NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
M. POIARES MADURO
prednesené 25. mája 2005 [1]

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania kladie hof van beroep te Antwerpen (odvolací súd v Antverpách) (Belgicko) Súdnemu dvoru otázky týkajúce sa výkladu 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 [2] (ďalej len „šiesta smernica").

I — Skutkové okolnosti vo veci samej a otázky položené Súdnemu dvoru

2. Spoločnosť Newman Shipping & Agency Company NV (ďalej len „Newman") prevádzkuje v Antverpách daňový sklad, v ktorom boli uskladnené tabakové výrobky, ktoré v Belgicku vyrába a balí spoločnosť British American Tobacco International Ltd (ďalej len „BATI"), vlastník týchto tovarov. Tieto tovary neboli označené žiadnymi kontrolnými známkami.

3. 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. 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 článkom 58 ods. 1 belgického zákonníka o DPH a článkom 1 kráľovského dekrétu č. 13 z 29. decembra 1992 o dani z pridanej hodnoty z tabakových výrobkov (*Moniteur belge* z 31. decembra 1992, s. 28086, ďalej len „kráľovský dekrét"), a to z dôvodu, že daňová povinnosť k DPH z tabakových výrobkov vzniká v tom istom okamihu ako daňová povinnosť k spotrebnej dani, a keďže spotrebná daň bola zaplatená po zistení chýbajúceho tovaru v daňovom sklade, vznikla aj daňová povinnosť k DPH.

4. Podľa článku 58 ods. 1 belgického zákonníka o DPH z roku 1969:

„Pokiaľ ide o tabakové výrobky, ktoré sú dovážané, nadobudnuté podľa článku 25ter alebo vyrobené v Belgicku, daň sa vyberie v každom prípade, v ktorom podľa ustano-

1 — Jazyk prednesu: portugalčina.
2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

vení zákonov alebo iných právnych predpisov upravujúcich zdaňovanie tabaku vzniká povinnosť zaplatiť belgickú spotrebnú daň.

...

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

5. Podľa článku 1 kráľovského dekrétu „daňová povinnosť k dani z pridanej hodnoty z tabakových výrobkov... vzniká spolu s daňovou povinnosťou k spotrebnej dani".

6. Po neúspešnej sťažnosti spoločnosť Newman zaplatila uloženú sumu, ale vyhradila si všetky práva týkajúce sa DPH. Spoločnosť BATI uvedené sumy spoločnosti Newman v celom rozsahu nahradila.

7. Spoločnosti Newman a BATI podali na rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (súd prvého stupňa v Antverpách) žalobu na náhradu zaplatených súm. Táto žaloba bola zamietnutá rozsudkom zo 4. apríla 2001, v ktorom uvedený súd dospel k záveru, že povinnosť zaplatiť spotrebnú daň sa týkala tovarov chýbajúcich v dôsledku krádeží a že v dôsledku toho v zmysle článku 58 ods. 1 zákonníka o DPH a článku 1 kráľovského dekrétu vznikla pri týchto tovaroch tiež daňová povinnosť k DPH. Okrem toho, rechtbank van eerste aanleg rozhodol, že tieto ustanovenia mali za cieľ zjednodušiť výber dane a boli v súlade s článkom 27 šiestej smernice.

8. Dňa 7. mája 2001 podali spoločnosti Newman a BATI proti tomuto rozsudku odvolanie na hof van beroep te Antwerpen, ktorý rozhodol položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Dôjde k dodávke v zmysle šiestej 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 šiestej smernice vybrať v takomto prípade DPH?

4. Môžu členské štáty v prípade DPH na základe oznámenia podľa článku 27 ods. 2 alebo 5 šiestej 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 šiestej smernice taxatívny?

5. Je členský štát v prípade oznámenia podľa článku 27 ods. 5 šiestej smernice, ktoré sa týka iba platenia dane z pridanej hodnoty 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?"

9. V súvislosti s týmito otázkami je potrebné podať výklad viacerých ustanovení šiestej smernice, najmä článku 2 bodu 1, podľa ktorého „dani z pridanej hodnoty podlieha... dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

10. Článok 5 ods. 1 šiestej smernice okrem iného stanovuje, že „pojem ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [ako vlastník — *neoficiálny preklad*]".

11. Na druhej strane článok 10 tej istej 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. ...

..."

