

Vec C-489/09

Vandoorne NV

proti

Belgicku

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hof van beroep te Gent)

„Šiesta smernica o DPH – článok 11 C ods. 1 a článok 27 ods. 1 a 5 – Zdaniteľný základ – Zjednodušujúce opatrenia – Tabakové výrobky – Kontrolné známky – Výber DPH výlučne pri zdroji – Sprostredkovateľ – Úplné alebo čiastočné nezaplatenie ceny – Zamietnutie žiadosti o vrátenie DPH“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľný základ – Odchylné vnútroštátne opatrenia

(Smernica Rady 77/388, článok 11 C ods. 1 a článok 27 ods. 1 a 5)

Článok 11 C ods. 1 a článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice Rady 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 2004/7, sa majú vykladať tak, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá s cieľom zjednodušiť výber DPH a bojovať proti daňovým podvodom alebo daňovým únikom v súvislosti s tabakovými výrobkami vyžaduje, aby sa táto daň vyberala prostredníctvom kontrolných známok výlučne pri zdroji od výrobcu alebo dovozcu týchto výrobkov a vylučuje nárok sprostredkovateľa, ktorí vstupujú do dodávateľského reťazca po sebe nasledujúcich dodávok neskôr, na vrátenie dane z pridanej hodnoty v prípade nezaplatenia ceny uvedených výrobkov kupujúcim.

Článku 27 ods. 1 šiestej smernice totiž odporujú iba tie opatrenia, ktoré by mohli nezanedbateľným spôsobom ovplyvniť výšku dane splatnej v štádiu konenej spotreby. Aj keď za určitých okolností, akými sú strata výrobkov, predaj so stratou alebo ich nezákonný predaj za inú ako maloobchodnú cenu uvedenú na kontrolných známkach, môže mať výrobca alebo dovozca v rámci uvedeného odchylného režimu povinnosť zaplatiť vyššiu sumu tejto dane, ako je tá, ktorá by vyplynula z uplatnenia harmonizovaného systému práva Spoločenstva v oblasti výberu dane z pridanej hodnoty, samotná skutočnosť, že takéto okolnosti nastanú, však nepostačuje na tvrdenie, že tento režim by mohol nezanedbateľným spôsobom ovplyvniť výšku dane splatnej v štádiu konenej spotreby. Zjednodušujúce opatrenie totiž svojou povahou sleduje rozsiahlejší prístup, ako sleduje pravidlo, ktoré nahrádza, preto nevyhnutne nemusí zodpovedať presnej situácii konkrétnej zdaniteľnej osoby.

Okrem toho sprostredkovatelia, keďže nie sú povinní platiť daň z pridanej hodnoty za dodávky tabakových výrobkov, nemôžu v prípade nezaplatenia ceny za tieto dodávky kupujúcim žiadať o vrátenie tejto dane podľa článku 11 C ods. 1 šiestej smernice. Skutočnosť, že suma dane z pridanej hodnoty zaplatená pri zdroji výrobcom alebo dovozcom prostredníctvom kontrolných známok je z ekonomického hľadiska zahrnutá v cene dodávok uskutočnených v prospech týchto dodávateľov, je v tomto smere irelevantná. Táto skutočnosť totiž nijako nespochybňuje to, že uvedení dodávateľia nemajú podľa predpisov o dani z pridanej hodnoty žiadny daňový dlh.

Okrem toho, keďže v režime zjednodušeného výberu dane z pridanej hodnoty sa suma dane zaplatená výrobcom alebo dovozcom prostredníctvom kontrolných známok neviazala na protihodnotu, ktorú jednotliví dodávateľia skutočne dostali, ale na cenu výrobkov v štádiu konečnej spotreby, zánik pohľadávky sprostredkovateľa voči jeho zmluvnému partnerovi nemôže mať za následok zníženie zdaniteľného základu.

