

Zadeva C-489/09

Vandoorne NV

proti

državi Belgiji

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo hof van beroep te Gent)

„Šesta direktiva o DDV – ?lena 11(C)(1) in 27(1) in (5) – Dav?na osnova – Ukrepi za poenostavitev – Toba?ni izdelki – Dav?ne nalepke – Enkratni obra?un DDV pri viru – Posredni dobavitelj – Popolno ali delno nepla?ilo cene – Zavnitev vra?ila DDV“

Povzetek sodbe

Dav?ne dolo?be – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Dav?na osnova – Odstopajo?i nacionalni ukrepi

(Direktiva Sveta 77/388, ?lena 11(C)(1) in 27(1) in (5))

?lena 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnim predpisom, ki s tem, da za poenostavitev obra?unavanja davka na dodano vrednost in za boj zoper dav?ne utaje in izogibanje davkom v zvezi s toba?nimi izdelki dolo?ajo, da se ta davek z dav?nimi nalepkami obra?una le enkrat in pri viru, namre? pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov, posrednim dobaviteljem, ki pozneje vstopijo v verigo zaporednih dobav, odrekajo pravico do vra?ila davka na dodano vrednost, kadar kupec ne pla?a cene navedenih izdelkov.

?len 27(1) Šeste direktive nasprotuje samo ukrepom, ki bi lahko pomembno vplivali na znesek dolgovanega davka v fazi kon?ne potrošnje. Vendar tudi ?e bi morda proizvajalec ali uvoznik v nekaterih okoliš?inah, kot so izguba proizvodov, slaba prodaja ali nepravilna prodaja proizvodov za ceno, ki je druga?na od maloprodajne, navedene na dav?nih znamkah, moral v okviru zgoraj navedene odstopajo?e ureditve pla?ati znesek navedenega davka, ki bi bil višji od tistega, ki bi izhajal iz uporabe usklajenega sistema iz splošne ureditve obra?unavanja davka na dodano vrednost, zgolj možnost, da nastanejo take okoliš?ine, nikakor ne zadostuje, da bi se ta ureditev obravnavala, kot da lahko bistveno vpliva na znesek dolgovanega davka v fazi kon?ne potrošnje. Ukrep poenostavitev namre? po svoji naravi pomeni splošnejši pristop od pravila, ki ga nadomeš?a, in torej ne bo nujno ustrezal natan?nemu položaju vsakega dav?nega zavezanca.

Posredni dobavitelji niso zavezani k pla?ilu davka na dodano vrednost na dobave toba?nih izdelkov, zato v skladu s ?lenom 11(C)(1) Šeste direktive ne morejo zahtevati njegovega vra?ila, kadar kupec ne pla?a cene teh dobav. V zvezi s tem dejstvo, da je znesek davka na dodano vrednost, ki ga je pri viru pla?al proizvajalec ali uvoznik z dav?nimi nalepkami, z ekonomskega vidika vra?unan v ceno dobav, opravljenih tem dobaviteljem, ni upoštevno. Ta okoliš?ina namre? v ni?emer ne izpodbija dejstva, da ti dobavitelji glede na pravila v zvezi z davkom na dodano vrednost niso zavezani pla?ati nikakršnega dav?nega dolga.

Poleg tega se v okviru take ureditve poenostavljenega obra?unavanja davka na dodano vrednost

znesek davka, ki ga pla?a proizvajalec ali uvoznik z dav?nimi nalepkami, ne navezuje na pla?ilo, ki ga dejansko prejme vsak dobavitelj, ampak na ceno izdelkov v fazi kon?ne potrošnje, zato izguba terjatve posrednega dobavitev v primerjavi z njegovo pogodbeno stranko nikakor ne vodi do zmanjšanja dav?ne osnove.