12. Okrem toho článok 27 týkajúci sa zjednodušujúcich postupov [3] stanovuje:

„1. Rada konajúca [jednomyseľne — *neoficiálny preklad*] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti [povoliť ktorémukoľvek členskému štátu, aby zaviedol osobitné opatrenia na odchýlenie sa od — *neoficiálny preklad*] ustanovení tejto smernice v záujme zjednodušenia postupu pri účtovaní [výbere — *neoficiálny preklad*] dane alebo zabráneniu daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri účtovaní [výbere — *neoficiálny preklad*] dane, s výnimkou zanedbateľnej čiastky, nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v konečnej spotrebnej etape.

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

...

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

3 — V znení pred zmenami a doplneniami, ktoré zaviedla smernica Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004 (Ú. v. EÚ L 27, s. 44; Mim. vyd. 09/002, s. 7).

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 účtovaní dane [výberu dane — *neoficiálny preklad*], zodpovedajú [musia zodpovedať — *neoficiálny preklad*] požiadavkám uvedeným v odseku 1 vyššie."

13. Podľa tejto úpravy Belgické kráľovstvo 19. decembra 1997 oznámilo Komisii článok 58 ods. 1 belgického zákonníka o DPH a kráľovský dekrét č. 13 z 3. júna 1970 o dani z pridanej hodnoty z tabakových výrobkov (Moniteur belge z 5. júna 1970, s. 6103), ktoré boli v účinnosti v dobe prijatia smernice, pričom toto oznámenie znelo takto:

„B. Platenie dane vopred

1. Tabakové výrobky

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

II — Analýza

14. Po prvé, otázky, ktoré položil vnútroštátny súd, sa v podstate týkajú toho, či sa krádež výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani môže považovať za „dodávk[u] tovaru za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*]" podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice, a teda podliehať DPH. Po druhé, v prípade zápornej odpovede na túto prvú otázku sa kladie ďalšia otázka: či sa v takomto prípade predsa len môže požadovať zaplatenie DPH na základe povolenia udeleného členskému štátu podľa článku 27 šiestej smernice.

15. Na úvod by som sa chcel vyjadriť k argumentácii belgickej vlády, podľa ktorej sú otázky, ktoré položil vnútroštátny súd, irelevantné a mali by sa úplne preformulovať. Vyplýva to zo skutočnosti, že belgický právny

poriadok zjavne umožňuje vrátenie DPH zaplatenej žalobkyňami, ak preukážu, že v dôsledku krádeže nikdy nedošlo k žiadnemu zdaniteľnému plneniu.

16. Z odpovede belgickej vlády a žalobkýň na písomnú otázku, ktorú Súdny dvor položil na účely presného zistenia toho, aký dôkaz je potrebné predložiť, aby spoločnostiam Newman a BATI mohlo byť priznané prípadné právo na vrátenie DPH, vyplýva, že v tejto súvislosti nepostačuje dôkaz o krádeži. Na účely zistenia, či v dôsledku krádeže nedošlo k žiadnemu zdaniteľnému plneniu, sa zdá byť nevyhnutné vykonať doplňujúce dokazovanie.

17. Dôkaz o udalostiach po krádeži, ako napríklad o tom, že odcudzený majetok nebol uvedený na trh alebo že bol zničený zlodejmi, je ale nevyhnutne dôkazom o skutočnostiach, o ktorých žalobkyne nemôžu mať vedomosť. Ide o naozajstný *probatio diabolica*, nemožný dôkaz, ktorým nemožno podmieňovať vrátenie DPH, ktorú zaplatili žalobkyne. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že „všetky spôsoby dokazovania, ktoré majú taký účinok, že prakticky znemožňujú alebo neprimerane sťažujú vrátenie dane vybranej v rozpore s právom Spoločenstva, sú v rozpore s právom Spoločenstva“ [4].

4 — 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.

18. Z uznesenia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v tomto prípade neexistuje pochybnosť, že predmetné tabakové výrobky boli naozaj 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 odviesť DPH. Rozhodujúcou skutočnosťou nebola neskoršia udalosť, akou je prípadné uvedenie tovarov do obchodného obehu zlodejmi.

19. Keďže samotnú krádež belgické daňové úrady v podstate označili za zdaniteľný obchod na účely DPH, je namieste otázka, tak ako ju formuloval vnútroštátny súd.

