STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. POIARESE MADURA
přednesené dne 25. května 2005 [1]

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce pokládá hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách) (Belgie) Soudnímu dvoru otázky týkající se výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [2] (dále jen „šestá směrnice").

I – Skutkový stav v původním řízení a otázky předložené Soudnímu dvoru

2. Společnost Newman Shipping & Agency Company NV (dále jen „Newman") provozuje sklad s daňovým dozorem v Antverpách, kde byly skladovány tabákové výrobky vyráběné a balené v Belgii společností British American Tobacco International Ltd (dále jen „BATI"), vlastníkem tohoto zboží. Nebyly na nich nalepeny žádné daňové kolky.

3. Ve dnech 4. prosince 1995 a 29. ledna 1996, jakož i v noci z 14. na 15. června 1998 byly z tohoto skladu odcizeny cigarety. Belgická správa cel a spotřebních daní zaslala Newman daňový výměr, který jí ukládal zaplatit spotřební daň a DPH z chybějících cigaret podle režimu zavedeného čl. 58 odst. 1 belgického zákoníku o DPH a článkem 1 královské vyhlášky č. 13 ze dne 29. prosince 1992, o režimu tabákových výrobků v oblasti daně z přidané hodnoty (*Moniteur belge* ze dne 31. prosince 1992, s. 28086, dále jen „královská vyhláška"), s odůvodněním, že daňová povinnost k DPH z tabákových výrobků vzniká v témže okamžiku jako daňová povinnost ke spotřební dani a jelikož byla spotřební daň po zjištění chybějícího zboží ve skladu odvedena, vznikla rovněž daňová povinnost k DPH.

4. Podle čl. 58 odst. 1 belgického zákoníku o DPH z roku 1969:

„Pokud jde o dovážené tabákové výrobky, které byly nabyty ve smyslu článku 25b nebo vyrobeny v Belgii, vyměří se daň ve všech případech, kdy musí být podle právních nebo

1 — Původní jazyk: portugalština.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

správních předpisů týkajících se daňového režimu tabáku odvedena spotřební daň.

[...]

Král stanoví podmínky vyměřování daně použitelné na tabákové výrobky a osoby povinné tuto daň zaplatit."

5. Podle článku 1 královské vyhlášky „[d]aňová povinnost k dani z přidané hodnoty z tabákových výrobků [...] vzniká v témže okamžiku jako daňová povinnost ke spotřební dani".

6. Po bezvýsledné stížnosti Newman zaplatila požadované částky, ovšem s výhradou veškerých práv, pokud jde o DPH. BATI uvedené částky společnosti Newman v plném rozsahu nahradila.

7. Newman a BATI podaly žalobu na vrácení zaplacených částek u rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupně v Antverpách). Tato žaloba byla zamítnuta rozsudkem ze dne 4. dubna 2001, podle nějž ze zboží chybějícího v důsledku krádeží měla být zaplacena spotřební daň, a tedy podle čl. 58 odst. 1 zákoníku o DPH a článku 1 královské vyhlášky vznikla rovněž daňová povinnost k DPH z tohoto zboží. Rechtbank van eerste aanleg krom toho rozhodl, že cílem těchto předpisů je zjednodušení postupu vyměřování daně a že tyto předpisy jsou v souladu s článkem 27 šesté směrnice.

8. Newman a BATI podaly dne 7. května 2001 odvolání proti tomuto rozsudku u hof van beroep te Antwerpen, který se rozhodl předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může dojít k dodání ve smyslu šesté směrnice s tím důsledkem, že daň z přidané hodnoty může být vyměřena:

– v případě neexistence jakéhokoli protiplnění nebo obchodu za úplatu?

– bez převodu práva volně nakládat s majetkem jako vlastník?

– pokud zboží nemohlo být legálně uvedeno na trh, neboť se jedná o odcizené předměty a pašované zboží?

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

3) Není-li z výrobků podléhajících spotřební dani vyměřena žádná spotřební daň, je v takovém případě vyměření daně z přidané hodnoty v souladu s ustanoveními šesté směrnice?