?e bi se posrednemu dobavitelju v okviru take ureditve poenostavljenega obra?unavanja davka na dodano vrednost omogo?ila pridobitev vra?ila zneska tega davka, celo njegovega celotnega zneska, kadar kupec ne pla?a cene dobav, bi se tvegal, da bi obra?un davka na dodano vrednost postal ob?utno težji in da bi se spodbujale zlorabe in dav?ne utaje, medtem ko ravno poenostavitev obra?unavanja tega davka in prepre?evanje takih zlorab in dav?nih utaj pomenita cilje, ki jim sledi ta ureditev v skladu s ?lenom 27(1) Šeste direktive. Torej izklju?itev pravice do vra?ila davka na dodano vrednost posrednemu dobavitelju, kadar kupec ne pla?a cene toba?nih izdelkov, ki so mu bili dobavljeni, pomeni nujno posledico take ureditve, katere namen in u?inek sta v skladu z merili iz ?lena 27(1) Šeste direktive poenostavitev obra?unavanja davka na dodano vrednost in boj zoper dav?ne utaje in izogibanje davkom v zvezi s temi izdelki.

(Glej to?ke 30, 31, od 38 do 40, 43, 45 in 46 ter izrek.)

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 27. januarja 2011(*)

„Šesta direktiva o DDV – ?lena 11(C)(1) in 27(1) in (5) – Dav?na osnova – Ukrepi za poenostavitev – Toba?ni izdelki – Dav?ne nalepke – Enkratni obra?un DDV pri viru – Posredni dobavitev – Popolno ali delno nepla?ilo cene – Zavnitev vra?ila DDV“

V zadevi C?489/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo hof van beroep te Gent (Belgija) z odlo?bo z dne 17. novembra 2009, ki je prispela na Sodiš?e 30. novembra 2009, v postopku

Vandoorne NV

proti

državi Belgiji,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (poro?evalec), sodniki, in P. Lindh, sodnica

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Vandoorne NV D. Blommaert, odvetnik,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, zastopnika,
- za ?eško vlado M. Smolek, zastopnik,
- za Evropsko komisijo W. Roels in M. Afonso, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 11(C)(1) in 27(1) in (5) 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004 (UL L 27, str. 44, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Vandoorne NV (v nadaljevanju: Vandoorne) in državo Belgijo, ker je ta družbi Vandoorne zavrnila vra?ilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) glede dobav toba?nih izdelkov, ki jih pogodbena stranka te družbe ni pla?ala.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 ?len 2 Šeste direktive dolo?a:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo;

2. uvoz blaga.“

4 ?len 5(1) te direktive dolo?a:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 ?len 10 te direktive pod naslovom VII „Obdav?ljivi dogodek in obveznost obra?una davka“ dolo?a:

„1. (a) „Obdav?ljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obra?una davka;

(b) „Obveznost obra?una‘ davka nastane v trenutku, ko ima dav?ni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna pla?ati, ?etudi se pla?ilo odloži.

2. Obdavljivi dogodek in s tem obveznost obra?una davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. [...]“

6 ?len 11(C)(1) Šeste direktive pod naslovom VIII „Dav?na osnova“ dolo?a:

„Pri preklicu naro?ila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem nepla?ilu ali znižanju cene po dobavi se dav?na osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice.

Države ?lanice lahko odstopajo od tega pravila v primeru celotnega ali delnega nepla?ila.“

7 ?len 27 te direktive pod naslovom XV „Poenostavljeni postopki“ dolo?a:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli ?lanici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od dolo?b te direktive, za poenostavitev postopka obra?unavanja davka ali za prepre?evanje nekaterih vrst dav?nih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka obra?unavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek dav?nih prihodkov države ?lanice v fazi kon?ne potrošnje.

[...]

5. Tiste države ?lanice, 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 uradno obvestijo Komisijo in, ?e so takšna odstopanja namenjena poenostaviti postopka za obra?unavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj.“

8 Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiš?enju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1), ki velja za toba?ne izdelke, v ?lenu 6(1) dolo?a, da obveznost za pla?ilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo, in sicer med drugim pri proizvodnji teh izdelkov ali njihovem uvozu zunaj režima odloga pla?ila trošarine.

9 ?len 10 Direktive Sveta 95/59/ES z dne 27. novembra 1995 o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo toba?nih izdelkov (UL L 291, str. 40) dolo?a:

„1. Pravila za pobiranje trošarine se uskladijo najkasneje na zadnji stopnji. V predhodnih stopnjah se trošarina na?eloma pobira z dav?nimi znamkami. ?e države ?lanice pobirajo trošarino s pomo?jo dav?nih znamk, morajo te znamke dati na razpolago proizvajalcem in trgovcem v drugih državah ?lanicah. ?e države ?lanice pobirajo trošarino na druga?en na?in, morajo zagotoviti, da nobena ovira, ne administrativna ne tehni?na, ne vpliva na tako trgovino med državami ?lanicami.

