění vlastníci skladů mají být osvobození od daně, pokud jde o straty, které se vyskytnou v důsledku zastavení dohod, což se připisuje náhodným udalostem nebo force majeure stanovené oprávněnými osobami příslušného členského státu. Tito též mají být osvobození od daně, v důsledku zastavení dohod, v souvislosti so stratami vlastností výrobků po dobu výroby, spracovávania, skladovania a prepravy. Každý členský stát má stanovit podmínky, za kterých jsou tyto výnimky (záruky na daniach) zaručené. Tyto výnimky (záruky na daniach) sa majú aplikovať rovnakou mierou na obchodníkov uvedených v článku 16 po dobu prepravy výrobkov v důsledku zastavení spotřební daně [Prevádzkovateľ dovozu skladu je osvobozený od daně, ak dôjde k strate v režime zastavenia dane v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci, pričom konkrétne prípady stanovujú orgány každého členského státu. Prevádzkovateľ dovozu skladu je takisto v režime zastavenia dane osvobozený od daně, ak dôjde k úbytku z dôvodu prirodzenej povahy výrobkov po dobu výroby, spracovávania, skladovania a prepravy. Každý členský stát stanoví podmínky, za kterých sa poskytne takéto osvobození. Toto osvobození sa vzťahuje takisto na prevádzkovateľov uvedených v článku 16 pri preprave výrobkov v režime zastavenia spotřební daně – *neoficiální překlad*].“

5 Článek 21 ods. 1 uvedené směrnice stanovuje:

„Bez toho, aby byl dotknutý článek 6 (1), členské státy mohou požadovat, aby výrobky uvozené na spotřebu na jejich území měli dovozní označení nebo štátní identifikační značky používané na dovozní účely [Bez toho, aby bol dotknutý článok 6 ods. 1, členské štáty môžu stanoviť, že výrobky určené na uvozenie do dovozu vo vnútri obehu na ich území majú byť označené kontrolnými značkami alebo osobitnými vnútroštátnymi značkami používanými na dovozní účely – *neoficiální překlad*].“

6 Článek 22 ods. 2 písm. d) této směrnice stanovuje:

„Výrobky, podléhající spotřební dani a uvozené na spotřebu v členském státě a mající dovozní označení nebo identifikační značku tohoto členského státu, mohou být stanovené pro refundaci spotřební daně, kterou mají vybrat dovozní úřady členských států, které vydali dovozní označení nebo identifikační značku za předpokladu, že dovozní úřady členského státu, který ich vydal, stanovil, že takéto označení nebo značka boli zničené [V prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a uvozených do dovozu vo vnútri obehu v členskom štáte a z tohto dôvodu označených kontrolnou značkou alebo osobitnou značkou tohto členského státu môžu dovozní orgány členského státu, ktorý vydal tieto kontrolné známky alebo osobitné známky, vrátiť príslušnú sumu spotrebnej dane, ak dovozní orgány členského státu, ktorý vydal tieto známky, zistia, že tieto boli zničené – *neoficiální překlad*].“

7 Podľa článku 10 směrnice Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotřebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 291, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 283, ďalej len „smernica o tabakových výrobkoch“):

„1. Pravidlá vyberania spotřební daně budú harmonizované najneskôr v konečnej etape [v poslednej etape – *neoficiální překlad*]. V predchádzajúcich etapách bude spotrebná daň platená prostredníctvom dovozných colníkov [V predchádzajúcich etapách sa bude spotrebná daň vyberať prostredníctvom kontrolných známok – *neoficiální překlad*]. Členské krajiny musia, pokiaľ vyberajú spotrebnú daň prostredníctvom dovozných colníkov, tieto colníky [prostredníctvom kontrolných známok, tieto kontrolné známky – *neoficiální překlad*] poskytnúť k dispozícii výrobcům a obchodníkom ostatných členských krajín. Ak členské krajiny vyberajú daň [spotrebnú

da? – *neoficiálny preklad*] iným spôsobom, musia brať ohľad na to, či z tohto spôsobu nevznikajú buď prekážky v správe daní alebo technické prekážky v obchode medzi členskými krajinami [musia dbať, aby z tohto dôvodu nevznikla žiadna prekážka, či už v oblasti správy dane, alebo technického charakteru, ktorá by mala dosah na obchod medzi členskými štátmi – *neoficiálny preklad*].

