

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. července 2005 *

Ve věci C-435/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím hof van beroep te Antwerpen (Belgie) ze dne 7. října 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 14. října 2003, v řízení

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (zpravodaj) a J. Malenovský, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

* Jednací jazyk: nizozemština.

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za British American Tobacco International Ltd M. Houbenem, advocaat, zmocněným S. Crosbym, solicitor,

- za Newman Shipping & Agency Company NV G. Huyghem a P. Hoogmartensem, advocaten,

- za belgickou vládu zastoupenou původně D. Haven, jako zmocněnkyní, poté M. Wimmerem, jako zmocněncem, ve spolupráci s M. van der Woude, avocat,

- za řeckou vládu S. Spyropoulosem a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,

- za Komisi Evropských společenství L. Ström van Lier a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. května 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zejména výkladu článků 2, 5 a 27 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „směrnice“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi British American Tobacco International Ltd (dále jen „BATI“) a Newman Shipping & Agency Company NV (dále jen „Newman“) na straně jedné a Belgische Staat na straně druhé ve věci placení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z tabákových výrobků skladovaných ve skladu s daňovým dozorem a hlášených jako chybějící v důsledku krádeží.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Podle článku 2 směrnice:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

4 Článek 5 odst. 1 směrnice stanoví:

„Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Článek 10 odst. 1 a 2 směrnice stanoví:

„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. [...]“

- 6 Podle článku 11 směrnice je základem daně při dodání zboží vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany.

- 7 Podle článku 27 směrnice nazvaného „Zjednodušené postupy“:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovící 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 uvědomí Komisi a že v případě, kdy tyto odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vyměřování daně, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1.“

8 Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1) se podle svého čl. 3 odst. 1 vztahuje zejména na tabákové výrobky.

9 Článek 6 odst. 1 směrnice 92/12 stanoví:

„Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

10 Článek 58 odst. 1 belgického zákoníku o DPH stanoví:

„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 správních předpisů týkajících se daňového režimu tabáku odvedena spotřební daň. [...]

[...]

Takto vyměřená daň je daní, již podléhá dovoz, nabývání uvnitř Společenství a dodání tabákových výrobků.

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

- 11 Článek 58 odst. 1 zákoníku o DPH byl účinný v době přijetí směrnice. Podle jejího čl. 27 odst. 5 uvědomilo Belgické království dne 19. prosince 1977 o tomto článku 58 Komisi. Text tohoto oznámení byl následující:

„B. Uhrazení daně v předchozí fázi

1. Tabákové výrobky

Za účelem zjednodušení kontroly výběru DPH v tomto odvětví se daň, kterou je nutno zaplatit při dovozu a dodání tabákových výrobků, vybírá současně se spotřební daní. Při koupi daňových kolků výrobcem nebo dovozcem se totiž DPH platí z ceny, již má zaplatit spotřebitel. V pozdějších stadiích se žádná DPH nevybírá, nelze však samozřejmě ani provést žádný odpočet. Veškerý prodej tabákových výrobků musí být fakturován včetně daně [...]“

- 12 Podle článku 1 královské vyhlášky č. 13 ze dne 29. prosince 1992 o režimu tabákových výrobků v oblasti daně z přidané hodnoty (*Belgisch Staatsblad* ze dne 31. prosince 1992, s. 28086, dále jen „královská vyhláška č. 13“):

„Daňová povinnost k dani z přidané hodnoty z tabákových výrobků [...] vzniká v témže okamžiku jako daňová povinnost ke spotřební dani.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 13 Newman provozuje sklad s daňovým dozorem v Antverpách, kde byly skladovány tabákové výrobky vyráběné a balené v Belgii společností BATI, vlastníkem tohoto zboží. Nebyly na nich nalepeny žádné daňové kolky.
- 14 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. Tyto krádeže byly hlášeny policii.
- 15 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 zákoníku o DPH. 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.

- 16 Newman a BATI podaly u rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen žalobu proti Belgische Staat na vrácení zaplacených částek.
- 17 Tato žaloba byla zamítnuta rozsudkem ze dne 4. dubna 2001. Uvedený soud se v tomto rozsudku domníval, že ze zboží chybějícího v důsledku krádeží měla být zaplacena spotřební daň, a že tedy podle čl. 58 odst. 1 zákoníku o DPH a článku 1 královské vyhlášky č. 13 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 směrnice.
- 18 Žalobkyně v původním řízení podaly dne 7. května 2001 odvolání proti tomuto rozsudku u hof van beroep te Antwerpen.
- 19 Pokud jde o spotřební daň, tento soud konstatoval, že mezi stranami byl uzavřen a uskutečněn obchod, a vyvrátil tak námitky ohledně vzniku daňové povinnosti k této dani.
- 20 Pokud jde o DPH, hof van beroep te Antwerpen podotkl, že pokud by stanovisko správy cel a spotřebních daní, připuštěné soudem prvního stupně, bylo přijato, nebylo by namíste zkoumat, zda krádež zboží může být kvalifikována jako „dodání zboží“ ve smyslu směrnice. Uskutečněním zdanitelného plnění pro účely DPH není dodání zboží ani jeho dovoz, ale vyměření spotřební daně.

- 21 Hof van beroep te Antwerpen, domnívaje se, že žalobní důvod vznesený žalobkyněmi v původním řízení, vycházející z nesouladu režimu zavedeného čl. 58 odst. 1 zákoníku o DPH a článkem 1 královské vyhlášky č. 13 se směrnicí, má závažnou povahu, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může dojít k dodání ve smyslu [...] směrnice s tím důsledkem, že [DPH] 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 [DPH] v souladu s ustanoveními [...] směrnice?

- 4) Mohou členské státy doplnit kategorie plnění podléhajících [DPH] tím, že učiní oznámení ve smyslu čl. 27 odst. 2 nebo 5 [...] směrnice za účelem uložení [DPH] na vnitrostátní úrovni v případě krádeže výrobků podléhajících spotřební dani ze skladu s daňovým dozorem, nebo je článek 2 [...] směrnice taxativní?
- 5) Je členský stát oprávněn v případě oznámení ve smyslu čl. 27 odst. 5 [...] směrnice, který se týká pouze platby [DPH] předem prostřednictvím daňových kolků, doplnit kategorie plnění podléhajících [DPH], například uložit platbu [DPH], pokud výrobky podléhající spotřební dani byly odcizeny ze skladu s daňovým dozorem?“

K relevantnosti předběžných otázek

- 22 Úvodem je namístě odpovědět na argumentaci belgické vlády, podle níž nejsou otázky položené předkládajícím soudem relevantní a měly by být zcela přeformulovány.
- 23 Belgická vláda uplatňuje, že tyto otázky vycházejí z chybného výkladu ustanovení čl. 58 odst. 1 zákoníku o DPH, jehož zachování bylo povoleno Radou podle čl. 27 odst. 5 směrnice.

- 24 Jediným cílem těchto ustanovení bylo zjednodušení postupu vyměřování DPH před uskutečněním jejího zdanitelného plnění a tato ustanovení nevytvářejí novou kategorii zdanitelných plnění, která není směrnicí upravena. Takto zaplacená DPH je státu definitivně odvedena teprve tehdy, když tento předem vzniklý dluh k DPH může být následně přičten uskutečnění zdanitelného plnění.
- 25 Kdyby takové přičtení nebylo v konečném výsledku možné z důvodu neexistence pozdějšího zdanitelného plnění, byla by osobě povinné k dani vrácena částka DPH v souladu s článkem 77 zákoníku o DPH a články 5 a 11 královské vyhlášky č. 13. Tak by tomu mohlo být za okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, pokud by podnik doložil, že chybějící zboží bylo skutečně odcizeno a nebylo dodáno. Režim oznámený dne 19. prosince 1977 tedy neměl žádný dopad na pojem „dodání zboží“ ve smyslu článku 2 směrnice, takže čtvrtá a pátá předběžná otázka nejsou pro řešení sporu v původním řízení užitečné. Z tohoto důvodu není relevantní ani první, druhá a třetí otázka.
- 26 Argumentace belgické vlády však neumožňuje prokázat, že by předběžné otázky nebyly pro předkládající soud užitečné.
- 27 Jednak ze znění předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že by vrácení předem zaplacené DPH bylo v případě krádeže zboží podléhajícího spotřební dani možné.

- 28 Krom toho i za předpokladu, že by tato možnost byla vnitrostátním právem v takovém případě upravena, mohou být důkazní podmínky požadované pro vrácení splněny pouze zřídka. Z odpovědi belgické vlády na písemnou otázku Soudního dvora týkající se těchto důkazních podmínek totiž vyplývá, že poškozenému, jemuž bylo zboží odcizeno, může být DPH vrácena pouze tehdy, pokud zaprvé prokáže, že zboží bylo skutečně odcizeno, a zadruhé, že po krádeži nebylo toto zboží uvedeno na trh. Důkaz takové negativní okolnosti, který by byl takto požadován a který nadto ani nemůže být okradenému znám, prakticky znemožňuje výkon práva na vrácení (viz v tomto smyslu ohledně vrácení daní zavedených v rozporu s právem Společenství rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio*, 199/82, Recueil, s. 3595, bod 14, a ze dne 9. února 1999, *Dilexport*, C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 48).
- 29 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tabákové výrobky dotčené ve sporu v původním řízení byly 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 tuto daň. Rozhodující okolností nebyla pozdější událost, jako případné uvedení zboží na trh zloději. Belgická daňová správa tedy označila za uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH samotnou krádež.
- 30 Za těchto podmínek je namístě otázky položené předkládajícím soudem zkoumat.

K první, druhé a třetí otázce

- 31 Těmito otázkami, které je třeba zkoumat společně, si předkládající soud přeje vědět jednak, zda lze na krádež zboží nahlížet jako na „dodání zboží za protiplnění“ ve smyslu článku 2 směrnice, a zda tudíž může podléhat DPH, a jednak, zda skutečnost, že se ve sporu v původním řízení jedná o zboží podléhající spotřební dani, má vliv na tento závěr.
- 32 Při krádeži nejprve již pojmově nedochází, jak správně uplatňují žalobkyně v původním řízení a Komise, k jakémukoli finančnímu protiplnění ve prospěch poškozeného. Jako taková tedy nemůže být považována za dodání zboží „za protiplnění“ ve smyslu článku 2 směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14).
- 33 Krádež zboží dále nespadá pod pojem „dodání zboží“, jak tento pojem vyplývá ze směrnice.
- 34 Podle čl. 5 odst. 1 směrnice se „[v]ýrazem ‚dodání zboží‘ [...] rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

- 35 Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli směrnice, která mimo jiné směřuje k založení společného systému DPH na jednotné definici uskutečnění zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8).
- 36 Přitom krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží. Nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Krádež tedy nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu ve smyslu výše uvedeného ustanovení směrnice.
- 37 Konečně v rozporu s tvrzením belgické a řecké vlády neukládá zásada daňové neutrality klást krádež zboží na roveň jeho dodání a nebrání závěru, podle něžž tato krádež jako taková nepředstavuje plnění podléhající DPH.
- 38 Protiprávní dovoz a dodání zboží, jako jsou tabákové výrobky dotčené v původním řízení, které nejsou zakázány z důvodu jejich vlastní povahy nebo jejich zvláštních vlastností, zajiště podléhají DPH, neboť toto zboží může být uvedeno na dovolený trh a začleněno do hospodářského oběhu. Zásada daňové neutrality krom toho brání zobecněnému rozlišování mezi dovolenými a nedovolenými obchody (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. června 2000, *Salumets a další*, C-455/98, Recueil, s. I-4993, body 19 a 20).

- 39 Daňová povinnost k DPH však v těchto případech vzniká proto, že po krádeži došlo ke zdanitelnému plnění spočívajícímu v dovozu nebo dodání zboží, a proto, že mohlo být zjištěno protiplnění tohoto plnění, které představuje daňový základ.
- 40 Jak přitom podotkla Komise, taková analýza se nemůže vztahovat na krádež jako takovou, která sama o sobě nepředstavuje uskutečnění zdanitelného plnění. Nemůže ani odůvodnit, aby pozdější, byť pravděpodobné uvedení odcizeného zboží na trh bylo přičteno krádeží poškozené osobě, jež není osobou, která uvedené zboží skutečně dováží nebo dodává. Pokud by mimoto byla krádež považována s ohledem na zásadu daňové neutrality za uskutečnění zdanitelného plnění nezávisle na dovozu nebo dodání, a tedy bez zjištění protiplnění, byl by daňový základ čistě fiktivní.
- 41 Pokud jde o okolnost, že zboží, jako je zboží dotčené v původním řízení, podléhá spotřební dani, nemá tato okolnost vliv na smysl odpovědi, kterou je třeba dát předkládajícímu soudu. Žádné ustanovení směrnice totiž neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně. Uskutečněním zdanitelného plnění pro účely DPH, jímž jsou splněny nezbytné právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, nikoli vyměření spotřebních daní z tohoto zboží.
- 42 Na první, druhou a třetí otázku je tedy třeba odpovědět, že krádež zboží nepředstavuje „dodání zboží za protiplnění“ ve smyslu článku 2 směrnice, a jako taková tedy nemůže podléhat DPH. Okolnost, že zboží, jako je zboží dotčené v původním řízení, podléhá spotřební dani, nemá na tento závěr vliv.

