

Zadeva C-384/04

Commissioners of Customs & Excise in Attorney General

proti

Federation of Technological Industries in drugim

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Court of Appeal

(England & Wales) (Civil Division))

„Šesta direktiva o DDV – člen 21(3) in 22(8) – Nacionalni ukrepi z namenom boja proti davčnim utajam – Solidarna odgovornost za plačilo DDV – Zagotovitev varšvine za DDV, ki ga je dolžan plačati drug gospodarski subjekt“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Osebe, ki morajo plačati davek*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 21(3))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Obveznosti oseb, ki morajo plačati davek*

(Direktiva Sveta 77/388, člena 21(3) in 22(8))

1. Člen 21(3) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z direktivama 2000/65 in 2001/115, državam članicam dovoljuje, da sprejmejo ukrepe, na podlagi katerih bo oseba solidarno odgovorna za plačilo zneska v zvezi z davkom na dodano vrednost, ki ga je dolžna plačati druga oseba v skladu s točkama 1 in 2 tega člena.

To določbo je treba razlagati tako, da dovoljuje državam članicam, da sprejmejo zakonodajo, ki določa, da je lahko davčni zavezanec, ki mu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten davek, ki bi ga bilo treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, solidarno odgovoren za plačilo tega davka skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati davek.

Vendar mora biti ta zakonodaja skladna s splošnimi načeli prava, ki so del pravnega reda Skupnosti in ki vključujejo zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti. Čeprav člen 21(3) Šeste direktive državi članici dovoljuje, da se glede tega, ali je zadevna oseba vedela ali je morala vedeti, da davek ni bil plačan, opre na domneve, je kljub temu res, da takih domnev ni mogoče oblikovati tako, da postane praktično nemogoče ali pretirano težavno, da jih ta oseba izpodbija z nasprotnimi dokazi.

(Glej točke 28, 32 in 35 ter točko 1 izreka.)

2. Člen 22(8) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih kot je bila spremenjena z direktivama 2000/65 in 2001/115 je treba razlagati tako, da državi

¶lanici ne dovoljuje, da bi sprejela bodisi zakonodajo, ki doloa, da lahko davni zavezanec, ki mu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten davek na dodano vrednost, ki ga je treba plati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo platan, postane solidarno odgovoren za platio tega davka skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plati davek, bodisi zakonodajo, ki doloa, da se lahko od davnega zavezanca zahteva zagotovitev varšine za platio tega davka, ki ga je ali ga bo dolžan plati davni zavezanec, ki mu je bilo dobavljeno omenjeno blago ali storitve, ali tisti, ki jih je dobavil.

Po drugi strani ta doloaba ne nasprotuje nacionalnemu ukrepu, ki od vsakogar, ki je v skladu z nacionalnim ukrepom, sprejetim na podlagi ¶lena 21(3) Šeste direktive 77/388, solidarno odgovoren za platio DDV, zahteva zagotovitev varšine za platio dolgovanega davka.

(Glej toki 47 in 48 ter toko 2 izreka.)

SODBA SODIŠA (tretji senat)

z dne 11. maja 2006(*)

“Šesta direktiva DDV – ¶lena 21(3) in 22(8) – Nacionalni ukrepi z namenom boja proti davnim utajam – Solidarna odgovornost za platio DDV – Zagotovitev varšine za DDV, ki ga je dolžan plati drug gospodarski subjekt“

V zadevi C-384/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi ¶lena 234 ES, ki ga je vložilo Court of Appeal (Anglija & Wales) (Civil Division) (Združeno kraljestvo) z odlobo z dne 30. julija 2004, ki je prispela na Sodiše 4. septembra 2004, v postopku

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

proti

Federation of Technological Industries in drugim,

SODIŠE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poroevalec), U. Lõhmus in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. oktobra 2005,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Federation of Technological Industries in drugi A. Young, barrister, in D. Waelbroeck, avocat,
- za vlado Združenega kraljestva C. Jackson, zastopnik, ob sodelovanju J. Peacocka, QC, in T. Warda, barrister,
- za nemško vlado C. Schulze-Bahr, zastopnik,
- za Irsko D. J. O'Hagan, zastopnik, ob sodelovanju G. Clohessy, SC, E. Fitzsimons, SC, in B. Conway, barrister-at-law,
- za ciprsko vlado N. Charalampidou, zastopnik,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in C. A. H. M. ten Dam, zastopnika,
- za portugalsko vlado L. I. Fernandes, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. decembra 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 21(3) in 22(8) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z direktivama Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL L 269, str. 44) in 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL L 15, str. 24), (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru tožbe za „judicial review“ v postopku med 53 trgovci iz sektorja mobilnih telefonov in enot ra?unalniške obdelave ter njihovim strokovnim organom, Federation of Technological Industries (v nadaljevanju: Federation) na eni strani in Commissioners of Customs & Excise in Attorney General (v nadaljevanju: Commissioners) na drugi strani, v zvezi z zdru?ljivostjo dolo?b ?lenov 17 in 18 finan?nega zakona iz leta 2003 (Finance Act 2003), ki sta bila sprejeta za boj proti goljufivi zlorabi sistema davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 21 Šeste direktive dolo?a:

