# SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA M. POIARESA MADURA, predstavljeni 25. maja 2005[1]

1. Hof van beroep te Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu) (Belgija) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišču postavlja vprašanja v zvezi z razlago 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[2] (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

## I – Dejansko stanje postopka v glavni stvari in vprašanja, predložena Sodišču

2. Družba Newman Shipping & Agency Company NV (v nadaljevanju: Newman) uporablja trošarinsko skladišče v Antwerpnu, v katerem je družba British American Tobacco International Ltd (v nadaljevanju: BATI), lastnica tega blaga, začasno uskladiščila predelani tobak, proizveden in zapakiran v Belgiji. Na to blago ni bila nalepljena nobena davčna nalepka.

3. V tem skladišču so bile 4. decembra 1995 in 29. januarja 1996 ter v noči s 14. na 15. junij 1998 ukradene cigarete. Belgijska uprava za carine in trošarine je Newmanu poslala odločbo o odmeri davka, v kateri mu je za manjkajoče cigarete naložila plačilo trošarine in DDV v skladu z ureditvijo iz člena 58(1) belgijskega zakonika o DDV in s členom 1 kraljevega odloka št. 13 z dne 29. decembra 1992 o ureditvi za predelani tobak na področju davka na dodano vrednost (*Moniteur belge* z dne 31. decembra 1992, str. 28086, v nadaljevanju: kraljevi odlok), ker obveznost za obračun DDV za predelani tobak nastane istočasno kot za trošarino in ker je po plačilu trošarine na podlagi ugotovitve primanjkljaja v skladišču nastala tudi obveznost obračuna DDV.

4. Člen 58(1) belgijskega zakonika o DDV iz leta 1969 določa:

„Za predelani tobak, ki je uvožen, pridobljen v smislu člena 25c ali proizveden v Belgiji, se davek obračuna v vseh primerih, ko je na podlagi zakonskih ali drugih določb v zvezi z

1 — Jezik izvirnika: portugalščina.

2 — UL L 145, str. 1.

davčnim režimom tobaka treba plačati trošarino.

[...]

Kralj določi podrobna pravila za obračunavanje davka na predelani tobak in osebe, ki so zavezane k njegovem plačilu."

5. Na podlagi člena 1 kraljevega odloka „[o] bveznost za obračun davka na dodano vrednost za predelani tobak [...] nastane istočasno kot za trošarino".

6. Po neuspešni pritožbi je Newman plačal zahtevani znesek, vendar s pridržkom vseh pravic glede DDV. BATI je Newmanu v celoti povrnil omenjene zneske.

7. Newman in BATI sta pri Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu) vložila tožbo za povračilo plačanih zneskov. Ta tožba je bila zavrnjena s sodbo z dne 4. aprila 2001, v kateri je navedeno sodišče menilo, da je bila trošarina dolgovana za blago, ki je manjkalo zaradi tatvine, in da je zato v skladu s členom 58(1) zakonika o DDV in s členom 1 kraljevega odloka 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 torej v skladu s členom 27 Šeste direktive.

8. Newman in BATI sta 7. maja 2001 zoper to sodbo vložila pritožbo pri Hof van beroep te Antwerpen, ki se je odločilo Sodišču v predhodno odločanje postaviti naslednja vprašanja:

„1. Ali je možna dobava v smislu Šeste direktive s posledico, da se davek na dodano vrednost lahko obračuna:

— če ni nobenega plačila ali posla za plačilo?

— če ni prenosa pravice do prostega razpolaganja z blagom 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 trošarinske izdelke, natančneje za predelani tobak?

3. Če se za trošarinske izdelke ne obračuna trošarina, ali je v tem primeru obračunavanje davka na dodano vrednost v skladu z določbami Šeste direktive?

4. Ali lahko države članice dopolnijo kategorije transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost, z obvestilom v smislu člena 27(2) ali (5) Šeste direktive, da bi na nacionalni ravni naložile davek na dodano vrednost ob tatvini trošarinskih izdelkov iz trošarinskega skladišča, ali pa je člen 2 Šeste direktive izčrpen?

5. Ali lahko v primeru uradnega obvestila v smislu člena 27(5) Šeste direktive, ki se nanaša zgolj na akontacijo davka na dodano vrednost z davčnimi nalepkami, država članica dopolni kategorije transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost, na primer s tem, da naloži plačilo davka na dodano vrednost, če so bili trošarinski izdelki ukradeni iz trošarinskega skladišča?“

9. Ta vprašanja zahtevajo razlago več določb Šeste direktive, zlasti člena 2, točka 1, v skladu s katerim „je predmet davka na dodano vrednost [...] dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

10. Poleg tega člen 5(1) Šeste direktive določa, da „ ‚[d]obava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

11. Po drugi strani člen 10 iste direktive 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. [...]

[...]"

12. Poleg tega člen 27 Šeste direktive v zvezi z ukrepi za poenostavitev postopka[3] določa:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli 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 razpolago 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

3 — Kakor je veljal pred spremembami, ki jih je uvedla Direktiva Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004 (UL L 27, str. 44).

uradno obvestijo Komisijo, in, če so takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obračunavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj."

13. Na podlagi te ureditve je država Belgija 19. decembra 1977 obvestila Komisijo o členu 58(1) belgijskega zakonika o DDV in o kraljevem odloku št. 13 z dne 3. junija 1970 o ureditvi za predelani tobak na področju davka na dodano vrednost (*Moniteur belge* z dne 5. junija 1970, str. 6103), ki sta veljala ob sprejetju Šeste direktive, z naslednjim besedilom:

„B. Plačilo davka v predhodni fazi.

1. Proizvodi iz predelanega tobaka.

Za poenostavitev nadzora obračunavanja DDV se DDV za dobavo predelanega tobaka obračuna hkrati s trošarino na ceno, ki naj bi jo plačal potrošnik, ko proizvajalec ali uvoznik kupi davčne nalepke. V naslednjih fazah se DDV ne obračuna, seveda pa tudi ne more biti nobenega odbitka. Vsaka prodaja predelanega tobaka mora biti zaračunana skupaj z DDV [...]"

## II – Analiza

14. Vprašanja, ki jih postavlja predložitveno sodišče, se v bistvu, prvič, nanašajo na to, ali je mogoče tatvino trošarinskega blaga šteti za „dobavo blaga za plačilo" v skladu s členom 2(1) Šeste direktive in zato za predmet DDV. Drugič, v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje se postavlja vprašanje, ali je mogoče v takem primeru vseeno zahtevati plačilo DDV na podlagi dovoljenja državi članici v skladu s členom 27 Šeste direktive.

15. Najprej želim odgovoriti na trditve belgijske vlade, da so vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, neustrezna in da bi jih bilo treba povsem preoblikovati. To naj bi izhajalo iz tega, da naj bi belgijska

zakonodaja dovoljevala povračilo DDV, ki sta ga plačali tožeči stranki, če bi ti dokazali, da po tatvini ni prišlo do nobene obdavčljive transakcije.

16. Odgovor belgijske vlade in tožečih strank na pisno vprašanje Sodišča, natančno kakšen dokaz bi moral biti predložen, da bi Newmanu in BATI lahko priznali morebitno pravico do povračila DDV, kaže, da dokaz tatvine v tem pogledu ne zadošča. Nujno je treba tudi dokazati, da po tatvini ni prišlo do nobene obdavčljive transakcije.

17. Dokaz o dogodkih, preverjenih po tatvini, kot je to, da ukradeno blago ni bilo prodano ali da so ga tatovi uničili, pa je nujno dokaz dejstev, ki jih tožeči stranki ne moreta poznati. Gre za pravi *probatio diabolica*, nemogoč dokaz, s katerim ni mogoče pogojevati povračila DDV, ki sta ga plačali tožeči stranki. V zvezi s tem je Sodišče že imelo priložnost ugotoviti, da „je s pravom Skupnosti nezdružljivo dokazovanje, zaradi katerega bi bilo praktično nemogoče ali pretirano težko pridobiti povračilo davka, s pobiranjem katerega se krši pravo Skupnosti“[4].

18. V obravnavani zadevi iz predložitvenega sklepa izhaja, da ni dvoma o tem, da so bili zadevni tobačni proizvodi dejansko ukradeni. Dejstvo, da je bilo plačilo DDV za to trošarinsko blago zahtevano točno po tatvini, kaže, da je sama tatvina sprožila obveznost obračuna DDV. Ni bil odločilen poznejši dogodek, ko bi tatovi blago morebiti vključili v tržno verigo.

19. Ker je bila sama tatvina tista, ki je za belgijsko davčno upravo v bistvu pomenila obdavčljivi dogodek za DDV, je pravilno, da si postavimo vprašanja, ki jih je podalo predložitveno sodišče.

A – *Ali se lahko tatvina trošarinskega blaga kot taka šteje za „dobavo blaga“ za plačilo v skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive, zaradi česar nastane obveznost obračuna DDV?*

20. Tatvina tobačnih proizvodov iz trošarinskega skladišča se ne more šteti za „dobavo

4 — Sodba z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio (199/82, Recueil, str. 3595, točka 14) in sodba z dne 9. februarja 1999 v zadevi Dilexport (C-343/96, Recueil, str. I-579, točka 48).

blaga [...] za plačilo“ v smislu členov 2, točka 1, in 5(1) Šeste direktive.

21. Najprej, besedilo teh členov ne omogoča trditve, da bi bila lahko okradena oseba dolžna plačati DDV, kot da bi prostovoljno prenesla blago na tatove v zameno za plačilo. Ta zaključek tudi obširno potrjuje sodna praksa Sodišča v zvezi z razlago pojmov dobave blaga in storitev za plačilo, ki sta osrednjega pomena za določitev področja uporabe Šeste direktive.

22. Prvič, kar zadeva razlago pojmov dobave blaga in storitev za plačilo, je Sodišče v sodbi z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma jasno zatrdilo, da je dobava storitev „opravljena *za plačilo* v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive in je zato obdavčljiva samo, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja *pravno razmerje*, v katerem obstaja vzajemna izmenjava, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, predstavlja dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika“[5]. Po mojem mnenju drugačna obravnava dobave blaga ni z ničemer utemeljena.

23. V navedeni sodbi Sodišče ponovno potrjuje usmeritev pri razlagi iz svoje predhodne sodne prakse v zvezi s pojmom dobave blaga ali storitev za plačilo, v skladu s katero „je dobava storitev obdavčljiva samo, če obstaja *neposredna povezava* med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo“[6]. V svoji sodbi z dne 1. aprila 1982 v zadevi Hong-Kong Trade Development Council je Sodišče ugotovilo tudi, da obdavčljive transakcije v okviru sistema DDV predpostavljajo obstoj dogovora o ceni ali protivrednosti[7]. Tako „kadar dejavnost izvajalca storitev predstavlja izključno opravljanje storitev brez neposrednega plačila, ne obstaja davčna osnova in zadevne brezplačne storitve niso predmet davka na dodano vrednost“[8].

24. Glede na to sodno prakso je treba ugotoviti, da očitno ni mogoče zagovarjati trditve, da bi lahko tatvina pomenila, da

5 — C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14; moj poudarek.

6 — Sodba Tolsma, navedena zgoraj v opombi 5, točka 13 (moj poudarek); sodba z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, str. 445, točka 12); sodba z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, str. 6365, točka 11) in sodba z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, str. 1443, točka 12).

7 — 89/81, Recueil, str. 1277, točki 9 in 10.

8 — *Ibidem*, točka 10.

mora okradena oseba plačati DDV za blago, ki ji je bilo nezakonito odvzeto brez plačila[9].

25. Tako v nasprotju s trditvami belgijske vlade položaji iz člena 5(6) in (7) Šeste direktive (v zvezi z nekaterimi zasebnimi rabami blaga in blagom, ki ga proizvede davčni zavezanec v okviru svojega podjetja), ki jih zakonodaja Skupnosti izrecno obravnava enako kot dobavo za plačilo, niso primerljivi s položajem tatvine, v katerem lastnik ne le, da ne prejme nobene protivrednosti za ukradeno blago, temveč tudi neprostovoljno izgubi blago samo[10].

26. Naj še navedem, da je zaključek, da se tatvina blaga niti ne more šteti za dobavo za plačilo niti ne more biti uvrščena med transakcije, ki so ji podobne v smislu člena 5(6) in (7) Šeste direktive, neodvisen od tega, da bi ukradeno blago lahko dali v promet tatovi sami ali druge osebe.

27. V zvezi s tem je Sodišče jasno menilo, da dobava blaga, ki ga davčni zavezanec pridobi nezakonito (na primer s tihotapljenjem), spada na področje uporabe Šeste direktive in zanj obstaja obveznost obračuna DDV[11]. V skladu s to sodno prakso načelo davčne nevtralnosti določa, da celo nezakonite transakcije spadajo na področje uporabe Šeste direktive in zanje obstaja obveznost obračuna DDV[12]. To izhaja iz dejstva, da je to blago konkurenčno drugemu, zakonito pridobljenemu blagu, in zato ne more biti deležno ugodnosti v primerjavi s tem drugim blagom. Organiziranje nezakonite rulete spada na primer v skupni sistem DDV, saj je konkurenčno zakonitim igralniškim dejavnostim.[13]

9 — Ta zaključek potrjuje stališče Sodišča v sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, str. I-285). V tej sodbi je Sodišče pravzaprav ugotovilo, da „v skladu s členom 5(1) Šeste direktive„ ‚dobava blaga' pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik' " (točka 6) in da „iz besedila te določbe izhaja, da pojem dobave blaga [...] zajema vse operacije prenosa premoženja v stvareh, ki jih opravi stranka, ki pooblasti drugo stranko, da s premoženjem razpolaga, kot če bi bila dejansko njegova lastnica" (točka 7). Vsaka operacija prenosa premoženja, pri kateri je druga stranka pooblaščena, da razpolaga s tem premoženjem, zajema obstoj elementa privolitve ali dogovora (če povzamemo izraz, uporabljen v točki 17 zgoraj navedene sodbe Tolsma, ki govori o nujnosti „dogovora med strankama"). V primeru tatvine takega elementa ni. V takem primeru ni ne prenosa pooblastil glede premoženja, v katerega bi privolil okradeni lastnik, in očitno nobenega protivrednosti, neposredno povezane s storitvijo, ki bi jo lastniku plačali tatovi.

10 — Treba je tudi opomniti, da so položaji iz sodbe z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding (C-342/87, Recueil, str. 4227, točka 18), in iz sodbe z dne 6. novembra 2003 v združenih zadevah Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, Recueil, str. I-13295, točke od 50 do 52) popolnoma drugačni od položajev v obravnavani zadevi. V navedenih zadevah je bil DDV obračunan, vendar kaže, da za zadevne storitve v resnici ni obstajala obveznost obračuna DDV. V sodbi Genius Holding je Sodišče presodilo, da „pravica do odbitka iz Šeste direktive [...] ne velja za davek, ki je dolgovan izključno zaradi tega, ker je naveden na računu".

11 — V tem smislu glej sodbo z dne 29. junija 2000 v zadevi Salumets in drugi (C-455/98, Recueil, str. I-4993, točka 24).

12 — Sodba z dne 5. julija 1988 v zadevi Mol (269/86, Recueil, str. 3627, točka 18); sodba z dne 5. julija 1988 v zadevi Happy Family (289/86, Recueil, str. 3655, točka 20); sodba z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Lange (C-111/92, Recueil, str. I-4677, točka 16); sodba z dne 28. maja 1998 v zadevi Goodwin in Unstead (C-3/97, Recueil, str. I-3257, točka 9); sodba z dne 29. junija 1999 v zadevi Coffeeshop „Siberië" (C-158/98, Recueil, str. I-3971, točki 14 in 21) in zgoraj navedena sodba Salumets in drugi, točka 19.

13 — Sodba z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer (C-283/95, Recueil, str. I-3369, točke od 19 do 23 in 28).

28. Tako utemeljevanje velja tudi v primeru dobave ukradenega blaga, ki ga tat ali tretja oseba dobavi drugi osebi za plačilo. Za tako poznejšo dobavo ukradenega blaga bi veljala obveznost obračuna DDV. Očitno pa je obravnavan položaj drugačen: vprašanje je, ali za prenos blaga, ki izhaja iz tatvine same, velja obveznost obračuna DDV. V tem pogledu pa tatvina sama ni dobava za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive.

29. Poleg tega je okoliščina, da je zadevno blago iz obravnavanega primera trošarinsko blago, pravno popolnoma neupoštevna za določitev, ali se tatvina tega blaga lahko šteje za dobavo blaga za plačilo. Kakor je navedla Komisija v svojem pisnem stališču, nobena določba Šeste direktive, kar zadeva dobavo blaga, ne razlikuje med dobavo trošarinskih izdelkov in dobavo izdelkov, za katere se trošarina ne plačuje.

30. Glede na vse zgoraj navedene preudarke se mi zdi, da bi moralo Sodišče predložitvenemu sodišču odgovoriti, da tatvine trošarinskega blaga ni mogoče šteti za „dobavo blaga [...] za plačilo" v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive.

B – *Ali je mogoče po tatvini blaga vseeno zahtevati plačilo DDV na podlagi dovoljenja državi članici v skladu s členom 27 Šeste direktive?*

31. V skladu s členom 27 Šeste direktive se lahko državi članici dovoli, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od Šeste direktive za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom.

32. V skladu s členom 27(5) Šeste direktive je Kraljevina Belgija posredovala obvestilo o zadevnem ukrepu, na podlagi katerega obveznost obračuna DDV v zvezi s predelanim tobakom nastane hkrati s trošarinsko obveznostjo. Zato je v obravnavani zadevi osrednje vprašanje, ali ima lahko tak ukrep učinek razširitve kategorij obdavčljivih dogodkov za DDV, ki jih predvideva Šesta direktiva.

33. Člen 10 Šeste direktive jasno razlikuje med nastankom obveznosti obračuna davka, torej trenutkom, v katerem se lahko DDV šteje za dolgovanega, in obdavčljivim dogodkom za DDV, ki je „dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka".

34. S tem razlikovanjem je mogoče pojasniti bistvene razlike med zakonodajnimi ukrepi,

ki vplivajo na prvi ali drugi pojem. Treba je razlikovati med ukrepom, katerega namen je prehiteti trenutek nastanka obveznosti obračuna DDV, tako da sovpade s trenutkom obračuna trošarine, in ukrepom, ki odstopa od pravil, ki določajo, katere transakcije so zavezane plačilu DDV, s tem ko dodaja nov obdavčljivi dogodek za DDV, ki ga Šesta direktiva ne predvideva.

35. Dejstvo, da dokaz tatvine ne zadošča, da bi se lastnik ukradenega blaga izognil plačilu DDV za to blago, kaže, da je obseg ukrepa belgijske vlade širši od samo vnaprejšnjega plačila DDV. Uporaba tega ukrepa, kakor ga izvajajo belgijske davčne oblasti, pomeni, da se tatvina sama šteje za dobavo blaga za plačilo in da je zaradi tega dejansko ustvarjen nov obdavčljivi dogodek za DDV, ki ga Šesta direktiva ne predvideva.

36. Iz besedila ukrepa, ki ga je priglasila belgijska vlada, pa kaže, da ne bi smel imeti takega obsega. Predvideva zgolj, da se „za poenostavitev nadzora obračunavanja DDV [...] *DDV, dolgovan* za dobavo predelanega tobaka, obračuna hkrati s trošarino [...], ko proizvajalec ali uvoznik kupi davčne nalepke“[14].

37. V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s sodno prakso Sodišča glede člena 27 Šeste direktive „za nacionalne ukrepe za odstopanje za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom velja ozka razlaga“[15]. Besedilo zadevnega obvestila kaže, da sporočeni ukrep zadeva samo *prehitevanje trenutka, ko nastane obveznost obračuna DDV,* s pomočjo davčnih nalepk, da bi ta trenutek sovpadel s trenutkom obračuna trošarine. Namen belgijskega ukrepa je samo izvesti obračun DDV v obliki vnaprejšnjega plačila in zadeva izključno trenutek nastanka obveznosti obračuna davka. Kakor pravilno poudarjata tožeči stranki in Komisija, namen tega obvestila ni izterjava DDV, kadar ni dejanske potrditve obdavčljivega dogodka za DDV, torej, v obravnavanem primeru, dobave blaga za plačilo. Obvestilo navaja ustrezni obdavčljivi dogodek za DDV, namreč *dobavo* proizvodov predelanega tobaka, ne da bi omogočalo domnevo, da bi lahko zadevni ukrep poenostavitve pomenil kakršno koli odstopanje od tega.

38. Na podlagi tega je treba zaključiti, da noben ukrep za odstopanje ni bil predmet obvestila v smislu člena 27(5) Šeste direktive, ki bi belgijski državi dovoljeval, da od

14 — Glej točko 13 zgoraj; moj poudarek.

15 — Sodba z dne 29. maja 1997 v zadevi Skripalle (C-63/96, Recueil, str. I-2847, točka 24).

lastnika zahteva plačilo DDV za blago, ki mu je bilo ukradeno, pri čemer ta lastnik ni opravil nobene dobave tega blaga za plačilo.

39. Zato takega ukrepa za odstopanje ni mogoče postaviti nasproti davčnim zavezancem[16]. V tem smislu je treba opozoriti na sodbo z dne 13. februarja 1985 v zadevi Direct Cosmetics, v skladu s katero so odstopanja od Šeste direktive „skladna s pravom Skupnosti samo pod pogojem, da so znotraj okvira ciljev iz člena 27(1) in da je Komisija o njih obveščena“[17].

40. V vsakem primeru, tudi če bi lahko šteli, da je bil ukrep za odstopanje, katerega učinek je, da dovoljuje, da se tatvina šteje za dobavo blaga za plačilo, predmet obvestila, bi bil v nasprotju s pravom Skupnosti.

41. Ne samo, da Sodišče zatrjuje, da mora za možnost sprejetja ukrepov za odstopanje iz člena 27 Šeste direktive veljati ozka razlaga[18], opozarja tudi, da so dovoljeni samo ukrepi, „ki so potrebni in ustrezni za uresničitev posebnega cilja, kateremu so namenjeni, in ki v najmanjši možni meri vplivajo na cilje in načela Šeste direktive“[19]. Z drugimi besedami, ukrepi, ki odstopajo od Šeste direktive, namenjeni poenostavitvi postopka za obračunavanje davka ali preprečevanju davčnih utaj ali izogibanja davkom, so dovoljeni „samo v mejah, nujno potrebnih za dosego tega cilja,“[20] in skladnost takega ukrepa „s pogoji iz člena 27(1) Šeste direktive je treba razlagati ozko“[21].

42. Ni bilo izkazano, da bi imel zadevni ukrep za odstopanje cilje, kot je poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali preprečevanje davčnih utaj ali izogibanje davkom, ki bi utemeljevali, da se tatvina blaga šteje za dobavo blaga za plačilo. Tak ukrep bi v resnici pomenil odstopanje od temeljnih določb Šeste direktive, ki določajo obdavčljive dogodke za DDV, s tem da bi dodal nove kategorije obdavčljivih dogodkov in to v kontekstu nesporne tatvine blaga in brez znakov utaje.

16 — Ta zaključek ni odvisen od vprašanja, ki se v tej zadevi ne postavlja, ali je ukrep vnaprejšnjega plačila DDV, kot je ukrep, ki je predmet obvestila v obravnavanem primeru, ukrep za odstopanje iz člena 27(1).

17 — 5/84, Recueil, str. 617, točka 24. Glej tudi sodbo z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točki 22 in 23).

18 — Glej točko 37 zgoraj.

19 — Sodba z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 43) in sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz (C-17/01, Recueil, str. I-4271, točka 46).

20 — Sodba z dne 10. aprila 1984 v zadevi Komisija proti Belgiji (324/82, Recueil, str. 1861, točka 29).

21 — Sodba Sudholz, navedena zgoraj v opombi 19, točka 45.

## III – Predlog

43. Glede na zgoraj navedene preudarke Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je postavilo Hof van beroep te Antwerpen, odgovor:

1. Pojem ‚dobave blaga [...] za plačilo' v smislu člena 2, točka 1, 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 je treba razlagati tako, da ne zajema tatvine blaga, ne glede na to, ali je ukradeno blago predmet trošarine ali ne.

2. Dovoljenje državi članici, ki izhaja iz obvestila na podlagi člena 27(5) Šeste direktive 77/388 z namenom uvedbe posebnega ukrepa za odstopanje, ki določa plačilo davka na dodano vrednost za proizvode iz predelanega tobaka v predhodni fazi, hkrati s trošarino, ne zajema možnosti, da bi zahtevali plačilo davka na dodano vrednost kot posledico tatvine teh proizvodov.