

V?c C-499/10

Vlaamse Oliemaatschappij NV

v.

FOD Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná rechtbank van eerste aanleg te Brugge)

„Šestá sm?rnice o DPH – Da?oví dlužníci – T?etí spole?n? a nerozdíln? odpov?dná osoba – Režim jiného skladu než celní sklad – Spole?ná a nerozdílná odpov?dnost skladovatele zboží a osoby povinné k dani, která je majitelem tohoto zboží – Dobrá víra nebo neexistence úmyslného protiprávního jednání nebo nedbalosti skladovatele zboží“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Da?oví dlužníci – Možnost ?lenských stát? ?init spole?n? a nerozdíln? odpov?dnou za zaplacení dan? osobu jinou než je da?ový dlužník (?l. 21 odst. 3 šesté sm?rnice)

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 21 odst. 3)

?lánek 21 odst. 3 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu ve znění sm?rnice 2001/115/ES, se musí vykládat v tom smyslu, že ?lenským stát?m neumož?uje stanovit, že provozovatel jiného než celního skladu je spole?n? a nerozdíln? odpov?dným za zaplacení splatné dan? z p?idané hodnoty, kterou osoba povinná k této dani – majitel zboží – dluží za dodání zboží z tohoto skladu za úplatu, p?estože provozovatel uvedeného skladu je v dobré ví?e a žádné úmyslné protiprávní jednání nebo nedbalost mu nelze vytýkat.

Vnitrostátní opat?ení, která *de facto* zavádí systém spole?né a nerozdílné odpov?dnosti bez zavinění, jdou nad rámec toho, co je k ochran? plateb do ve?ejného rozpo?tu nezbytné. P?enesení odpov?dnosti za zaplacení dan? z p?idané hodnoty na jinou osobu než da?ového dlužníka – i když je touto jinou osobou oprávněný da?ový skladovatel – a? jí nebylo umožněno zbavit se této odpov?dnosti p?edložením d?kazu o tom, že s jednáním uvedeného da?ového dlužníka nem?la nic spole?ného, je tedy t?eba považovat za neslu?itelné se zásadou proporcionality. Podle Soudního dvora je totiž zjevn? nep?im?ené uvedené osob? bezpodmíne?n? p?i?ítat ztrátu da?ových p?íjm? zp?sobenou jednáním t?etí osoby povinné k dani, na které nemá prvn? jmenovaná osoba žádný vliv.

Okolnosti, že osoba jiná než da?ový dlužník jednala s vynaložením veškeré odborné pé?e v dobré ví?e, že p?ijala všechna opat?ení, která po ní mohla být rozumn? požadována, a že její ú?ast na podvodu je vylou?ena, jsou skute?nostmi, které musí být zohledněny pro ú?ely rozhodnutí, zda je možné tuto osobu zavázat spole?n? a nerozdíln? k odvodu dlužné dan? z p?idané hodnoty.

(viz body 24, 26, 28 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

21. prosince 2011(*)

„Šestá směrnice o DPH – Daňoví dlužníci – Třetí společná a nerozdílná odpovědná osoba – Režim jiného skladu než celní sklad – Společná a nerozdílná odpovědnost skladovatele zboží a osoby povinné k dani, která je majitelem tohoto zboží – Dobrá víra nebo neexistence úmyslného protiprávního jednání nebo nedbalosti skladovatele zboží“

Ve věci C-499/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgie) ze dne 13. října 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 19. října 2010, v řízení

Vlaamse Oliemaatschappij NV

proti

FOD Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J. Malenovský, předseda senátu, G. Arestis (zpravodaj) a D. Šváby, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. září 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Vlaamse Oliemaatschappij NV T. Leeuwerckem, advocaat,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a B. Burggraafem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 21 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Úř. věst. 2002, L 15, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 352, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Vlaamse Oliemaatschappij NV (dále jen „VOM“) a FOD Financiën (Federální finanční úřad) ve věci zaplacení touto společností daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za dodávky paliva uskutečněné jedním z jejích klientů z jejího skladu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Na základě čl. 16 odst. 1 prvního pododstavce bodu B prvního pododstavce písm. e) prvního pododstavce šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího článku 28c části E bodu 1 první odrážky mohou členské státy za určitých podmínek nepodřídít DPH dodání zboží, které je určeno k propuštění do režimu uskladnění v jiném než celním skladu.

4 Podle čl. 16 odst. 1 druhé odrážky této směrnice ve znění jejího článku 28c části E bodu 1 první odrážky je dačovým dlužníkem pro daň splatnou v souladu s prvním pododstavcem tohoto odstavce osoba, která způsobí, že se na zboží přestanou vztahovat režimy nebo situace uvedené ve zmíněném odstavci – odchýlně od čl. 21 odst. 1 písm. a) prvního pododstavce této směrnice.