„1. Davek na dodano vrednost po notranjem sistemu so dolžni pla?ati:

(a) dav?ni zavezanec, ki opravlja obdav?ljivo dobavo blaga ali storitev, razen za primere iz (b) in (c).

Kadar obdav?ljivo dobavo blaga in storitev opravlja dav?ni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, lahko države ?lanice pod pogoji, ki jih dolo?ijo, predpišejo, da je oseba, ki je dolžna pla?ati

davek, oseba, kateri se opravi obdavčljiva dobava blaga ali storitev;

(b) davčni zavezanci, katerim se opravijo storitve iz člena 9(2)(e), ali osebe, identificirane za davek na dodano vrednost na ozemlju države, katerim se opravijo storitve iz člena 28b(C), (D), (E) in (F), če storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države;

(c) oseba, kateri se opravi dobava blaga, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- obdavčljivi posel je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz člena 28c(E)(3),
- oseba, kateri se opravi dobava blaga, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran za davek na dodano vrednost na ozemlju države,
- račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, je v skladu s členom 22(3).

Države članice pa lahko določijo izjemo od te obveznosti, kadar davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, imenuje davčnega zastopnika v tej državi;

(d) vsaka oseba, ki izkaže davek na dodano vrednost na računu ali drugem dokumentu, ki se priznava kot račun;

(e) vsaka oseba, ki opravi obdavčljivo pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

2. Z odstopanjem od določb odstavka 1:

(a) kadar je oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu z določbami odstavka 1, davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, mu lahko države članice dovolijo, da kot osebo, ki je dolžna plačati davek, imenuje davčnega zastopnika. Za to možnost veljajo pogoji in postopki, ki jih določijo vsaka država članica;

(b) kadar obdavčljive transakcije opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, in z državo, v kateri ima ta davčni zavezanec sedež, ne obstaja pravni instrument o medsebojni pomoči, ki je po obsegu podoben pomoči, ki jo določata direktivi 76/308/EGS in 77/799/EGS ter Uredba Sveta (EGS) 218/92 z dne 27. januarja 1992 o upravnem sodelovanju na področju posrednega obdavčenja (DDV), lahko države članice sprejmejo ukrepe, da je lahko oseba, ki je dolžna plačati davek, davčni zastopnik, ki ga imenuje davčni zavezanec, ki nima sedeža.

3. V primerih iz odstavka 1 in 2 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka.

4. Davek na dodano vrednost pri uvozu plača oseba ali osebe, ki jih država članica, v katero se blago uvozi, doloži ali sprejme kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

4 Člen 22(7) in (8) Šeste direktive določa:

„7. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da tiste osebe, za katere se šteje, da so v skladu s členom 21(1) in (2) dolžne plačati davek namesto davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države, izpolnjujejo obveznosti glede obračuna in plačila iz tega člena; države članice sprejmejo tudi potrebne ukrepe, da osebe, ki so v skladu s členom 21(3) solidarno odgovorne za plačilo davka, izpolnjujejo obveznosti glede plačila iz tega člena.

8. Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem

obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med dr?javami ?lanicami, in pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med dr?javami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

[...]"

Nacionalna ureditev

5 ?len 4 priloge 11 zakona iz leta 1994 o davku na dodano vrednost (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: VAT Act 1994), kot je bil spremenjen s ?lenom 17 finan?nega zakona iz leta 2003, dolo?a:

„(1) Commissioners lahko kot pogoj za odobritev ali vra?ilo vstopnega davka kateri koli osebi zahtevajo predlo?itev takega dokazila v zvezi z DDV, kot ga navedejo.

(1A) ?e Commissioners menijo da je to nujno za zaš?ito prihodka, lahko kot pogoj za dodelitev kakršnega koli dobropisa DDV zahtevajo zagotovitev take varš?ine, kot se jim zdi primerno glede na znesek.