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

8 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

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

2. dovoz tovaru.“

9 Článok 5 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*].“

10 Podľa článku 10 uvedenej smernice:

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

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

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

...“

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

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

...“

12 Článok 27 tejto smernice, nazvaný ‚Zjednodušujúce postupy [opatrenia – *neoficiálny preklad*]‘, stanovuje:

„1. Rada konajúca [konajúca jednomyseľne – *neoficiálny preklad*] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti [povoliť ktorémukoľvek členskému štátu, aby zaviedol osobitné opatrenia na odchýlenie

sa od – *neoficiálny preklad*] ustanovení tejto smernice v záujme zjednodušenia postupu pri ú?tovaní [zjednodušenia spôsobu výberu – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabráneniu da?ovým únikom alebo obchádzaniu da?ových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri ú?tovaní [spôsobu výberu – *neoficiálny preklad*] dane, s výnimkou zanedbate?nej ?iastky [ibaže by išlo o zanedbate?nú ?iastku – *neoficiálny preklad*], nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v kone?nej spotrebnej etape.

2. ?lenský štát, ktorý by chcel zavies? opatrenia definované v odseku 1 musí o tom informova? Komisiu a poskytnú? jej potrebné informácie.

...

5. ?lenské štáty, ktoré zaviedli od 1. januára 1977 špeciálne opatrenia [ktoré k 1. januáru 1977 uplat?ujú osobitné opatrenia – *neoficiálny preklad*], o ktorých sa hovorí v odseku 1 vyššie, môžu si ich ponecha? v platnosti za predpokladu, že upovedomia o tom Komisiu do 1. januára 1978 s tým, že kde [že v prípadoch, ke? – *neoficiálny preklad*] boli takéto derogácie [odchýlky – *neoficiálny preklad*] navrhnuté kvôli zjednodušeniu postupov pri ú?tovaní dane [pre zjednodušenie spôsobu výberu dane – *neoficiálny preklad*], zodpovedajú [musia zodpoveda? – *neoficiálny preklad*] požiadavkám uvedeným v odseku 1 vyššie.“

13 Pod?a ?lánku 1 deviatej smernice Rady 78/583/EHS z 26. júna 1978 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. ES L 194, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 69, ?alej len „deviata smernica“) mali niektoré ?lenské štáty za?a? uplat?ova? šiestu smernicu najneskôr do 1. januára 1979.

Holandská právna úprava

14 ?lánok 1 zákona o spotrebnej dani z 31. októbra 1991 (Wet op de accijns, Stb. 1991, ?. 561, ?alej len „zákon o spotrebnej dani“) stanovuje:

„1. Spotrebná da? sa vyberá z:

...

f) tabakových výrobkov.

2. Da?ová povinnos? vzniká uvo?nením výrobkov do da?ového vo?ného obehu alebo dovozom tovarov uvedených v odseku 1.“

15 ?lánok 71 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„1. Za podmienok a v rámci hraníc, ktoré budú stanovené všeobecným správnym opatrením, sa suma spotrebnej dane vráti na požiadanie za tovary, na ktoré sa inak uplat?uje, [ke? tieto tovary]:

a) sa stratili;

b) boli znížené pod dozorom správnych orgánov;

c) boli vyvezené do tretieho štátu alebo zaradené do colného režimu Spolo?enstva s tým, že sú ur?ené na vývoz do tretieho štátu;

d) sú umiestnené v sklade ur?enom pre tento typ tovarov podliehajúcich spotrebnej dani;

...“

16 Podľa článku 73 ods. 1 toho istého zákona:

„Tabakové výrobky musia byť pri ich uvoľnení do daňového voľného obehu a pri dovoze opatrené kontrolnou známkou určenou pre predmetný tabakový výrobok.“

17 Podľa článku 75 ods. 1 uvedeného zákona prevádzkovateľ daňového skladu pre tabakové výrobky a prevádzkovateľ, ktorý umiestňuje kontrolné známky na tieto výrobky mimo územia Holandska, môže okrem iného žiadať kontrolné známky od kontrolóra daňovej služby (alebo len „kontrolór“).