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

5) Je členský stát oprávněn v případě oznámení ve smyslu čl. 27 odst. 5 šesté směrnice, který se týká pouze platby daně z přidané hodnoty předem prostřednictvím daňových kolků, doplnit kategorie plnění podléhajících dani z přidané hodnoty, například uložit platbu daně z přidané hodnoty, pokud výrobky podléhající spotřební dani byly odcizeny ze skladu s daňovým dozorem?"

9. Tyto otázky vyžadují provedení výkladu několika ustanovení šesté směrnice, zejména čl. 2 bodu 1, podle kterého „[p]ředmětem daně z přidané hodnoty je [...] dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková".

10. Článek 5 odst. 1 šesté směrnice krom toho stanoví, že „[v]ýrazem ‚dodání zboží' se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník".

11. Článek 10 téže směrnice mimoto stanoví, že:

„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. [...]

[...]"

12. Článek 27 šesté směrnice týkající se zjednodušených postupů [3] dále stanoví, že:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměřování daně smějí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.

2. Členský stát, který hodlá zavést opatření uvedená v odstavci 1, předloží věc Komisi a poskytne jí veškeré údaje vztahující se k věci.

[...]

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

3 — Ve znění účinném předtím, než byl změněn směrnicí Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Úř. věst. L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7).

uvědomí Komisi a že v případě, kdy tyto odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vyměřování daně, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1."

13. V souladu s tímto režimem belgický stát dne 19. prosince 1977 uvědomil Komisi o čl. 58 odst. 1 belgického zákoníku o DPH a o královské vyhlášce č. 13 ze dne 3. června 1970 o režimu tabákových výrobků v oblasti daně z přidané hodnoty (*Moniteur belge* ze dne 5. června 1970, s. 6103), které byly účinné v době přijetí šesté směrnice, textem následujícího znění:

„B. Uhrazení daně v předchozí fázi

1. Tabákové výrobky

Za účelem zjednodušení kontroly výběru DPH se DPH, kterou je nutno zaplatit při dodání tabákových výrobků, vybírá z ceny, již má zaplatit spotřebitel, současně se spotřební daní, a to koupí daňových kolků výrobcem nebo dovozcem. V pozdějších stadiích se žádná DPH nevybírá, nelze však samozřejmě ani provést žádný odpočet. Veškerý prodej tabákových výrobků musí být fakturován včetně DPH [...]."

II – Analýza

14. Předmětem otázek položených předkládajícím soudem je zaprvé především to, zda může být krádež zboží podléhajícího spotřební dani považována za „dodání zboží za protiplnění" podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a podléhat tedy DPH. Zadruhé, v případě záporné odpovědi na tuto první otázku, pak vyvstává další otázka, zda lze v takovém případě platbu DPH přece jen požadovat na základě povolení uděleného členskému státu podle článku 27 šesté směrnice.

15. Úvodem bych chtěl odpovědět na argumentaci belgické vlády, podle níž jsou otázky položené předkládajícím soudem irelevantní a měly by být zcela přeformulovány. To podle belgické vlády vyplývá ze skutečnosti,

že belgické právo zřejmě umožňuje vrácení DPH zaplacené žalobkyněmi, pokud prokáží, že v důsledku krádeže nikdy nedošlo ke zdanitelnému plnění.

16. Odpověď belgické vlády a žalobkyň na písemnou otázku Soudního dvora s žádostí o upřesnění, jaký důkaz má být předložen, aby mohlo být uznáno případné právo Newman a BATI na vrácení DPH, naznačuje, že důkaz o krádeži v tomto ohledu nepostačuje. Zjevně je nezbytné provést dodatečný důkaz, že v důsledku krádeže nedošlo k žádnému zdanitelnému plnění.

17. Důkaz o událostech nastalých po krádeži, jako například o skutečnosti, že odcizené zboží nebylo uvedeno na trh nebo bylo zloději zničeno, je ovšem nutně důkazem o něčem, co nemůže být žalobkyni známo. Jedná se o skutečný *probatiodiabolica*, nemožný důkaz, který nelze stanovit jako podmínku pro vrácení DPH zaplacené žalobci. Soudní dvůr v této souvislosti již uvedl, že „veškeré důkazní podmínky, v jejichž důsledku se prakticky znemožní či neúměrně ztíží vrácení daně vybrané v rozporu s právem Společenství, jsou neslučitelné s právem Společenství“ [4].