2. Za uvoznike in doma?e proizvajalce toba?nih izdelkov velja glede podrobnih pravil za obra?un in pla?ilo trošarine sistem, dolo?en v odstavku 1.“

Nacionalna ureditev

10 ?len 77(1), to?ka 7, zakonika o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: zakonik o DDV) dolo?a:

„Brez poseganja v uporabo ?lena 334 programskega zakona z dne 27. decembra 2004 se davek, ki je bil obra?unan od dobave blaga, opravljanja storitev ali od nakupa blaga znotraj Skupnosti, povrne v ustremnem znesku:

[...]

7. ob izgubi celotne terjatve, ki ustreza prodajni ceni, ali dela te terjatve.“

11 ?len 58(1) zakonika o DDV dolo?a:

„Davek se obra?una za toba?ne izdelke, uvožene v Belgijo, kupljene ali proizvedene v smislu ?lena 25b v Belgiji, ?e je treba za te izdelke na podlagi zadevnih zakonskih in uredbenih predpisov pla?ati belgijsko trošarino. Davek se izra?una na podlagi cene, navedene na dav?ni nalepki, oziroma ?e cena ni podana, na podlagi osnove za obra?un trošarine.

[...]

Tako obra?unani davek nadomesti davek, ki velja za uvoz, pridobitve znotraj Skupnosti in dobave toba?nih izdelkov.

Kralj dolo?i na?ine obra?unavanja davka na toba?ne izdelke in dolo?i, kdo mora pla?ati ta davek.“

12 ?len 58(1) zakonika o DDV je bil v veljavi ob sprejetju Šeste direktive. Na podlagi njenega ?lena 27(5) je Kraljevina Belgija dne 19. decembra 1977 o tem ?lenu 58 obvestila Komisijo. Besedilo tega obvestila je bilo:

„B. Pla?ilo davka v predhodni fazi.

1. Toba?ni izdelki

Za poenostavitev nadzora nad obra?unavanjem DDV na tem podro?ju se davek iz naslova uvoza in dobave toba?nih izdelkov obra?una hkrati s trošarino. Ko proizvajalec ali uvoznik kupi dav?ne nalepke, je DDV dejansko pla?an na ceno, ki jo bo moral pla?ati potrošnik. Noben DDV ni obra?unan v poznejših fazah, tako seveda ne more biti nobenega odbitka. Pri vsaki prodaji toba?nih izdelkov mora biti vra?unan tudi davek.“

13 V kraljevem odloku št. 13 z dne 29. decembra 1992 o ureditvi davka na dodano vrednost za toba?ne izdelke (*Belgisch Staatsblad* z dne 31. decembra 1992, str. 28086) je dolo?eno:

„?len 1

[DDV] na toba?ne izdelke, vklju?no z njimi povezanimi izdelki, ki so uvoženi v Belgijo ali v smislu ?lena 25b [zakonika o DDV] kupljeni ali proizvedeni v Belgiji, zapade skupaj s trošarino.

Znesek davka, izra?unanega v skladu s ?lenom 58(1) [zakonika o DDV], pla?a oseba, ki je dolžna pla?ati trošarino, tistemu, ki je upravi?en za pobiranje trošarine.

[...]

?len 2

Z odstopanjem od ?lena 5, to?ki 8 in 9, kraljevega odloka št. 1 v zvezi s predpisi o pla?evanju davka na dodano vrednost mora biti na ra?unih o dobavi toba?nih izdelkov cena, ki vklju?uje davek. Poleg tega mora ra?un vsebovati navedbo: ,Toba?ni izdelki: DDV pla?an pri viru in ga ni mogo?e odbiti.“

14 ?len 6 zakona z dne 10. junija 1997 o splošni ureditvi za trošarinske izdelke in o skladis?enju, gibanju in nadzoru takih izdelkov (*Belgisch Staatsblad* z dne 1. avgusta 1997, str.

