

V?c C-435/03

British American Tobacco International Ltd

a

Newman Shipping & Agency Company NV

v.

Belgische Staat

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná hof van beroep te Antwerpen)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 2 a ?l. 27 odst. 5 – Da? z obratu – Rozsah p?sobnosti –
Uskute?n?ní zdanitelného pln?ní a základ dan? – Dodání zboží za protipln?ní – Krádež zboží ve
skladu s da?ovým dozorem“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 25. kv?tna 2005

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 14. ?ervence 2005

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém
dan? z p?ídané hodnoty – Zdanitelná pln?ní – Dodání zboží za protipln?ní – Pojem – Krádež zboží
– Vylou?ení – Zboží podléhající spot?ební dani – Nedostatek vlivu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 2)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém
dan? z p?ídané hodnoty – Základ dan? – Odchylná vnitrostátní opat?ení – Právní úprava, která
podrobuje dani jiná pln?ní než pln?ní uvedená v ?látku 2 šesté sm?rnice, jako je krádež zboží ve
skladu s da?ovým dozorem – Nep?ípustnost*

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

1. Krádež zboží nep?edstavuje „dodání zboží za protipln?ní“ ve smyslu ?látku 2 šesté sm?rnice
77/388, a jako taková tedy nem?že podléhat dani z p?ídané hodnoty. Okolnost, že kradené zboží
podléhá spot?ební dani, nemá na tento záv?r vliv.

(viz bod 42, výrok 1)

2. Povolení uplatnit opat?ení zjednodušující kontrolu výb?ru dan? z p?ídané hodnoty, ud?lené
?lenskému státu na základ? ?l. 27 odst. 5 šesté sm?rnice 77/388, neoprav?uje tento stát podrobit
této dani jiná pln?ní než pln?ní uvedená v ?látku 2 sm?rnice. Takové povolení tedy nem?že být
právním základem vnitrostátní právní úpravy, jež podrobuje dani z p?ídané hodnoty krádež zboží
ve skladu s da?ovým dozorem.

(viz bod 49, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. července 2005 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 2 a čl. 27 odst. 5 – Daň z obrátu – Rozsah působnosti – Uskutečnění zdanitelného plnění a základ daně – Dodání zboží za protiplnění – Krádež zboží ve skladu s daňovým dozorem“

Ve věci C-435/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím hof van beroep te Antwerpen (Belgie) ze dne 7. října 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 14. října 2003, v řízení

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (zpravodaj) a J. Malenovský, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za British American Tobacco International Ltd M. Houbenem, advocaat, zmocněným S. Crosbym, solicitor,
- za Newman Shipping & Agency Company NV G. Huyghem a P. Hoogmartensem, advocaten,
- za belgickou vládu zastoupenou původně D. Haven, jako zmocněnkyní, poté M. Wimmerem, jako zmocněncem, ve spolupráci s M. van der Woude, avocat,
- za řeckou vládu S. Spyropoulosem a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství L. Ström van Lier a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. května 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zejména výkladu článků 2, 5 a 27 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 přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi British American Tobacco International Ltd (dále jen „BATI“) a Newman Shipping & Agency Company NV (dále jen „Newman“) na straně jedné a Belgische Staat na straně druhé ve věci placení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z tabákových výrobků skladovaných ve skladu s daňovým dozorem a hlášených jako chybné v důsledku krádeží.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle článku 2 směrnice:

„Předmětem daní 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.“

4 Článek 5 odst. 1 směrnice stanoví:

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

5 Článek 10 odst. 1 a 2 směrnice stanoví:

„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 daní může být odložena.

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

6 Podle článku 11 směrnice je základem daní při dodání zboží vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany.

7 Podle článku 27 směrnice nazvaného „Zjednodušené postupy“:

„1. Rada m?že jednomysln? na návrh Komise povolit kterémukoli ?lenskému státu, aby zavedl zvláštní opat?ení odchylojící se od ustanovení této sm?rnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vym?rování dan? nebo zabránit ur?itým druh?m da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem. Opat?ení zamýšlená ke zjednodušení postupu vym?rování dan? sm?jí ovlivnit výši dan? splatné p?i kone?né spot?eb? nejvýše v zanedbatelném rozsahu.