Napokon, ak by bolo sprostredkovateľovi v takomto režime zjednodušenej dane z pridanej hodnoty umožnené čiastočné vrátenie tejto dane alebo dokonca vrátenie celej dane v prípade, že kupujúci nezaplatí cenu za dodávky, hrozilo by jednak výrazné sťaženie výberu dane z pridanej hodnoty a jednak podporovanie daňových podvodov a daňových únikov, hoci zjednodušenie výberu tejto dane a predchádzanie týmto daňovým podvodom a daňovým únikom sú práve cieľmi, ktoré sleduje tento režim v súlade s článkom 27 ods. 1 šiestej smernice. Z toho vyplýva, že vylúčenie nároku sprostredkovateľa na vrátenie dane z pridanej hodnoty v prípade, že kupujúci nezaplatí cenu za tabakové výrobky, ktoré mu boli dodané, je dôsledkom vlastným režimu, ktorého cieľom je v súlade s kritériami definovanými v článku 27 ods. 1 šiestej smernice zjednodušenie výberu dane z pridanej hodnoty a boj proti daňovým podvodom alebo daňovým únikom, pokiaľ ide o tieto výrobky.

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

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 27. januára 2011 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 11 C ods. 1 a článok 27 ods. 1 a 5 – Zdaniteľný základ – Zjednodušujúce opatrenia – Tabakové výrobky – Kontrolné známky – Výber DPH výlučne pri zdroji – Sprostredkovateľ – Úplné alebo čiastočné nezaplatenie ceny – Zamietnutie žiadosti o vrátenie DPH“

Vo veci C-489/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hof van beroep te Gent (Belgicko) zo 17. novembra 2009 a doručený Súdnemu dvoru 30. novembra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Vandoorne NV

proti

Belgicku,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (spravodajca) a P. Lindh,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Vandoorne NV, v zastúpení: D. Blommaert, advocaat,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 11 C ods. 1 a článku 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004 (Ú. v. EÚ L 27, s. 44; Mim. vyd. 09/002, s. 7, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Vandoorne NV (ďalej len „Vandoorne“) a Belgickým kráľovstvom, ktorého predmetom bolo zamietavé rozhodnutie Belgického kráľovstva vrátiť tejto spoločnosti daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) týkajúcu sa dodávok tabakových výrobkov po tom, ako zmluvný partner uvedenej spoločnosti nezaplatil cenu za dodávky.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

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

2. dovoz tovaru.“

4 ?lánok 5 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa.“

5 ?lánok 10 uvedenej smernice nachádzajúci sa v hlave VII nazvanej „Zdaniteľný prípad a daňový nárok [Zdaniteľné plnenie a splatnosť dane – *neoficiálny preklad*]“ znie:

„1. a) Pojem ‚zdaniteľný prípad [zdaniteľné plnenie – *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, odhládnuť od toho, že čas platby sa môže odsunúť.

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

6 ?lánok 11 C ods. 1 šiestej smernice, ktorý sa nachádza v hlave VIII tejto smernice nazvanej „Zdaniteľná čiastka [Zdaniteľný základ – *neoficiálny preklad*]“, uvádza:

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

Avšak v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia nemusia členské štáty toto pravidlo dodržať.“

7 ?lánok 27 tejto smernice obsiahnutý v hlave XV smernice nazvanej „Zjednodušujúce postupy“ znie:

„1. Rada konajúc jednomyseľne na návrh Komisie môže povoliť každému členskému štátu zaviesť osobitné opatrenia pre výnimku z ustanovení tejto smernice, aby zjednodušila postup útočovania [výber – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabránila určitým typom daňového úniku alebo vyhýbaniu sa daniam [daňovým podvodom alebo daňovým únikom – *neoficiálny preklad*]. Opatrenia na zjednodušenie postupu pre vyberanie dane, s výnimkou zanedbateľného rozsahu, nemôžu ovplyvniť celkové množstvo zisku z dane členského štátu vybratého na stupni konečnej spotreby.

...

5. Členské 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 [odchylné úpravy – *neoficiálny preklad*] navrhnuté kvôli zjednodušeniu postupov pri útočovaní dane [výberu dane – *neoficiálny preklad*], zodpovedajú 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), ktorá sa uplatňuje na tabakové výrobky, v článku 6 ods. 1 stanovuje, že daňová povinnosť týkajúca sa spotrebnej dane vzniká uvedením výrobkov do voňného obehu, teda najmä okamihom vyrobenia týchto výrobkov alebo ich dovozu mimo režimu podmieneného oslobodenia od dane.