19836) dolo?a, da je treba trošarino pla?ati ob sprostitvi v porabo, in sicer ob proizvodnji teh izdelkov ali njihovem uvozu zunaj režima odloga pla?ila trošarine.

15 ?len 10a zakona z dne 3. aprila 1997 o dav?ni ureditvi za toba?ne izdelke (*Belgisch Staatsblad* z dne 16. maja 1997, str. 12105) dolo?a, da se trošarina, posebna trošarina in DDV pla?ajo ob dobavi dav?nih znamk.

Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

16 Družba Vandoorne ima kot zavezanka za DDV v registru podjetij vpisano trgovino na debelo s toba?nimi izdelki. V tem okviru deluje kot posrednik v verigi trženja teh izdelkov med proizvajalci in/ali uvozniki na eni strani in preprodajalci in/ali trgovci na drobno na drugi strani.

17 V zvezi s tem je iz spisa, predloženega Sodiš?u, razvidno, da so toba?ni izdelki, dobavljeni družbi Vandoorne za izvajanje njenih dejavnosti, že opremljeni z dav?nimi nalepkami, ki so jih nalepili njeni dobavitelji kot proizvajalci ali uvozniki teh izdelkov v skladu s ?lenom 58(1) zakonika o DDV in dolo?bami kraljevega odloka št. 13.

18 Ni sporno, da je v skladu s ?lenom 2 tega kraljevega odloka na ra?unih glede teh dobav družbi Vandoorne navedeno „Toba?ni izdelki: DDV pla?an pri viru in ga ni mogo?e odbiti“ in zato na njih ni posebej naveden DDV. Dobave teh izdelkov, ki jih za svoje pogodbene stranke opravi družba Vandoorne, vsebujejo enako navedbo in prav tako na njih DDV ni posebej naveden.

19 Družba Vandoorne je v svojem obra?unu DDV glede prvega ?etrletja leta 2006 od dav?ne uprave zahtevala povra?ilo DDV v zvezi z dobavami toba?nih izdelkov družbi Capitol BVBA (v nadaljevanju: Capitol) zaradi dokon?ne izgube terjatve glede teh dobav po razglasitvi ste?aja te družbe 14. marca 2005.

20 Dav?na uprava je to zahtevo zavrnila, ker DDV od teh dobav ni bil obra?unan, saj je DDV glede zadevnih izdelkov skupaj s trošarino pla?al proizvajalec v okviru enkratnega obra?una v skladu s ?lenom 58(1) zakonika o DDV.

21 Tudi rechtbank van eerste aanleg te Brugge je s sodbo z dne 8. oktobra 2008 zahtevo družbe Vandoorn zavrnilo kot neutemeljeno.

22 Hof van beroep te Gent, ki odlo?a o pritožbi, tako kot država Belgija ugotavlja, da v tej zadevi na podlagi ?lena 58(1) zakonika o DDV in dolo?b kraljevega odloka št. 13 noben znesek DDV ni bil obra?unan na sporni stopnji trgovanja, ki je nastala med družbama Vandoorne in Capitol, ker je bil DDV isto?asno s trošarino v celoti pobran pri viru od proizvajalca ali uvoznika in ker pri dobavah, opravljenih prvi od teh družb, na ra?unu DDV ni bil posebej naveden kot del cene, tako da DDV ni bilo mogo?e odbiti. Prav tako naj na ra?unu, ki ga je družba Vandoorne izstavila družbi Capitol, ne bi bil posebej naveden DDV, navedeno naj bi bilo namre?, da je bil ta pla?an pri viru in ga ni bilo mogo?e odbiti. Vendar naj bi ?len 77(1) zakonika o DDV dolo?al le eno možnost „vra?ila“ DDV, „ki je bil obra?unan od dobave blaga“.