2. ?lenský stát, který hodlá zavést opat?ení uvedená v odstavci 1, p?edloží v?c Komisi a poskytne jí veškeré údaje vztahující se k v?ci.

[...]

5. ?lenské státy, které k 1. lednu 1977 uplat?ují zvláštní opat?ení toho druhu, který je uveden v odstavci 1, je mohou zachovat s podmínkou, že o tom do 1. ledna 1978 uv?domí Komisi a že v p?ípád?, kdy tyto odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vym?rování dan?, odpovídají zároveň požadavk?m stanoveným v odstavci 1.“

8 Sm?rnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úprav?, držení, pohybu a sledování výrobk? podléhajících spot?ební dani (Ú?. v?st. L 76, s. 1) se podle svého ?l. 3 odst. 1 vztahuje zejména na tabákové výrobky.

9 ?lánek 6 odst. 1 sm?rnice 92/12 stanoví:

„Da?ová povinnost ke spot?ební dani vzniká dnem propušt?ní výrobk? pro domácí spot?ebu nebo dnem zjišt?ní manka, které podléhá spot?ební dani podle ?l. 14 odst. 3.

Propušt?ním výrobk? podléhajících spot?ební dani pro domácí spot?ebu se rozumí:

a) každé opušt?ní, v?etn? neoprávn?ného, režimu s podmín?ným osvobozením od dan?;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

10 ?lánek 58 odst. 1 belgického zákoníku o DPH stanoví:

„Pokud jde o dovážené tabákové výrobky, které byly nabyty ve smyslu ?lánku 25b nebo vyrobeny v Belgii, vym?ří se da? ve všech p?ípadech, kdy musí být podle právních nebo správních p?edpis? týkajících se da?ového režimu tabáku odvedena spot?ební da?. [...]

[...]

Takto vym?řená da? je daní, již podléhá dovoz, nabývání uvnit? Spole?enství a dodání tabákových výrobk?.

Král stanoví podmínky vym?rování dan? použitelné na tabákové výrobky a osoby povinné tuto da? zaplatit.“

11 ?lánek 58 odst. 1 zákoníku o DPH byl ú?inný v dob? p?ijetí sm?rnice. Podle jejího ?l. 27 odst. 5 uv?domilo Belgické království dne 19. prosince 1977 o tomto ?lánku 58 Komisi. Text tohoto oznámení byl následující:

„B. Uhrazení dan? v p?edchozí fázi

1. Tabákové výrobky

Za účelem zjednodušení kontroly výb?ru DPH v tomto odv?tví se da?, kterou je nutno zaplatit p?i dovozu a dodání tabákových výrobk?, vybírá sou?asn? se spot?ební daní. P?i koupi da?ových kolk? výrobcem nebo dovozcem se totiž DPH platí z ceny, již má zaplatit spot?ebitel. V pozd?jších stádiích se žádná DPH nevybírám, nelze však samoz?ejm? ani provést žádný odpo?et. Veškerý prodej tabákových výrobk? musí být fakturován v?etn? dan? [...]"

12 Podle ?lánku 1 královské vyhlášky ?. 13 ze dne 29. prosince 1992 o režimu tabákových výrobk? v oblasti dan? z p?idané hodnoty (*Belgisch Staatsblad* ze dne 31. prosince 1992, s. 28086, dále jen „královská vyhláška ?. 13“):

„Da?ová povinnost k dani z p?idané hodnoty z tabákových výrobk? [...] vzniká v témže okamžiku jako da?ová povinnost ke spot?ební dani.

[...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

13 Newman provozuje sklad s da?ovým dozorem v Antverpách, kde byly skladovány tabákové výrobky vyráb?né a balené v Belgii společností BATI, vlastníkem tohoto zboží. Nebyly na nich nalepeny žádné da?ové kolk?.