18. V projednávané věci z předkládacího usnesení vyplývá, že dotčené tabákové výrobky byly nepochybně skutečně odcizeny. Skutečnost, že placení DPH z tohoto zboží podléhajícího spotřební dani bylo požadováno právě v důsledku krádeže, dokazuje, že samotná krádež měla za následek povinnost zaplatit DHP. Rozhodující okolností nebyla pozdější událost, jako případné uvedení zboží na trh zloději.

19. Vzhledem k tomu, že samotná krádež byla ve své podstatě belgickou daňovou správou označena za uskutečnění zdanitelného plnění DPH, je otázka, jak ji formuloval předkládající soud, zcela namístě.

A – *Může být krádež zboží podléhajícího spotřební dani považována jako taková za „dodání zboží“ za protiplnění podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a podléhat tedy DPH?*

20. Krádež tabákových výrobků ve skladu s daňovým dozorem nelze považovat za

4 — Rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio (C-199/82, Recueil, s. 3595, bod 14), a ze dne 9. února 1999, Dilexport (C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 48).

„dodání zboží [...] za protiplnění" ve smyslu čl. 2 bodu 1 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice.

21. V první řadě nelze vzhledem ke znění těchto článků tvrdit, že okradená osoba může podléhat platbě DPH, jako kdyby záměrně převedla zboží na zloděje za protiplnění. Tento závěr navíc do značné míry podporuje judikatura Soudního dvora týkající se výkladu pojmů dodání zboží a služeb za protiplnění, které jsou ústředními pojmy pro určení rozsahu působnosti šesté směrnice.

22. Zaprvé, pokud se jedná o výklad pojmu dodání zboží a služeb za protiplnění, Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 3. března 1994, Tolsma, zcela jasně uvedl, že služba „je poskytována *za protiplnění* ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a nepodléhá tedy dani, pouze existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem *právní vztah*, v jehož rámci jsou prováděna vzájemná plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci" [5]. Dle mého názoru neexistuje žádný důvod pro odlišné zacházení v případě dodání zboží.

23. Soudní dvůr v tomto rozsudku opětovně potvrzuje směr výkladu, jímž se ubírala jeho předcházející judikatura týkající se pojmu dodání zboží nebo služeb za protiplnění, podle níž „služba je tedy zdanitelná, pouze existuje-li *přímý vztah* mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním" [6]. Ve svém rozsudku ze dne 1. dubna 1982, Hong-Kong Trade Development Council, Soudní dvůr dále stanovil, že zdanitelná plnění předpokládají v rámci systému DPH existenci ujednání o ceně nebo protihodnotě [7]. Platí tudíž, že „spočívá-li činnost poskytovatele výhradně v poskytování služeb bez přímého protiplnění, neexistuje základ daně, a tato bezplatná plnění tedy nepodléhají dani z přidané hodnoty" [8].

24. Ve světle této judikatury je třeba konstatovat, že myšlenku, podle které může mít krádež za následek povinnost okradené osoby zaplatit DPH ze zboží, které jí bylo

5 — C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14; odlišeno autorem tohoto stanoviska.

6 — Rozsudek Tolsma uvedený výše v poznámce pod čarou 5, bod 13 (odlišeno autorem tohoto stanoviska); rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (C-154/80, Recueil, s. 445, bod 12); ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics (C-230/87, Recueil, s. 6365, bod 11), a ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council (C-102/86, Recueil, s. 1443, bod 12).

7 — C-89/81, Recueil, s. 1277, body 9 a 10.

8 — Tamtéž, bod 10.

protiprávně odňato bez protiplnění, zjevně nelze obhájit [9].

25. Na rozdíl od argumentace belgické vlády tedy situace upravené v čl. 5 odst. 6 a odst. 7 šesté směrnice (týkajících se některých způsobů soukromého užití zboží a dále zboží vyrobeného osobou povinnou k dani v rámci jejího podnikání), které zákonodárce výslovně považuje za dodání za protiplnění, nejsou srovnatelné s případem krádeže, při níž nejenže vlastník neobdrží žádnou protihodnotu za odcizené zboží, ale také neúmyslně přichází o samotné zboží [10].