(2) ?e Commissioners menijo, da je to nujno za zaš?ito prihodka, lahko od dav?nega zavezanca kot pogoj za mo?nost opravljanja ali prejemanja obdav?ljive dobave blaga ali storitev zahtevajo zagotovitev varš?ine ali drugega zavarovanja za pla?ilo celotnega DDV, ki ga je ali ga bo dol?an pla?ati:

(a) dav?ni zavezanec ali

(b) katera koli oseba, ki je dobavila ali so ji bili dobavljeni upošteveno blago in storitve.

(3) V drugem odstavku zgoraj pomeni ‚upošteveno blago in storitve‘ blago in storitve, ki jih dav?ni zavezanec dobavi ali so mu dobavljene.

(4) Varš?ina, dolo?ena v drugem odstavku zgoraj, mora znašati toliko in se jo mora biti v taki obliki, kot dolo?ijo Commissioners.

(5) Pooblastila, dana Commissioners z drugim odstavkom zgoraj, ne posegajo v njihova pooblastila, ki jih imajo na podlagi ?lena 48(7).“

6 ?len 77A VAT Act 1994, ki je bil vstavljen s ?lenom 18 finan?nega zakona iz leta 2003, dolo?a:

„Solidarna odgovornost trgovcev v dobavni verigi v primeru nepla?ila davka

(1) Ta ?len se uporablja za blago, ki ustreza kateremu koli izmed naslednjih opisov:

(a) telefoni in vsaka druga oprema, vklju?no z deli in dodatki, ki so narejeni ali prilagojeni za uporabo v zvezi s telefoni ali telekomunikacijami;

(b) ra?unalniki in vsaka druga oprema, vklju?no z deli, dodatki in programsko opremo, ki so narejeni za uporabo v zvezi z ra?unalniki ali ra?unalniškimi sistemi.

(2) Commissioners lahko temu dav?nemu zavezancu pošljejo obvestilo, na katerem je naveden znesek nepla?anega zapadlega DDV, in u?inek obvestila, ?e:

(a) je bila obdavčljiva dobava blaga, na katero se nanaša ta člen, opravljena za davčnega zavezanca in

(b) je ob dobavi davčni zavezanec vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da en del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan.

(3) Učinek obvestila v smislu tega člena je, da sta:

(a) oseba, ki je prejela obvestilo, in

(b) oseba, ki je ne glede na ta člen zavezana za znesek, naveden v obvestilu,

solidarno odgovorni Commissioners za ta znesek.

(4) Za namene drugega odstavka zgoraj je znesek DDV, ki je zapadel v zvezi z dobavo, manjši od teh dveh zneskov:

(a) zneska, ki se obračuna na dobavo, in

(b) zneska, ki je prikazan kot zapadel v davčni napovedi dobavitelja (če jo je oddal) za zadevno predpisano obračunsko obdobje, skupaj z vsakim zneskom, za katerega se ugotovi, da ga je dolžan za to obdobje (razen če je predmet kakršne koli pritožbe dobavitelja).

(5) Sklicevanje v odstavku 4(b) zgoraj na ugotovitev zneska, ki ga oseba dolguje, zajema tudi primer, ko ji znesek ni sporočen, ker tega ni mogoče storiti.

(6) Za namene drugega odstavka zgoraj se domneva, da je oseba imela razloge za utemeljen sum, da so okoliščine take, kot je omenjeno v točki (b) navedenega odstavka, če je bila cena, ki jo je plačala za zadevno blago:

(a) manjša od najnižje cene, ki se jo lahko upravičeno pričakuje za plačilo tega blaga na trgu,

(b) manjša od cene, plačane za enako blago ob eni izmed prejšnjih dobav.

(7) Domnevo, določeno v šestem odstavku zgoraj, je mogoče izpodbijati na podlagi dokaza, da je nizka cena, ki se je plačala za blago, posledica okoliščin, ki niso povezane z neplačilom DDV.

(8) Šesti odstavek zgoraj ne vpliva na druge načine ugotavljanja razlogov za utemeljen sum.

(9) Minister za finance lahko z odlokom spremeni prvi odstavek zgoraj. S takim odlokom se lahko sprejme katero koli priložnostno, dopolnilno, posledično ali prehodno določbo, ki se mu zdi primerna.