14 Ve dnech 4. prosince 1995 a 29. ledna 1996, jakož i v noci z 14. na 15. ?ervna 1998 byly z tohoto skladu odcizeny cigarety. Tyto krádeže byly hlášeny policii.

15 Belgická správa cel a spot?ebních daní zaslala Newman da?ový vým?r, který jí ukládal zaplatit spot?ební da? a DPH z chyb?jících cigaret podle režimu zavedeného ?l. 58 odst. 1 zákoníku o DPH. Po bezvýsledné stížnosti Newman zaplatila požadované ?ástky, ovšem s výhradou veškerých práv, pokud jde o DPH. BATI uvedené ?ástky společnosti Newman v plném rozsahu nahradila.

16 Newman a BATI podaly u rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen žalobu proti Belgische Staat na vrácení zaplacených ?ástek.

17 Tato žaloba byla zamítnuta rozsudkem ze dne 4. dubna 2001. Uvedený soud se v tomto rozsudku domníval, že ze zboží chyb?jícího v d?sledku krádeží m?la být zaplacená spot?ební da?, a že tedy podle ?l. 58 odst. 1 zákoníku o DPH a ?lánku 1 královské vyhlášky ?. 13 vznikla rovnž da?ová povinnost k DPH z tohoto zboží. Rechtbank van eerste aanleg krom toho rozhodl, že cílem t?chto p?edpis? je zjednodušení postupu vym?ovávání dan? a že tyto p?edpisy jsou v souladu s ?lánkem 27 sm?rnice.

18 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení podaly dne 7. kv?tna 2001 odvolání proti tomuto rozsudku u hof van beroep te Antwerpen.

19 Pokud jde o spot?ební da?, tento soud konstatoval, že mezi stranami byl uzav?en a uskute?n?n obchod, a vyvrátil tak námitky ohledn? vzniku da?ové povinnosti k této dani.

20 Pokud jde o DPH, hof van beroep te Antwerpen podotkl, že pokud by stanovisko správy cel a spotřebních daní, připuštěné soudem prvního stupně, bylo přijato, nebylo by namístě zkoumat, zda krádež zboží může být kvalifikována jako „dodání zboží“ ve smyslu směrnice. Uskutečněním zdanitelného plnění pro účely DPH není dodání zboží ani jeho dovoz, ale vyměnění spotřební daně.

21 Hof van beroep te Antwerpen, domnívaje se, že žalobní důvod vznesený žalobkyněmi v původním řízení, vycházející z nesouladu režimu zavedeného čl. 58 odst. 1 zákoníku o DPH a článkem 1 královské vyhlášky č. 13 se směrnicí, má závažnou povahu, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může dojít k dodání ve smyslu [...] směrnice s tím důsledkem, že [DPH] může být vyměněna:

- v případě neexistence jakéhokoli protiplnění nebo obchodu za úplatu?
- bez převodu práva volně nakládat s majetkem jako vlastník?
- pokud zboží nemohlo být legálně uvedeno na trh, neboť se jedná o odcizené předměty a pašované zboží?

2) Je odpověď na první otázku odlišná, pokud se jedná o výrobky podléhající spotřebním daním, konkrétněji o tabákové výrobky?

3) Není-li z výrobků podléhajících spotřební dani vyměněna žádná spotřební daň, je v takovém případě vyměnění [DPH] v souladu s ustanoveními [...] směrnice?

4) Mohou členské státy doplnit kategorie plnění podléhajících [DPH] tím, že učiní oznámení ve smyslu čl. 27 odst. 2 nebo 5 [...] směrnice za účelem uložení [DPH] na vnitrostátní úrovni v případě krádeže výrobků podléhajících spotřební dani ze skladu s daňovým dozorem, nebo je článek 2 [...] směrnice taxativní?

5) Je členský stát oprávněn v případě oznámení ve smyslu čl. 27 odst. 5 [...] směrnice, který se týká pouze platby [DPH] předmětem prostědnictvím daňových kolků, doplnit kategorie plnění podléhajících [DPH], například uložit platbu [DPH], pokud výrobky podléhající spotřební dani byly odcizeny ze skladu s daňovým dozorem?“

K relevantnosti předběžných otázek

22 Úvodem je namístě odpovědět na argumentaci belgické vlády, podle níž nejsou otázky položené předkládajícím soudem relevantní a měly by být zcela přeformulovány.