9 Článok 10 smernice Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 291, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 283), znie:

„1. Pravidlá vyberania spotrebnej dane budú harmonizované najneskôr v konečnej etape. V predchádzajúcich etapách bude spotrebná daň platená prostredníctvom daňových kolkov [V predchádzajúcich etapách sa bude spotrebná daň vyberať prostredníctvom kontrolných známk – *neoficiálny preklad*]. členské krajiny musia, pokiaľ vyberajú spotrebnú daň prostredníctvom daňových kolkov, tieto kolky [prostredníctvom kontrolných známk, tieto kontrolné známky – *neoficiálny preklad*] poskytnúť k dispozícii výrobcovi a obchodníkovi ostatných členských krajín. Ak členské krajiny vyberajú daň [spotrebnú daň – *neoficiálny preklad*] iným spôsobom, musia brať ohľad na to, či z tohto spôsobu nevznikajú buď prekážky v správe daní alebo technické prekážky v obchode medzi členskými krajinami.

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

Vnútroštátna právna úprava

10 Článok 77 § 1 bod 7 zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) znie:

„Bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie ustanovení článku 334 programového zákona z 27. decembra 2004, bude daň, ktorá je vybraná z dodávky tovarov, z poskytovania služieb alebo z nadobudnutia tovarov vo vnútri Spoločenstva, vrátená vo výške zodpovedajúcej sume:

...

7. pri zániku celej pohľadávky z kúpnej ceny alebo jej časti.“

11 Článok 58 § 1 zákona o DPH stanovuje:

„Pokiaľ ide o tabakové výrobky, ktoré sú do Belgicka dovezené, nadobudnuté podľa článku 25b alebo vyrobené v Belgicku, daň sa vyberie vo všetkých prípadoch, v ktorých podľa ustanovení zákonov alebo iných právnych predpisov upravujúcich zdaňovanie tabaku vzniká povinnosť zaplatiť belgickú spotrebnú daň. Daň sa vypočíta na základe ceny uvedenej na kontrolnej známke alebo, ak nie je uvedená žiadna cena, na základe zdaniťného základu pre spotrebnú daň.

...

Takto vybraná daň nahrádza daň, ktorej podlieha dovoz tabakových výrobkov, ich nadobudnutie vo vnútri Spoločenstva a ich dodanie.

Kráť upraví postupy výberu dane z tabakových výrobkov a určí, kto je túto daň povinný platiť.“

12 V čase prijatia šiestej smernice bol už v platnosti článok 58 § 1 zákona o DPH. Na základe článku 27 ods. 5 tejto smernice Belgické kráľovstvo 19. decembra 1997 oznámilo toto ustanovenie Komisii. Toto oznámenie znelo:

„B. Platenie dane v predchádzajúcom stupni

1. Tabakové výrobky

S cieľom zjednodušiť kontrolu vyberania DPH v tejto oblasti sa dať splatná pri dovoze a dodaní tabakových výrobkov bude vyberať súťasne so spotrebnou daťou. Pri kúpe kontrolných známk výrobcom alebo dovozcom sa DPH v skutoťnosti zaplatí v cene, ktorú má platiť spotrebiteľ. Neskôr sa nevyberá žiadna DPH, avšak rovnako nemoťžno vykonať ani nijaký odpoťet. Všetky predaje tabakových výrobkov musia byť faktúrované vrátane dane.“

13 Kráťovské nariadenie ť. 13 z 29. decembra 1992 o dani z pridanej hodnoty z tabakových výrobkov (*Belgisch Staatsblad*, 31. decembra 1992, s. 28086) stanovuje:

„ťlánok 1

[DPH] z tabakových výrobkov vrátane výrobkov nahradzujúcich tabak, ktoré boli do Belgicka dovezené, nadobudnuté podľa ťlánku 25b [zákona o DPH] alebo vyrobené v Belgicku, je splatná súťasne so spotrebnou daťou.

Sumu dane vypoťítanú podľa ťlánku 58 ť 1 [zákona o DPH] je dlťník spotrebnej dane povinný zaplatiť tomu, kto je oprávnený na výber dane.

...

ťlánok 2

Odchyľne od ťlánku 5 bodov 8 a 9 kráťovského nariadenia ť. 1 o opatreniach na zabezpeťenie platenia dane z pridanej hodnoty musí byť na faktúrach o dodávke tabakových výrobkov vyznaťená cena vrátane dane. Okrem toho musí faktúra obsahovať údaj: „tabakové výrobky: DPH bola odvodená pri zdroji a nie je odpoťítateťná“.