23 Vendar se to sudiš?e sprašuje, ali sme biti posledica uporabe ukrepa poenostavitev iz ?lena 27 Šeste direktive dejstvo, da se takemu posrednemu dobavitelju odre?e pravica do vra?ila DDV, saj je ta vklju?en v ceno, ki jo pla?a. Namre?, ?eprav dav?na ureditev pomeni, da DDV s tem, ko proizvajalec ali uvoznik nalepi dav?ne nalepke, izgubi lastnost davka, ni mogo?e zanikati, da je treba znesek tega davka v celoti pla?ati na vsaki nadaljnji stopnji trgovanja, pri ?emer dav?ni zavezanc nima možnosti njegovega odbitka. Vendar ?e posredni dobavitelj izgubi terjatev nasproti svoji pogodbeni stranki, ne more izterjati ustreznega zneska DDV, ?eprav je prav to vsoto DDV pla?al svojemu dobavitelju.

24 V teh okoliš?inah je hof van beroep te Gent prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali so belgijski predpisi, zlasti ?len 58(1) skupaj s ?lenom 77(1), to?ka 7, zakonika o DDV, v nasprotju s ?lenom 27 Šeste direktive [...], na podlagi katerega lahko države ?lanice sprejmejo ukrepe za poenostavitev, in/ali s ?lenom 11(C)(1) iste direktive, ki ob popolnem ali delnem nepla?ilu daje pravico do vra?ila DDV, ?e ti nacionalni predpisi [...] dolo?ajo poenostavitev obra?unavanja DDV za dobave toba?nih izdelkov, tako da se ta davek pobere le pri viru, in [...] posrednim trgovcem v dobavni verigi, ki so dav?ni zavezanci in so pla?ali DDV na te toba?ne izdelke, odrekajo pravico do vra?ila tega davka ob izgubi celotne terjatve, ki ustreza prodajni ceni, ali dela te terjatve?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

25 V uvodu je treba opozoriti, da se Sodiš?e v okviru postopka iz ?lena 267 PDEU ni dolžno izre?i o skladnosti nacionalnih predpisov s pravom Unije. Vendar je Sodiš?e vseeno pristojno, da nacionalnemu sodiš?u posreduje vse napotke za razlago prava Skupnosti, ki mu lahko omogo?ijo presojo za sodbo v zadevi, o kateri odlo?a (glej zlasti sodbi z dne 5. julija 2007 v združenih zadevah Fendt Italiana, C?145/06 in C?146/06, ZOdl., str. I?5869, to?ka 30, in z dne 9. marca 2010 v združenih zadevah ERG in drugi, C?379/08 in C?380/08, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 25).

26 V teh okoliš?inah je treba postavljeno vprašanje razumeti tako, da predložitveno sudiš?e v bistvu Sodiš?e sprašuje, ali je treba ?lena 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom, kakršni so ti v zadevi v postopku v glavni stvari, ki s tem, da dolo?ajo, da se DDV z dav?nimi nalepkami obra?una le enkrat in pri viru, namre? pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov, posrednim dobaviteljem, ki kasneje vstopijo v verigo zaporednih dobav, odrekajo pravico do vra?ila DDV, ?e kupec ne pla?a cene navedenih izdelkov.

27 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se nacionalni ukrepi iz ?lena 27(1) in (5) Šeste direktive, ki dolo?ajo odstopanja in ki so dovoljeni „za poenostavitev postopka obra?unavanja davka ali za prepre?evanje nekaterih vrst dav?nih utaj ali izogibanja davkom“, razlagajo ozko in lahko dolo?ajo odstopanja glede dav?ne osnove DDV iz ?lena 11 Direktive le v mejah, nujno potrebnih za dosego tega cilja (glej sodbi z dne 10. aprila 1984 v zadevi Komisija proti Belgiji, 324/82, Recueil, str. 1861, to?ka 29, in z dne 29. maja 1997 v zadevi Skripalle, C-63/96, Recueil, str. I-2847, to?ka 24). Poleg tega morajo biti nujno potrebni in primerni za dosego posebnega cilja, ki mu sledijo, ter ?im manj vplivati na cilje in na?ela Šeste direktive (sodbi z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, to?ka 60, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz, C?17/01, Recueil, str. I?4243, to?ka 46).