23 Belgická vláda uplatňuje, že tyto otázky vycházejí z chybného výkladu ustanovení čl. 58 odst. 1 zákoníku o DPH, jehož zachování bylo povoleno Radou podle čl. 27 odst. 5 směrnice.

24 Jediným cílem těchto ustanovení bylo zjednodušení postupu vyměňování DPH před uskutečněním jejího zdanitelného plnění a tato ustanovení nevytvářejí novou kategorii zdanitelných plnění, která není směrnicí upravena. Takto zaplacená DPH je státu definitivně odvedena teprve tehdy, když tento předmětem vzniklý dluh k DPH může být následně přičten uskutečnění zdanitelného plnění.

25 Kdyby takové přičtení nebylo v konečném výsledku možné z důvodu neexistence pozdějšího zdanitelného plnění, byla by osobě povinné k dani vrácena částka DPH v souladu s

§lánkem 77 zákoníku o DPH a §lánky 5 a 11 královské vyhlášky §. 13. Tak by tomu mohlo být za okolností, jako jsou okolnosti sporu v pøvodním §ízení, pokud by podnik doložil, že chybějící zboží bylo skutečně odcizeno a nebylo dodáno. Režim oznámený dne 19. prosince 1977 tedy nemá žádný dopad na pojem „dodání zboží“ ve smyslu §lánku 2 smørnice, takže třtvrtá a pátá pøedběžná otázka nejsou pro øešení sporu v pøvodním §ízení užitečné. Z tohoto døvodu není relevantní ani první, druhá a třetí otázka.

26 Argumentace belgické vlády však neumožňuje prokázat, že by pøedběžné otázky nebyly pro pøedkládající soud užitečné.

27 Jednak ze znění pøedkládacího rozhodnutí nevyplývá, že by vrácení pøedem zaplacené DPH bylo v pøípadě krádeže zboží podléhajícího spotřební dani možné.

28 Krom toho i za pøedpokladu, že by tato možnost byla vnitrostátním právem v takovém pøípadě upravena, mohou být døkazní podmínky požadované pro vrácení splněny pouze zřídka. Z odpovědi belgické vlády na písemnou otázku Soudního dvora týkající se těchto døkazních podmínek totiž vyplývá, že poškozenému, jemuž bylo zboží odcizeno, může být DPH vrácena pouze tehdy, pokud zaprvé prokáže, že zboží bylo skutečně odcizeno, a zadruhé, že po krádeži nebylo toto zboží uvedeno na trh. Døkaz takové negativní okolnosti, který by byl takto požadován a který nadto ani nemůže být okradenému znám, prakticky znemožňuje výkon práva na vrácení (viz v tomto smyslu ohledně vrácení daní zavedených v rozporu s právem Společenství rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, s. 3595, bod 14, a ze dne 9. února 1999, Dilexport, C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 48).

29 Z pøedkládacího rozhodnutí vyplývá, že tabákové výrobky dotčené ve sporu v pøvodním §ízení byly skutečně odcizeny. Skutečnost, že placení DPH z tohoto zboží podléhajícího spotřební dani bylo požadováno právem v døsledku krádeže, dokazuje, že samotná krádež měla za následek povinnost zaplatit tuto daň. Rozhodující okolností nebyla pozdější událost, jako pøípadně uvedení zboží na trh zloději. Belgická daňová správa tedy označila za skutečnou zdanitelnou plnění pro účely DPH samotnou krádež.

30 Za těchto podmínek je namístě otázky položené pøedkládacím soudem zkoumat.

K první, druhé a třetí otázce

31 Třmito otázkami, které je třeba zkoumat společně, si pøedkládající soud pøejí vždět jednak, zda lze na krádež zboží nahlížet jako na „dodání zboží za protiplnění“ ve smyslu §lánku 2 smørnice, a zda tudíž může podléhat DPH, a jednak, zda skutečnost, že se ve sporu v pøvodním §ízení jedná o zboží podléhající spotřební dani, má vliv na tento závěr.

32 Při krádeži nejprve již pojmově nedochází, jak správně uplatňují žalobkyně v pøvodním §ízení a Komise, k jakémukoli finančnímu protiplnění ve prospěch poškozeného. Jako taková tedy nemůže být považována za dodání zboží „za protiplnění“ ve smyslu §lánku 2 smørnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14).

33 Krádež zboží dále nespadá pod pojem „dodání zboží“, jak tento pojem vyplývá ze smørnice.

34 Podle §l. 5 odst. 1 smørnice se „[v]ýrazem ‚dodání zboží‘ [...] rozumí pøevod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

35 Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na pøevod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli pøevod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním

nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli směrnice, která mimo jiné směřuje k založení společného systému DPH na jednotné definici uskutečnění zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8).

36 Přitom krádež zboží není z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží. Nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Krádež tedy nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu ve smyslu výše uvedeného ustanovení směrnice.

37 Konečně v rozporu s tvrzením belgické a řecké vlády neukládá zásada daňové neutrality klást krádež zboží na roveř jeho dodání a nebrání závěru, podle něž tato krádež jako taková nepředstavuje plnění podléhající DPH.

38 Protiprávní dovoz a dodání zboží, jako jsou tabákové výrobky dotčené v původním řízení, které nejsou zakázány z důvodu jejich vlastní povahy nebo jejich zvláštních vlastností, zajisté podléhají DPH, neboť toto zboží může být uvedeno na dovolený trh a zařleno do hospodářského oběhu. Zásada daňové neutrality krom toho brání zobecněnému rozlišování mezi dovolenými a nedovolenými obchody (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. června 2000, *Salumets* a další, C-455/98, Recueil, s. I-4993, body 19 a 20).

39 Daňová povinnost k DPH však v těchto případech vzniká proto, že po krádeži došlo ke zdanitelnému plnění spočívajícímu v dovozu nebo dodání zboží, a proto, že mohlo být zjištěno protiplnění tohoto plnění, které představuje daňový základ.

40 Jak přitom podotkla Komise, taková analýza se nemůže vztahovat na krádež jako takovou, která sama o sobě nepředstavuje uskutečnění zdanitelného plnění. Nemůže ani odvodnit, aby pozdější, byť pravděpodobné uvedení odcizeného zboží na trh bylo přičteno krádeži poškozené osobě, jež není osobou, která uvedené zboží skutečně dováží nebo dodává. Pokud by mimoto byla krádež považována s ohledem na zásadu daňové neutrality za uskutečnění zdanitelného plnění nezávisle na dovozu nebo dodání, a tedy bez zjištěného protiplnění, byl by daňový základ čistě fiktivní.

41 Pokud jde o okolnost, že zboží, jako je zboží dotčené v původním řízení, podléhá spotřební dani, nemá tato okolnost vliv na smysl odpovědi, kterou je třeba dát předkládajícímu soudu. Žádné ustanovení směrnice totiž neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daň. Uskutečněním zdanitelného plnění pro účely DPH, jímž jsou splněny nezbytné právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, nikoli vyměnění spotřebních daní z tohoto zboží.

42 Na první, druhou a třetí otázku je tedy třeba odpovědět, že krádež zboží nepředstavuje „dodání zboží za protiplnění“ ve smyslu článku 2 směrnice, a jako taková tedy nemůže podléhat DPH. Okolnost, že zboží, jako je zboží dotčené v původním řízení, podléhá spotřební dani, nemá na tento závěr vliv.

Ke čtvrté a páté otázce

43 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu je, zda řecký stát, kterému bylo podle čl. 27 odst. 5 směrnice povoleno uplatnit podmínky platby DPH předem prostřednictvím daňových kolků, může na základě téhož povolení podrobit DPH jiná plnění než plnění upravená v článku 2 směrnice tím, že tuto daň použije na výrobky podléhající spotřební dani, které byly odcizeny ze skladu s daňovým dozorem.

