

Vec C-435/03

British American Tobacco International Ltd

a

Newman Shipping & Agency Company NV

proti

Belgickému kráľovstvu

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný hof van beroep te Antwerpen)

„Šiesta smernica o DPH – článok 2 a článok 27 ods. 5 – Daž z obratu – Pôsobnosť – Zdaniteľný obchod a zdaniteľný základ – Dodávka tovaru za protihodnotu – Krádež tovarov v dažovom sklade“

Návrhy prednesené 25. mája 2005 – generálny advokát M. Poiares Maduro

Rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) zo 14. júla 2005

Abstrakt rozsudku

1. *Dažové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Plnenia podliehajúce dani – Dodávky tovaru za protihodnotu – Pojem – Krádež tovarov – Vylúčenie – Tovary podliehajúce spotrebnej dani – Neexistencia vplyvu*

(Smernica Rady 77/388, článok 2)

2. *Dažové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľný základ – Vnútroštátne odchylné opatrenia – Právna úprava uplatňujúca daž na iné plnenia, ako sú tie uvedené v článku 2 šiestej smernice, ako je krádež tovarov v dažovom sklade – Neprípustnosť*

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

1. Krádež tovarov nie je „dodáv[ou] tovaru za úhradu [protihodnotu – neoficiálny preklad]“ v zmysle článku 2 šiestej smernice 77/388, a preto nemôže ako taká podliehať dani z pridanej hodnoty. Skutočnosť, že odcudzené tovary podliehajú spotrebnej dani, nemá na túto úvahu vplyv.

(pozri bod 42, bod 1 výroku)

2. Povolenie uskutočniť opatrenia zjednodušujúce kontrolu výberu dane z pridanej hodnoty, udelené členskému štátu na základe článku 27 ods. 5 šiestej smernice 77/388, neopravuje tento štát uplatňovať túto daž na iné plnenia, ako sú tie uvedené v článku 2 smernice. Takéto povolenie teda nepredstavuje právny základ pre vnútroštátnu právnu úpravu uplatňujúcu daž z pridanej hodnoty na krádež tovarov v dažovom sklade.

(pozri bod 49, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 14. júla 2005 (*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánok 2 a ?lánok 27 ods. 5 – Da? z obratu – Pôsobnos? – Zdanite?ný obchod a zdanite?ný základ – Dodávka tovaru za protihodnotu – Kráde? tovarov v da?ovom sklade“

Vo veci C?435/03,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania pod?a ?lánku 234 ES, podaný rozhodnutím hof van beroep te Antwerpen (Belgicko) zo 7. októbra 2003 a doru?ený Súdnemu dvoru 14. októbra 2003, ktorý súvisí s konaním:

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

proti

Belgickému krá?ovstvu,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissechot (spravodajca) a J. Malenovský,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: R. Grass,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- British American Tobacco International Ltd, v zastúpení: M. Houben, advocaat, ktorého splnomocnil S. Crosby, solicitor,
- Newman Shipping & Agency Company NV, v zastúpení: G. Huyghe a P. Hoogmartens, advocaten,
- belgická vláda, v zastúpení: pôvodne D. Haven, splnomocnená zástupky?a, neskôr M. Wimmer, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci M. van der Woude, avocat,
- grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spo?enstiev, v zastúpení: L. Ström van Lier a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. mája 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka najmä výkladu článkov 2, 5 a 27 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 „smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci konania vedeného spoločnosťami British American Tobacco International Ltd (ďalej len „BATI“) a Newman Shipping & Agency Company NV (ďalej len „Newman“) proti Belgickému kráľovstvu, ktorého predmetom je platenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z tabakových výrobkov uskladnených v daňovom sklade, ktoré boli vykázané ako chýbajúce v dôsledku krádeží.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa článku 2 smernice:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*],
2. dovoz tovaru.“

4 Článok 5 ods. 1 smernice stanovuje:

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

5 Článok 10 ods. 1 a 2 smernice stanovuje:

1. a) Pojem ‚zdaniteľný prípad [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 [obchod – *neoficiálny preklad*] a daňový nárok [daňová povinnosť – *neoficiálny preklad*] vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. ...“

6 Podľa článku 11 smernice je zdaniteľným základom v prípade poskytovania tovaru alebo služieb všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby.

7 Podľa článku 27 smernice s názvom „Zjednodušujúce postupy“:

„1. Rada konajúca [jednomyse?ne – *neoficiálny preklad*] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémuko?vek ?lenskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti [povoliť ktorémuko?vek ?lenskému štátu, aby zaviedol osobitné opatrenia na odchýlenie sa od – *neoficiálny preklad*] ustanovení tejto smernice v záujme zjednodušenia postupu pri ú?tovaní [výbere – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabráneniu da?ovým únikom alebo obchádzaniu da?ových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri ú?tovaní [výbere – *neoficiálny preklad*] dane, s výnimkou zanedbate?nej ?lastky, nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v kone?nej spotrebnej etape.

2. ?lenský štát, ktorý by chcel zaviesť opatrenia definované v odseku 1 musí o tom informovať Komisiu a poskytnúť jej potrebné informácie.

...

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

8 Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výroby podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179) sa v zmysle ?lánku 3 ods. 1 uplatňuje okrem iného aj na tabakové výrobky.

9 ?lánok 6 ods. 1 smernice 92/12 stanovuje:

„Spotrebná daň sa za?ne vyberať v ?ase uvo?nenia výrobkov na spotrebu, alebo ak sa zaznamená nedostatok, ?o musí podliehať spotrebnej dani v súlade s ?lánkom 14(3) [Da?ová povinnosť vzniká uvedením výrobkov do da?ového vo?ného obehu alebo zistením chýbajúcich výrobkov, ktoré podliehajú dani v súlade s ?lánkom 14 ods. 3 – *neoficiálny preklad*].

Uvo?nenie výrobkov na spotrebu, ktoré podliehajú spotrebnej dani [uvedenie výrobkov, ktoré podliehajú spotrebnej dani, do da?ového vo?ného obehu – *neoficiálny preklad*] bude znamenať:

a) akúko?vek odchýlku, vrátane nepravidelnej výnimky z dohody o pozastavení [akéko?vek vy?atie vrátane neoprávneného vy?atia z režimu pozastavenia dane – *neoficiálny preklad*],

...“

Vnútroštátna právna úprava

10 ?lánok 58 ods. 1 belgického zákonníka o DPH stanovuje:

„Pokiaľ ide o tabakové výrobky, ktoré sú dovážané, nadobudnuté podľa ?lánku 25ter alebo vyrobené v Belgicku, daň sa vyberie v každom prípade, v ktorom podľa ustanovení zákonov alebo iných právnych predpisov upravujúcich zda?ovanie tabaku vzniká povinnosť zaplatiť spotrebnú daň.

...

...

Takto vybraná daň nahradza daň, ktorej podlieha dovoz tabakových výrobkov, ich nadobudnutie v rámci Spoločenstva a dodanie.

Kráť určí spôsoby výberu dane z tabakových výrobkov a osoby, ktoré sú povinné platiť túto daň.“

11 V ťase prijatia smernice bol už ťlánok 58 ods. 1 zákonníka o DPH v účinnosti. Podľa ťlánku 27 ods. 5 smernice oznámilo Belgické kráľovstvo 19. decembra 1997 tento ťlánok 58 Komisii. Toto oznámenie znelo takto:

„B. Platenie dane vopred

1. Tabakové výrobky

S cieľom zjednodušiť kontrolu vyberania DPH v tejto oblasti sa daň splatná v ťase dovozu a dodania tabakových výrobkov vyberie spolu so spotrebnou daňou. Pri kúpe kontrolných známk výrobcom alebo dovozcom sa DPH zaplatí z ceny, ktorú má platiť spotrebiteľ. Neskôr sa nevyberá žiadna DPH, ale rovnako nemožno vykonať žiadne odpôítania. Všetky predaje tabakových výrobkov musia byť faktúrované vrátane dane...”

12 Podľa ťlánku 1 kráľovského dekrétu ť. 13 z 29. decembra 1992 o dani z pridanej hodnoty z tabakových výrobkov (*Belgisch Staatsblad* z 31. decembra 1992, s. 28086, ďalej len „kráľovský dekrét ť. 13“):

„Daňová povinnosť k dani z pridanej hodnoty z tabakových výrobkov... vzniká spolu s daňovou povinnosťou k spotrebnej dani.

...”

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Spoločnosť Newman prevádzkuje v Antverpách daňový sklad, v ktorom boli uskladnené tabakové výrobky, ktoré v Belgicku vyrába a balí BATI, vlastník týchto tovarov. Tovary neboli označené kontrolnými známkami.

14 V dňoch 4. decembra 1995 a 29. januára 1996, ako aj v noci zo 14. na 15. júna 1998 došlo ku krádežiam cigariet umiestených v tomto sklade. Tieto krádeže boli oznámené polícii.

15 Belgická správa ciel a spotrebných daní doručila spoločnosti Newman platobný výmer, ktorým jej z dôvodu chýbajúcich cigariet uložila povinnosť zaplatiť spotrebnú daň a DPH v súlade s úpravou zavedenou ťlánkom 58 ods. 1 zákonníka o DPH. Po neúspešnej sťažnosti spoločnosť Newman zaplatila uloženú sumu, ale vyhradila si všetky práva týkajúce sa DPH. Spoločnosť BATI tieto sumy spoločnosti Newman v celom rozsahu nahradila.

16 Spoločnosti Newman a BATI podali na rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen žalobu proti Belgickému kráľovstvu na náhradu zaplatených súm.

17 Táto žaloba bola zamietnutá rozsudkom zo 4. apríla 2001. V tomto rozsudku dospel uvedený súd k záveru, že povinnosť zaplatiť spotrebnú daň sa týkala tovarov chýbajúcich v dôsledku krádeží a že v dôsledku toho v zmysle ťlánku 58 ods. 1 zákonníka o DPH a ťlánku 1 kráľovského dekrétu ť. 13 vznikla pri týchto tovaroch tiež povinnosť zaplatiť DPH. Okrem toho rechtbank van eerste aanleg rozhodol, že tieto ustanovenia mali za cieľ zjednodušiť výber dane a boli v súlade s

článkom 27 smernice.

18 Dňa 7. mája 2001 podali žalobkyne vo veci samej proti tomuto rozsudku odvolanie na hof van beroep te Antwerpen.

19 Tento súd zistil, že pokiaľ ide o spotrebnú daň, účastníci konania uzavreli a splnili dohodu a týmto spôsobom ukončili spor týkajúci sa povinnosti zaplatiť túto daň.

20 Pokiaľ ide o DPH, hof van beroep te Antwerpen zdôraznil, že pri prijatí názoru správy cieľ a spotrebných daní, z ktorého vychádzal prvostupňový súd, by nebolo potrebné skúmať, či možno krádež tovarov považovať za „dodávku tovaru“ v zmysle smernice. Zdaniteľným obchodom na účely DPH by nebolo ani dodanie tovaru, ani jeho dovoz, ale výber spotrebnej dane.

21 Keďže hof van beroep te Antwerpen považoval odvolací dôvod uplatnený žalobkyňami vo veci samej a vychádzajúci z rozporu úpravy zavedenej článkom 58 ods. 1 zákonníka o DPH a článkom 1 kráľovského dekrétu so smernicou za závažný, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Dôjde k dodávke v zmysle... smernice, ktorej následkom je možnosť vybrať [DPH],

- pri neexistencii protihodnoty alebo plnenia za protihodnotu,
- v prípade, ak nedôjde k prevodu práva slobodne nakladať s tovarmi ako vlastník,
- v prípade, ak tovary nemohli byť legálne uvedené na trh z dôvodu, že ide o odcudzené alebo pašované tovary?

2. Je odpoveď na prvú otázku odlišná v prípade, ak ide o výrobky podliehajúce spotrebnej dani a predovšetkým tabakové výrobky?

3. Ak z výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani nie je táto daň vybraná, je v súlade s ustanoveniami... smernice vybrať v takomto prípade [DPH]?

4. Môžu členské štáty [v prípade DPH] na základe oznámenia podľa článku 27 ods. 2 alebo 5... smernice doplniť skupiny zdaniteľných plnení s cieľom uložiť na vnútroštátnej úrovni [DPH] v prípade krádeže výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani umiestnených v daňovom sklade alebo je výpočet uvedený v článku 2... smernice taxatívny?

5. Je členský štát v prípade oznámenia podľa článku 27 ods. 5... smernice, ktoré sa týka iba platenia [DPH] vopred pomocou kontrolných známok, oprávnený doplniť skupiny zdaniteľných plnení podliehajúcich [DPH] napríklad stanovením povinnosti platiť [DPH] v prípade, keď došlo ku krádeži výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani umiestnených v daňovom sklade?“

O relevantnosti prejudiciálnych otázok

22 Na úvod je potrebné vyjadriť sa k tvrdeniu belgickej vlády, podľa ktorej sú otázky predložené vnútroštátnym súdom irelevantné a musia byť v celom rozsahu preformulované.

23 Belgická vláda tvrdí, že tieto otázky vychádzajú z nesprávneho výkladu ustanovení článku 58 ods. 1 zákonníka o DPH, ktorého zachovanie Rada povolila podľa článku 27 ods. 5 smernice.

24 Jediným cieľom týchto ustanovení je zjednodušenie výberu DPH skôr, ako dôjde k zdaniteľnému obchodu, a nie vytvorenie novej skupiny zdaniteľných plnení, ktorá nie je upravená v smernici. Štát definitívne získa takto zaplatenú DPH len v prípade, ak ju neskôr možno pripísať

zdaniteľnému plneniu.

25 Ak takéto pripísanie napokon nie je možné z dôvodu, že neskôr nedôjde k uskutočneniu zdaniteľného plnenia, suma DPH sa platiteľovi dane vráti v súlade s článkom 77 zákonníka o DPH a článkami 5 a 11 kráľovského dekrétu č. 13. Za okolností, ako sú tie v konaní vo veci samej, by to mohol byť prípad, ak podnik preukáže, že chýbajúce tovary boli skutočne odcudzené a že neboli dodané. Právna úprava oznámená 19. decembra 1977 teda nijakým spôsobom neovplyvnila pojem „dodávka tovaru“ v zmysle článku 2 smernice, takže štvrtá a piata prejudiciálna otázka nie sú pri rozhodovaní vo veci samej použiteľné. Aj prvá, druhá a tretia otázka sú rovnako irelevantné.

26 Tvrdenie belgickej vlády však neumožňuje dospieť k záveru, že prejudiciálne otázky nie sú pre vnútroštátny súd použiteľné.

27 Po prvé, zo znenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplyva, že by v prípade krádeže tovarov podliehajúcich spotrebnej dani bolo možné vrátenie vopred zaplatenej DPH.

28 Po druhé, aj za predpokladu, že by vnútroštátna právna úprava takúto možnosť v tomto prípade predvídala, podmienky dôkazu vyžadované pre vrátenie by mohli byť splnené iba málokedy. V skutočnosti z vyjadrenia belgickej vlády na otázku písomne položenú Súdnym dvorom týkajúcu sa podmienok dôkazu vyplýva, že obe krádeže tovarov by mohli získať vrátenie DPH len v prípade, ak by dokázala preukázať, po prvé, že tovary boli skutočne odcudzené, a po druhé, že po krádeži neboli uvedené na trh. Vyžadovanie dôkazu tejto negatívnej skutočnosti, o ktorej nemôže obe krádeže viesť, by prakticky znemožňovalo výkon práva na vrátenie (pozri v súvislosti s vrátením dane, ktorej zavedením došlo k porušeniu práva Spoločenstva, rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 14, a z 9. februára 1999, Dilexport, C-343/96, Zb. s. I-579, bod 48).

29 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že tabakové výrobky dotknuté v konaní vo veci samej boli skutočne odcudzené. Skutočnosť, že zaplatenie DPH z týchto tovarov podliehajúcich spotrebnej dani bolo požadované práve po krádeži, napriek tomu preukazuje, že to bola samotná krádež, ktorá spôsobila vznik povinnosti odvieť túto daň. Rozhodujúcou skutočnosťou nebola neskoršia udalosť, akou je prípadné uvedenie tovarov do obchodného obehu zlodejmi. Je to teda samotná krádež, ktorú belgické daňové úrady posúdili ako zdaniteľný obchod.

30 Za týchto podmienok je potrebné preskúmať otázky položené vnútroštátnym súdom.

O prvej, druhej a tretej otázke

31 Prostredníctvom týchto otázok, ktoré je vhodné preskúmať spolu, chce vnútroštátny súd zistiť, po prvé, či možno krádež tovarov považovať za „dodávku tovaru za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle článku 2 smernice a či z tohto dôvodu podlieha DPH, a po druhé, či má na túto úvahu vplyv skutočnosť, že ide o tovary podliehajúce spotrebnej dani.

32 Na úvod, ako to správne tvrdia žalobkyne vo veci samej a Komisia, z definície krádeže tovarov vyplýva, že táto neprináša osobe, ktorá je jej obeťou, žiadnu finančnú protihodnotu. Z tohto dôvodu ju nemožno ako takú považovať za dodanie tovarov uskutočnené „za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle článku 2 smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14).

33 Ďalej, ako vyplýva zo smernice, pojem „dodávka tovaru“ sa nevzťahuje na krádež tovarov.

34 Podľa článku 5 ods. 1 smernice „predstavuje pojem ‚dodávka tovarov‘ prevod práva

naklada? s hmotným majetkom na iného majiteľa [ako vlastník – *neoficiálny preklad*].

35 Zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že pojem dodanie tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi, ktoré upravuje použitá vnútroštátna úprava, ale že zahŕňa všetky prevody hmotného majetku jednou stranou, ktorá poskytne druhej strane oprávnenie nakladať s týmto majetkom tak, ako by bola jeho vlastníkom. Táto koncepcia je v súlade s účelom smernice, ktorej cieľom je okrem iného založiť spoločný systém DPH na jednotnej definícii zdaniteľných plnení (rozsudok z 8. februára 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Zb. s. I-285, body 7 a 8).

36 Osoba, ktorá sa dopustí krádeže tovarov, sa však stáva len ich obyčajným detentorom. Krádež teda neoprávňuje páchatela, aby s tovarom nakladal za rovnakých podmienok ako vlastník. Z tohto dôvodu nemožno krádež považovať za prevod uskutočnený medzi stranou, ktorá je jej obeťou, a páchatelom protiprávneho konania v zmysle citovaného ustanovenia smernice.

37 Napokon na rozdiel od tvrdenia belgickej a gréckej vlády zásada daňovej neutrality nijakým spôsobom neukladá klásť krádež tovarov na jednu úroveň s ich dodaním a nebráni úvahe, podľa ktorej krádež ako taká nepredstavuje plnenie podliehajúce DPH.

38 Je nepochybné, že nelegálny dovoz a dodanie tovarov, ako sú napríklad dotknuté tabakové výrobky vo veci samej, ktoré nie sú zakázané z dôvodu ich povahy alebo osobitných vlastností, podlieha DPH z dôvodu, že tieto tovary môžu byť uvedené na legálny trh a stať sa súčasťou hospodárskeho obehu. Okrem toho zásade daňovej neutrality odporuje zovšeobecnené rozlišovanie medzi dovoľenými a nedovoľenými plneniami (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2000, *Salumets a i.*, C-455/98, Zb. s. I-4993, body 19 a 20).

39 Povinnosť odviesť DPH však vzniká len za predpokladu, že po krádeži dôjde k dovozu alebo dodaniu tovarov, ktoré je zdaniteľným obchodom, a že možno určiť protihodnotu tohto plnenia, ktorá je zdaniteľným základom.

40 Ako uviedla Komisia, túto úvahu nemožno použiť v prípade krádeže ako takej, ktorá sama osebe nie je zdaniteľným obchodom. Takúto úvahu môže odôvodniť iba následné, aj keď pravdepodobné, uvedenie odcudzených tovarov na trh pripísateľné obeti krádeže, ktorá nie je osobou v skutočnosti dovážajúcou alebo dodávajúcou tieto tovary. Okrem toho, ak by bola krádež považovaná v mene zásady daňovej neutrality za zdaniteľný obchod úplne nezávisle od dovozu alebo dodania a v dôsledku toho pri neexistencii určitej protihodnoty, bol by zdaniteľný základ iba fiktívny.

41 Skutočnosť, že tovary, ako sú tie v konaní vo veci samej, podliehajú spotrebnej dani, nemá žiaden vplyv na odpoveď, ktorú je potrebné poskytnúť vnútroštátnemu súdu. V skutočnosti žiadne ustanovenie smernice nespája povinnosť zaplatiť DPH so spotrebnými daňami. Zdaniteľným obchodom na účely DPH, ktorého uskutočnenie je zákonnou podmienkou vzniku daňovej povinnosti, je dodanie alebo dovoz tovaru, nie výber spotrebnej dane z tohto tovaru.

42 Z tohto dôvodu je potrebné odpovedať na prvú, druhú a tretiu otázku tak, že krádež tovarov nie je „dodávk[ou] tovaru za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle článku 2 smernice, a preto nemôže ako taká podliehať DPH. Skutočnosť, že tovary, ako sú tie vo veci samej, podliehajú spotrebnej dani, nemá na túto úvahu vplyv.

O štvrtej a piatej otázke

43 Týmito otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je írsky štát, ktorému bolo podľa článku 27 ods. 5 smernice povolené uplatniť možnosť DPH platenej vopred pomocou kontrolných

známok, oprávnený na základe toho istého povolenia podriadiť DPH iné plnenia, ako sú tie uvedené v článku 2 smernice, tým, že uplatňuje túto daň na odcudzené výrobky podliehajúce spotrebnej dani, ktoré boli umiestnené v daňovom sklade.

44 Ako už Súdny dvor rozhodol, vnútroštátne odchylné opatrenia predvídané v článku 27 ods. 5 smernice, ktoré boli povolené „v záujme zjednodušenia postupu pri útoťovaní [výbere – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabráneniu daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností“ sa vykladajú doslovne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, Zb. s. 1861, bod 29). Tieto opatrenia umožňujú odchyliť sa od zdaniteľného základu DPH uvedeného v článku 11 iba v rozsahu striktne nevyhnutnom pre dosiahnutie tohto cieľa (rozsudok z 29. mája 1997, Skripalle, C-63/96, Zb. s. I-2847, bod 24). Povolenie poskytnuté podľa článku 27 ods. 5 smernice nemožno preto rozširovať nad úcel, na ktorý bolo požadované (pozri v tomto zmysle rozsudok Skripalle, už citovaný, bod 30).