28 V tej zadevi je tako kot v zadevni nizozemski ureditvi v zadevi, v kateri je bila izre?ena sodba z dne 15. junija 2006, Heintz van Landewijck (C?494/04, ZOdl., str. I?5381, to?ke 24, 44, 54 in 62), treba ugotoviti, da sta namen in u?inek odstopanja v nacionalnih predpisih v zadevi v

glavni stvari, ki dopuš?ajo, da se DDV obra?una z dav?nimi nalepkami, tako prepre?evanje dav?nih utaj in zlorab kot tudi poenostavitev obra?unavanja davka, ki se zaradi tega odstopanja, opravi na eni sami stopnji trženja izdelkov, pri ?emer je dolo?eno, da se DDV obra?una isto?asno kot trošarine in preden nastopi obdav?ljivi dogodek iz ?lena 10 Šeste direktive. Ti ukrepi se torej nanašajo na trenutek obveznosti obra?una DDV, tako da ta sovpada s tistim obra?una trošarine (glej sodbo z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping, C?435/03, ZOdl., str. I?7077, to?ki 45 in 46).

29 Poleg tega ni sporno, da prav tako kot v zadevni nizozemski ureditvi v zadevi, v kateri je bila izre?ena zgoraj navedena sodba Heintz van Landewijck (to?ka 55), ta ureditev – kot je razvidno iz ?lena 58(1) zakonika o DDV in iz vsebine obvestila, ki ga je poslala Kraljevina Belgija v skladu s ?lenom 27(5) Šeste direktive, povzete v to?ki 12 te sodbe – navezuje znesek dolgovanega DDV na ceno proizvodov v fazi kon?ne potrošnje, pri ?emer je ta znesek dolo?en glede na maloprodajno ceno, ki jo pla?a potrošnik.

30 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ?len 27(1) Šeste direktive nasprotuje samo ukrepom, ki bi lahko pomembno vplivali na znesek dolgovanega davka v fazi kon?ne potrošnje (glej sodbo z dne 12. julija 1988 v združenih zadevah Direct Cosmetics in Laughtons Photographs, 138/86 in 139/86, Recueil, str. 3937, to?ka 52, in zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, to?ka 57).

31 Vendar tudi ?e bi morda proizvajalec ali uvoznik v dolo?enih okoli?inah, kot so izguba proizvodov, slaba prodaja ali nepravilna prodaja proizvodov za ceno, ki je druga?na od maloprodajne, navedene na dav?nih znamkah, moral v okviru ureditve, kakršna je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, pla?ati znesek DDV, ki bi bil višji od tistega, ki bi izhajal iz uporabe usklajenega sistema iz splošne ureditve obra?unavanja DDV, zgolj možnost, da nastanejo take okoli?ine, vsekakor ne zadostuje, da bi se ta ureditev obravnavala, kot da lahko bistveno vpliva na znesek dolgovanega davka v fazi kon?ne potrošnje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, to?ke od 56 do 58). Ukrep poenostavitev namre? po svoji naravi pomeni splošnejši pristop od pravila, ki ga nadomeš?a, in torej ne bo nujno ustrezal natan?nemu položaju vsakega dav?nega zavezanca (zgoraj navedena sodba Sudholz, to?ka 62).

32 Iz tega sledi, da ureditev, kakršna je ta v zadevi v glavni stvari, ni v nasprotju z merili iz ?lena 27(1) Šeste direktive in iz istih razlogov ne presega tega, kar je nujno potrebno za poenostavitev obra?unavanja DDV in boj proti dav?nim utajam in dav?nemu izogibanju (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, to?ki 58 in 59).

33 Družba Vandoorne pa je v svoji pisnih stališ?ih, predloženih v tej zadevi, trdila, da je ta ureditev v nasprotju s ?lenoma 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive, ker izklju?uje pravico do vra?ila DDV, ?e cena ni pla?ana. S tem, da se državam ?lanicam dovoli vzpostavitev enkratnega obra?una DDV pri viru z odstopanjem od splošnega pravila, ki dolo?a obra?un DDV na vsaki stopnji trgovske verige, naj bi bili namre? na podlagi ?lena 27 Šeste direktive dopustni le nacionalni ukrepi poenostavitev obra?unavanja DDV, namenjeni izogibanju dav?nim utajam in izogibanju davkom. Ker pa je treba vsako izjemo razlagati ozko, tako odstopanje ne bi smelo vplivati na druga pravila v zvezi z DDV, kot so ta, ki urejajo vra?ilo tega davka. Poleg tega naj bi ji izguba terjatve, ki jo je utrpela v tem primeru, povzro?ila povsem enako škodo, kot jo utripi obi?ajni dav?ni zavezanci, za katerega velja ureditev deljenega DDV, ker v okviru zadevnega odstopanja vsak posredni ?len v verigi pla?a DDV, vra?unan v ceno, ki jo pla?a svojemu dobavitelju toba?nih izdelkov.