A — *Môže sa krádež tovarov podliehajúcich spotrebnej dani ako taká považovať za „dodávk[u] tovaru“ za protihodnotu podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice, a teda podliehať DPH?*

20. Krádež tabakových výrobkov z daňového skladu sa nemôže považovať za „dodávk[u] tovaru... za úhradu [za protihodnotu —

neoficiálny preklad]" v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice.

21. Na úvod vzhľadom na znenie týchto článkov nie je možné tvrdiť, že okradnutá osoba môže podliehať plateniu DPH, ako keby tovary na zlodejov previedla dobrovoľne za protihodnotu. Tento záver navyše do značnej miery potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa výkladu pojmov dodávok tovarov a služieb za protihodnotu, ktoré majú pre určenie pôsobnosti šiestej smernice zásadný význam.

22. Po prvé, pokiaľ ide o výklad pojmu dodávky tovarov a služieb za protihodnotu, Súdny dvor vo svojom rozsudku z 3. marca 1994, Tolsma, jasne potvrdil, že služba sa poskytuje „*za protihodnotu* v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice, a teda je zdaniteľná, iba ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje *právny vzťah*, v rámci ktorého dochádza k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena, ktorú získal poskytovateľ, predstavuje reálnu protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi" [5]. Odlišné zaobchádzanie, pokiaľ ide o dodanie tovaru, nie je podľa môjho názoru možné ničím zdôvodniť.

23. Súdny dvor v tomto rozsudku opätovne potvrdil smerovanie výkladu svojej predchádzajúcej judikatúry týkajúcej sa pojmu dodanie tovarov alebo služieb za protihodnotu, podľa ktorej „poskytnutie služieb je zdaniteľné iba vtedy, ak existuje *priamy vzťah* medzi poskytnutou službou a získaným protiplnením" [6]. Súdny dvor vo svojom rozsudku z 1. apríla 1982, Hong-Kong Trade Development Council, takisto potvrdil, že „zdaniteľné plnenia v rámci systému DPH predpokladajú existenciu dohody o cene alebo protihodnote" [7]. Teda „ak činnosť poskytovateľa spočíva výlučne v poskytovaní plnení bez priameho protiplnenia, neexistuje základ dane, a tieto bezodplatné plnenia teda nepodliehajú dani z pridanej hodnoty" [8].

24. Vo svetle tejto judikatúry je potrebné skonštatovať, že zjavne nie je možné obhájiť myšlienku, že krádež môže spôsobiť vznik povinnosti okradnutej osoby platiť DPH

5 — C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14; kurzívou zvýraznil generálny advokát.

6 — Rozsudok Tolsma, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 13 (kurzívou zvýraznil generálny advokát); rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Zb. s. 445, bod 12; z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Zb. s. 6365, bod 11, a z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, bod 12.

7 — 89/81, Zb. s. 1277, body 9 a 10.

8 — Tamže, bod 10.

z tovarov, ktoré jej boli odňaté protiprávne bez protiplnenia [9].

26. Ešte upresňujem, že záver, že krádež tovarov nemožno kvalifikovať ani ako dodanie za protihodnotu, ani ako jedno z plnení podobných dodaniu tovaru v zmysle článku 5 ods. 6 a 7 šiestej smernice, nezávisí od skutočnosti, že odcudzené tovary môžu byť uvedené do obehu buď samotnými zlodejmi, alebo inými osobami.

25. Na rozdiel od tvrdenia belgickej vlády nie sú ani situácie uvedené v článku 5 ods. 6 a 7 šiestej smernice (týkajúce sa určitého osobného využitia tovarov a tovarov vyrobených platiteľom dane v rámci svojho podnikania), ktoré zákonodarca Spoločenstva výslovne považuje za podobné ako dodanie za protihodnotu, porovnateľné s takou situáciou, akou je krádež, keď vlastník nielenže nezíska žiadnu protihodnotu za odcudzené tovary, ale nedobrovoľne prichádza aj o samotné tovary [10].