18 Článok 76 tohto zákona stanovuje:

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

2. Bez toho, aby tým bol dotknutý odsek 1, zaplataenie možno odložiť, a to buď najneskôr až do posledného dňa druhého mesiaca nasledujúceho po mesiaci, počas ktorého bola podaná žiadosť o kontrolné známky, ak tieto boli určené na to, aby boli umiestnené na balíčky cigariet alebo tabaku určené na fajčenie, alebo až do posledného dňa tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v priebehu ktorého bola podaná žiadosť o kontrolné známky, ak tieto boli určené na to, aby boli umiestnené na balíčky cigár alebo na jednotlivé cigary s podmienkou, že na tento účel sa zriadi záruka.

...“

19 Článok 77 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Zo sumy spotrebnej dane, ktorá musí byť zaplatená na základe daňového priznania za určité obdobie, sa odpočíta suma zaplatená alebo dlhovaná pri podaní žiadosti o kontrolné známky, ktoré sú umiestnené na tabakových výrobkoch, v prípade ktorých bolo podané vyhlásenie o výstupe z daňového skladu za toto obdobie.“

20 Podľa článku 79 ods. 3 toho istého zákona:

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

- a) vrátil subjekt, ktorý o ne požiadal;
- b) sa stratili v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci bez toho, aby boli umiestnené na tabakové výrobky, ktoré boli predané alebo dovezené;
- c) sa zničia pod dozorom správnych orgánov.“

21 Toto posledné ustanovenie bolo vykonané článkom 52 vykonávacieho výnosu k zákonu o spotrebnej dani (uitvoeringsregeling accijns).

22 Podľa uvedeného článku 52 môže byť prevádzkovateľovi, ktorý požiadal o kontrolné známky vrátená suma zodpovedajúca hodnote uvedenej na kontrolných známkach, ktoré sa stratili v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci, avšak, okrem iného, s podmienkou, že predloží žiadosť o vrátenie v lehote jedného mesiaca od dátumu straty a oznámi bezodkladne túto stratu kontrolórovi, pričom uvedie čas, miesto a dôvod straty. Odsek 6 toho istého článku stanovuje, že

vrátenie sumy zaplatenej za stratené kontrolné známky sa môže poskytnúť „len ak sumu spotrebnej dane možno určiť s istotou“.

23 Napokon zákon o dani z obratu z 28. júna 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968, ?, 329, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje v článku 28 spôsob vyberania DPH z tabakových výrobkov, ktorý je podobný ako spôsob vyberania spotrebnej dane. Tento článok stanovuje, že sadzba DPH uplatnenej na tieto výrobky je 19/119 maloobchodnej ceny, ktorá sa berie do úvahy pri výpočte spotrebnej dane, a že táto DPH nemôže byť predmetom odpôtu.

24 Podľa holandskej vlády osobitný režim stanovený v uvedenom článku 28 je výnimkou zo systému DPH, ktorý platí v Spoločenstve. Cieľom tohto režimu je na jednej strane zjednodušiť výber DPH, keďže táto sa vyberie v jedinej etape obchodného reťazca tabakových výrobkov, pri výstupe zo skladu alebo pri dovoze, v súlade so systémom uplatňovaným v oblasti spotrebných daní a na druhej strane bojovať proti podvodom, keďže maloobchod je vylúčený z postupu výberu dane.

25 Tento režim existoval k 1. januáru 1977. Na základe článku 27 ods. 5 šiestej smernice ho holandská vláda oznámila Komisii 12. júna 1979.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

26 Landewijck prevádzkuje v Luxembursku veľkoobchod tabakových výrobkov, na ktorý mu bola vydaná licencia prevádzkovateľa daného skladu.