26. Dále upřesňuji, že závěr, podle nějž krádež majetku nelze označovat za dodání za protiplnění, ani za některé z plnění, která se za ně považují podle čl. 5 odst. 6 a odst. 7 šesté směrnice, je nezávislý na skutečnosti, že odcizené zboží mohlo být uvedeno do oběhu buď samotnými zloději, anebo jinými osobami.

27. Soudní dvůr se v tomto ohledu jasně vyjádřil, že dodání zboží učiněné osobou povinnou k dani, která je nabyla protiprávně (například pašováním), spadá do rozsahu působnosti šesté směrnice a podléhá DPH [11]. Podle této judikatury zásada daňové neutrality vyžaduje, aby i protiprávní plnění spadala do rozsahu působnosti šesté směrnice a podléhala DPH [12]. To vyplývá ze skutečnosti, že toto zboží je v soutěžním vztahu s jiným, řádně nabytým zbožím, a nemůže tedy být v porovnání s posledně uvedeným zbožím zvýhodňováno. Například provozování nezákonné rulety spadá do společného systému DPH, protože tato činnost je v soutěžním vztahu s legálními sázkovými činnostmi [13].

9 — Tento závěr se o to více potvrzuje, přihlédne-li se k postoji, jaký Soudní dvůr zaujal ve svém rozsudku ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, s. I-285). V tomto rozsudku totiž Soudní dvůr určil, že „podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice se výrazem ‚dodání zboží' rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník" (bod 6) a že „[z]e znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží [...] zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku" (bod 7). Každý převod majetku, který opravňuje druhou smluvní stranu s tímto majetkem nakládat, v sobě zahrnuje prvek souhlasu nebo dohody (převezmu-li výraz použitý v bodě 17 výše uvedeného rozsudku Tolsma, kde se hovoří o nezbytnosti „dohody mezi stranami"). Tento prvek v případě krádeže chybí. V takové situaci se nejedná ani o převod práva k majetku se souhlasem okradeného vlastníka, ani samozřejmě o žádné protiplnění, které by bezprostředně souviselo s plněním a které by zloději uhradili ve prospěch vlastníka.

10 — Je třeba také poznamenat, že situace, o něž se jedná v rozsudcích ze dne 13. prosince 1989, Genius Holding (C-342/87, Recueil, s. 4227, bod 18), a ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, Recueil, s. I-13295, body 50 až 52), jsou zcela odlišné od situace v projednávaném případě. V uvedených věcech byla DPH fakturována, avšak předmětné služby ve skutečnosti DPH zjevně nepodléhaly. Ve svém rozsudku Genius Holding Soudní dvůr rozhodl, že „[u]platnění nároku na odpočet daně podle šesté směrnice [...] se nevztahuje na daň, která je dlužná výlučně proto, že je uvedena na faktuře".

11 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. června 2000, Salumets a další (C-455/98, Recueil, s. I-4993, bod 24).

12 — Rozsudky ze dne 5. července 1988, Mol (C-269/86, Recueil, s. 3627, bod 18); ze dne 5. července 1988, Happy Family (C-289/86, Recueil, s. 3655, bod 20); ze dne 2. srpna 1993, Lange (C-111/92, Recueil, s. I-4677, bod 16); ze dne 28. května 1998, Goodwin a Unstead (C-3/97, Recueil, s. I-3257, bod 9); ze dne 29. června 1999, Coffeeshop „Siberië" (C-158/98, Recueil, s. I-3971, body 14 a 21), a Salumets a další, uvedený výše, bod 19.

13 — Rozsudek ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369, body 19 až 23 a 28).

28. Tato úvaha platí rovněž v případě, že zloděj nebo třetí osoby dodají odcizené zboží jiné osobě za protiplnění. Takové následné dodání odcizeného zboží by podléhalo DPH. Je však zjevné, že v projednávaném případě je situace odlišná: jedná se o to, zda převod majetku vyplývající ze samotné krádeže podléhá DPH. V tomto ohledu však samotná krádež není dodáním za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

29. Krom toho skutečnost, že zboží, o něž se v projednávané věci jedná, podléhá spotřební dani, je zcela irelevantní pro určení, zda lze jeho krádež považovat za dodání zboží za protiplnění. Jak již konstatovala Komise ve svém písemném vyjádření, žádné ustanovení šesté směrnice nerozlišuje, pokud se jedná o dodání zboží, mezi dodáním výrobků podléhajících spotřební dani a dodáním výrobků, které spotřební dani nepodléhají.

30. Vzhledem k výše uvedených úvahám se domnívám, že Soudní dvůr by měl na otázku předkládajícího soudu odpovědět, že krádež zboží podléhajícího spotřební dani nelze považovat za „dodání zboží [...] za protiplnění" ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

B – *Lze přesto požadovat zaplacení DPH v důsledku krádeže zboží na základě povolení uděleného členskému státu podle článku 27 šesté směrnice?*

31. Podle článku 27 šesté směrnice může být členskému státu povoleno zavést zvláštní ustanovení odchylující se od šesté směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

32. V souladu s čl. 27 odst. 5 šesté směrnice Belgické království uvědomilo Komisi o dotčeném opatření, podle nějž se DPH z tabákových výrobků platí současně se spotřební daní. Ústřední otázkou v projednávané věci tedy je, zda takové opatření může ve svém důsledku rozšířit kategorie zdanitelných plnění DPH upravených šestou směrnicí.

33. Článek 10 šesté směrnice jednoznačně rozlišuje mezi daňovou povinností, tedy okamžikem, od nějž lze DPH považovat za splatnou, a uskutečněním zdanitelného plnění DPH, což je „situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti".

34. Díky tomuto rozlišení lze vyjasnit zásadní rozdíl mezi zákonnými opatřeními,

která mají dopad na ten či onen z obou těchto pojmů. Je třeba rozlišovat jednak mezi opatřením, jehož cílem je stanovit dřívější okamžik vzniku daňové povinnosti k DPH tak, aby se shodoval s okamžikem výběru spotřební daně, a jednak opatřením, které se odchyluje od pravidel určujících plnění podléhající DPH, a to doplněním nového zdanitelného plnění pro účely DPH, které šestá směrnice neupravuje.

35. Skutečnost, že důkaz o krádeži nestačí k tomu, aby vlastník odcizeného zboží nebyl povinen z něj platit DPH, ukazuje, že dosah, jaký belgická vláda svému opatření přisuzuje, překračuje rámec pouhé platby DPH předem. Uplatnění tohoto opatření tak, jak to učinily belgické daňové orgány, znamená, že krádež je sama o sobě považována za dodání zboží za protiplnění, a tudíž za nové zdanitelné plnění pro účely DPH, které není upraveno šestou směrnicí.

36. Ze znění opatření oznámeného belgickou vládou však vyplývá, že takový dosah mít nemůže. Toto opatření pouze stanoví, že „za účelem zjednodušení kontroly výběru DPH se *DPH, kterou je nutno zaplatit* při dodání tabákových výrobků, vybírá [...] současně se spotřební daní, a to koupí daňových kolků výrobcem nebo dovozcem.“ [14]

37. V této souvislosti je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora týkající se článku 27 šesté směrnice „odchylná vnitrostátní opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, musejí být vykládána striktně“ [15]. Ze znění dotčeného oznámení vyplývá, že oznámené opatření se týká pouze *stanovení dřívějšího okamžiku vzniku daňové povinnosti k DPH* prostřednictvím daňových kolků tak, aby se shodoval s okamžikem výběru spotřebních daní. Cílem belgického opatření je toliko provést výběr DPH platbou předem, a týká se tedy výhradně okamžiku vzniku daňové povinnosti. Jak správně zdůrazňují žalobkyně a Komise, toto oznámení nehovoří o úhradě DPH bez jakéhokoli ověření, zda skutečně došlo ke zdanitelnému plnění pro účely DPH, což v projednávané věci znamená k dodání zboží za protiplnění. Oznámení připomíná relevantní vznik zdanitelného plnění pro účely DPH, a sice *dodání* tabákových výrobků, přičemž se však nelze domnívat, že dotčené zjednodušující opatření se od nich může jakkoli odchýlit.

38. Z toho je třeba dovodit, že předmětem oznámení podle čl. 27 odst. 5 šesté směrnice nebylo žádné odchylné opatření, které by belgickému státu dovolovalo požadovat

14 — Viz bod 13 výše; odlišeno autorem tohoto stanoviska.

15 — Rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, Recueil, s. I-2847, bod 24).

platbu DPH od vlastníka za zboží, které mu bylo odcizeno, neboť vlastník neuskutečnil žádné dodání tohoto zboží za protiplnění.

39. Proto nelze takové odchylné opatření namítat vůči osobám povinným k dani [16]. V tomto smyslu je třeba připomenout rozsudek ze dne 13. února 1985, Direct Cosmetics, podle nějž odchylky od šesté směrnice „jsou v souladu s právem Společenství pouze za předpokladu, že jednak nepřekračují rámec cílů stanovených v čl. 27 odst. 1 a jednak o nich byla uvědoměna Komise“ [17].

40. I za předpokladu, že by odchylné opatření, v jehož důsledku je možné považovat krádež za dodání zboží za protiplnění, bylo oznámeno, bylo by toto opatření v každém případě v rozporu s právem Společenství.

41. Soudní dvůr nejen uvádí, že možnost přijmout odchylná opatření, jak stanoví článek 27 šesté směrnice, musí být vykládána striktně [18], ale také připomíná, že jsou dovolena pouze opatření „nezbytná a vhodná k uskutečnění konkrétního cíle, který sledují, a jestliže se co nejméně dotýkají cílů a zásad šesté směrnice“ [19]. Jinými slovy, opatření odchylná od šesté směrnice určená ke zjednodušení výběru daně nebo k boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem jsou přípustná „pouze v mezích nezbytně nutných pro dosažení tohoto cíle“ [20] a soulad takového opatření „s podmínkami upravenými v čl. 27 odst. 1 šesté směrnice musí být posuzován striktně“ [21].

42. Nebylo prokázáno, že by dotčené odchylné opatření mělo takový cíl jako zjednodušení výběru daně nebo boj proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, který by mohl odůvodnit, aby krádež zboží byla považována za dodání zboží za protiplnění. Takové opatření by totiž představovalo odchylku od základních ustanovení šesté směrnice, která upravují zdanitelná plnění DPH, v tom smyslu, že by doplňovalo nové kategorie zdanitelných plnění, a to v kontextu nezpochybňované krádeže zboží a bez náznaku daňových úniků.

16 — Tento závěr je nezávislý na otázce, která ostatně v projednávaném případě ani nevyvstává, zda pouhé opatření spočívající v platbě DPH předem, které je předmětem oznámení v projednávané věci, je odchylným opatřením v souladu s čl. 27 odst. 1.

17 — C-5/84, Recueil, s. 617, bod 24. Viz také rozsudek ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, body 22 a 23).

18 — Viz bod 37 výše.

19 — Rozsudky ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 43), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4271, bod 46).

20 — Rozsudek ze dne 10. dubna 1984, Komise v. Belgie (C-324/82, Recueil, s. 1861, bod 29).

21 — Rozsudek Sudholz, uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 45.

III – Závěry

43. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr na otázky položené hof van beroep te Antwerpen odpověděl následovně:

„1) Pojem ‚dodání zboží [...] za protiplnění' ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, je třeba vykládat v tom smyslu, že se nevztahuje na krádež zboží bez ohledu na to, zda odcizené zboží podléhá spotřební dani, či nikoli.

2) Povolení udělené členskému státu na základě oznámení podle čl. 27 odst. 5 šesté směrnice 77/388 za účelem zavedení zvláštního odchylného opatření, které stanoví uhrazení daně z přidané hodnoty z tabákových výrobků v předchozí fázi, a to současně se spotřební daní, nezahrnuje možnost požadovat platbu daně z přidané hodnoty jakožto důsledek krádeže těchto výrobků."