14 ťlánok 6 zákona z 10. júna 1997 o všeobecnom systéme pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (*Belgisch Staatsblad* z 1. augusta 1997, s. 19836) stanovuje, že daťová povinnosť týkajúca sa spotrebnej dane vzniká uvoťnením výrobkov do voťného obehu, teda najmä v okamihu vyrobenia týchto výrobkov alebo ich dovozu mimo režimu podmieneného oslobodenia od dane.

15 ťlánok 10a zákona z 3. apríla 1997 o systéme zdaťovania tabakových výrobkov (*Belgisch Staatsblad* zo 16. mája 1997, s. 12105) stanovuje, že spotrebná daťa, mimoriadna spotrebná daťa a DPH musia byť zaplatené pri dodaní daťových oznaťení.

Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálna otázka

16 Vandoorne je zaregistrovaná ako zdaniteťná osoba povinná platiť DPH v súvislosti s obchodnou ťinnosťou spoťívajúcou v prevádzkovaní veťkoobchodu s tabakovými výrobkami. V tomto postavení vstupuje ako sprostredkovateľ v obchodnom reťazci obchodu s týmito výrobkami medzi výrobcami a/alebo dovozcami na jednej strane a predajcami alebo maloobchodnými predajcami na druhej strane.

17 V tejto súvislosti zo spisu predloženého Súdnu dvoru vyplýva, že tabakové výrobky dodané spoločnosti Vandoorne na účely výkonu jej činnosti už boli označené kontrolnými značkami, ktoré prelepili jej dodávatelia ako výrobcovia alebo dovozcovia týchto výrobkov v súlade s článkom 58 § 1 zákona o DPH a ustanoveniami kráľovského nariadenia č. 13.

18 Je nesporné, že faktúry o týchto dodávkach spoločnosti Vandoorne obsahujú v súlade s článkom 2 tohto kráľovského nariadenia údaj: „tabakové výrobky: DPH bola odvedená pri zdroji a nie je odpočítateľná“, a teda neuvádzajú žiadnu osobitnú sumu DPH. Dodávky týchto výrobkov, ktoré uskutočnila Vandoorne v prospech svojich zmluvných partnerov, obsahujú rovnaký údaj, čiže rovnako neuvádzajú žiadnu osobitnú sumu DPH.

19 Vo svojom daňovom priznaní k DPH za prvý štvrtrok roku 2006 Vandoorne požiadala daňový orgán o vrátenie DPH týkajúcej sa dodávok tabakových výrobkov v prospech spoločnosti Capitol BVBA (ďalej len „Capitol“) z dôvodu definitívneho zániku pohľadávky z uvedených dodávok po tom, ako bol 14. marca 2005 vyhlásený konkurz na majetok tejto spoločnosti.

20 Túto žiadosť daňový orgán zamietol s odôvodnením, že z uvedených dodávok nebola vyrubená žiadna DPH, lebo DPH bola pre dotknuté výrobky zaplatená výrobcom súčasne so spotrebnou daňou jednorazovo podľa článku 58 ods. 1 zákona o DPH.

21 Rozsudkom z 8. októbra 2008 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge rovnako zamietol žalobu Vandoorne ako nedôvodnú.

22 Hof van beroep te Gent, ktorý rozhodoval v odvolacom konaní, sa rovnako ako Belgické kráľovstvo domnieval, že podľa článku 58 § 1 zákona o DPH a podľa ustanovení kráľovského nariadenia č. 13 nebola na dotknutom obchodnom stupni výmeny tovaru medzi spoločnosťami Vandoorne a Capitol zaplatená žiadna DPH, keďže táto daň bola v celom rozsahu vybraná pri zdroji od výrobcu alebo dovozcu, a to súčasne so spotrebnými daňami, a že k dodávkam uskutočneným v prospech spoločnosti Vandoorne bola priložená faktúra, na ktorej nebola DPH uvedená ako osobitná zložka ceny, v dôsledku čoho táto spoločnosť ani nevykonala odpôčet DPH. Navyše na faktúre, ktorú vystavila Vandoorne spoločnosti Capitol, DPH nebola osobitne uvedená, čo naznačuje, že DPH bola odvedená pri zdroji a nie je odpočítateľná. Článok 77 § 1 zákona o DPH stanovuje jedine možnosť „vrátiť“ DPH, ktorá bola „vyrubená na dodávku tovarov“.