27 Dňa 6. októbra 1998 podal na Belastingdienst/Douane te Amsterdam (služba daní a cla v Amsterdame) na základe článku 75 zákona o spotrebnej dani dve žiadosti o kontrolné známky pre tabakové výrobky. Spoločnosť Securicor Omega poveril doručením týchto známok.

28 Dňa 9. októbra 1998 kontrolór zaujímal sumy dlžné zo strany Landewijck v súvislosti s týmito dvoma úkonmi, teda 177 809,10 NLG (spotrebná daň vo výške 140 575 NLG a DPH vo výške 37 234,10 NLG) a 2 711 474,60 NLG (spotrebná daň vo výške 2 202 857,50 NLG a DPH vo výške 508 617,10 NLG).

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

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

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

32 Kontrolór považoval uvedený list z 23. novembra 1998 za žiadosť o započítanie alebo vrátenie sumy dlhovanej alebo zaplatenej zo strany Landewijck vo vzťahu k predmetným kontrolným známkam, podanú v súlade s ustanoveniami článku 79 ods. 3 zákona o spotrebnej dani v spojení s článkom 52 vykonávacieho výnosu k tomuto zákonu. Rozhodnutím z 30. januára 2001 túto žiadosť zamietol.

33 Sťažnosť podaná zo strany Landewijck proti tomuto rozhodnutiu kontrolór rovnako

zamietol.

34 Odvolanie podané proti tomuto zamietnutiu na Gerechtshof te Amsterdam (odvolací súd v Amsterdame) bolo vyhlásené za nedôvodné. Posledný uvedený súd sa domnieval na jednej strane, že odvolateľ nepreukázal s dostatočným stupňom istoty, že kontrolné známky už neexistujú, ani že riziko, že budú ešte použité, je zanedbateľné, a že preto kontrolné známky nemožno považovať za stratené v zmysle článku 79 ods. 3 písm. b) zákona o spotrebnej dani. Na druhej strane Gerechtshof rozhodol na základe článku 28 zákona o DPH, podľa ktorého DPH z tabakových výrobkov sa vyberá podľa pravidiel týkajúcich sa spotrebných daní, že žiadosť o vrátenie DPH musí byť zamietnutá z tých istých dôvodov, ako sú tie, ktoré odôvodňovali zamietnutie vrátenia sumy zaplatenej ako spotrebná daň.

35 Landewijck podal teda kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (najvyšší súd Holandska). Tento uviedol, že Gerechtshof správne uplatnil článok 79 ods. 3 písm. b) zákona o spotrebnej dani. Položil si však otázku, či zamietnutie vrátenia alebo započítania, ktoré Landewijck napadol vo veci samej, bolo v súlade s určitými ustanoveniami smernice o spotrebnej dani, najmä článkom 6 ods. 1 a článkami 14 a 22 tejto smernice.

36 Okrem toho si Hoge Raad der Nederlanden položil otázku, či sa má uplatniť článok 28 zákona o DPH. Landewijck totiž uviedol, že osobitný režim výberu DPH, zriadený týmto článkom, nebol oznámený Komisii v lehote stanovenej v článku 27 ods. 5 šiestej smernice, a že je teda v rozpore s ňou.

37 Hoge Raad der Nederlanden si kladie v tejto súvislosti otázku, najmä vzhľadom na rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko (C-74/91, Zb. s. I-5437), či neskoré oznámenie uvedeného režimu Komisii, ku ktorému došlo 12. júna 1979, má mať také isté dôsledky ako neoznámenie, teda neuplatniteľnosť tohto režimu na jednotlivcov, ktorí sa odvolávajú na takúto vadu. Hoge Raad der Nederlanden dodal, že aj keby skutočnosť, že k oznámeniu došlo neskoro, nespôsobila, že by sa uvedený režim nemal uplatňovať, je potrebné ešte preveriť, či uvedený režim je v súlade s požiadavkami článku 27 ods. 1 šiestej smernice.