5 Článek 21 šesté směrnice s názvem „Daňoví dlužníci vzhledem k finančnímu orgánu“ ve znění článku 28g stanoví:

„1. V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

a) osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelná dodání zboží nebo poskytnutí služeb, s výjimkou případů uvedených v písmenech b) a c).

Uskutečňuje-li zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, mohou členské státy za podmínek, které si určí, stanovit, že dačovým dlužníkem je osoba, pro niž se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo;

b) osoba povinná k dani, které poskytuje služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, nebo osoba, která má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku a které poskytuje služby uvedené v čl. 28b částech C, D, E a F osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku;

c) osoba, pro niž se dodání zboží uskutečňuje, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

– zdanitelným plněním je dodání zboží za podmínek stanovených v čl. 28c části E bodě 3,

– osobou, pro niž se dodání zboží uskutečňuje, je jiná osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku,

– faktura vystavená osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku, vyhovuje podmínkám čl. 22 odst. 3.

Členské státy mohou nicméně přijmout odchylku od této povinnosti, ustanovila-li osoba povinná k

dani, která není usazena v tuzemsku, v této zemi svého daňového zástupce;

d) každá osoba, která uvádí daň z přidané hodnoty na faktuře;

e) osoba uskutečňující zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství.

2. Odchylně od odstavce 1:

a) je-li daňovým dlužníkem podle odstavce 1 osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, mohou jí členské státy povolit, aby jako daňového dlužníka označila daňového zástupce. Tato možnost je vázána na splnění podmínek a postupů, které stanoví každý členský stát;

b) uskutečňuje-li zdanitelné plnění osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, a se zemí, ve které má tato osoba sídlo nebo v níž je usazena, neexistuje právní nástroj, který by upravoval vzájemnou pomoc rozsahem obdobnou té, jakou stanovují směrnice 76/308/EHS a 77/799/EHS a nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní (DPH), mohou členské státy přijmout opatření, která stanoví, že daňovým dlužníkem je daňový zástupce ustanovený osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku.

3. V situacích uvedených v odstavcích 1 a 2 mohou členské státy stanovit, že za odvod daní ručí společnost a nerozdílí jiná osoba než daňový dlužník.

4. Při dovozu je povinná odvést daň z přidané hodnoty osoba nebo osoby, které jako daňové dlužníky označí nebo uzná členský stát, do kterého je zboží dováženo.“

6 Článek 4 písm. b) směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úč. vst. L 76, s. 1) definuje pojem „sklad s daňovým dozorem“ jako „místo, kde zboží podléhající spotřební dani vyrábí, zpracuje, skladuje, přijímá nebo odesílá oprávněný skladovatel v režimu s podmíněným osvobozením od daní při výkonu svého povolání za podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, kde se sklad s daňovým dozorem nachází“.

Vnitrostátní právní úprava

7 Článek 51a odst. 3 belgického zákona o DPH zní:

„V režimu jiných než celních skladů jsou skladovatel zboží, osoba, která se zaváže k přepravě zboží ze skladu a jeho případný mandant, odpovědnými vůči státu za zaplacení daní společně a nerozdílně s osobou, jež je daňovým dlužníkem [...]“.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Společnost VOM je poskytovatelem služeb, který pro své zákazníky zajišťuje vyložení ropných produktů přepravovaných lodí, jejich skladování ve skladech a přeložení na kamiony. Zákazníci skladují produkty v uvedených skladech do doby, než jsou prodány konečným zákazníkům, kterými jsou především čerpací stanice zajišťující maloobchodní distribuci pohonných hmot. Za tyto služby společnost VOM fakturuje v závislosti na množství takto odbavených litrů „poplatek za služby“.

9 Společnost VOM tak provozuje „sklad s daňovým dozorem“ ve smyslu čl. 4 písm. b) směrnice 92/12. Od 7. září 1999 má společnost v tomto postavení skladovatele povolení k provozování jiného než celního skladu pro účely skladování minerálních olejů.

10 Na základě takového povolení se výrobky uložené v tomto skladu podle režimu uskladnění v jiném než celním skladu nachází v režimu podmíněného osvobození od DPH. Daňová povinnost ohledně těchto výrobků vzniká okamžikem jejich vyzvednutí z tohoto skladu a přestane-li se na tyto výrobky vztahovat režim uskladnění v jiném než celním skladu, stanou-li se předmětem dodání za úplatu.

11 Společnost Ghebra NV (dále jen „Ghebra“) provozovala velkoobchodní činnost s palivy a své ropné produkty uskladnila ve skladu společnosti VOM. Dne 20. března 2003 bylo vydáno rozhodnutí o úpadku společnosti Ghebra.