34 Te utemeljitve ni mogo?e sprejeti.

35 Kot je že razvidno iz to?ke 28 te sodbe, namre? ni sporno, da se v okviru ureditve, kakršna je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, DDV glede toba?nih izdelkov z dav?nimi nalepkami

obra?una le enkrat, vnaprej in pri viru – namre? le pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov – isto?asno kot trošarine in preden nastane obdav?ljivi dogodek na podlagi ?lena 10 Šeste direktive.

36 Iz tega sledi, da posredni dobavitelji, ki kot družba Vandoorne v zadevi v postopku v glavnih stvari v verigi zaporednih dobav teh izdelkov nastopijo pozneje od proizvajalca ali uvoznika, prvi?, ob dobavah, ki jih za njih opravi njihov dobavitev, ne smejo pla?ati nobenega zneska vstopnega DDV, ki bi lahko zagotovil pravico do takojšnjega in celotnega odbitka tega davka na podlagi ?lena 17(2) Šeste direktive, in drugi?, sami niso dolžni ob dobavah, ki jih opravijo za svojega kupca navedenih izdelkov, pla?ati nobenega zneska izstopnega DDV na podlagi ?lena 10(2) te direktive.

37 Tako v situaciji, kakršna je ta v zadevi v postopku v glavnih stvari, ni sporno, da kot je bilo že poudarjeno v to?ki 18 te sodbe, na ra?unih, ki se nanašajo na te dobave, v skladu s ?lenom 2 kraljevega odloka št. 13, povzetega v to?ki 13 te sodbe, ni posebej naveden znesek DDV, pa? pa je na njih navedena cena, v kateri je vra?unan znesek DDV, ki ga je pla?al proizvajalec ali uvoznik, in je na njih navedeno „Toba?ni izdelki: DDV pla?an pri viru in ga ni mogo?e odbiti“.

38 V teh okoliš?inah posredni dobavitelji niso bili zavezani k pla?ilu DDV na dobave toba?nih izdelkov, zato v skladu s ?lenom 11(C)(1) Šeste direktive ne morejo zahtevati njegovega vra?ila, ?e kupec ne pla?a cene teh dobav.

39 V zvezi s tem dejstvo, da je znesek DDV, ki ga je pri viru pla?al proizvajalec ali uvoznik z dav?nimi nalepkami, z ekonomskega vidika vra?unan v ceno dobav, opravljenih tem dobaviteljem, ni upoštevno. Ta okoliš?ina namre? v ni?emer ne izpodbija dejstva, da ti dobavitelji glede na pravila v zvezi z DDV niso zavezani pla?ati nikakršnega dav?nega dolga.

40 Poleg tega se v okviru ureditve poenostavljenega obra?unavanja DDV, kakršna je ta v zadevi v glavnih stvari, znesek DDV, ki ga pla?a proizvajalec ali uvoznik z dav?nimi nalepkami, ne navezuje na pla?ilo, ki ga dejansko prejme vsak dobavitev, ampak – kot je že bilo ugotovljeno v to?ki 29 te sodbe – na ceno izdelkov v fazi kon?ne potrošnje, zato izguba terjatve posrednega dobavitelja, kakršen je ta v zadevi v postopku v glavnih stvari, v primerjavi z njegovo pogodbeno stranko nikakor ne vodi do zmanjšanja dav?ne osnove.

41 V teh okoliš?inah je treba ugotoviti, da bi povra?ilo zneska DDV takemu posrednemu dobavitelju – ?e kupec ne bi pla?al cene dobav toba?nih izdelkov – v nasprotju z zahtevo iz ?lena 27(1) Šeste direktive bistveno vplivalo na dolgovani znesek v fazi kon?ne potrošnje in zato na dav?ne prihodke države ?lanice v fazi kon?ne potrošnje. To bi veljalo še toliko bolj, ?e bi se zahteva za vra?ilo DDV nanašala na celotni znesek, ki ga je pla?al proizvajalec ali uvoznik toba?nih izdelkov, z obrazložitvijo, da je davek, ki ga ta pla?a vnaprej, v celoti obra?unan v ceni, ki jo vsak posredni dobavitev zara?una svoji pogodbeni stranki.