23 Tento súd sa však pýta, či uplatnenie zjednodušujúceho postupu v zmysle článku 27 šiestej smernice môže mať za následok, že bude vylúčený nárok takéhoto sprostredkovateľa na vrátenie DPH, keďže táto daň je obsiahnutá v cene zaplatenej sprostredkovateľom. Hoci tento režim spôsobuje, že DPH po označení kontrolnými značkami výrobcom alebo dovozcom stratí svoju povahu dane, nemožno nechať nepovšimnutú skutočnosť, že na každom nasledujúcom obchodnom stupni sa táto daň platí v celom rozsahu bez toho, aby zdaniteľná osoba mala možnosť vykonať odpôčet dane. Ak dodávateľovi zanikne na medzistupni pohľadávka voči jeho zmluvnému partnerovi, nebude si môcť vymáhať príslušnú čiastku DPH napriek tomu, že túto čiastku DPH svojmu dodávateľovi zaplatil.

24 Za týchto okolností Hof van beroep te Gent rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Sú belgické právne predpisy, najmä článok 58 § 1 v spojení s článkom 77 § 1 bodom 7 zákona o DPH v súlade s článkom 27 šiestej smernice..., podľa ktorého členské štáty môžu prijať zjednodušujúce postupy, a/alebo s článkom 11 C ods. 1 tej istej smernice, ktorý v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia priznáva nárok na vrátenie DPH, ak tieto vnútroštátne predpisy... pre dodávky tabakových výrobkov zavádzajú zjednodušenie výberu DPH tým, že táto daň sa

vyberá výlužne pri zdroji, a... sprostredkovateľom v dodávateľskom reťazci podliehajúcim dani, ktorí boli zaťažení DPH z týchto tabakových výrobkov, nepriznávajú nárok na vrátenie tejto dane pri zániku celej alebo časti pohľadávky z kúpnej ceny“

O prejudiciálnej otázke

25 Na úvod je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor nemá právomoc vyjadrovať sa v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ k zlužiteľnosti ustanovení vnútroštátneho práva s právom Únie. Súdny dvor však má právomoc poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prostriedky týkajúce sa tohto práva, ktoré mu umožnia posúdiť túto zlužiteľnosť na účely rozhodnutia veci, ktorú prejednáva (pozri najmä rozsudky z 5. júla 2007, Fendt Italiana, C-145/06 a C-146/06, Zb. s. I-5869, bod 30, ako aj z 9. marca 2010, ERG a i., C-379/08 a C-380/08, Zb. s. I-2007, bod 25).

26 Za týchto okolností musí byť položená otázka chápaná tak, že vnútroštátny súd sa Súdneho dvora v podstate pýta, či článok 11 C ods. 1 a článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice sa majú vykladať tak, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, ktorá vyžaduje výber DPH prostredníctvom kontrolných známk výlužne pri zdroji od výrobcu alebo dovozcu tabakových výrobkov a sprostredkovateľov, ktorí vstúpili do dodávateľského reťazca po sebe nasledujúcich dodávok neskôr, zbavuje nároku na vrátenie DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny za tieto výrobky kupujúcim.

27 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že vnútroštátne odchýlné opatrenia upravené v článku 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice, povolené „s cieľom zjednodušiť výber dane alebo vyhnúť sa určitým daňovým podvodom alebo daňovým únikom“, sa vykladajú doslovne a umožňujú odchýliť sa od zdaniteľného základu DPH uvedeného v článku 11 tejto smernice iba v rozsahu striktne nevyhnutnom na dosiahnutie tohto cieľa (pozri rozsudky z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, Zb. s. 1861, bod 29, a z 29. mája 1997, Skripalle, C-63/96, Zb. s. I-2847, bod 24). Okrem toho musia byť tieto opatrenia primerané a nevyhnutné na dosiahnutie osobitného cieľa, ktorý sledujú, a nesmú narušovať ciele a zásady šiestej smernice viac, ako je to nevyhnutné (rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, bod 60, ako aj z 29. apríla 2004, Sudholtz, C-17/01, Zb. s. I-4243, bod 46).