45 Ako pripúšťa belgická vláda, jediným cieľom opatrení, ktorých zachovanie bolo Belgickému kráľovstvu povolené podľa článku 27 ods. 5 smernice, bolo „zjednodušenie kontroly výberu DPH“ tým, že tieto opatrenia okrem iného stanovili, že DPH sa vyberie spolu so spotrebnou daňou skôr, ako dôjde k zdaniteľnému obchodu. Tieto opatrenia sa teda týkajú okamihu vzniku povinnosti odviesť DPH tak, že sa tento zhoduje s okamihom výberu spotrebnej dane. Netýkajú sa pravidiel stanovenia plnení podliehajúcich DPH a z tohto dôvodu nemôžu vytvárať novú skupinu zdaniteľných plnení, ktorá nie je uvedená v smernici.

46 Iste, Rada povolila zachovanie týchto opatrení s cieľom zjednodušenia výberu dane a zároveň s cieľom boja proti podvodu alebo daňovému úniku, ako tomu nasvedčujú podmienky oznámenia uskutočneného podľa článku 27 ods. 5 smernice (s cieľom zjednodušiť kontrolu výberu DPH). Skutočnosť, že povolenie bolo poskytnuté rovnako s cieľom boja proti podvodu alebo daňovému úniku, však neopravňuje Belgické kráľovstvo na to, aby uplatňovalo DPH na iné plnenia, ako sú tie uvedené v článku 2 smernice.

47 V každom prípade na rozdiel od tvrdenia gréckej vlády vytvorenie skupiny plnení, ktoré patria do pôsobnosti uplatňovania DPH a nie sú uvedené v článku 2 a 10 smernice, nemožno považovať za odchýlku, ktorá je striktne nevyhnutná s cieľom vyhnúť sa nebezpečenstvu podvodu alebo daňového úniku a z tohto dôvodu nemohlo byť v súlade s právnou úpravou Spoločenstva prijaté alebo zachované na základe článku 27 ods. 5 smernice (pozri v súvislosti s príliš všeobecnou úpravou zdaniteľného základu rozsudky Komisia/Belgicko, už citovaný, body 26 a 31, z 9. júla 1992, „K“ Line Air Service Europe, C-131/91, Zb. s. I-4513, body 24 a 25, ako aj Skripalle, už citovaný, body 26 a 31).

48 Povolenie udelené Belgickému kráľovstvu na základe článku 27 ods. 5 smernice nijakým spôsobom neopravňuje tento členský štát, aby uplatnil DPH na krádež tabakových výrobkov.

49 Z tohto dôvodu je potrebné odpovedať na štvrtú a piatu otázku tak, že povolenie uskutočniť opatrenia zjednodušujúce kontrolu výberu DPH, udelené členskému štátu na základe článku 27 ods. 5 smernice, neopravňuje tento štát uplatňovať túto daň na iné plnenia, ako sú tie uvedené v článku 2 smernice. Takéto povolenie teda nepredstavuje právny základ pre vnútroštátnu právnú úpravu uplatňujúcu DPH na krádež tovarov v daňovom sklade.

O trovách

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

účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. Krádež tovarov nie je „dodávka[ou] tovaru za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle článku 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, a preto nemôže ako taká podliehať dani z pridanej hodnoty. Skutočnosť, že tovary, ako sú tie vo veci samej, podliehajú spotrebnej dani, nemá na túto úvahu vplyv.

2. Povolenie uskutočniť opatrenia zjednodušujúce kontrolu výberu dane z pridanej hodnoty, udelené členskému štátu na základe článku 27 ods. 5 šiestej smernice 77/388, neoprávňuje tento štát uplatňovať túto daň na iné plnenia, ako sú tie uvedené v článku 2 smernice. Takéto povolenie teda nepredstavuje právny základ pre vnútroštátnu právnu úpravu uplatňujúcu daň z pridanej hodnoty na krádež tovarov v daňovom sklade.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.