12 Po kontrole provedené finančním úřadem byl dne 7. února 2006 vyhotoven protokol, z něhož vyplývá, že společnost Ghebra dodala v průběhu března a dubna 2003 ze skladu společnosti VOM za úplatu paliva. Tyto dodávky, jimiž byl ukončen režim uskladnění v jiném než celním skladu, podléhají DPH, přičemž dlužná částka dosahovala výše 2 133 005 eur.

13 Poté, co mu insolvenční správce společnosti Ghebra oznámil, že belgický stát neobdrží z důvodu nedostatku aktiv platbu splatné DPH, finanční úřad vydal dne 11. dubna 2006 v souladu s článkem 51a odst. 3 belgického zákona o DPH vztahujícího se ke společnosti VOM platební výměr.

14 Dne 31. května 2006 společnost VOM podala vztahující se k tomuto výměru odvolání k rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

15 Na podporu své žaloby společnost VOM zejména tvrdí, že společná a nerozdílná odpovědnost skladovatele za zaplacení splatného DPH uživatelem skladu na základě článku 51a odst. 3 belgického zákona o DPH je neslučitelná s obecnými zásadami právní jistoty a proporcionality, které jsou součástí unijního právního řádu, jelikož se uplatní nezávisle na tom, zda byl skladovatel v dobré víře či nikoliv. Společnost VOM v tomto ohledu doplňuje, že skladovatel má v rámci režimu DPH, který se uplatní na sklady, pasivní roli, jelikož pouze poskytuje svůj sklad zákazníkům k uskladnění zboží a nemá žádné právní nebo daňové prostředky ke kontrole či vymáhání toho, aby tito zákazníci DPH skutečně zaplatili. Společnost VOM se dovolává judikatury Soudního dvora a má za to, že vnitrostátní právní úprava jde nad rámec toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné a přiměřené, když pro účely toho, aby za zaplacení této daně byla společnost a nerozdílně odpovědnou shledána jiná osoba, nezohledňuje, zda jiná osoba než původní daňový dlužník mohla či nemohla vědět, že daň byla splatná, a když tím z podmínek, za nichž lze osobu učit společně a nerozdílně odpovědnou za zaplacení uvedené daně, vylučuje kritérium dobré víry.

16 FOD Financiën má za to, že článek 51a odst. 3 belgického zákona o DPH je v souladu se zásadou proporcionality, že přezkoumání dodržování této zásady přísluší vnitrostátnímu soudu a že společná a nerozdílná odpovědnost je v odvětví ropných produktů vhodným a přiměřeným opatřením.

17 Vzhledem k tomu, že rechtbank van eerste aanleg te Brugge měl za nezbytné zjistit, zda je článek 51a odst. 3 belgického zákona o DPH slučitelný s unijním právem, zejména pak se zásadami právní jistoty a proporcionality, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mohou členské státy podle [čl. 21 odst. 3 šesté směrnice] ve spojení s [čl. 16 odst. 1 prvním

pododstavcem bodem B prvním pododstavcem písm. e) prvním pododstavcem, jakož i s ?l. 16 odst. 1 druhým pododstavcem této sm?rnice] stanovit, že provozovatel jiného než celního skladu je bezpodmíne?n? spole?n? a nerozdíln? odpov?dným za zaplacení splatné dan?, kterou osoba povinná k dani – majitel zboží – dluží za dodání zboží za úplatu, i tehdy, když je provozovatel skladu v dobré ví?e a úmyslné protiprávní jednání nebo nedbalost mu nelze vytýkat [...]?”

K p?edb?žné otázce

18 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda se ?l. 21 odst. 3 šesté sm?rnice musí vykládat v tom smyslu, že ?lenským stát?m umož?uje stanovit, že provozovatel jiného než celního skladu je spole?n? a nerozdíln? odpov?dným za zaplacení splatné DPH, kterou osoba povinná k této dani – majitel zboží – dluží za dodání zboží z tohoto skladu za úplatu, p?estože provozovatel uvedeného skladu je v dobré ví?e a úmyslné protiprávní jednání nebo nedbalost mu nelze vytýkat.

19 Je třeba p?ipomenout, že ?l. 21 odst. 3 šesté sm?rnice v zásad? ?lenským stát?m umož?uje p?ijmout opat?ení, na jejichž základ? je osoba spole?n? a nerozdíln? odpov?dná za odvod ?ástky z titulu DPH splatné jinou osobou, která je ustanoveními odstavce 1 a 2 uvedeného ?lánku ur?ena jako da?ový dlužník (viz rozsudek ze dne 11. kv?tna 2006, Federation of Technological Industries a další, C?384/04, Sb. rozh. s. I?4191, bod 28).

20 P?i výkonu pravomocí, které jim ud?lují unijní sm?rnice, musí ?lenské státy nicmén? dodržovat obecné právní zásady, které jsou sou?ástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality (zejména viz výše uvedený rozsudek Federation of Technological Industries a další, bod 29, jakož i rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C?271/06, Sb. rozh. s. I?771, bod 18).