28 V prejednáwanej veci sa to javí tak, že rovnako ako v prípade holandskej právnej úpravy, ktorá bola predmetom konania a rozsudku z 15. júna 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, Zb. s. I-5381, body 24, 44, 54 a 62), cieľom a dôsledkom odchýlnych opatrení prijatých v dotknutej vnútroštátnej právnej úprave vo veci samej a umožňujúcich výber DPH prostredníctvom kontrolných známk je zabrániť daňovým podvodom a daňovým únikom, ako aj zjednodušiť výber dane, ktorý sa vďaka tomuto odchýlnemu režimu uskutočňuje iba na jedinom stupni dodávateľského reťazca s týmito výrobkami tým, že tieto opatrenia stanovujú, že DPH sa vyberie súasne so spotrebnými daňami skôr, ako dôjde k zdaniteľnému plneniu v zmysle článku 10 šiestej smernice. Tento režim sa teda týka okamihu vzniku daňovej povinnosti k DPH tak, aby sa tento okamih zhodoval s okamihom výberu spotrebných daní (pozri rozsudok zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C-435/03, Zb. s. I-7077, body 45 a 46).

29 Okrem toho je nesporné, že rovnako ako v prípade holandskej právnej úpravy, ktorá bola predmetom konania a už citovaného rozsudku Heintz van Landewijck (bod 55), aj tento režim, ako vyplýva z článku 58 § 1 zákona o DPH, ako aj z obsahu oznámenia Belgického kráľovstva podľa článku 27 ods. 5 šiestej smernice, reprodukovaného v bode 12 tohto rozsudku, viaže sumu splatnej DPH na cenu výrobkov v štádiu ich konečnej spotreby, lebo uvedená suma sa určuje vo vzťahu k maloobchodnej cene, ktorú platí spotrebiteľ.

30 V tomto smere je potrebné pripomenúť, že článok 27 ods. 1 šiestej smernice odporujú iba

tie opatrenia, ktoré by mohli nezanedbateľným spôsobom ovplyvniť výšku dane splatnej v štádiu konečnej spotreby (pozri rozsudky z 12. júla 1988, *Direct Cosmetics a Laughtons Photographs*, 138/86 a 139/86, Zb. s. 3937, bod 52, ako aj *Heintz van Landewijck*, už citovaný, bod 57).

31 Aj keď za určitých okolností, akými sú strata výrobkov, predaj so stratou alebo ich nezákonný predaj za inú ako maloobchodnú cenu uvedenú na kontrolných známkach, môže mať výrobca alebo dovozca v režime, akým je dotknutý režim vo veci samej, povinnosť zaplatiť vyššiu sumu DPH, ako je tá, ktorá by vyplynula z uplatnenia harmonizovaného systému práva Spoločenstva v oblasti výberu DPH, samotná skutočnosť, že takéto okolnosti nastanú, však nepostačuje na tvrdenie, že tieto opatrenia by mohli nezanedbateľným spôsobom ovplyvniť výšku dane splatnej v štádiu konečnej spotreby (pozri v tomto zmysle rozsudok *Heintz van Landewijck*, už citovaný, body 56 až 58). Zjednodušujúci postup totiž svojou povahou sleduje rozsiahlejší prístup, ako sleduje pravidlo, ktoré nahrádza, preto nevyhnutne nemusí zodpovedať presnej situácii konkrétnej zdaniteľnej osoby (rozsudok *Sudholz*, už citovaný, bod 62).

32 Z uvedeného vyplýva, že režim, akým je dotknutý režim vo veci samej, neporušuje kritériá definované v článku 27 ods. 1 šiestej smernice a z rovnakých dôvodov neprekračuje to, čo je nevyhnutné na účely zjednodušenia výberu DPH a boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom (pozri v tomto zmysle rozsudok *Heintz van Landewijck*, už citovaný, body 58 a 59).

33 Vandoorne vo svojich písomných pripomienkach v prejednávanej veci však uvádza, že tento režim je v rozpore s článkom 11 C ods. 1 a článkom 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice v rozsahu, v ktorom vylučuje nárok na vrátenie DPH v prípade nezaplatenia ceny. Tým, že článok 27 šiestej smernice umožňuje členským štátom zaviesť režim výberu DPH výlučne pri zdroji odchylné od všeobecného pravidla, podľa ktorého sa DPH vyberá na každom stupni dodávateľského reťazca, povoľuje výlučne tie vnútroštátne opatrenia na zjednodušenie výberu DPH, ktoré majú za cieľ predchádzať daňovým podvodom a daňovým únikom. Keďže výklad každej výnimky musí byť doslovný, takáto odchylná úprava nemôže mať na druhej strane nijaký dopad na iné pravidlá týkajúce sa DPH, ako sú pravidlá upravujúce vrátenie tejto dane. Okrem toho zánik pohľadávky, ku ktorej v prejednávanej veci došlo, jej spôsobil rovnakú ujmu, ako je ujma, ktorá by vznikla bežnej zdaniteľnej osobe, na ktorú sa uplatňuje režim postupne odvádzanej DPH, keďže v rámci dotknutého odchylného režimu každý medzičlánok v dodávateľskom reťazci znáša DPH, ktorá je zahrnutá v cene zaplatenej jeho dodávateľovi tabakových výrobkov.

34 Túto argumentáciu nemožno prijať.

35 V skutočnosti, ako vyplýva z bodu 28 tohto rozsudku, je nesporné, že v režime, akým je dotknutý režim vo veci samej, sa DPH z tabakových výrobkov vyberá prostredníctvom kontrolných známk vopred výlučne pri zdroji od výrobcu alebo dovozcu týchto výrobkov súčasne so spotrebnými daňami skôr, ako sa uskutoční zdaniteľné plnenie v zmysle článku 10 šiestej smernice.

36 Z toho vyplýva, že sprostredkovatelia, ako je spoločnosť Vandoorne vo veci samej, ktorí vstupujú do dodávateľského reťazca po sebe nasledujúcich dodávok týchto výrobkov až po výrobcovi alebo dovozcovi, jednak nemusia za dodávky uskutočnené v ich prospech ich vlastným dodávateľom uhradiť žiadnu DPH na vstupe, ktorá by mohla zakladať nárok na okamžitý a úplný odpust tejto dane podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice, a jednak títo sprostredkovatelia nemajú žiadnu povinnosť zaplatiť DPH na výstupe podľa článku 10 ods. 2 uvedenej smernice za dodávky uskutočnené v prospech kupujúcich uvedených výrobkov.

37 V takejto situácii, akou je dotknutá situácia vo veci samej, je teda nesporné, že, ako to bolo už uvedené v bode 18 tohto rozsudku, faktúry týkajúce sa týchto rozličných dodávok výrobkov v súlade s článkom 2 kráľovského nariadenia č. 13, reprodukovaného v bode 13 uvedeného

rozsudku, neuvádzajú žiadnu osobitnú sumu DPH, lebo tieto faktúry uvádzajú cenu zahrnujúcu sumu DPH platenú výrobcom alebo dovozcom a obsahujú údaj: „tabakové výrobky: DPH bola odvedená pri zdroji a nie je odpôítate?ná“.

38 Za týchto okolností sprostredkovateľa, keďže nie sú povinní platiť DPH za dodávky tabakových výrobkov, nemôžu v prípade nezaplatenia ceny za tieto dodávky kupujúcim žiadať o vrátenie DPH podľa ?lánku 11 C ods. 1 šiestej smernice.

39 Skuto?nosť, že suma DPH zaplatená pri zdroji výrobcom alebo dovozcom prostredníctvom kontrolných známk je z ekonomického h?adiska zahrnutá v cene dodávok uskuto?nených v prospech týchto dodávateľov, je v tomto smere irelevantná. Táto skuto?nosť totiž nijako nespochyb?uje to, že uvedení dodávateľa nemajú podľa predpisov o DPH žiadny da?ový dlh.

40 Okrem toho, keďže v režime zjednodušeného výberu DPH, akým je dotknutý režim vo veci samej, suma DPH platená výrobcom alebo dovozcom prostredníctvom kontrolných známk sa neviaže na protihodnotu, ktorú jednotliví dodávateľa skuto?ne dostali, ale ako už bolo konštatované v bode 29 tohto rozsudku, viaže sa na cenu výrobkov v štádiu kone?nej spotreby, zánik poh?adávk sprostredkovateľa, akým je žalobkyňa v tomto konaní, voči jej zmluvnému partnerovi nemôže mať za následok zníženie zdanite?ného základu.

41 Za týchto okolností je potrebné konštatovať, že vrátenie sumy DPH takémuto sprostredkovateľovi v prípade nezaplatenia ceny za dodanie tabakových výrobkov kupujúcim by nezanedbateľným spôsobom v rozpore s požiadavkami ?lánku 27 ods. 1 šiestej smernice ovplyv?ovalo výšku dane splatnej v štádiu kone?nej spotreby, ?iže aj da?ové príjmy plynúce ?lenskému štátu v tomto štádiu. To by platilo o to viac v prípade, ak by sa žiadosť o vrátenie DPH mala týkať celej sumy zaplatenej výrobcom alebo dovozcom tabakových výrobkov z dôvodu, že dať, ktorú tieto osoby vopred zaplatili, ovplyv?uje celkovú cenu, ktorú vyfaktúruje sprostredkovateľ pre svojho zmluvného partnera.