(10) Za namene tega člena:

(a) izraz ‚blago‘ zajema storitve;

(b) se znesek DDV šteje za neplačanega samo, kolikor presega znesek kakršnega koli zapadlega vračila.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 Člena 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003 sta bila sprejeta z namenom boja proti

znotrajskupnostni goljufiji „neplačujočega gospodarskega subjekta“, vključno z goljufijo vrste „davčni vrtiljak“, na področju DDV.

8 Federation je vložila tožbo za „judicial review“ (pravni preizkus) zoper ti določbi, pri čemer je predvsem navajala, da ju pravo Skupnosti ne dopušča.

9 Tožbo je naprej obravnavalo High Court of Justice (Anglija in Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court), in nato zaradi pritožbe še Court of Appeal (Anglija in Wales) (Civil Division).

10 Court of Appeal poudarja, da po mnenju Commissioners ta vrsta zadevne goljufije sodi v eno od dveh kategorij, omenjenih v točki 7 te sodbe.

11 Prvo kategorijo Commissioners poimenujejo z izrazom „goljufiva pridobitev“. V bistvu podjetje, ki je registrirano v Združenem kraljestvu za namene DDV – „neplačujoči gospodarski subjekt“ – uvaža blago od dobavitelja iz Evropske unije in ga nato prodaja na celoma na maloprodajnem trgu v Združenem kraljestvu neposredno ali po trgovcu na debelo. „Neplačujoči gospodarski subjekt“ nato ne plača Commissioners DDV, ki ga je dolžan plačati za dobavo, ki sledi. Ta kategorija lahko zajame primer trgovca, ki skuša prikazati, da zastopa obstoječe podjetje, ki je registrirano za namene DDV, vendar nima nobene povezave z zadevnim podjetjem (tak trgovec se pogosto označi kot trgovec, ki uporablja „poneverjeno številko DDV“).

12 Druga kategorija je znana kot „davčni vrtiljak“. Ta kategorija je dobila ime zaradi napačne, na katerega isto blago potuje znotraj Evropske unije od ene države članice do druge in nazaj, ne da bi doseglo končnega uporabnika. V najpreprostejši obliki taka goljufija zahteva tri trgovce, registrirane za namene DDV v dveh različnih državah članicah, čeprav jih je običajno šest ali sedem v dveh ali več državah članicah.

13 Prvi del te goljufije deluje enako kot tista, opisana v točki 11 te sodbe. „Neplačujoči gospodarski subjekt“ nato proda blago z izgubo vmesnemu podjetju, ki naknadno zahteva od Commissioners plačani DDV. To vmesno podjetje pa drugemu vmesnemu podjetju ponovno proda blago z dobičkom in končno – po možnosti po nadaljnjih prodajah in nakupih – blago prispe do podjetja, ki ga nato proda trgovcu, ki je v drugi državi članici registriran za namene DDV, včasih tudi prvotnemu dobavitelju v prvi državi članici. Ta zadnja prodaja je oproščena in ima za posledico pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga izvozno podjetje nato namerava dobiti nazaj od Commissioners.

14 Ta vrsta goljufije bremeni javne prihodke Združenega kraljestva za več kot 1,5 milijarde GBP na leto.

15 Commissioners glede na predložitveno odločbo trdijo, da sta bila člena 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003 sprejeta na podlagi členov 21(3) in 22(8) Šeste direktive.

16 Federation zatrjuje, da niti člen 21(3) niti člen 22(8) Šeste direktive ne podeljujeta pristojnosti državam članicam, da sprejmejo take določbe, kot sta navedena člena 17 in 18.

17 V teh okoliščinah je Court of Appeal (Anglija in Wales) (Civil Division) odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. Ali člen 21(3) [Šeste direktive 77/388/EGS], kot je bila spremenjena z Direktivo [2000/65], dovoljuje, da države članice določijo, da je lahko vsaka oseba skupaj z drugo osebo, ki je dolžna plačati davek na podlagi člena 21(1) ali 21(2), solidarno odgovorna za plačilo davka zgolj ob upoštevanju splošnih načel prava Skupnosti, namreč da mora biti tak ukrep objektivno utemeljen,

razumen, sorazmeren in v skladu z načelom pravne varnosti?

2. Ali člen 22(8) [Šeste] direktive [77/388, kot je bila spremenjena] dovoljuje državam članicam, da določijo, da je lahko vsaka oseba odgovorna na ta način, ali da določijo, da se od ene osebe zahteva, naj zagotovi varščino za davčni dolg druge osebe, zgolj ob upoštevanju prej omenjenih splošnih načel?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, kakšne so omejitve, razen tistih, ki so naložene s prej omenjenimi splošnimi načeli, pooblastila, podeljenega s členom 21(3)?

4. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen, kakšne so omejitve, razen tistih, ki so naložene s prej omenjenimi splošnimi načeli, pooblastila, podeljenega s členom 22(8)?

5. Ali [Šesta] direktiva [77/388], kot je bila spremenjena, državam članicam preperejuje, da določijo solidarno odgovornost davčnih zavezancev ali da zahtevajo od enega davčnega zavezanca, naj zagotovi varščino za davčni dolg drugega, z namenom, da prepereujejo zlorabo sistema DDV in zaščitijo redno dolgovane prihodke iz tega sistema, če so ti ukrepi v skladu s prej omenjenimi splošnimi načeli?"

Prvo in tretje vprašanje za predhodno odločanje

18 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 21(3) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da dovoljuje državam članicam, da sprejmejo tako zakonodajo, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da je lahko davčni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki bi ga bilo treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, solidarno odgovoren za plačilo tega davka skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati davek.

Stališča, posredovana Sodišču

19 Federation v odgovor na prvo in tretje vprašanje zatrjuje, da člen 21(3) Šeste direktive dovoljuje državam članicam, da sprejmejo zakonodajo, ki določa, da je lahko druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka skupaj z osebo, ki je dolžna plačati davek, samo v primerih, ki jih predvidevajo člen 21(1)(a), drugi pododstavek, člen 21(1)(c), člen 21(2)(a) ali člen 21(2)(b). Naložitev take solidarne odgovornosti mora biti v skladu s splošnimi načeli prava Skupnosti.

20 Po mnenju Federation ta splošna načela prava Skupnosti prepereujejo državam članicam sprejetje ukrepov za izvedbo člena 21 Šeste direktive, ki kupcem nalagajo solidarno odgovornost za plačilo DDV skupaj z drugimi posamezniki ali podjetji v isti dobavni verigi na podlagi domnev v zvezi s ceno, plačano za blago ali storitve.

21 Vlade Združenega kraljestva, Nemčije, Irske, Cipra in Portugalske ter Komisija Evropskih skupnosti menijo, da člen 21(3) Šeste direktive državam članicam dovoljuje, da določijo, da je lahko druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka skupaj z osebo, ki je dolžna plačati davek na podlagi odstavkov 1 ali 2 tega člena, zgolj z upoštevanjem splošnih načel prava Skupnosti.

22 Nizozemska vlada trdi, da ukrep, kot je ta, določen s členom 18 finančnega zakona iz leta 2003, ne sodi na področje uporabe Šeste direktive in mu torej ni treba temeljiti na njej. Ukrep se dejansko ne nanaša na naložitev DDV, temveč bolj na njegovo pobiranje. Sodišče je ugotovilo, da v Šesti direktivi ni nobene določbe v zvezi s pobiranjem in da je navadno naloga držav članic, da določijo pogoje, v skladu s katerimi lahko ministrstvo za finance pobira DDV po dogodku, pri

Čemer pa je treba vseeno ostati znotraj meja, postavljenih s pravom Skupnosti (glej sodbo z dne 18. decembra 1997 v zadevi Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 43, in sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točke od 27 do 29).

23 Če pa bi Sodišče vendarle menilo, da zadevni ukrep v postopku v glavni stvari sodi na področje uporabe Šeste direktive, nizozemska vlada navaja, da je podlaga za ta ukrep v členu 21(3) ali členu 22(8) Šeste direktive.

Presoja Sodišča

24 Uvodoma je treba ugotoviti, da se v nasprotju s trditvami nizozemske vlade taka nacionalna določba, kot jo je uvedel člen 18 finančnega zakona iz leta 2003, ki določa pravila, na podlagi katerih je lahko davčni zavezanec solidarno odgovoren za plačilo zneska v zvezi z DDV, ki ga je dolžan plačati drug davčni zavezanec, nanaša na določitev osebe, ki se ji lahko naloži odgovornost za plačilo tega DDV ministrstvu za finance, in ne na pobiranje davka. Iz tega sledi, da sodi na področje uporabe člena 21 Šeste direktive.

25 Torej je treba poudariti, da navedeni člen 21(3) državam članicam dovoljuje, da v primerih iz odstavkov 1 in 2 istega člena določijo, da je druga oseba, kot je oseba, ki je prvotno dolžna, solidarno odgovorna za plačilo DDV.

