

V?c C-489/09

Vandoorne NV

v.

Belgický stát

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

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 11 ?ást C odst. 1 a ?l. 27 odst. 1 a 5 – Základ dan? – Zjednodušené postupy – Tabákové výrobky – Da?ové kolký – Výb?r DPH pouze u zdroje – Zprost?edkující dodavatel – Celkové nebo ?áste?né nezaplacení ceny – Odmítnutí vrátit DPH“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Základ dan? – Odchylná vnitrostátní opat?ení

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 11 ?ást C odst. 1 a ?l. 27 odst. 1 a 5)

?lánek 11 ?ást C odst. 1 a ?l. 27 odst. 1 a 5 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 2004/7, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která tím, že za ú?elem zjednodušení postupu vybírání dan? z p?idané hodnoty a boje proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem, pokud jde o tabákové výrobky, zavádí jednorázový výb?r této dan? u zdroje prost?ednictvím da?ových kolk?, a to od výrobce nebo dovozce t?chto výrobk?, vylučuje nárok zprost?edkujících dodavatel?, kte?í vstupují do ?et?zce po sob? jdoucích dodání pozd?ji, na vrácení dan? z p?idané hodnoty v p?ípad? nezaplacení kupní ceny uvedených výrobk? nabyvatelem.

?lánek 27 odst. 1 šesté sm?rnice totiž brání pouze opat?ením, která by mohla ovlivnit výši splatné dan? p?i kone?né spot?eb? nikoli zanedbatelným zp?sobem. I když za ur?itých okolností, jako je ztráta výrobk?, prodej se ztrátou ?i protiprávní prodej výrobk? za cenu jinou, než je maloobchodní cena uvedená na da?ových kolkách, m?že být výrobce nebo dovozce povinen v rámci výše uvedeného deroga?ního režimu odvést vyšší ?ástku uvedené dan?, než je ?ástka, jež by vyplynula z použití standardního harmonizovaného systému týkajícího se vybírání dan? z p?idané hodnoty, pouhá možnost, že by takové okolnosti mohly nastat, není dostate?ná k tomu, aby bylo možné mít za to, že tento režim by mohl nikoli zanedbatelným zp?sobem ovlivnit výši splatné dan? p?i kone?né spot?eb?. Zjednodušený postup totiž svou povahou zahrnuje globáln?jší p?ístup, než je p?ístup pravidla, které nahrazuje, a tudíž nutn? neodpovídá konkrétní situaci každé osoby povinné k dani.

Vzhledem k tomu, že zprost?edkující dodavatelé nejsou povinni hradit da? z p?idané hodnoty z dodání tabákových výrobk?, nemohou žádat o její vrácení podle ?l. 11 ?ásti C odst. 1 šesté sm?rnice v p?ípad? nezaplacení kupní ceny za tato dodání nabyvatelem. Okolnost, že ?ástka dan? z p?idané hodnoty odvedená u zdroje výrobcem nebo dovozcem prost?ednictvím da?ových kolk? je z hospodá?ského hlediska zahrnuta v cen? dodání uskute?n?ných ve prosp?ch t?chto dodavatel?, je v tomto ohledu irelevantní. Taková okolnost totiž nijak nezpochyb?uje skute?nost, že uvedení dodavatelé nemají na základ? pravidel týkajících se dan? z p?idané hodnoty žádný

daňový dluh.

Jelikož v rámci takového režimu zjednodušeného výběru daně z přidané hodnoty je částka daně odvedená výrobcem nebo dovozcem prostřednictvím daňových kolky spojena nejen s protiplněním, které skutečně obdrží každý dodavatel, ale i s cenou výrobků při konečné spotřebě, nemá nedobytnost pohledávky zprostředkujícího dodavatele vůči jeho smluvnímu partnerovi za následek snížení základu daně.