42 Je pritom pravdepodobné, ako to uviedla Komisia vo svojich pripomienkach, že dotknuté výrobky vzh?adom na svoju povahu môžu byť ešte predané kone?ným spotrebiteľom, napríklad ako je to prejednávanéj veci, prostredníctvom zástupcu kupujúceho, na ktorého majetok bol vyhlásený konkurz. Tým by sa nedalo vylúčiť, že uvedené výrobky budú v rozpore so zásadou zavedenou spoločným systémom DPH spotrebované bez toho, aby bola do štátnej pokladnice zaplatená ?asť dlhovanej dane alebo celá dať.

43 Okrem toho je potrebné zdôrazniť, že ak by bolo sprostredkovateľovi v takomto režime umožnené ?iasto?né vrátenie DPH alebo dokonca vrátenie celej DPH, tak v prípade, že kupujúci odvolávajúci sa napríklad na platobnú neschopnosť nezaplatí cenu za dodávky, by hrozilo jednak výrazné s?aženie výberu DPH a jednak, ako to uviedli belgická a ?eská vláda vo svojich písomných pripomienkach, podporovanie da?ových podvodov a da?ových únikov, hoci zjednodušenie výberu DPH a predchádzanie týmto da?ovým podvodom a da?ovým únikom sú práve cieľmi, ktoré sleduje tento režim v súlade s ?lánkom 27 ods. 1 šiestej smernice (pozri analogicky rozsudky Heintz van Landewijck, už citovaný, body 43, 62 a 65, ako aj z 13. decembra 2007, BATIG, C?374/06, Zb. s. I?11271, bod 39).

44 Trh s cigaretami je, ako už Súdny dvor uviedol, osobitne náchylný na to, aby sa tam rozvíjal protiprávny obchod [pozri rozsudky z 10. decembra 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco, C?491/01, Zb. s. I?11453, bod 87; z 29. apríla 2004, British American Tobacco, C?222/01, Zb. s. I?4683, bod 72, ako aj BATIG, už citovaný, bod 34].

45 Z toho vyplýva, že vylú?enie nároku sprostredkovateľa, akým je Vandoorne, na vrátenie DPH v prípade, že kupujúci nezaplatí cenu za tabakové výrobky, ktoré mu boli dodané, je

dôsledkom vlastným režimu, akým je dotknutý režim vo veci samej, ktorého cieľom je v súlade s kritériami definovanými v článku 27 ods. 1 šiestej smernice zjednodušenie výberu DPH a boj proti daňovým podvodom alebo daňovým únikom, pokiaľ ide o tieto výrobky.

46 V dôsledku toho je na položenú prejudiciálnu otázku potrebné odpovedať tak, že článok 11 C ods. 1 a článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice sa majú vykladať tak, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, ktorá s cieľom zjednodušiť výber DPH a bojovať proti daňovým podvodom alebo daňovým únikom v súvislosti s tabakovými výrobkami vyžaduje, aby sa táto daň vyberala prostredníctvom kontrolných známk výlučne pri zdroji od výrobcu alebo dovozcu týchto výrobkov a vylučuje nárok sprostredkovateľov, ktorí vstupujú do dodávateľského reťazca po sebe nasledujúcich dodávok neskôr, na vrátenie DPH v prípade nezaplatenia ceny uvedených výrobkov kupujúcim.

O trovách

47 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 Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 11 C ods. 1 a článok 27 ods. 1 a 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004, sa majú vykladať tak, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, ktorá s cieľom zjednodušiť výber DPH a bojovať proti daňovým podvodom alebo daňovým únikom v súvislosti s tabakovými výrobkami vyžaduje, aby sa táto daň vyberala prostredníctvom kontrolných známk výlučne pri zdroji od výrobcu alebo dovozcu týchto výrobkov a vylučuje nárok sprostredkovateľov, ktorí vstupujú do dodávateľského reťazca po sebe nasledujúcich dodávok neskôr, na vrátenie DPH v prípade nezaplatenia ceny uvedených výrobkov kupujúcim.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.