26 V nasprotju s stališčem Federation, ni v besedilu člena 21(3) Šeste direktive niti v njegovih odstavkih 1 in 2 ne nakazuje na to, da je uporaba odstavka 3 omejena samo na določene primere, na katere se sklicujeta prva dva odstavka. Nasprotno, iz jasnih in nedvoumnih izrazov člena 21(3) izhaja, da se ta določba lahko uporabi za vse primere, na katere se sklicujeta prva dva odstavka.

27 V teh okoliščinah ni mogoče sprejeti utemeljitve Federation, v skladu s katero je bila možnost, da se tretjega obravnava kot solidarno odgovornega za plačilo DDV pred spremembo člena 21 Šeste direktive z Direktivo 2000/65, bolj omejena, in tega da po njenem mnenju nova različica ni imela namena razširiti te možnosti.

28 Člen 21(3) Šeste direktive torej državam članicami napoloma dovoljuje, da sprejmejo ukrepe, na podlagi katerih bo oseba solidarno odgovorna za plačilo zneska v zvezi z DDV, ki ga je dolžna plačati druga oseba v skladu z določbama člena 21(1) in (2).

29 Vendar morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Skupnosti, spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Skupnosti, med katerimi sta zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti (glej v tem smislu sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Schlosstrasse, C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 44, in z dne 26. aprila 2005 v zadevi „Goed Wonen“, C-376/02, ZOdl., str. I-3445, točka 32).

30 V zvezi s tem, kar se nanaša zlasti na načelo sorazmernosti, je treba opozoriti, da čeprav je zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejmejo države članice na podlagi člena 21(3) Šeste direktive, varovati pravice ministrstva za finance kar se da učinkovito, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 47).

31 Sporni nacionalni ukrepi v postopku v glavni stvari v zvezi s tem določajo, da je lahko drug davčni zavezanec kot oseba, ki je prvotno zavezana za davek, solidarno odgovoren za plačilo DDV skupaj z drugo osebo, če je ob dobavi tej drugi osebi ta oseba vedela ali je imela razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan. Domneva se, da je oseba imela razloge za utemeljen sum, da so okoliščine take, če je bila cena, ki jo je plačala, manjša od najnižje cene, ki se jo lahko upravičeno

pri?akuje za pla?ilo tega blaga na trgu, ali manjša od cene, ki jo je pla?ala za enako blago ob eni izmed prejšnjih dobav. To domnevo je mogo?e izpodbijati na podlagi dokaza, da je nizka cena, ki se je pla?ala za blago, posledica okoliš?in, ki niso povezane z nepla?ilom DDV.

32 ?eprav ?len 21(3) Šeste direktive državi ?lanici dovoljuje, da dolo?i osebo kot solidarno odgovorno za pla?ilo DDV, ?e je ta oseba ob dobavi vedela ali je imela razloge za utemeljen sum, da DDV, ki ga je treba pla?ati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo pla?an, in da se glede tega opre na te domneve, je vendarle res, da takih domnev ni mogo?e oblikovati tako, da postane prakti?no nemogo?e ali prekomerno težavno, da jih dav?ni zavezanec izpodbija z nasprotnimi dokazi. Kot je opozoril generalni pravobranilec v to?ki 27 sklepnih predlogov, bi te domneve lahko *de facto* uvedle sistem objektivne odgovornosti, pri ?emer bi prekora?ile tisto, kar je nujno potrebno za varovanje pravic ministrstva za finance.

33 Dejansko mora biti trgovec, ki ravnajo previdno, kot se od njih lahko upravi?eno zahteva, da se zagotovi, da njihove transakcije niso del verige, ki vklju?uje transakcijo, ki je del goljufije z DDV, omogo?eno, da se zanesejo na zakonitost teh transakcij, ne da bi pri tem tvegali, da bi postali solidarno odgovorni za pla?ilo DDV, ki bi ga moral pla?ati drug dav?ni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006 v zadevi Optigen in drugi, C?354/03, C?355/03 in C?484/03, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 52).

34 Predložitveno sodiš?e ima nalogo, da dolo?i, ali je sporna nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari v skladu s splošnimi na?eli prava Skupnosti.

35 Torej je treba na prvo in tretje postavljeno vprašanje odgovoriti, da je ?len 21(3) Šeste direktive treba razlagati v tem smislu, da dovoljuje državi ?lanici sprejeti tako zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki dolo?a, da dav?ni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba pla?ati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo pla?an, postane solidarno zavezan za pla?ilo DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna pla?ati ta davek. Vendar mora biti ta zakonodaja skladna s splošnimi na?eli prava, ki so del pravnega reda Skupnosti in ki vklju?ujejo zlasti na?elo pravne varnosti in na?elo sorazmernosti.