38 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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

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

zlu?ite?ný s požiadavkami stanovenými už citovanými ustanoveniami smernice?

2. c) Ak je odpove? na druhú otázku písm. b) záporná, je potrebné šiestu smernicu a najmä ?lánok 27 ods. 1 a 5 tejto smernice vyklada? v tom zmysle, že nevrátenie DPH za okolností, aké sú uvedené v prvej otázke, je v rozpore s touto smernicou?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

39 ?lánok 21 ods. 1 smernice o spotrebnej dani priznáva ?lenským štátom možnos? ozna?i? kontrolnými známkami výrobky ur?ené na uvo?nenie do da?ového vo?ného obehu na ich území. Takisto ?lánok 10 ods. 1 smernice o tabakových výrobkoch stanovuje, že v priebehu etáp predchádzajúcich etape, v ktorej bol harmonizovaný spôsob výberu spotrebnej dane, sa vyberá spotrebná da? v zásade prostredníctvom kontrolných známk.

40 ?lánok 22 ods. 2 písm. d) smernice o spotrebnej dani stanovuje okrem iného možnos? vrátenia spotrebnej dane da?ovými orgánmi ?lenského štátu, ktorý dodal kontrolné známky, ak je splnená osobitná podmienka, že da?ové orgány ?lenského štátu, ktorý vydal tieto známky zistili, že boli zni?ené.

41 Na druhej strane smernica o spotrebnej dani neobsahuje žiadne ustanovenie týkajúce sa prípadu zmiznutia kontrolných známk. Túto smernicu teda treba chápa? tak, že ponechala na ?lenské štáty, aby ur?ili dôsledky takéhoto zmiznutia. Uvedená smernica nemôže byť teda vykladaná v tom zmysle, že bráni ?lenským štátom, aby stanovili vnútroštátne pravidlá, pod?a ktorých je finan?ná zodpovednos? za stratu kontrolných známk v prípade ich zmiznutia na nadobúdate?ovi.

42 Takisto nemožno usúdi?, že by boli takéto vnútroštátne pravidlá v rozpore so zásadou proporcionality.

43 Vnútroštátna právna úprava, ktorá by umož?ovala vrátenie príslušnej sumy nadobúdate?ovi kontrolných známk iba na základe tvrdenia, že došlo k ich strate, by totiž viedla k podpore zneužívania a podvodom. Predchádzanie takémuto zneužívaniu a podvodom predstavuje práve jeden z cie?ov sledovaných právnou úpravou Spolo?enstva.

44 Vnútroštátne pravidlá, ako sú tie vo veci samej, pod?a ktorých je finan?ná zodpovednos? za stratu kontrolných známk v prípade ich zmiznutia na nadobúdate?ovi, prispievajú teda k realizácii cie?a prevencie podvodného používania týchto známk. Okrem toho tieto vnútroštátne pravidlá neprekra?ujú rozsah nevyhnutný na realizáciu tohto cie?a, keďže nevylu?ujú možnos? vrátenia alebo zapo?ítania v iných prípadoch, akým je strata kontrolných známk v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci.

45 V tejto súvislosti tvrdenie, pod?a ktorého riziko zneužitia zmiznutých kontrolných známk je minimálne vzh?adom na osobitné okolnosti vo veci samej, nemá vplyv na zmysel odpovede, ktorú je potrebné poskytnú? vnútroštátnemu súdu, keďže toto riziko zneužitia nie je neexistujúce.

46 Je preto potrebné na prvú otázku odpoveda? tak, že ani smernici o spotrebnej dani, ani zásade proporcionality neodporuje to, aby ?lenské štáty prijali právnu úpravu, ktorá nestanovuje vrátenie sumy spotrebnej dane zaplatenej za takých okolností, o aké ide vo veci samej, a spôsobuje teda, že finan?nú zodpovednos? za stratu kontrolných známk má ich nadobúdate?.

O druhej otázke písm. a)

47 Touto otázkou sa vnútroštátny súdny orgán v podstate pýta, či skutočnosť, že nemecký štát oznámil Komisii svoju vôľu ponechať v platnosti osobitný spôsob výberu dane z tabakových výrobkov po uplynutí lehoty stanovenej v článku 27 ods. 5 šiestej smernice, predženej deviatou smernicou, spôsobuje, že tento spôsob výberu dane sa nesmie uplatniť ani potom, ako došlo k oznámeniu.

48 Je pravda, že Súdny dvor už rozhodol, že na opatrenie, ktoré je odchýlkou od šiestej smernice prijaté tak, že nebola splnená povinnosť oznámenia uložená nemeckým štátom článkom 27 ods. 2 tejto smernice, sa nemožno odvolať proti osobe povinnej zaplatiť daň (pozri najmä rozsudok z 13. februára 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Zb. s. 617, bod 37, a z 11. júla 1991, *Lennartz*, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 33). V prípade neoznámenia totiž Rada toto opatrenie nemôže povoliť v súlade s článkom 27 ods. 1 šiestej smernice.

49 V danom prípade však nejde o nové odchylné opatrenie, ktoré musí povoliť Rada, ale o osobitné opatrenie, ktoré existovalo k 1. januáru 1977 a ktoré si nemecký štát želal ponechať v platnosti na základe článku 27 ods. 5 šiestej smernice, napriek vykonaniu tejto smernice. Holandská vláda teda oznámila Komisii 12. júna 1979 svoju vôľu ponechať v platnosti režim uvedený v článku 28 zákona o DPH. Okrem toho Komisia sa vo svojej prvej správe Rade zo 14. septembra 1983 o spoločnom fungovaní systému DPH, predloženej na základe článku 34 šiestej smernice [*neoficiálny preklad*] [KOM(83) 426, konečné znenie], nedomnievala, že by tento režim bol v rozpore s kritériom definovaným v článku 27 ods. 1 šiestej smernice, teda, že opatrenia nemajú vplyv, ibaže by išlo o zanedbateľnú čiastku na sumu dane v konečnej spotrebnej etape.

50 Neskoré oznámenie odchylného opatrenia však nemôže mať také isté dôsledky ako neoznámenie. Článok 27 ods. 5 šiestej smernice nespája totiž s nedodržaním lehoty na oznámenie žiadnu sankciu. Okrem toho predmetom stanoveného oznámenia nie je získať povolenie od Komisie, ale iba jej umožniť oboznámiť sa s predmetným opatrením a posúdiť ho. Za týchto podmienok nedodržanie lehoty na oznámenie nemožno považovať za podstatnú procesnú vadu, ktorá by spôsobila neuplatniteľnosť odchylného opatrenia, ktoré bolo neskoro oznámené.

51 V dôsledku toho je potrebné na druhú otázku písm. a) odpovedať tak, že článok 27 ods. 5 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nedodržanie lehoty na oznámenie nepredstavuje podstatnú procesnú vadu, ktorá by spôsobila neuplatniteľnosť odchylného opatrenia, ktoré bolo neskoro oznámené.

O druhej otázke písm. b)

52 Druhou otázkou písm. b) sa vnútroštátny súd pýta, či osobitný spôsob výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok, akým je ten, ktorý stanovuje holandská právna úprava uplatniteľná vo veci samej, je v súlade s požiadavkami článku 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice a neprekračuje rozsah nevyhnutný na zjednodušenie výberu dane a prevenciu pred podvodmi a daňovými únikmi.

53 Ako už Súdny dvor rozhodol, vnútroštátne odchylné opatrenia uvedené v ?lánku 27 ods. 5 šiestej smernice, ktoré boli povolené „s cie?om zjednoduši? výber dane alebo vyhnú? sa ur?itým podvodom alebo da?ovým únikom“ sa vykladajú striktné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, Zb. s. 1861, bod 29). Tieto opatrenia umož?ujú odchýli? sa od zdanite?ného základu DPH uvedeného v ?lánku 11 iba v rozsahu striktné nevyhnutnom pre dosiahnutie tohto cie?a (rozsudok z 29. mája 1997, Skripalle, C?63/96, Zb. s. I?2847, bod 24). Musia by? okrem toho potrebné a vhodné na dosiahnutie osobitného cie?a, ktorý sledujú, a ma? ?o najmenší dosah na ciele a zásady šiestej smernice (rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C?177/99 a C?181/99, Zb. s. I?7013, bod 60).

54 V danom prípade je cie?om a ú?inkom odchylného režimu umož?ujúceho vybera? DPH prostredníctvom kontrolných známok zjednodu?enie výberu dane, ktorý sa vykonáva v?aka tomuto odchylnému režimu v jedinej etape obchodného re?azca tabakových výrobkov.

55 Okrem toho tento režim viaže sumu splatnej DPH na cenu výrobkov v kone?nej spotrebnej etape, v súlade s tým, ?o požaduje ?lánok 27 ods. 1 šiestej smernice.

56 Je pravda, že za ur?itých okolností, ako je strata výrobkov, predaj so stratou alebo ich nezákonný predaj za inú ako maloobchodnú cenu uvedenú na kontrolných známkach, môže ma? výrobca povinnos? zaplati? sumu DPH, ktorá je vyššia ako tá, ktorá by vznikla pri uplatnení systému práva Spolo?enstva v oblasti výberu DPH.

57 Samotná skuto?nos?, že takéto okolnosti vzniknú, však neposta?uje na to, aby bolo možné usúdi?, že odchylný režim výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok nedodržiava kritériá definované v ?lánku 27 ods. 1 šiestej smernice. V rozpore s týmto ?lánkom by boli totiž len tie opatrenia, ktoré by mohli nezanedbate?ným spôsobom ovplyvni? sumu dane splatnej v kone?nej spotrebnej etape.

58 Povaha okolností, ke? režim výberu dane prostredníctvom kontrolných známok môže vies? k tomu, že suma dane splatnej v kone?nej spotrebnej etape je odlišná, sa nejaví by? taká, že by umož?ovala usúdi?, že tento režim by mohol ovplyvni? nezanedbate?ným spôsobom sumu dane splatnej v kone?nej spotrebnej etape. Takýto režim neporu?uje teda kritériá definované v ?lánku 27 ods. 1 šiestej smernice.

59 Týmto režimom sa neprekra?uje z tých istých dôvodov rozsah nevyhnutný na zjednodu?enie výberu DPH.

60 V dôsledku toho je potrebné odpoveda? vnútroštátnemu súdu tak, že ?lánok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že odchylný režim výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok, akým je ten, ktorý stanovuje ?lánok 28 zákona o DPH, je zlu?ite?ný s požiadavkami stanovenými týmito ustanoveniami smernice a neprekra?uje rozsah nevyhnutný na zjednodu?enie výberu dane.

O druhej otázke písm. c)

61 Touto poslednou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, ?i šiesta smernica, najmä jej ?lánok 27 ods. 1 a 5, má by? vykladaná v tom zmysle, že nevrátenie DPH za okolností, o aké ide vo veci samej, je v rozpore s uvedenou smernicou.

62 Ako je uvedené vyššie v bode 44, vnútroštátne pravidlá, pod?a ktorých je finan?ná zodpovednos? za stratu kontrolných známok v prípade ich zmiznutia na nadobúdate?ovi, prispievajú k realizácii cie?a prevencie podvodného používania týchto známok. Okrem toho tieto

vnútroštátne pravidlá neprekračujú rozsah nevyhnutný na realizáciu tohto cieľa, keďže nevytvoria možnosť vrátenia alebo započítania v iných prípadoch, akým je strata kontrolných známok v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci.

63 Okrem toho kontrolné známky nepredstavujú, striktne vzaté, daňový dlh nadobúdateľa týchto známok, ale majú svoju vlastnú hodnotu. Je preto dôvodné, aby sa nadobúdateľ týchto známok zabezpečil proti riziku ich zmiznutia a prípadne znášal finančné dôsledky tohto zmiznutia, aj keby to mohlo za určitých okolností viesť k situácii dvojitého zdanenia tých istých výrobkov daňou z pridanej hodnoty.

64 Napokon, a na rozdiel od toho, čo uvádza Komisia a Landewijck, odpoveď na túto otázku nemožno vyvodiť z toho, ako Súdny dvor rozhodol v rozsudku zo 14. júla 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping* (C-435/03, Zb. s. I-7077). Súdny dvor v tomto rozsudku okrem iného rozhodol na jednej strane, že krádež tovarov nie je dodávkou tovaru za protihodnotu v zmysle článku 2 šiestej smernice, a preto nemôže podliehať ako taká DPH, a na druhej strane, že skutočnosť, že tovary podliehajú spotrebnej dani, tento záver neovplyvuje.

65 Zmiznutie kontrolných známok, na rozdiel od krádeže tovaru, nemá žiadny vplyv na samotný zdaniteľný základ. Tabakové výrobky, pre ktoré boli nadobudnuté kontrolné známky, môžu byť vždy predané a povinnosť zaplatiť DPH a spotrebnú daň môže ešte vzniknúť. Okrem toho je dôvodné, ako už bolo uvedené, nabádať nadobúdateľa kontrolných známok, aby sa zabezpečil proti riziku ich zmiznutia, ale pravdepodobne nie je potrebné nabádať majiteľa tovarov, aby ich strážil a zabezpečil sa proti riziku krádeže.

66 Tvrdenia Komisie a Landewijck, že vyplýva *a fortiori* z už citovaného rozsudku *British American Tobacco a Newmann Shipping*, že v prípade straty kontrolných známok existuje právo na vrátenie alebo započítanie súm zaplatených na DPH, teda nie sú dôvodné.

67 Je preto potrebné odpovedať na poslednú otázku tak, že neexistencia povinnosti vrátenia súm zaplatených za kontrolné známky, ktoré zodpovedajú DPH, za okolností, o aké ide vo veci samej, nie je v rozpore so šiestou smernicou, a najmä článkom 27 ods. 1 a 5 tejto smernice.

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

1. **Ani smernici Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výroby podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov, ani zásade proporcionality neodporuje to, aby členské štáty prijali právnu úpravu, ktorá nestanovuje vrátenie sumy zaplatenej spotrebnej dane v prípade, že kontrolné známky zmizli skôr, ako mohli byť umiestnené na tabakové výrobky, ak k tomuto zmiznutiu nedošlo v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci a ak sa nepreukáže, že kontrolné známky boli zničené alebo s konečnou platnosťou nepoužité, a spôsobuje teda, že finančnú zodpovednosť za stratu kontrolných známok má ich nadobúdateľ.**

2. **Článok 27 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že nedodržanie lehoty na oznámenie nepredstavuje podstatnú procesnú vadu, ktorá by spôsobila neuplatniteľnosť odchylného opatrenia, ktoré bolo neskoro oznámené.**

3. Článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že odchylný režim výberu DPH prostredníctvom kontrolných známok, akým je ten, ktorý stanovuje článok 28 zákona o dani z obratu z 28. júna 1968 (Wet op de omzetbelasting), je zlučiteľný s požiadavkami stanovenými týmito ustanoveniami smernice a neprekračuje rozsah nevyhnutný na zjednodušenie výberu dane.

4. Neexistencia povinnosti vrátenia súm zaplatených za kontrolné známky, ktoré zodpovedajú dani z pridanej hodnoty v prípade, že kontrolné známky zmizli skôr, ako mohli byť umiestnené na tabakové výrobky, ak k tomuto zmiznutiu nedošlo v dôsledku nehody alebo vplyvom vyššej moci a ak sa nepreukáže, že kontrolné známky boli zničené alebo s konečnou platnosťou nepoužitelné, nie je v rozpore so šiestou smernicou 77/388, a najmä článkom 27 ods. 1 a 5 tejto smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: holandský.