42 Verjetno pa je, kot je Komisija navedla v svojih stališ?ih, da bi lahko te izdelke – upoštevajo? njihovo naravo – kon?nim potrošnikom zlasti v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavnih stvari, naprej prodal zastopnik kupca v ste?ajnem postopku. Tako bi obstajalo tveganje, da bi se v nasprotju z na?elom skupnega sistema DDV navedeni izdelki uporabili, ne da bi se del dolgovanega davka ali celo ves dolgovani davek izpla?al v državno blagajno.

43 Poleg tega je treba poudariti, da bi se s tem, da se posrednemu dobavitelju v okviru take ureditve omogo?i pridobitev vra?ila zneska DDV, celo njegovega celotnega zneska, ?e kupec, ki med drugim zatrjuje svojo insolventnost, ne pla?a cene dobav, tvegal, da bi obra?un DDV postal ob?utno težji in da bi se, kot trdita belgijska in ?eška vlada v svojih pisnih stališ?ih, spodbujale zlorabe in dav?ne utaje, medtem ko ravno poenostavitev obra?unavanja DDV in prepre?evanje takih zlorab in dav?nih utaj pomenita cilje, ki jim sledi ta ureditev v skladu s ?lenom 27(1) Šeste direktive (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, to?ke 43, 62 in 65, in

sodbo z dne 13. decembra 2007 v zadevi BATIG, C?374/06, ZOdl., str. I?11271, to?ka 39).

44 Kot je Sodiš?e že poudarilo, je trg cigaret namre? še posebej naklonjen razvoju nezakonitega trženja (glej sodbi z dne 10. decembra 2002 v zadevi British American Tobacco (Investments) in Imperial Tobacco, C?491/01, Recueil, str. I?11453, to?ka 87, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi British American Tobacco, C?222/01, Recueil, str. I?4683, to?ka 72, ter zgoraj navedeno sodbo BATIG, to?ka 34).

45 Iz tega sledi, da izklju?itev pravice do vra?ila DDV posrednemu dobavitelju, kot je družba Vandoorne, ?e kupec ne pla?a cene toba?nih izdelkov, ki so mu bili dobavljeni, pomeni posledico, ki velja za ureditev, kakršna je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, katere namen in u?inek sta v skladu z merili iz ?lena 27(1) Šeste direktive poenostavitev obra?unavanja DDV in boj zoper dav?ne utaje in izogibanje davkom v zvezi s temi izdelki.

46 Zato je treba na postavljeni vprašanje odgovoriti, da je treba ?lena 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnim predpisom, kakršni so ti v zadevi v postopku v glavni stvari, ki s tem, da za poenostavitev obra?unavanja DDV in za boj zoper dav?ne utaje in izogibanje davkom v zvezi s toba?nimi izdelki dolo?ajo, da se ta davek enkratno in pri viru obra?una z dav?nimi nalepkami pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov, posrednim dobaviteljem, ki kasneje vstopijo v verigo zaporednih dobav, odrekajo pravico do vra?ila DDV, ?e kupec ne pla?a cene navedenih izdelkov.

Stroški

47 Ker je ta postopek za stranke 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 (drugi senat) razsodilo:

?lena 11(C)(1) in 27(1) in (5) 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnim predpisom, kakršni so ti v zadevi v postopku v glavni stvari, ki s tem, da za poenostavitev obra?unavanja davka na dodano vrednost in za boj zoper dav?ne utaje in izogibanje davkom v zvezi s toba?nimi izdelki dolo?ajo, da se ta davek z dav?nimi nalepkami obra?una le enkrat in pri viru, namre? pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov, posrednim dobaviteljem, ki kasneje vstopijo v verigo zaporednih dobav, odrekajo pravico do vra?ila davka na dodano vrednost, ?e kupec ne pla?a cene navedenih izdelkov.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.