Drugo in ?etrto vprašanje

36 Predložitveno sodiš?e z drugim in ?etrtim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba razlagati ?len 22(8) Šeste direktive v tem smislu, da dovoljuje državi ?lanici, da sprejme zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki dolo?a, da dav?ni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba pla?ati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo pla?an, postane solidarno zavezan za pla?ilo DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna pla?ati davek, in/ali zakonodajo, ki dolo?a, da se lahko od dav?nega zavezanca zahteva zagotovitev varš?ine za pla?ilo DDV, ki ga je ali ga bo dolžan pla?ati dav?ni zavezanec, kateremu je dobavil omenjeno blago ali storitve ali ki mu jih le-ta dobavlja.

Stališ?a, predložena Sodiš?u

37 Federation v odgovoru na drugo in ?etrto vprašanje za predhodno odlo?anje navaja, da ?len 22(8) Šeste direktive državam ?lanicam ne dovoljuje, da bi uvedle ukrepe, ki nalagajo obveznosti na drugo osebo, kot je oseba, ki je dolžna pla?ati davek, kot je dolo?eno v ?lenu 21 te direktive.

38 Vlada Združenega kraljestva zatrjuje, da navedeni ?len 22(8) dovoljuje državam ?lanicam, da dolo?ijo, da je lahko vsaka oseba solidarno odgovorna za pla?ilo DDV skupaj z osebo, ki je dolžna pla?ati DDV na podlagi ?lena 21(1) ali (2) Šeste direktive, ali da dolo?ijo, da se lahko od

ene osebe zahteva, naj zagotovi varš?ino za DDV, ki ga je druga oseba dolžna pla?ati, ?e se za zadevne dolo?be meni, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za prepre?evanje dav?nih utaj ter da so v skladu s splošnimi na?eli prava Skupnosti.

39 Irska in ciprska vlada menita, da ?len 22(8) Šeste direktive dovoljuje državam ?lanicam, da dolo?ijo, da se lahko od vsake osebe zahteva, naj zagotovi varš?ino za DDV, ki ga je dolžna pla?ati druga oseba, ob upoštevanju zgoraj omenjenih splošnih na?el.

40 Portugalska vlada meni, da je treba navedeni ?len 22(8) razlagati v tem smislu, da državam ?lanicam dovoljuje, da v okviru meja, ki jih ta dolo?ba postavlja, dolo?ijo, da lahko vsaka oseba postane dolžna pla?ati DDV, ali da z namenom zagotoviti pobiranje DDV in z namenom boja proti goljufiji in dav?nemu izogibanju naložijo na osebo, ki je dolžna pla?ati ta davek, na osebo, ki je solidarno odgovorna, ali na tretje osebe druge obveznosti, ?e so v obeh primerih te obveznosti naložene v skladu s pravom Skupnosti in zlasti s splošnimi na?eli, ki mu vladajo.

41 Komisija trdi, da ?len 22(8) Šeste direktive državam ?lanicam ne dovoljuje, da bi razširile obveznost za pla?ilo DDV na osebe, ki niso dav?ni zavezanci ali niso solidarno odgovorne na podlagi ?lena 21 te direktive. Navedeni ?len 22(8) jim tudi ne dovoljuje, da bi dolo?ile, da se lahko od osebe zahteva zagotovitev varš?ine za DDV, ki ga je dolžna pla?ati druga oseba. Vendar ko je enkrat solidarna odgovornost ugotovljena v skladu z ukrepom, sprejetim na podlagi ?lena 21(3) Šeste direktive, ?len 22(8) v povezavi s ?lenom 22(7) te direktive omogo?a, da se na vsako osebo, ki je postala solidarno odgovorna za pla?ilo DDV, naloži obveznost, da zagotovi varš?ino za dolgovane zneske, ob upoštevanju splošnih na?el prava Skupnosti.

Presoja Sodiš?a

42 Uvodoma je treba navesti, da se ?len 22 te direktive v skladu z naslovom, kot je razviden iz ?lena 28h Šeste direktive, ukvarja samo z obveznostmi oseb, ki so dolžne pla?ati davek, in ne ureja dolo?itve teh zadnjih, kar je zase urejeno s ?lenom 21 te direktive.