27. V tejto súvislosti Súdny dvor jasne dospel k záveru, že platiteľom dane vykonané dodanie tovarov, ktoré tento platiteľ dane získal nezákonne (napríklad pašovaním), patrí do pôsobnosti šiestej smernice a podlieha DPH [11]. Podľa tejto judikatúry zo zásady daňovej neutrality vyplýva, že do pôsobnosti šiestej smernice patria a DPH podliehajú aj nezákonné plnenia [12]. Vyplýva to zo skutočnosti, že tieto tovary sú v konkurenčnom vzťahu s inými riadne nadobudnutými tovarmi, a teda by vo vzťahu k týmto posledne uvedeným tovarom nemali byť zvýhodnené. Prevádzkovanie nezákonnej rulety napríklad patrí do spoločného systému DPH, keďže táto činnosť je v konkurenčnom vzťahu s inými dovolenými stávkovými činnosťami. [13]

9 — Tento záver sa potvrdzuje, ak zvážime stanovisko, ktoré Súdny dvor prijal vo svojom rozsudku z 8. februára 1990, Shipping a Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Zb. s. I-285). V tomto rozsudku totiž Súdny dvor stanovil, že „v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [ako vlastník — *neoficiálny preklad*]" (bod 6) a že „zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že pojem dodávka tovarov... zahŕňa všetky prevody hmotného majetku jednou stranou, ktorá poskytne druhej strane oprávnenie nakladať s týmto majetkom tak, ako by bola jeho vlastníkom" (bod 7). Každý prevod majetku, ktorým sa druhej strane poskytuje oprávnenie nakladať s týmto majetkom, v sebe zahŕňa existenciu prvku súhlasu alebo dohody (ak sa prevezme výraz použitý v bode 17 už citovaného rozsudku Tolsma, v ktorom sa uvádza nevyhnutnosť „dohody medzi stranami"). Tento prvok v prípade krádeže neexistuje. V takejto situácii nedochádza k prevodu práva k majetku so súhlasom okradnutého vlastníka a zjavne ani k žiadnemu protiplneniu bezprostredne súvisiacemu s plnením, ktoré by zlodej poskytol v prospech vlastníka.

10 — Je potrebné takisto poznamenať, že situácie, o ktoré ide v rozsudkoch z 13. decembra 1989, Genius Holding (C-342/87, Zb. s. 4227, bod 18), a zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C-78/02 až C-80/02, Zb. s. I-13295, body 50 až 52), sa úplne odlišujú od situácií v tejto veci. V týchto veciach bola DPH faktúrovaná, je však zjavné, že predmetné služby v skutočnosti DPH nepodliehali. Súdny dvor vo svojom rozsudku Genius Holding rozhodol, že „výkon práva na odpočet stanovený v šiestej smernici... sa nevzťahuje na daň, ktorá je dlžná len preto, že bola uvedená vo faktúre".

11 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2000, Salumets a i., C-455/98, Zb. s. I-4993, bod 24.

12 — Rozsudky z 5. júla 1988, Mol, 269/86, Zb. s. 3627, bod 18; z 5. júla 1988, Happy Family, 289/86, Zb. s. 3655, bod 20; z 2. augusta 1993, Lange, C-111/92, Zb. s. I-4677, bod 16; z 28. mája 1998, Goodwin a Unstead, C-3/97, Zb. s. I-3257, bod 9; z 29. júna 1999, Coffeeshop „Siberië", C-158/98, Zb. s. I-3971, body 14 a 21, a Salumets a i., už citovaný, bod 19.

13 — Rozsudok z 11. júna 1998, Fischer, C-283/95, Zb. s. I-3369, body 19 až 23 a 28.

28. Táto úvaha sa uplatňuje takisto v prípade, že zlodej alebo tretia osoba dodajú odcudzený tovar inej osobe za protihodnotu. Tieto následné dodania odcudzeného tovaru by DPH podliehali. Je však zjavné, že v tomto prípade dochádza k odlišnej situácii: ide o to, či DPH podlieha prevod tovaru, ktorý vyplýva zo samotnej krádeže. V tejto súvislosti teda samotná krádež nie je dodaním za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

29. Okrem toho skutočnosť, že tovary, o ktoré ide v tomto prípade, podliehajú spotrebnej dani, je na účely určenia, či krádež týchto tovarov možno považovať za dodanie tovaru za protihodnotu, úplne irelevantná. Ako to uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, pokiaľ ide o dodanie tovaru, žiadne ustanovenie šiestej smernice nerozlišuje medzi dodaním tovarov podliehajúcich spotrebnej dani a dodaním tovarov, ktoré spotrebnej dani nepodliehajú.

30. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa domnievam, že Súdny dvor by mal vnútroštátnemu súdu odpovedať, že krádež tovaru poliehajúceho spotrebnej dani sa nemôže považovať za „dodávk[u] tovaru... za protihodnotu" v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

B — *Môže sa napriek tomu platba DPH požadovať v dôsledku krádeže tovarov na základe povolenia udeleného členskému štátu podľa článku 27 šiestej smernice ?*

31. V súlade s článkom 27 šiestej smernice môže byť členský štát oprávnený zaviesť osobitné opatrenia na odchýlenie sa od šiestej smernice v záujme zjednodušenia postupu pri výbere dane alebo zabránenia daňovým únikom, alebo obchádzania daňových povinností.

32. V súlade s článkom 27 ods. 5 šiestej smernice Belgické kráľovstvo oznámilo predmetné opatrenie, podľa ktorého je DPH z tabakových výrobkov splatná v rovnakom čase ako spotrebná daň. Hlavnou otázkou v tejto veci teda je, či takéto opatrenie môže mať za následok rozšírenie počtu skupín zdaniteľných obchodov na účely DPH uvedených v šiestej smernici.

33. Článok 10 šiestej smernice jasne rozlišuje medzi vznikom daňovej povinnosti, teda okamihom, od ktorého sa DPH považuje za splatnú, a zdaniteľným obchodom na účely DPH, teda „udalosťou, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku [daňovej povinnosti — *neoficiálny preklad*]".

34. Toto rozlíšenie umožňuje objasniť podstatný rozdiel medzi legislatívnymi opatre-

niami, ktoré ovplyvňujú jeden alebo druhý z týchto dvoch pojmov. Na jednej strane je potrebné rozlišovať opatrenie, ktorého cieľom je určiť skorší okamih vzniku daňovej povinnosti k DPH tak, aby sa zhodoval s okamihom výberu spotrebnej dane, a na druhej strane opatrenie, ktoré sa od pravidiel, ktoré stanovujú plnenia podliehajúce DPH, odchyľuje tým, že dopĺňa nový zdaniteľný obchod na účely DPH, ktorý šiesta smernica neuvádza.

35. Z toho, že dôkaz o krádeži nepostačuje na to, aby vlastník odcudzeného tovaru nebol povinný platiť DPH z tohto tovaru, teda vyplýva, že dosah, ktorý svojmu opatreniu prisudzuje belgická vláda, prekračuje rámec jednoduchej platby DPH vopred. Z uplatňovania tohto opatrenia, tak ako ho vykonávajú belgické daňové orgány, vyplýva, že krádež sa sama osebe považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, a preto dochádza k vzniku nového zdaniteľného obchodu na účely DPH, ktorý šiesta smernica neuvádza.

36. Zo znenia opatrenia, ktoré oznámila belgická vláda, však vyplýva, že nemá mať takýto dosah. Toto opatrenie iba stanovuje, že „s cieľom zjednodušiť kontrolu vyberania DPH v tejto oblasti sa *daň splatná* v čase dodania tabakových výrobkov vyberie spolu so spotrebnou daňou... pri kúpe kontrolných známok výrobcom alebo dovozcom“ [14].

37. V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora vo vzťahu k článku 27 šiestej smernice „odchylné vnútroštátne opatrenia, ktoré sú takej povahy, že bránia daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností, sa majú vykladať doslovne“ [15]. Zo znenia predmetného oznámenia teda vyplýva, že oznámené opatrenie sa vzťahuje iba na *určenie skoršieho okamihu vzniku daňovej povinnosti k DPH* prostredníctvom kolkových známok tak, aby sa zhodoval s okamihom výberu spotrebnej dane. Cieľom belgického opatrenia je iba realizácia výberu DPH vo forme platby vopred, a vzťahuje sa teda výlučne na okamih vzniku daňovej povinnosti. Ako správne zdôrazňujú žalobkyne a Komisia, cieľom tohto oznámenia nie je výber DPH bez akéhokoľvek overenia, či došlo k zdaniteľnému obchodu na účely DPH, čo v tomto prípade znamená, či došlo k dodávke tovarov za protihodnotu. Oznámenie uvádza príslušný zdaniteľný obchod na účely DPH, teda *dodávku* tabakových výrobkov, pričom nie je možné sa domnievať, že predmetné zjednodušujúce opatrenie sa od neho môže akokoľvek odchýliť.

38. Z toho je potrebné vyvodiť, že predmetom oznámenia v zmysle článku 27 ods. 5 šiestej smernice nebolo žiadne odchylné opatrenie, ktoré by Belgicku umožňovalo

14 — Pozri bod 13 vyššie; kurzívou zvýraznil generálny advokát.

15 — Rozsudok z 29. mája 1997, Skripalle, C-63/96, Zb. s. I-2847, bod 24.

požadovať platbu DPH od vlastníka, pokiaľ ide o tovar, ktorý mu bol odcudzený, ak tento vlastník neuskutočnil žiadne dodanie tohto tovaru za protihodnotu.

39. Také odchylné opatrenie teda nie je možné uplatniť proti platiteľom dane.[16] V tomto zmysle je potrebné pripomenúť rozsudok z 13. februára 1985, Direct Cosmetics, podľa ktorého odchýlky od šiestej smernice „sú v súlade s právom Spoločenstva iba pod podmienkou, že jednak neprekračujú rámec cieľov stanovených v článku 27 ods. 1 a takisto boli oznámené Komisii“ [17].

40. V každom prípade aj za predpokladu, že odchylné opatrenie, v dôsledku ktorého sa krádež považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, bolo oznámené, bolo by v rozpore s právom Spoločenstva.

41. Súdny dvor tvrdí nielen to, že možnosť prijať odchylné opatrenia v zmysle článku 27 šiestej smernice sa má vykladať doslovne[18], ale takisto pripomína, že povolené sú iba opatrenia „potrebné a vhodné na realizáciu osobitného cieľa, ktorý sledujú, a ak sa v čo najmenšej možnej miere dotýkajú cieľov a zásad šiestej smernice“ [19]. Inými slovami, ustanovenia odchylné od šiestej smernice určené na zjednodušenie postupu pri výbere dane alebo na boj proti daňovým podvodom alebo obchádzaniu daňových povinností sú prípustné iba „v najmenšom možnom rozsahu potrebnom na dosiahnutie tohto cieľa“ [20] a súlad takéhoto opatrenia „s podmienkami uvedenými v článku 27 ods. 1 šiestej smernice sa musí posudzovať doslovne“ [21].

42. Nepreukázalo sa, že predmetné odchylné opatrenie má také ciele, akými sú zjednodušenie postupu pri výbere dane alebo boj proti daňovým podvodom, alebo obchádzanie daňových povinností, ktoré by odôvodňovali, že krádež tovaru sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu. Takéto opatrenie by totiž predstavovalo odchýlku od základných ustanovení šiestej smernice, ktoré určujú zdaniteľné obchody na účely DPH, keďže by k nim dopĺňalo nové kategórie zdaniteľných obchodov, a to v kontexte nespochybňovanej krádeže tovaru a bez dôkazu o daňovom podvode.

16 — Tento záver nezávisí od otázky, ktorá v tejto veci nie je položená, či obyčajné opatrenie na určenie platby DPH vopred, akým je opatrenie, ktoré je predmetom daného oznámenia, je odchylným opatrením v súlade s článkom 27 ods. 1.

17 — 5/84, Zb. s. 617, bod 24. Rovnako pozri rozsudok zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, body 22 a 23.

18 — Pozri bod 37 vyššie.

19 — Rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, bod 43 a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4271, bod 46.

20 — Rozsudok z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, Zb. s. 1861, bod 29.

21 — Rozsudok Sudholz, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 45.

III — Návrh

43. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na otázky položené hof van beroep te Antwerpen odpovedal takto:

1. Pojem „dodávka tovaru... za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*]" v zmysle článku 2 bodu 1 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, sa má vykladať v takom zmysle, že nezahŕňa krádež tovaru bez ohľadu na to, či odcudzený tovar podlieha alebo nepodlieha spotrebnej dani.

2. Povolenie udelené členskému štátu, založené na oznámení uskutočnenom na základe článku 27 ods. 5 šiestej smernice 77/388 na účely zavedenia osobitného odchylného opatrenia, ktoré stanovuje uhradenie dane z pridanej hodnoty z tabakových výrobkov vopred, súčasne so spotrebnou daňou, nezahŕňa možnosť požadovať platbu dane z pridanej hodnoty ako dôsledok krádeže týchto výrobkov.