Pokud by se umožnilo zprostředkujícímu dodavateli získat v rámci takového zjednodušeného režimu daně z přidané hodnoty vrácení části této daně, nebo dokonce její celou částku v případě, že nabyvatel nezaplatí cenu za dodání, mohlo by dojít k riziku jak značného ztížení výběru daně z přidané hodnoty, tak i podporování daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, přičemž zjednodušení výběru této daně a předcházení takovým únikům a vyhýbání se povinnostem jsou přesně cíle sledované tímto režimem v souladu s čl. 27 odst. 1 šesté směrnice. Z toho vyplývá, že vyloučení nároku na vrácení daně z přidané hodnoty ve vztahu ke zprostředkujícímu dodavateli v případě nezaplacení kupní ceny nabyvatelem tabákových výrobků dodaných tomuto subjektu je důsledkem, který je vlastní takovému režimu, jehož předmětem a cílem je v souladu s čl. 27 odst. 1 šesté směrnice zjednodušení postupu vybírání daně z přidané hodnoty a boj proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, pokud jde o tyto výrobky.

(viz body 30–31, 38–40, 43, 45–46 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

27. leden 2011 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 11 část C odst. 1 a čl. 27 odst. 1 a 5 – Základ daně – Zjednodušené postupy – Tabákové výrobky – Daňové kolky – Výběr DPH pouze u zdroje – Zprostředkující dodavatel – Celkové nebo částečné nezaplacení ceny – Odmítnutí vrátit DPH“

Ve věci C-489/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hof van beroep te Gent (Belgie) ze dne 17. listopadu 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 30. listopadu 2009, v řízení

Vandoorne NV

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, A. Arabadžev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (zpravodaj) a P. Lindh, soudci

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost Vandoorne NV D. Blommaertem, advocaat,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za českou vládu M. Smolkem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství W. Roelsem a M. Afonso, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 části C odst. 1 a čl. 27 odst. 1 a 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 přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Úř. věst. L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Vandoorne NV (dále jen „Vandoorne“) a Belgickým státem, jehož předmětem je odmítnutí uvedeného státu vrátit této společnosti daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) týkající se dodání tabákových výrobků, které smluvní partner společnosti Vandoorne této společnosti nezaplatil.

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] 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 této směrnice stanoví:

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

5 V hlavě VII, nadepsané „Uskutečnění zdanitelného plnění a daňová povinnost“, §lánek 10 uvedené 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 daně může být odložena.

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

6 §lánek 11 část C odst. 1 šesté směrnice, který je obsažen v její hlavě VIII, nadepsané „Základ daně“, 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.

Členské státy se mohou nicméně odchýlit od tohoto pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

7 §lánek 27 této směrnice, obsažený v její hlavě XV, nadepsané „Zjednodušené postupy“, zní:

„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 vymáhání daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vymáhání daně smí ovlivnit výši daňových příjmů členského státu vybranou při konečné spotřebě pouze v zanedbatelném rozsahu.

[...]

5. Členské státy, které k 1. lednu 1977 uplatňují zvláštní opatření toho 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 vymáhání daně, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1.“

8 Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), která se vztahuje na tabákové výrobky, ve svém čl. 6 odst. 1 stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu, tedy zejména dnem výroby těchto výrobků nebo jejich dovozem mimo režim s podmíněným osvobozením od daně.

9 §lánek 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), zní:

„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

zpřesobem, 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.“

Vnitrostátní právní úprava

10 Článek 77 odst. 1 bod 7 zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) zní:

„Aniž je dotčeno použití článku 334 programového zákona ze dne 27. prosince 2004, bude v odpovídající výši vrácena daň, která je vybírána z dodání zboží nebo poskytování služeb nebo z pořízení zboží uvnitř Společenství:

[...]

7. v případě, že se pohledávka z titulu kupní ceny nebo její část stane nedobytnou.“

11 Článek 58 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Pokud jde o tabákové výrobky, nabyté ve smyslu článku 25b zákona, dovezené do Belgie, vyměří se daň ve všech případech, kdy musí být podle právních nebo správních předpisů týkajících se daňového režimu tabáku odvedena belgická spotřební daň. Daň se vypočítá na základě ceny uvedené na daňovém kolku nebo, pokud na něm není uvedena žádná cena, na základě vyměřovacího základu spotřební daně.

[...]

Takto vyměřená daň je daní, již podléhá dovoz, nabývání uvnitř Společenství a dodání tabákových výrobků.

Král stanoví podmínky výběru daně, kterým podléhají tabákové výrobky a osoby povinné k úhradě této daně.“

12 Článek 58 odst. 1 zákona o DPH byl účinný v době přijetí šesté směrnice. Podle jejího čl. 27 odst. 5 uvádělo Belgické království dne 19. prosince 1977 o tomto ustanovení Komisi. Text tohoto oznámení byl následujícího znění:

„B. Úhrada daně v předchozí fázi

1. Tabákové výrobky

Za účelem zjednodušení kontroly výběru DPH v tomto odvětví se daň, kterou je nutno zaplatit při dovozu a dodání tabákových výrobků, vybírá současně se spotřebními daněmi. Při koupi daňových kolků výrobcem nebo dovozcem se totiž DPH platí z ceny, již má zaplatit spotřebitel. V pozdějších stádiích se žádná DPH nevybírá, nelze však samozřejmě ani provést žádný odpotet. Veškerý prodej tabákových výrobků musí být fakturován včetně daně.“

13 Královská vyhláška č. 13 ze dne 29. prosince 1992 o režimu tabákových výrobků v oblasti daně z přidané hodnoty (*Belgisch Staatsblad* ze dne 31. prosince 1992, s. 28086), stanoví:

„Článek 1

Daňová povinnost k [DPH] z do Belgie dovezených, ve smyslu článku 25b zákona [o DPH] nabytých nebo vyrobených tabákových výrobků, včetně náhražkových tabákových výrobků, vzniká

v témže okamžiku jako daňová povinnost ke spotřební dani.

Částka daně vypočítaná podle čl. 58 odst. 1 zákona [o DPH] musí být dlužníkem spotřební daně zaplacená příjemci povolenému vývozem spotřební daně.

[...]

Článek 2

Odchylně od čl. 5 bodu 8 a 9 královské vyhlášky č. 1 o opatřeních k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty musí faktury o dodání tabákových výrobků obsahovat cenu včetně daně. Krom toho musí faktura obsahovat údaj: „Tabákové výrobky: DPH byla odvedena u zdroje a není odpodíratelná.“

14 Článek 6 zákona ze dne 10. června 1997 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (*Belgisch Staatsblad*, ze dne 1. srpna 1997, s. 19836) stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu, tedy zejména dnem výroby těchto výrobků nebo jejich dovozem mimo režim s podmíněným osvobozením od daně.

15 Článek 10a zákona ze dne 3. dubna 1997 o systému zdanění tabákových výrobků (*Belgisch Staatsblad*, ze dne 16. května 1997, s. 12105) stanoví, že spotřební daň, zvláštní spotřební daň a DPH je nutno uhradit při vydání daňových označení.

Skutkové okolnosti sporu v povodním řízení a předložná otázka

16 Společnost Vandoorne je pro hospodářskou činnost spoluvávající v provozování velkoobchodu s tabákovými výrobky zaregistrována jako osoba povinná k DPH. Přesobí z tohoto titulu jako zprostředkovatelka v dodavatelském řetězci s těmito výrobky mezi výrobcí nebo dovozci na straně jedné a dalšími prodejci nebo maloobchodníky na straně druhé.

17 V tomto ohledu ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že tabákové výrobky dodávané společností Vandoorne pro účely výkonu jejích činností jsou již v souladu s čl. 58 odst. 1 zákona o DPH a ustanovení královské vyhlášky č. 13 opatřeny daňovými kolky, které k těmto výrobkům připevnili její dodavatelé jakožto výrobci nebo dovozci těchto výrobků.

18 Je zřejmé, že podle článku 2 této královské vyhlášky obsahují faktury týkající se těchto dodání společnosti Vandoorne údaj: „Tabákové výrobky: DPH byla odvedena u zdroje a není odpodíratelná“, a tudíž neuvádí zvlášť částku DPH. Dodání těchto výrobků uskutečňuje společnost Vandoorne jejím smluvním partnerům obsahují tentýž údaj, a tudíž ani u nich není zvlášť uváděna částka DPH.

19 Ve svém daňovém přiznání k DPH za první čtvrtletí roku 2006 požádala společnost Vandoorne správce daně o vrácení DPH týkající se dodání tabákových výrobků společností Capitol BVBA (dále jen „Capitol“) v důsledku toho, že se její pohledávka týkající se těchto dodání stala nedobytnou z důvodu prohlášení konkurzu na tuto společnost dne 14. března 2005.

20 Tato žádost byla správcem daně zamítnuta z důvodu, že z těchto dodání nebyla vyměřena žádná DPH, jelikož DPH týkající se dotčených výrobků byla odvedena výrobcem společně se spotřebními daněmi prostřednictvím jednorázového odvodu podle čl. 58 odst. 1 zákona o DPH.

21 Žaloba společnosti Vandoorne byla zamítnuta jako neopodstatněná i rozsudkem Rechtbank van eerste aanleg te Brugge ze dne 8. října 2008.

22 Hof van beroep te Gent, jemuž byl předložen kasační opravný prostředek, stejně jako Belgický stát konstatuje, že v projednávané věci podle čl. 58 odst. 1 zákona o DPH a ustanovení královské vyhlášky č. 13 nebyla ve sporné fázi obchodu mezi společnostmi Vandoorne a Capitol vybrána žádná částka z titulu DPH, jelikož DPH byla v celém rozsahu odvedena u zdroje, a to společně se spotřebními daněmi výrobcem nebo dovozcem, a že na dodání uskutečněná ve prospěch první uvedené z těchto společností byla vystavena faktura, ve které nebyla DPH zvlášť uvedena jako součást ceny, což vedlo k tomu, že DPH nebyla odpočtena. Stejně tak faktura vystavená společností Vandoorne společnosti Capitol neuváděla zvlášť DPH, ale obsahovala údaj, že DPH byla odvedena u zdroje a není odpočitatelná. Článek 77 odst. 1 zákona o DPH přitom stanoví možnost „vrácení“ pouze v souvislosti s DPH, „která je vybírána z dodání zboží“.

23 Tento soud se však táže, zda použití zjednodušeného postupu stanoveného v článku 27 šesté směrnice může mít za následek to, že je takovýto zprostředkující dodavatel zbaven nároku na vrácení DPH v případě, že je tato daň obsažena v ceně, kterou zaplatil. I když uvedený systém implikuje, že vzhledem k tomu, že výrobce nebo dovozce převezl na výrobky daňové kolký, ztrácí DPH svou povahu daně, nemůže zůstat bez povšimnutí, že se v každé z pozdějších fází obchodu tato daň v celém rozsahu hradí, a to bez možnosti odpočtu pro osobu povinnou k dani. Stane-li se přitom pohledávka zprostředkujícího dodavatele za jeho smluvním partnerem nedobytná, nemůže dostat odpovídající částku DPH, přestože tutéž částku DPH svému dodavateli zaplatil.

24 Za těchto podmínek se Hof van beroep te Gent rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je belgická právní úprava, zejména čl. 58 odst. 1, ve spojení s čl. 77 odst. 1 bodem 7, zákona o DPH v souladu s článkem 27 šesté směrnice [...], podle kterého mohou členské státy zavést zjednodušené postupy, a s čl. 11 části C [odst.] 1 téže směrnice, který v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny přiznává nárok na vrácení DPH, pokud tato vnitrostátní právní úprava [...] pro dodání tabákových výrobků stanoví zjednodušení výběru DPH tím, že je tato daň vybírána pouze u zdroje, a [...] osobám povinným k dani, které nesly zatížení těchto tabákových výrobků DPH v mezistádiích, nepřiznává nárok na vrácení DPH v případě, že se pohledávka z titulu kupní ceny nebo její části stane nedobytnou?“

K předběžné otázce

25 Úvodem je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU vyjádřoval ke slučitelnosti norem vnitrostátního práva s ustanoveními práva Unie. Soudní dvůr je nicméně příslušný k tomu, aby vnitrostátnímu soudu poskytl veškeré poznatky k výkladu práva Unie, které mu umožní posoudit tuto slučitelnost k rozhodnutí věci, která mu byla předložena (viz zejména rozsudky ze dne 5. července 2007, Fendt Italiana, C-145/06 a C-146/06, Sb. rozh. s. I-5869, bod 30, jakož i ze dne 9. března 2010, ERG a další, C-379/08 a C-380/08, Sb. rozh. s. I-2007, bod 25).

26 Za těchto podmínek je třeba chápat otázku položenou předkládajícím soudem Soudnímu dvoru v tom smyslu, že její podstatou je, zda musí být čl. 11 část C odst. 1 a čl. 27 odst. 1 a 5 šesté směrnice vykládány tak, že brání vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která tím, že zavádí výběr DPH prostřednictvím daňových kolků pouze u zdroje, a to od výrobce nebo dovozce tabákových výrobků, vylučuje nárok zprostředkujících dodavatelů, kteří vstupují do řetězce po sobě jdoucích dodání později, získat vrácení DPH v případě nezaplacení kupní ceny uvedených výrobků nabyvatelem.

27 V tomto ohledu je třeba připomenout, že odchylná vnitrostátní opatření uvedená v čl. 27

odst. 1 a 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 a od dodržování základu DPH uvedeného v článku 11 uvedené směrnice se mohou odchýlit pouze v mezích nezbytně nutných pro dosažení tohoto cíle (viz rozsudky ze dne 10. dubna 1984, Komise v. Belgie, 324/82, Recueil, s. 1861, bod 29, a ze dne 29. května 1997, Skripalle, C-63/96, Recueil, s. I-2847, bod 24). Krom toho musejí být nezbytná a vhodná k uskutečnění konkrétního cíle, který sledují, a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady šesté směrnice (rozsudky ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 60, jakož i ze dne 29. dubna 2004, Sudholz, C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 46).

28 V projednávané věci vše nasvědčuje tomu, že stejně jako u nizozemského režimu, o který se jednalo ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 15. června 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, Sb. rozh. s. I-5381, body 24, 44, 54 a 62), je předmětem a cílem odchýlného režimu obsaženého ve vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, který umožňuje výběr DPH prostřednictvím daňových kolů, jak předcházení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, tak i zjednodušení postupu výběru daní, který se z důvodu tohoto odchýlného režimu provádí v jediné etapě dodavatelského řetězce těchto výrobků, neboť stanoví, že se DPH vybírá souasně se spotřebními daněmi před uskutečněním zdanitelného plnění na základě článku 10 šesté směrnice. Tento režim tedy upravuje okamžik vzniku daňové povinnosti k DPH tak, že se tento okamžik shoduje s okamžikem výběru spotřebních daní (viz rozsudek ze dne 14. července 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C-435/03, Sb. rozh. s. I-7077, body 45 a 46).

29 Krom toho je nesporné, že stejně jako nizozemský režim, o který se jednalo ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck (bod 55), tento režim, jak vyplývá jak z čl. 58 odst. 1 zákona o DPH, tak i z obsahu oznámení uskutečněního belgickým královstvím podle čl. 27 odst. 5 šesté směrnice, reprodukováného v bodě 12 tohoto rozsudku, spojuje splatnou částku DPH s cenou výrobků při jejich konečné spotřebě, jelikož se uvedená částka určuje ve vztahu k maloobchodní ceně, kterou platí spotřebitel.

30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 27 odst. 1 šesté směrnice brání pouze opatřením, která by mohla ovlivnit výši splatné daně při konečné spotřebě nikoli zanedbatelným způsobem (viz rozsudky ze dne 12. července 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs, 138/86 a 139/86, Recueil, s. 3937, bod 52, jakož i výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, bod 57).

31 I když za určitých okolností, jako je ztráta výrobků, prodej se ztrátou či protiprávní prodej výrobků za cenu jinou, než je maloobchodní cena uvedená na daňových kolcích, tak může být výrobce nebo dovozce povinen v rámci režimu, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, odvést vyšší částku DPH, než je částka, jež by vyplynula z použití standardního harmonizovaného systému týkajícího se vybírání DPH, pouhá možnost, že by takové okolnosti mohly nastat, není dostatečná k tomu, aby bylo možné mít za to, že tento režim by mohl nikoli zanedbatelným způsobem ovlivnit výši splatné daně při konečné spotřebě (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, body 56 až 58). Zjednodušený postup totiž svou povahou zahrnuje globálnější přístup, než je přístup pravidla, které nahrazuje, a tudíž nutně neodpovídá konkrétní situaci každé osoby povinné k dani (výše uvedený rozsudek Sudholz, bod 62).

32 Z toho vyplývá, že takový režim, o jaký se jedná ve věci v p?vodním ?ízení, neporušuje kritéria definovaná v ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice a z týchž d?vod? nep?ekra?uje meze toho, co je nezbytné za ú?elem zjednodušení postupu vybírání DPH a boje proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, body 58 a 59).

33 Společnost Vandoorne ve svých písemných vyjád?eních p?edložených v projednávané věci nicmén? tvrdí, že tento režim je v rozporu s ?l. 11 ?ástí C odst. 1 a ?l. 27 odst. 1 a 5 šesté sm?rnice, jelikož vylučuje nárok na vrácení DPH v p?ípad? nezaplacení ceny. Tato společnost má za to, že ?lánek 27 šesté sm?rnice umožňující ?lenským stát?m odchýlením se od obecného pravidla, které stanoví výb?r DPH v každém stádiu hospodá?ského ?et?zce, zavést režim jediného výb?ru DPH u zdroje, p?ipouští pouze vnitrostátní zjednodušené postupy výb?ru DPH, jež mají za cíl zabránit da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem. Vzhledem k tomu, že veškeré výjimky je třeba vykládat striktn?, je žalobkyn? toho názoru, že takováto odchylka naopak nem?že mít žádný dopad na jiná pravidla týkající se DPH, jako jsou pravidla upravující vrácení této dan?. Krom toho nedobytnost pohledávky, ke které došlo v projednávané věci, jí údajn? zp?sobila tutéž újmu, kterou by utrp?la b?žná osoba povinná k dani, na kterou se vztahuje režim postupn? odvád?né DPH, jelikož v rámci p?edm?tného odchylujícího se režimu nese každý mezi?lánek DPH zahrnutou v cen?, kterou zaplatí svému dodavateli tabákových výrobk?.

34 S touto argumentací nelze souhlasit.

35 Jak totiž vyplývá z bodu 28 tohoto rozsudku, je nesporné, že v rámci takového režimu, o jaký se jedná ve věci v p?vodním ?ízení, se DPH týkající se tabákových výrobk? vybírá prost?ednictvím da?ových kolk? pouze u zdroje, ve form? platby p?edem, a to pouze od výrobce nebo dovozce t?chto výrobk?, souasn? se spot?ebními dan?mi, p?ed uskute?n?ním zdanitelného pln?ní na základ? ?lánku 10 šesté sm?rnice.

36 Z toho vyplývá, že takoví zprost?edkující dodavatelé, jako je společnost Vandoorne ve věci v p?vodním ?ízení, kte?í vstupují do ?et?zce po sob? jdoucích dodání t?chto výrobk? až po výrobci nebo dovozci, zaprvé nemusí p?i dodání, která uskute?ní v jejich prosp?ch jejich dodavatel, odvést žádnou DPH na vstupu, na základ? které by mohl vzniknout nárok odpo?íst si okamžit? a v plném rozsahu tuto da? na základ? ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice, a zadruhé nemají povinnost odvést DPH na výstupu na základ? ?l. 10 odst. 2 uvedené sm?rnice p?i dodání, která uskute?ní ve prosp?ch nabyvatele t?chto výrobk?.

37 Jak již bylo uvedeno v bod? 18 tohoto rozsudku, je tak v situaci, o jakou se jedná ve věci v p?vodním ?ízení, nesporné, že faktury týkající se t?chto r?zných dodání v souladu s ?lánkem 2 královské vyhlášky ?. 13 reprodukováného v bod? 13 uvedeného rozsudku neuvád?jí zvláš? ?ástku DPH, jelikož tyto faktury uvád?jí cenu, která zahrnuje ?ástku DPH odvedenou výrobcem nebo dovozcem, a obsahují údaj: „Tabákové výrobky: DPH byla odvedena u zdroje a není odpo?itatelná“.

38 Vzhledem k tomu, že zprost?edkující dodavatelé nejsou povinni hradit DPH z dodání tabákových výrobk?, nemohou za t?chto podmínek žádat o její vrácení podle ?l. 11 ?ásti C odst. 1 šesté sm?rnice v p?ípad? nezaplacení kupní ceny za tato dodání nabyvatelem.

39 Okolnost, že ?ástka DPH odvedená u zdroje výrobcem nebo dovozcem prost?ednictvím da?ových kolk? je z hospodá?ského hlediska zahrnuta v cen? dodání uskute?n?ných ve prosp?ch t?chto dodavatel?, je v tomto ohledu irelevantní. Taková okolnost totiž nijak nezpochyb?uje skute?nost, že uvedení dodavatelé nemají na základ? pravidel týkajících se DPH žádný da?ový

dluh.

40 Krom toho vzhledem k tomu, že v rámci režimu zjednodušeného výb?ru DPH, o jaký se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, je ?ástka DPH odvedená výrobcem nebo dovozcem zprostednictvím da?ových kolk? spojena nejen s protipln?ním, které skute?n? obdrží každý dodavatel, ale – jak již bylo konstatováno v bod? 29 tohoto rozsudku – i s cenou výrobk? p?i kone?né spot?eb?, nemá nedobytnost pohledávky zprostedkujícího dodavatele, o jakého se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, v?i jeho smluvnímu partnerovi za následek snížení základu dan?.

41 Za t?chto podmínek je t?eba konstatovat, že by vrácení ?ástky DPH takovému zprostedkujícímu dodavateli v p?ípad? nezaplacení ceny za dodání tabákových výrobk? dodavatelem ovliv?ovalo v rozporu s ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice, nikoli zanedbatelným zp?sobem výši splatné dan? p?i kone?né spot?eb?, a tudíž i da?ové p?íjmy ?lenského státu vybrané v tomto stadiu. Tak by tomu bylo tím spíše, pokud by se žádost o vrácení DPH musela týkat celé ?ástky odvedené výrobcem nebo dovozcem tabákových výrobk? z d?vodu, že da? zaplacená ve form? platby p?edem t?mito subjekty zat?žuje celkovou cenu vyú?tovanou každým zprostedkujícím dodavatelem jeho smluvnímu partnerovi.

