

Zadeva C-435/03

British American Tobacco International Ltd

in

Newman Shipping & Agency Company NV

proti

državi Belgiji

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo hof van beroep te Antwerpen)

„Šesta direktiva o DDV – člena 2 in 27(5) – Prometni davek – Področje uporabe – Obdavčljivi dogodek in davčna osnova – Dobava blaga za plačilo – Tatvina v trošarinskem skladišču“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaje – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Obdavčljive transakcije – Dobava blaga za plačilo – Pojem – Tatvina – Izključitev – Blago, ki je podvrženo trošarini – Neobstoj vpliva*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 2)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaje – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčna osnova – Nacionalni ukrepi, ki predstavljajo odstopanje – Ureditev, ki obdavčuje druge transakcije, in sicer tatvino blaga v trošarinskem skladišču, kot so tiste iz člena 2 Šeste direktive – Nedopustnost*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 27(5))

1. Tatvina blaga ne pomeni „dobave blaga za plačilo“ v smislu člena 2 Šeste direktive 77/388 in torej kot taka ne more biti podvržena davku na dodano vrednost. Okoliščina, da je ukradeno blago podvrženo trošarini, ne vpliva na to presojo.

(Glej točko 42 in točko 1 izreka.)

2. Dovoljenje, da se izvedejo ukrepi poenostavitve postopka obračunavanja davka na dodano vrednost, ki je bilo državi članici dano na podlagi člena 27(5) Šeste direktive 77/388, te države ne pooblašča, da temu davku podvrže druge transakcije kot tiste iz člena 2 te direktive. Takšno dovoljenje torej ne more biti zakonska podlaga za nacionalne predpise, ki tatvino blaga v trošarinskem skladišču podvržejo davku na dodano vrednost.

(Glej točko 49 in točka 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 14. julija 2005(*)

„Šesta direktiva DDV – Člena 2 in 27(5) – Prometni davek – Področje uporabe – Obdavčljivi dogodek in davčna osnova – Dobava blaga za plačilo – Tatvina v trošarinskem skladišču“

V zadevi C-435/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hof van beroep te Antwerpen (Belgija) z odločbo z dne 7. oktobra 2003, ki je na Sodišče prispela 14. oktobra 2003, v postopku

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

proti

državi Belgiji,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (poročevalci) in J. Malenovský, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi stališč, ki so jih predložili:

- za British American Tobacco International Ltd M. Houben, odvetnik, po naročilu S. Crosbyja, solicitor,
- za Newman Shipping & Agency Company NV G. Huyghe in P. Hoogmartens, odvetnika,
- za belgijsko vlado, ki ga je najprej zastopala D. Haven, zastopnica, nato M. Wimmer, zastopnik, ob sodelovanju z M. van der Woude, odvetnik,
- za grško vlado S. Spyropoulos in M. Tassopoulou, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti L. Ström van Lier in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. maja 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša predvsem na razlago členov 2, 5 in 27 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med družbama British American Tobacco International Ltd (v nadaljevanju: BATI) in Newman Shipping & Agency Company NV (v nadaljevanju: Newman) proti državi Belgiji zaradi plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za predelani tobak, shranjen v trošarinskem skladišču in po tatvinah prijavljen kot manjkajoč.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Na podlagi člena 2 Direktive:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

4 Člen 5(1) Direktive določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Člen 10(1) in (2) določa:

„1. (a) ‚Obdavčljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

(b) ‚Obveznost obračuna‘ davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. [...]“

6 Na podlagi člena 11 Direktive je davčna osnova pri dobavah blaga vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave.

7 Na podlagi člena 27 Direktive, naslovljenega „Poenostavljeni postopki“:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli kateri koli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek

dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, o njih obvesti Komisijo in ji da na voljo vse potrebne informacije.

[...]