21 Zejména pokud jde konkrétn? o zásadu proporcionality, Soudní dv?r již rozhodl, že v souladu s touto zásadou ?lenské státy musí využívat prost?edky, které sice umož?ují ú?inn? dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejmén? narušují cíle a zásady stanovené dot?enými unijními p?edpisy (zejména viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C?409/04, Sb. rozh. s. I?7797, bod 52, a výše uvedený rozsudek Netto Supermarkt, bod 19).

22 Je tak sice legitimní, že se opat?ení p?ijatá ?lenským státem snaží o co nejú?inn?jší ochranu plateb do ve?ejného rozpo?tu, avšak tato opat?ení nesm?jí p?esahovat rámec toho, co je za tímto ú?elem nezbytné (zejména viz výše uvedené rozsudky Federation of Technological Industries a další, bod 30, a Netto Supermarkt, bod 20).

23 Vnitrostátní ustanovení dot?ené ve v?ci v p?vodním řízení v tomto ohledu stanoví, že v režimu uskladn?ní v jiném než celním skladu jsou skladovatel zboží, osoba, která se zaváže k p?eprav? zboží ze skladu, a jeho p?ípadný mandant, odpov?dnými za zaplacení splatné dan? státu spole?n? a nerozdíln? s osobou, jež je da?ovým dlužníkem. Podle tohoto ustanovení je tak provozovatel jiného než celního skladu odpov?dný za odvod DPH spole?n? a nerozdíln? s p?vodním dlužníkem uvedené dan?, a sice zákazníkem tohoto provozovatele. Tato spole?ná a nerozdílná odpov?dnost je formulována bezpodmíne?n?, takže se na skladovatele uplatní, i když je v dobré ví?e nebo mu nelze vytýkat žádné úmyslné protiprávní jednání nebo nedbalost..

24 Soudní dv?r však již rozhodl, že vnitrostátní opat?ení, která *de facto* zavádí systém spole?né a nerozdílné odpov?dnosti bez zavín?ní, jdou nad rámec toho, co je k ochran? plateb do ve?ejného rozpo?tu nezbytné (viz výše uvedený rozsudek Federation of Technological Industries, bod 32). P?enesení odpov?dnosti za zaplacení DPH na jinou osobu než da?ového dlužníka – i když je touto jinou osobou oprávn?ný da?ový skladovatel, na n?hož se vztahují zvláštní povinnosti

stanovené směrnicí 92/12 – ať jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že s jednáním uvedeného daňového dlužníka neměla nic společného, je tedy třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality. Podle Soudního dvora je totiž zjevně nepřiměřené uvedené osobě bezpodmínečně přiznat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním této osoby povinné k dani, na které nemá první jmenovaná osoba žádný vliv (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Netto Supermarkt, bod 23).

25 Naopak požadavek, aby osoba jiná než daňový dlužník přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby zajistila, že činnost, kterou provádí, ji nepovede k ústasti na daňovém podvodu, není v rozporu s unijním právem (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Federation of Technological Industries a další, bod 33; Teleos a další, bod 65, jakož i Netto Supermarkt, bod 24).

26 Okolnosti, že osoba jiná než daňový dlužník jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a že její ústast na podvodu je vyloučena, jsou tudíž skutečnostmi, které musí být zohledněny pro účely rozhodnutí, zda je možné tuto osobu zavázat společně a nerozdílně k odvodu dlužné DPH (viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 66, a Netto Supermarkt, point 25).

27 Zda jsou tyto podmínky ve věci v původním řízení splněny, přísluší posoudit předkládajícímu soudu.

28 S ohledem na soubor výše uvedených úvah je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 21 odst. 3 šesté směrnice se musí vykládat v tom smyslu, že členským státem nemožné stanovit, že provozovatel jiného než celního skladu je společně a nerozdílně odpovědným za zaplacení splatné DPH, kterou osoba povinná k této dani – majitel zboží – dluží za dodání zboží z tohoto skladu za úplatu, přestože provozovatel uvedeného skladu je v dobré víře a žádné úmyslné protiprávní jednání nebo nedbalost mu nelze vytýkat.

K nákladům řízení

29 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 21 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001, se musí vykládat v tom smyslu, že členským státem nemožné stanovit, že provozovatel jiného než celního skladu je společně a nerozdílně odpovědným za zaplacení splatné daně z přidané hodnoty, kterou osoba povinná k této dani – majitel zboží – dluží za dodání zboží z tohoto skladu za úplatu, přestože provozovatel uvedeného skladu je v dobré víře a žádné úmyslné protiprávní jednání nebo nedbalost mu nelze vytýkat.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.