44 Jak již Soudní dvůr rozhodl, odchýlná vnitrostátní opatření uvedená v čl. 27 odst. 5 směrnice, povolená „[s cílem] zjednodušit postup vymáhání 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, Skripalle, C-63/96, Recueil, s. I-2847, bod 24). Povolení udělené podle čl. 27 odst. 5 směrnice nemůže jít nad rámec cíle, na jejichž základ bylo požadováno (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Skripalle, bod 30).

45 Jak pítom belgická vláda připouští, jediným cílem opatření, jejichž zachování bylo Belgickému království povoleno podle čl. 27 odst. 5 směrnice, je „zjednodušení kontroly výbory DPH“, když tato opatření zejména stanoví, že tato daň je vybírána souasně se spotřebními daními před uskutečněním zdanitelného plnění. Tato opatření se tedy týkají okamžiku vzniku daňové povinnosti k DPH tak, aby se tento okamžik srovnal s okamžikem výbory spotřebních daní. Netýkají se pravidel o stanovení plnění podléhajících DPH, a nemohou tedy zavádět novou kategorii zdanitelných plnění, jež není upravena směrnicí.

46 Zachování těchto opatření bylo sice povoleno Radou s cílem zjednodušení postupu vymáhání daní a zároveň za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, jak potvrzuje oznámení učiněné podle čl. 27 odst. 5 směrnice („s cílem zjednodušení kontroly výbory DPH“). Nicméně okolnost, že cílem povolení byl rovněž boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, nemá za následek oprávnění Belgického království podrobit DPH jiná plnění než plnění uvedená v článku 2 směrnice.

47 Na vytvoření nové kategorie plnění spadajících do působnosti DPH, která není upravena články 2 a 10 směrnice, v každém případě nemůže být v rozporu s tvrzením řecké vlády nahlíženo jako na nezbytně nutnou odchylku za účelem zabránění nebezpečí daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, a nemůže být tudíž legálně přijato nebo zachováno na základě čl. 27 odst. 5 směrnice (viz v tomto smyslu ohledně základu DPH příliš obecného dosahu výše uvedený rozsudek Komise v. Belgie, bod 31, rozsudek ze dne 9. července 1992, „K“ Line Air Service Europe, C-131/91, Recueil, s. I-4513, body 24 a 25, jakož i výše uvedený rozsudek Skripalle, body 26 a 31).

48 Povolení udělené Belgickému království na základě čl. 27 odst. 5 směrnice tedy tento řecký stát nijak neopravuje podrobit krádež tabákových výrobků DPH.

49 Na čtvrtou a pátou otázku je tedy namístě odpovědět, že povolení uplatnit opatření zjednodušující kontrolu výbory DPH, udělené řeckému státu na základě čl. 27 odst. 5 směrnice, neopravuje tento stát podrobit této dani jiná plnění než plnění uvedená v článku 2 směrnice. Takové povolení tedy nemůže být právním základem vnitrostátní právní úpravy, jež podrobuje DPH krádež zboží ve skladu s daňovým dozorem.

K nákladům řízení

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

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

1) Krádež zboží nepředstavuje „dodání zboží za protiplnění“ ve smyslu článku 2 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 přidané hodnoty: jednotný základ daní, a jako taková tedy nemůže podléhat dani z přidané hodnoty. Okolnost, že zboží, jako je zboží dotčené v původním řízení, podléhá spotřební dani, nemá na tento závěr vliv.

2) Povolení uplatnit opatření zjednodušující kontrolu výběru daní z přidané hodnoty, udělené členskému státu na základě čl. 27 odst. 5 šesté směrnice 77/388, neopravuje tento stát podrobit této dani jiná plnění než plnění uvedená v článku 2 směrnice. Takové povolení tedy nemůže být právním základem vnitrostátní právní úpravy, jež podrobuje dani z přidané hodnoty krádež zboží ve skladu s daňovým dozorem.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.