42 Je p?itom pravd?podobné, jak uvedla Komise ve svých vyjád?eních, že tyto výrobky, vezmeme-li v úvahu jejich povahu, mohou být ješt? prodány kone?ným spot?ebitel?m, nap?íklad v takovém p?ípad?, o jaký se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, zástupcem nabyvatele, na n?hož byl prohlášen konkurz. Nelze tak vylou?it, že v rozporu se zásadou stanovenou společným systémem DPH budou uvedené výrobky spot?ebovávány, aniž bude finan?ním orgán?m odvedena ?ást dlužné dan?, nebo dokonce celá její ?ástka.

43 Krom toho je t?eba zd?raznit, že pokud by se umožnilo zprostedkujícímu dodavateli získat v rámci takového režimu vrácení ?ásti DPH, nebo dokonce její celou ?ástku v p?ípad?, že nabyvatel nap?íklad tvrdí, že z d?vodu své insolventnosti nezplatí cenu za dodání, mohlo by dojít k riziku jak zna?ného ztížení výb?ru DPH, tak i – jak uvedly belgická a ?eská vláda ve svých vyjád?eních – podporování da?ových únik? a vyhýbaní se da?ovým povinnostem, p?i?emž zjednodušení výb?ru DPH a p?edcházení takovým únik?m a vyhýbání se povinnostem jsou p?esn? cíle sledované tímto režimem v souladu s ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice (viz obdobn? výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, body 43, 62 a 65, jakož i rozsudek ze dne 13. prosince 2007, BATIG, C 374/06, Sb. rozh. s. I?11271, bod 39).

44 Jak Soudní dv?r již jednou podotkl, trh s cigaretami je p?itom obzvlášt? náchylný k rozvoji protiprávního obchodu [viz rozsudky ze dne 10. prosince 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco, C?491/01, Recueil, s. I?11453, bod 87; ze dne 29. dubna 2004, British American Tobacco, C?222/01, Recueil, s. I?4683, bod 72, jakož i výše uvedený rozsudek BATIG, bod 34].

45 Z toho vyplývá, že vylou?ení nároku na vrácení DPH ve vztahu ke zprostedkujícímu dodavateli, jakým je společnost Vandoorne, v p?ípad? nezaplacení kupní ceny nabyvatelem tabákových výrobk? dodaných tomuto subjektu je d?sledkem, který je vlastní takovému režimu, o jaký se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, jehož p?edm?tem a cílem je v souladu s ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice zjednodušení postupu vybírání DPH a boj proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem, pokud jde o tyto výrobky.

46 Na položenou otázku je tedy t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 11 ?ást C odst. 1 a ?l. 27 odst. 1 a 5 šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která tím, že za ú?elem zjednodušení postupu vybírání DPH a boje proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem, pokud jde o tabákové

výrobky, zavádí jednorázový výb?r této dan? u zdroje prost?ednictvím da?ových kolk?, a to od výrobce nebo dovozce t?chto výrobk?, vylučuje nárok zprost?edkujících dodavatel?, kte?í vstupují do ?et?zce po sob? jdoucích dodání pozd?ji, na vrácení DPH v p?ípad? nezaplacení kupní ceny uvedených výrobk? nabyvatelem.

K náklad?m ?ízení

47 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (druhý senát) rozhodl takto:

?lánek 11 ?ást C odst. 1 a ?l. 27 odst. 1 a 5 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obrátu – Spole?ný systém daní z p?ídané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění sm?rnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která tím, že za účelem zjednodušení postupu vybírání daní z p?ídané hodnoty a boje proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem, pokud jde o tabákové výrobky, zavádí jednorázový výb?r této daní u zdroje prost?ednictvím da?ových kolk?, a to od výrobce nebo dovozce t?chto výrobk?, vylučuje nárok zprost?edkujících dodavatel?, kte?í vstupují do ?et?zce po sob? jdoucích dodání pozd?ji, na vrácení daní z p?ídané hodnoty v p?ípad? nezaplacení kupní ceny uvedených výrobk? nabyvatelem.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.