Ke čtvrté a páté otázce

- 43 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu je, zda členský stát, kterému bylo podle čl. 27 odst. 5 směrnice povoleno uplatnit podmínky platby DPH předem prostřednictvím daňových kolků, může na základě téhož povolení podrobit DPH jiná plnění než plnění upravená v článku 2 směrnice tím, že tuto daň použije na výrobky podléhající spotřební dani, které byly odcizeny ze skladu s daňovým dozorem.
- 44 Jak již Soudní dvůr rozhodl, odchylná vnitrostátní opatření uvedená v čl. 27 odst. 5 směrnice, povolená „[s cílem] zjednodušit postup vyměrování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“, musejí být vykládána striktně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. dubna 1984, Komise v. Belgie, 324/82, Recueil, s. 1861, bod 29). Od dodržování základu DPH uvedeného v článku 11 směrnice se mohou odchýlit pouze v mezích nezbytně nutných pro dosažení tohoto cíle (rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle, C-63/96, Recueil, s. I-2847, bod 24). Povolení udělené podle čl. 27 odst. 5 směrnice nemůže jít nad rámec cílů, na jejichž základě bylo požadováno (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Skripalle, bod 30).
- 45 Jak přitom belgická vláda připouští, jediným cílem opatření, jejichž zachování bylo Belgickému království povoleno podle čl. 27 odst. 5 směrnice, je „zjednodušení kontroly výběru DPH“, když tato opatření zejména stanoví, že tato daň je vybírána současně se spotřebními daněmi před uskutečněním zdanitelného plnění. Tato opatření se tedy týkají okamžiku vzniku daňové povinnosti k DPH tak, aby se tento

okamžik časově shodoval s okamžikem výběru spotřebních daní. Netýkají se pravidel o stanovení plnění podléhajících DPH, a nemohou tedy zavádět novou kategorii zdanitelných plnění, jež není upravena směrnicí.

- 46 Zachování těchto opatření bylo sice povoleno Radou s cílem zjednodušení postupu vyměřování daně a zároveň za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, jak potvrzuje oznámení učiněné podle čl. 27 odst. 5 směrnice („s cílem zjednodušení kontroly výběru DPH“). Nicméně okolnost, že cílem povolení byl rovněž boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, nemá za následek oprávnění Belgického království podrobit DPH jiná plnění než plnění uvedená v článku 2 směrnice.
- 47 Na vytvoření nové kategorie plnění spadajících do působnosti DPH, která není upravena články 2 a 10 směrnice, v každém případě nemůže být v rozporu s tvrzením řecké vlády nahlíženo jako na nezbytně nutnou odchylku za účelem zabránění nebezpečí daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, a nemůže být tudíž legálně přijato nebo zachováno na základě čl. 27 odst. 5 směrnice (viz v tomto smyslu ohledně změn základu DPH příliš obecného dosahu výše uvedený rozsudek Komise v. Belgie, bod 31, rozsudek ze dne 9. července 1992, „K“ Line Air Service Europe, C-131/91, Recueil, s. I-4513, body 24 a 25, jakož i výše uvedený rozsudek Skripalle, body 26 a 31).

- 48 Povolení udělené Belgickému království na základě čl. 27 odst. 5 směrnice tedy tento členský stát nijak neopravňuje podrobit krádež tabákových výrobků DPH.
- 49 Na čtvrtou a pátou otázku je tedy namísto odpovědět, že povolení uplatnit opatření zjednodušující kontrolu výběru DPH, udělené členskému státu na základě čl. 27 odst. 5 směrnice, neopravňuje tento stát podrobit této dani jiná plnění než plnění uvedená v článku 2 směrnice. Takové povolení tedy nemůže být právním základem vnitrostátní právní úpravy, jež podrobuje DPH krádež zboží ve skladu s daňovým dozorem.

K nákladům řízení

- 50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Krádež zboží nepředstavuje „dodání zboží za protiplnění“ ve smyslu článku 2 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, a jako taková tedy nemůže podléhat dani z přidané hodnoty. Okolnost, že zboží, jako je zboží dotčené v původním řízení, podléhá spotřební dani, nemá na tento závěr vliv.

- 2) Povolení uplatnit opatření zjednodušující kontrolu výběru daně z přidané hodnoty, udělené členskému státu na základě čl. 27 odst. 5 šesté směrnice 77/388, neopravňuje tento stát podrobit této dani jiná plnění než plnění uvedená v článku 2 směrnice. Takové povolení tedy nemůže být právním základem vnitrostátní právní úpravy, jež podrobuje dani z přidané hodnoty krádež zboží ve skladu s daňovým dozorem.**

Podpisy.