5. Tiste države članice, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, navedene v odstavku 1 zgoraj, lahko te ukrepe ohranijo pod pogojem, da o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestijo Komisijo, in, če so takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obračunavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj.“

8 Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1) med drugim na podlagi svojega člena 3(1) velja za predelani tobak.

9 Člen 6(1) Direktive 92/12 določa:

„Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo ali ko se ugotovi primanjkljaj, od katerega je treba plačati trošarino v skladu s členom 14(3).

Sprostitev trošarinskih proizvodov v porabo je:

a) vsaka odprema, tudi nepravilna, iz režima odloga plačila trošarine;

[...]“

Nacionalna ureditev

10 Člen 58(1) belgijskega zakonika o DDV določa:

„Za predelani tobak, ki je uvožen, pridobljen v smislu člena 25(c) ali proizveden v Belgiji, se davek obračuna v vseh primerih, ko je na podlagi zakonskih ali drugih določb v zvezi z davčnim režimom tobaka treba plačati trošarino. [...]

[...]

Tako obračunani davek se šteje kot davek, ki velja za uvoz, pridobitve v Skupnosti in dobave predelanega tobaka.

Kralj določi podrobna pravila obračunanja davka na predelani tobak in osebe, ki so zavezane k njegovemu plačilu.“

11 Člen 58(1) zakonika o DDV je bil v veljavi ob sprejetju Direktive. Na podlagi njenega člena 27(5) je Kraljevina Belgija 19. decembra 1977 o tem členu 58 obvestila Komisijo. Besedilo tega obvestila je bilo naslednje:

„B. Plačilo davka v predhodni fazi

1. Proizvodi iz predelanega tobaka

Za poenostavitev nadzora obračunavanja DDV na tem področju se davek iz naslova uvoza in dobave predelanega tobaka obračuna hkrati s trošarino. Ko proizvajalec ali uvoznik kupi davčne nalepke, je DDV dejansko plačan na ceno, ki jo bo moral plačati potrošnik. Noben DDV ni obračunan v predhodnih fazah, vendar seveda ne more biti nobenega odbitka. Vsaka prodaja

predelanega tobaka mora biti zaračunana skupaj z davkom [...]"

12 Na podlagi člena 1 Kraljevega odloka št. 13 z dne 29. decembra 1992 o ureditvi predelanega tobaka na področju davka na dodano vrednost (*Belgisch Staatsblad* z dne 31. decembra 1992, str. 28086, v nadaljevanju: Kraljevi odlok št. 13):

„Obveznost za obračun davka na dodano vrednost za predelani tobak [...] nastane v istem trenutku kot za trošarino.

[...]"

Spor v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Newman uporablja trošarinsko skladišče v Antwerpnu, kjer je BATI, lastnik tega blaga, začasno uskladišče predelani tobak, proizveden in zapakiran v Belgiji. Nobena davčna nalepka ni bila nalepljena nanj.

14 V tem skladišču so bile 4. decembra 1995 in 29. januarja 1996 ter v noči s 14. na 15. junij 1998 ukradene cigarete. Te tatvine so bile prijavljene policiji.

15 Belgijska uprava za carine in trošarine je Newmanu predložila odločbo o odmeri davka, v kateri mu je iz naslova manjkajočih cigaret naložila plačilo trošarine in DDV, v skladu z ureditvijo iz člena 58(1) zakonika o DDV. Po neuspešni pritožbi je Newman plačal zahtevani znesek, vendar s pridržkom vseh pravic glede DDV. BATI je Newmanu v celoti povrnil omenjene zneske.

16 Newman in BATI sta pri Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen proti državi Belgiji vložila tožbo za povračitev plačanih zneskov.

17 Ta tožba je bila zavrnjena s sodbo z dne 4. aprila 2001. V tej sodbi je omenjeno sodišče menilo, da je bila trošarina dolgovana za blago, manjkajoče zaradi tatvine, in da je zato v skladu s členom 58(1) zakonika o DDV in s členom 1 Kraljevega odloka št. 13 za omenjeno blago prav tako nastala obveznost obračuna DDV. Poleg tega je Rechtbank van eerste aanleg presodilo, da so te določbe namenjene poenostavitvi postopka za obračunavanje davka in da so v skladu s členom 27 Direktive.

18 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta 7. maja 2001 zoper to sodbo vložili pritožbo pri Hof van beroep te Antwerpen.

19 To sodišče je glede trošarine ugotovilo, da je bil med prenos strankama dogovorjen in opravljen, in tako zavrnilo ugovor glede obveznosti obračuna te dajatve.

20 Glede DDV je Hof van beroep te Antwerpen poudarilo, da če bi bilo sprejeto stališče uprave za carine in trošarine, ki ga je potrdilo prvostopenjsko sodišče, bi ne bilo treba preverjati, ali se tatvino blaga lahko opredeli kot „dobavo blaga“ v smislu Direktive. Obdavčljivi dogodek za DDV naj ne bi bila dobava blaga niti njegov uvoz, ampak obračunanje trošarine.

21 Ker je Hof van beroep te Antwerpen menilo, da je tožbeni razlog tožečih strank v postopku v glavni stvari o neskladnosti ureditve iz člena 58(1) zakonika o DDV z Direktivo resen, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali lahko do dobava nastane v smislu [...] Direktive, s posledico, da se [DDV] lahko obračuna:

- v odsotnosti vsakršnega plačila ali posla za plačilo;
- v odsotnosti prenosa pravice z blagom razpolagati prosto kot lastnik;
- če blaga ni bilo mogoče zakonito dati na trg, ker gre za ukradene predmete in za tihotapsko blago?

2. Ali je odgovor na prvo vprašanje drugačen, če gre za proizvode, podvržene trošarini, natančneje za predelani tobak?

3. Če se za proizvode, podvržene trošarini, ne obračuna nobena trošarina, ali je v tem primeru obračunanje [DDV] v skladu z določbami [...] Direktive?

4. Ali lahko države članice dopolnijo kategorije transakcij, podvrženih [DDV], z obvestilom v smislu člena 27(2) ali 27(5) [...] Direktive, da bi na nacionalni ravni naložile [DDV] ob tatvini proizvodov, podvrženih trošarini, v trošarinskem skladišču, ali pa je člen 2 [...] Direktive izropen?

5. Ali lahko v primeru obvestila v smislu člena 27(5) [...] Direktive, ki se nanaša zgolj na vnaprejšnje plačilo [DDV] z davčnimi nalepkami, država članica dopolni kategorije transakcij, podvrženih [DDV], na primer s tem, da naloži plačilo [DDV], če so bili proizvodi, podvrženi trošarini, ukradeni v trošarinskem skladišču?“

Ustreznost vprašanj za predhodno odločanje

22 Uvodoma je treba odgovoriti na trditve belgijske vlade, da naj bi bila vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, neustrezna in da bi jih bilo treba povsem preoblikovati.

23 Belgijska vlada zatrjuje, da ta vprašanja izhajajo iz napačne razlage določb člena 58(1) zakonika o DDV, ki ga je Svet odobril, da bi ostal veljaven člen 27(5) Direktive.

24 Edini cilj te določbe naj bi bila poenostavitev obračunavanja DDV preden nastane obdavčljivi dogodek in naj ne bi vzpostavljala nove kategorije obdavčljivih transakcij, ki naj jih Direktiva ne bi določila. Tako plačani DDV bi bil dokončno plačan državi samo, če bi bil ta vnaprej dolgovani DDV pozneje naložen obdavčljivi transakciji.

25 Če ta naložitev nazadnje ni bila mogoča, zaradi neobstoja pozneje obdavčljive transakcije, naj bi bil davčni zavezanec v skladu s členom 77 zakonika o DDV in s členoma 5 in 11 Kraljevega odloka št. 13 upravičen do povračila zneska DDV. Za to bi lahko šlo v okoliščinah, kot so te iz spora v glavni stvari, če bi podjetje dokazalo, da je bilo manjkajoče blago dejansko ukradeno in da ni bilo dobavljeno. Ureditev, sporočena 19. decembra 1977, naj bi torej v ničemer ne vplivala na pojem „dobave blaga“ v smislu člena 2 Direktive, tako da naj bi bili četrto in peto predhodno vprašanje nepomembni za rešitev spora v glavni stvari. Zato naj bi bila tudi prvo, drugo in tretje vprašanje neustrezna.

26 Vendar iz trditev belgijske vlade ni mogoče ugotoviti, da bi bila vprašanja za predhodno odločanje nepomembna za predložitveno sodišče.

27 Po eni strani iz besedila predložitvene odločbe ne izhaja, da naj bi bilo povračilo vnaprej plačanega DDV mogoče ob tatvini blaga, podvrženega trošarini.

28 Po drugi strani, tudi če bi taka možnost bila predvidena z nacionalnimi predpisi, bi bili zahtevani dokazni pogoji za povračilo le redko izpolnjeni. Iz odgovora belgijske vlade na pisno vprašanje Sodišče glede teh dokaznih pogojev namreč izhaja, da bi žrtev tatvine blaga lahko

prejela povračilo DDV samo, če bi lahko dokazala, da je bilo blago dejansko ukradeno in da po tatvini ni bilo dano v promet. Dokaz tega negativnega dejstva, ki naj bi bil tako zahtevan in ga žrtev tatvine ne bi mogla pridobiti, bi tako rekoč onemogočil izvrševanje pravice do povračila (glej v tem smislu, glede povračila davkov, naloženih s kršitvijo prava Skupnosti, sodbi z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio, 199/82, Recueil, str. 3595, točka 14, in z dne 9. februarja 1999 v zadevi Dilexport, C-343/96, Recueil, str. I-579, točka 48).

29 Iz predložitvene odločbe izhaja, da so bili predmetni tobaki proizvodi iz spora v glavni stvari dejansko ukradeni. Dejstvo, da je bilo za to blago, podvrženo trošarini, plačilo DDV zahtevano točno po tatvini, jasno kaže, da je ravno tatvina sprožila podvrženje temu davku. Ni bil odločilen poznejši dogodek, ko bi tatovi blago morebitno vključili v tržno verigo. Zato je bila prav tatvina tista, ki je za belgijsko davčno upravo pomenila obdavčljivi dogodek za DDV.

30 V teh okoliščinah je treba preučiti vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče.

Prvo, drugo in tretje vprašanje

31 Predložitveno sodišče želi s temi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, po eni strani izvedeti, ali se tatvino blaga lahko opredeli kot „dobavo blaga za plačilo“ v smislu člena 2 Direktive in se jo posledično lahko podvrže DDV, in po drugi strani, ali dejstvo, da gre v sporu v glavni stvari za blago, podvrženo trošarini, vpliva na to presojo.

32 Najprej, kot to pravilno zatrjujeta toženi stranki v postopku v glavni stvari in Komisija, tatvina blaga po definiciji ne prinaša nobenega finančnega plačila v korist žrtve tatvine. Zato se je kot take ne more šteti za dobavo blaga „za plačilo“ v smislu člena 2 Direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma, C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14).

33 Dalje, tatvina blaga ne sodi pod pojem „dobava blaga“, kot izhaja iz Direktive.

34 V skladu s členom 5(1) Direktive „[d]obava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

35 Iz besedila te določbe izhaja, da se pojem dobave blaga ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevним nacionalnim pravom, ampak da zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila lastnik le-tega. Takšno pojmovanje je v skladu s ciljem Direktive, ki med drugim določa vzpostavitev skupnega sistema DDV na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (sodba z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8).

36 Tat pa je po tatvini blaga zgolj njegov posestnik. Posledica tatvine torej ni, da se tatu pooblasti, da z blagom razpolaga pod enakimi pogoji kot lastnik blaga. Tatvine se torej ne more šteti za prenos med stranko, ki je žrtev tatvine, in storilcem kršitve v smislu zgoraj navedene določbe Direktive.

37 Nazadnje, v nasprotju s trditvami belgijske in grške vlade načelo davčne nevtralnosti nikakor ne nalaga, da se tatvino blaga izenači z dobavo blaga, in ne nasprotuje presoji, po kateri ta tatvina kot taka ne pomeni transakcije, podvržene DDV.

38 Res je, da sta nezakonita uvoz in dobava blaga, kakršen je zadevni predelani tobak v postopku v glavni stvari, ki nista prepovedana zaradi svojega značaja ali svojih posebnih lastnosti, podvržena DDV, saj je to blago lahko dano v zakonit promet in vključeno v tržno verigo. Poleg tega načelo davčne nevtralnosti nasprotuje splošnemu razlikovanju med zakonitimi

transakcijami in nezakonitimi transakcijami (glej v tem smislu sodbo z dne 29. junija 2000 v zadevi Salumets in drugi, C-455/98, Recueil, str. I- 4993, točki 19 in 20).

39 Vendar obstaja obveznost obračuna DDV v takih okoliščinah zato, ker je do obdavčljivega dogodka – uvoza ali dobave blaga – prišlo po tatvini in ker se je plačilo te transakcije, ki pomeni davčno osnovo, lahko določilo.

40 Kot je izpostavila Komisija, taka presoja ne more veljati za tatvino, ki sama po sebi ne pomeni obdavčljivega dogodka. Ne more upravičevati, da se poznejša, tudi morebitna, transakcija dajanja v promet ukradenega blaga naloži žrtvi tatvine, ki dejansko ni uvozila ali dostavila omenjenega blaga. Poleg tega, če bi se tatvina v imenu načela davčne nevtralnosti štela za obdavčljivi dogodek, neodvisno od vsakršnega uvoza ali dobave in torej v odsotnosti plačila, ki bi se ga dalo določiti, bi bila davčna osnova povsem fiktivna.

41 Okoliščina, da je blago, kakršno je tisto v postopku v glavni stvari, podvrženo trošarini, ne vpliva na odgovor, ki ga je treba dati predložitvenemu sodišču. Nobena določba Direktive namreč obveznosti obračuna DDV ne veže na trošarino. Obdavčljivi dogodek za DDV, s katerim so izpolnjeni potrebni zakonski pogoji za obveznost obračuna davka, je dobava ali uvoz blaga, ne pa pobiranje trošarine zanj.

42 Posledično je treba na prvo, drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da tatvina blaga ne pomeni „dobave blaga za plačilo“ v smislu člena 2 Direktive, in torej kot taka ne more biti podvržena DDV. Okoliščina, da je to blago, kakršno je v sporu v glavni stvari, podvrženo trošarini, ne vpliva na to presojo.

Četrto in peto vprašanje

43 S tema vprašanjema predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali država članica, ki ji je bilo na podlagi člena 27(5) Direktive dovoljeno, da izvede podrobna pravila za vnaprejšnje plačilo DDV z davčnimi nalepkami, lahko na podlagi istega dovoljenja podvrže DDV tudi druge transakcije kot tiste iz člena 2 Direktive, tako da ta davek določi za proizvode, podvržene trošarini in ukradene v trošarinskem skladišču.

44 Kot je Sodišče že presodilo, za nacionalne ukrepe za odstopanje iz člena 27(5) Direktive, namenjene „za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom“, velja stroga razlaga (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 1984 v zadevi Komisija proti Belgiji, 324/82, Recueil, str. 1861, točka 29). Odstopanja glede davčne osnove za DDV iz člena 11 Direktive so mogoča le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega cilja (sodba z dne 29. maja 1997 v zadevi Skripalle, C-63/96, Recueil, str. I-2847, točka 24). Dovoljenja, danega na podlagi člena 27(5) Direktive, ni mogoče raztegniti čez meje namena, za katerega je bilo zahtevano (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Skripalle, točka 30).

45 Vendar je, kot to priznava belgijska vlada, edini cilj ukrepov, ki jih je bilo Kraljevini Belgiji dovoljeno ohraniti na podlagi člena 27(5) Direktive, „poenostaviti nadzor nad obračunom DDV“, med drugim z določitvijo, da je ta odmerjen hkrati s trošarino, preden nastopi obdavčljivi dogodek. Ti ukrepi se torej nanašajo na trenutek obveznosti obračuna tega, tako da ta sovпада s tistim obračuna trošarine. Ne nanašajo se na pravila o določitvi transakcij, podvrženih DDV, in torej ne morejo ustvariti nove kategorije obdavčljivih transakcij, ki jih Direktiva ne bi določila.

46 Res je, da je te ukrepe dovolil Svet, da bi poenostavil postopek za obračunavanje davka ali za preprečevanje davčnih utaj ali izogibanja davkom, kot to potrjuje besedilo obvestila na podlagi člena 27(5) Direktive („za poenostavitev nadzora nad obračunom DDV“). Vendar posledica okoliščine, da je bil cilj dovoljenja tudi preprečevanje davčnih utaj ali izogibanja davkom, ni to, da

je Kraljevini Belgiji dovoljeno podvre?i DDV druge transakcije kot tiste iz ?lena 2 Direktive.

47 V vsakem primeru, v nasprotju s trditvami grške vlade, nastanka nove kategorije transakcij, ki sodi na podro?je uporabe DDV in ki ni predvidena s ?lenoma 2 in 10 Direktive, ni mogo?e opredeliti kot odstopanje, ki je nujno potrebno za prepre?itev dav?nih utaj ali izogibanja davkom, in je zato ni mogo?e zakonito sprejeti ali ohraniti na podlagi ?lena 27(5) Direktive (glej v tem smislu, glede presplošnih sprememb dav?ne osnove za DDV, zgoraj navedeno sodbo v zadevi Komisija proti Belgiji, to?ka 31, sodbo z dne 9. julija 1992 v zadevi „K“ Line Air Service Europe, C-131/91, Recueil, str. I-4513, to?ki 24 in 25, in zgoraj navedeno sodbo v zadevi Skripalle, to?ki 26 in 31).

48 Zato dovoljenje, dano Kraljevini Belgiji na podlagi ?lena 27(5) Direktive, ni v ni?emer pooblastilo te države ?lanice, da tatvino predelanega tobaka podvrže DDV.

49 Na ?etrto in peto vprašanje je torej treba odgovoriti, da dovoljenje, da se izvedejo ukrepi poenostavitve postopka obra?unanja DDV, ki je bilo državi ?lanici dano na podlagi ?lena 27(5) Direktive, te države ne pooblaš?a, da temu davku podvrže druge transakcije kot tiste iz ?lena 2 Direktive. Takšno dovoljenje torej ne more biti zakonska podlaga za nacionalne predpise, ki tatvino blaga v trošarinskem skladiš?u podvržejo DDV.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1) Tatvina blaga ne pomeni „dobave blaga za pla?ilo“ v smislu ?lena 2 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero in torej kot taka ne more biti podvržena davku na dodano vrednost. Okoliš?ina, da je to blago, kakršno je v sporu v glavni stvari, podvrženo trošarini, ne vpliva na to presojo.

2) Dovoljenje, da se izvedejo ukrepi poenostavitve postopka obra?unanja davka na dodano vrednost, ki je bilo državi ?lanici dano na podlagi ?lena 27(5) Šeste direktive 77/388, te države ne pooblaš?a, da temu davku podvrže druge transakcije kot tiste iz ?lena 2 te direktive. Takšno dovoljenje torej ne more biti zakonska podlaga za nacionalne predpise, ki tatvino blaga v trošarinskem skladiš?u podvržejo davku na dodano vrednost.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.