43 Dejansko ?len 22(8) Šeste direktive dovoljuje državam ?lanicam, da naložijo dav?nim zavezancem za DDV in osebam, ki so solidarno odgovorne za njegovo pla?ilo, dolo?enim na podlagi ?lena 21 te direktive, druge obveznosti, kot so tiste, dolo?ene s prejšnjimi odstavki ?lena 22, kot je ta, da zagotovijo jamstvo za pla?ilo dolžnega DDV, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za prepre?evanje dav?nih utaj.

44 Iz tega sledi, prvi?, da naložitev solidarne odgovornosti za pla?ilo DDV ne more temeljiti na ?lenu 22(8) Šeste direktive, in, drugi?, da ta dolo?ba ne dovoljuje državam ?lanicam, da od osebe, ki ni niti prvotno odgovorna za pla?ilo DDV niti solidarno odgovorna za njegovo pla?ilo na podlagi ?lena 21 Šeste direktive, zahtevajo zagotovitev varš?ine za pla?ilo DDV, ki ga je dolžna pla?ati tretja oseba.

45 Vendarle je treba poudariti, da se lahko države ?lanice, kot izhaja iz odgovora na prvo in tretje vprašanje, v okviru omejitev, ki jih postavljajo splošna na?ela prava Skupnosti, oprejo na ?len 21(3) Šeste direktive za uvedbo solidarne odgovornosti za pla?ilo DDV.

46 Iz tega sledi, da lahko države ?lanice od oseb, ki so v skladu z nacionalnim ukrepom, sprejetim na podlagi ?lena 21(3) Šeste direktive, solidarno odgovorne za pla?ilo DDV, zahtevajo na podlagi ?lena 22(8) te direktive, da zagotovijo varš?ino za pla?ilo dolgovanega DDV.

47 Iz vseh zgornjih ugotovitev izhaja, da je treba na drugo in ?etrto postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 22(8) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da državi ?lanici ne dovoljuje, da bi sprejela ali zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki dolo?a, da

lahko dav?ni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba pla?ati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo pla?an, postane solidarno odgovoren za pla?ilo tega DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna pla?ati davek, ali zakonodajo, ki dolo?a, da se lahko od dav?nega zavezanca zahteva zagotovitev varš?ine za pla?ilo DDV, ki ga je ali ga bo dolžan pla?ati dav?ni zavezanec, kateremu je bilo dobavljeno omenjeno blago ali storitve ali tisti ki jih je dobavil.

48 Na drugi strani ta dolo?ba ne nasprotuje nacionalnemu ukrepu, ki od vsakogar, ki je v skladu z nacionalnim ukrepom, sprejetim na podlagi ?lena 21(3) Šeste direktive, solidarno odgovoren za pla?ilo DDV, zahteva zagotovitev varš?ine za pla?ilo dolgovanega DDV.

Peto vprašanje

49 Ob upoštevanju odgovora na prva štiri vprašanja na peto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1) ?len 21(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z direktivama Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 in 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001, je treba razlagati v tem smislu, da dovoljuje državi ?lanici sprejeti tako zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki dolo?a, da dav?ni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba pla?ati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo pla?an, postane solidarno zavezan za pla?ilo DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna pla?ati ta davek. Vendar mora biti ta zakonodaja skladna s splošnimi na?eli prava, ki so del pravnega reda Skupnosti in ki vklju?ujejo zlasti na?elo pravne varnosti in na?elo sorazmernosti.

2) ?len 22(8) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z direktivama 2000/65 in 2001/115, je treba razlagati v tem smislu, da državi ?lanici ne dovoljuje, da bi sprejela ali zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki dolo?a, da lahko dav?ni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba pla?ati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo pla?an, postane solidarno odgovoren za pla?ilo tega DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna pla?ati davek, ali zakonodajo, ki dolo?a, da se lahko od dav?nega zavezanca zahteva zagotovitev varš?ine za pla?ilo DDV, ki ga je ali ga bo dolžan pla?ati dav?ni zavezanec, kateremu je bilo dobavljeno omenjeno blago ali storitve ali tisti ki jih je dobavil.

Po drugi strani ta dolo?ba ne nasprotuje nacionalnemu ukrepu, ki od vsakogar, ki je v skladu z nacionalnim ukrepom, sprejetim na podlagi ?lena 21(3) Šeste direktive 77/388, solidarno odgovoren za pla?ilo DDV, zahteva zagotovitev varš?ine za pla?ilo dolgovanega DDV.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina