

Zadeva C-499/10

Vlaamse Oliemaatschappij NV

proti

FOD Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

rechtbank van eerste aanleg te Brugge)

„Šesta direktiva o DDV – Osebe, ki so dolžne plačati davek – Solidarno odgovorna tretja oseba – Postopek skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje – Solidarna odgovornost imetnika skladišča in lastnika blaga, ki je davčni zavezanec – Dobra vera ali neobstoj napake ali malomarnosti imetnika skladišča“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Osebe, ki so dolžne plačati davek – Možnost držav članic, da osebo, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, štejejo za solidarno odgovorno za plačilo tega davka (člen 21(3) Šeste direktive)

(Direktiva Sveta 77/388, člen 21(3))

Člen 21(3) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2001/115, je treba razlagati tako, da državam članicam ne dovoljuje, da določijo, da je imetnik skladišča, ki ni carinsko skladišče, solidarno odgovoren za plačilo davka na dodano vrednost, ki ga za odplačano dobavo blaga, vzetega iz tega skladišča, dolguje lastnik tega blaga, ki je davčni zavezanec, tudi če je imetnik skladišča dobroveren ali mu ni mogoče očitati nobene napake ali malomarnosti.

Nacionalni ukrepi, s katerimi je *de facto* uveden sistem objektivne solidarne odgovornosti, namreč presegajo nujno potrebno za varovanje pravic finančne uprave. To, da se odgovornost za plačilo davka na dodano vrednost naloži osebi, ki ni oseba, ki ga je dolžna plačati – pa prav je ta oseba imetnik trošarinskega skladišča – ne da bi ji bilo omogočeno, da se temu izogne z dokazom, da nima popolnoma nobene zveze z ravnanji osebe, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost, je treba torej šteti za nezdržljivo z načelom sorazmernosti. Bilo bi namreč očitno nesorazmerno, če bi se tej osebi brezpogojno naložilo breme izgube davčnih prihodkov, povzročene z ravnanji tretje osebe, ki je dolžna plačati davek, na katere nima nobenega vpliva.

Okoliščine, da je oseba, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, ravnala v dobri veri in s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta, da je sprejela vse razumne ukrepe, ki so bili v njeni moči, in da je njeno sodelovanje pri utaji izključeno, so pomembni dejavniki za določitev možnosti, da se ji naknadno naloži solidarna odgovornost za plačilo davka na dodano vrednost.

(Glej točke 24, 26 in 28 ter izrek.)

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 21. decembra 2011(*)

„Šesta direktiva o DDV – Osebe, ki so dolžne pla?ati davek – Solidarno odgovorna tretja oseba – Postopek skladiš?enja, ki ni carinsko skladiš?enje – Solidarna odgovornost imetnika skladiš?a in lastnika blaga, ki je dav?ni zavezanec – Dobra vera oziroma neobstoj napake ali malomarnosti imetnika skladiš?a“

V zadevi C?499/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgija) z odlo?bo z dne 13. oktobra 2010, ki je prispela na Sodiš?e 19. oktobra 2010, v postopku

Vlaamse Oliemaatschappij NV

proti

FOD Financiën,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi J. Malenovský, predsednik senata, G. Arestis (poro?evalec) in D. Šváby, sodnika,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. septembra 2011,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Vlaamse Oliemaatschappij NV T. Leeuwerck, odvetnik,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, zastopnika,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in B. Burggraaf, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 21(3) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 352, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Vlaamse Oliemaatschappij NV (v nadaljevanju: VOM) in FOD Financiën (zvezna služba za finance) glede plačila, s strani te družbe, davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) od dobav goriva, vzetega iz njenega skladišča, ki jih je opravila ena od njenih strank.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Na podlagi člena 16(1), prvi pododstavek, točka B, prvi odstavek, točka (e), prvi odstavek, Šeste direktive, v različici iz člena 28c(E)(1), prva alineja, te direktive, lahko države članice pod nekaterimi pogoji oprostijo plačila DDV dobave blaga, namenjenega v postopek skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje.

4 V skladu s členom 16(1), drugi pododstavek, te direktive, v različici iz člena 28c(E)(1), prva alineja, te direktive, je z odstopanjem od prvega pododstavka člena 21(1)(a) te direktive oseba, ki je dolžna plačati dolgovan davek v skladu s prvim pododstavkom tega odstavka, oseba, ki da nalog, da se za blago končajo postopki ali možnosti iz tega odstavka.

5 Člen 21 Šeste direktive, naslovljen „Osebe, ki so dolžne plačati davek“, v različici iz člena 28g te direktive, določa:

„1. Davek na dodano vrednost po notranjem sistemu so dolžni plačati:

(a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen za primere iz (b) in (c).

Kadar obdavčljivo dobavo blaga in storitev opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, lahko države članice pod pogoji, ki jih določijo, predpišejo, da je oseba, ki je dolžna plačati 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, [vendar je] identificiran[a] 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 račun 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, določi ali sprejme kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

6 V členu 4(b) Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179) je „trošarinsko skladišče“ opredeljeno kot „prostor, v katerem imetnik trošarinskega skladišča pri opravljanju svoje poslovne dejavnosti trošarinsko blago proizvaja, predeluje, skladišči, prejema ali odpremlja pod režimom odloga plačila trošarine z upoštevanjem pogojev, ki jih določijo pristojni organi države članice, v kateri se trošarinsko skladišče nahaja“.

Nacionalna ureditev

7 Člen 51a(3) belgijskega zakonika o DDV določa:

„Pri postopku skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje, so imetnik skladišča, tisti, ki se je zavezal za prevoz blaga iz skladišča, in tudi glede na okoliščine primera njegov naročnik solidarno odgovorni za plačilo davka državi skupaj z osebo, ki ga je dolžna plačati [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Družba VOM je ponudnica storitev, ki za stranke zagotavlja raztovarjanje naftnih derivatov, ki prispejo z ladjo, njihovo skladiščenje in pretovarjanje na tovornjake. Stranke blago skladiščijo, dokler ni prodano končnim strankam, ki so v glavnem maloprodajne bencinske žrpalke. Družba VOM za te storitve zaračunava „stroške storitev“, ki so odvisni od količine naftnih derivatov.

9 Tako je družba VOM imetnica „trošarinskega skladišča“ v smislu člena 4(b) Direktive 92/12. Kot lastnica skladišča ima od 7. septembra 1999 dalje dovoljenje za skladiščenje mineralnih olj kot imetnica skladišča, ki ni carinsko skladišče.

10 Na podlagi tega dovoljenja se za blago, oddano v to skladišče po postopku skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje, uporablja režim odloga plačila DDV. Ko se blago vzame iz tega skladišča in bodisi ni več v postopku skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje, bodisi je predmet dobave proti plačilu, v zvezi z njim nastane obveznost obračuna DDV.

11 Družba Ghebra NV (v nadaljevanju: Ghebra) je opravljala dejavnost veletrgovine z gorivom in je za skladiščenje svojih naftnih derivatov uporabljala skladišče družbe VOM. Nad družbo Ghebra je bil 20. junija 2003 začet stečajni postopek.

12 Po nadzoru, ki ga je opravila davčna uprava, je bil 7. februarja 2006 sestavljen zapisnik, iz katerega je razvidno, da je družba Ghebra marca in aprila leta 2003 odplačno dobavljala gorivo, ki je bilo vzeto iz skladišča družbe VOM. Za te dobave, s katerimi je bil končan postopek skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje, je treba plačati DDV, ki znaša 2.133.005 EUR.

13 Davčna uprava je po tem, ko jo je stečajni upravitelj družbe Ghebra obvestil, da državi Belgiji zaradi nezadostnosti sredstev ne bo plačan DDV, 11. aprila 2006 v skladu s členom 51a(3) belgijskega zakonika o DDV izdala plačilni nalog zoper družbo VOM.

14 Družba VOM je 31. maja 2006 zoper ta plačilni nalog vložila ugovor pri rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

15 V utemeljitev ugovora družba VOM zlasti navaja, da solidarna odgovornost imetnika skladišča za plačilo DDV, ki ga dolguje uporabnik skladišča, na podlagi člena 51a(3) belgijskega zakonika o DDV ni združljiva s splošnimi načeloma pravne varnosti in sorazmernosti, ki sta del pravnega reda Unije, saj velja neodvisno od tega, ali je bil imetnik skladišča v dobri veri. V zvezi s tem dodaja, da ima imetnik skladišča le pasivno vlogo v okviru ureditve DDV, ki velja za skladišča, saj da zgolj svoje skladišče na razpolago svojim strankam za skladiščenje blaga in nima pravnih ali davčnih možnosti, da bi nadziral ali izsilil, da te dejansko plačajo DDV. Družba VOM meni in se pri tem sklicuje na sodno prakso Sodišča, da so s tem, da se pri ugotovitvi solidarne odgovornosti za plačilo davka ne upošteva, ali je oseba, ki ni prvotna oseba, ki je dolžna plačati davek, lahko vedela za možnost obračunanja tega davka, in torej z izključitvijo vsakršnega merila v zvezi z dobro vero iz pogojev, pod katerimi se lahko neka oseba šteje za solidarno odgovorno za plačilo tega davka, z nacionalno ureditvijo prekoračene meje tega, kar je nujno potrebno in primerno za uresnitve cilja, ki mu nacionalna ureditev sledi.

16 FOD Financiën meni, da je člen 51a(3) belgijskega zakonika o DDV v skladu z načelom sorazmernosti, da je nadzor nad spoštovanjem tega načela naloga nacionalnega sodišča in da je solidarna odgovornost primeren in sorazmeren ukrep v zvezi z naftnimi derivati.

17 Ker je rechtbank van eerste aanleg te Brugge menilo, da je treba pridobiti odgovor glede tega, ali je člen 51a(3) zakonika o DDV združljiv s pravom Unije in zlasti z načeloma pravne varnosti in sorazmernosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali države članice v skladu s [členom 21(3) Šeste direktive] v povezavi s [členoma 16(1), prvi pododstavek, točka B, prvi odstavek, točka (e), prvi odstavek, ter 16(1), drugi pododstavek, te direktive] lahko določijo, da imetnik skladišča, ki ni carinsko skladišče, za plačilo davka, ki ga lastnik blaga, ki je davčni zavezanec, dolguje za dobavo proti plačilu, brezpogojno solidarno

odgovarja, tudi če je imetnik skladišča dobroveren oziroma mu ni mogoče očitati niti napake niti malomarnosti [...]“

Vprašanje za predhodno odločanje

18 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 21(3) Šeste direktive razlagati tako, da državam članicam dovoljuje, da določijo, da je imetnik skladišča, ki ni carinsko skladišče, solidarno odgovoren za plačilo DDV, ki ga za odplačno dobavo blaga, vzetega iz tega skladišča, dolguje lastnik tega blaga, ki je davni zavezanec, tudi če je imetnik skladišča dobroveren oziroma mu ni mogoče očitati nobene napake ali malomarnosti.

19 Spomniti je treba, da člen 21(3) Šeste direktive državam članicam na enak način dovoljuje, da sprejmejo ukrepe, na podlagi katerih je oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV, ki ga je v skladu z določbami člena 21(1) in (2) dolžna plačati druga oseba (glej sodbo z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točka 28).

20 Vendar pa morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih dajejo direktive Unije, spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Unije in med katerimi sta zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Federation of Technological Industries in drugi, točka 29, in sodbo z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt, C-271/06, ZOdl., str. I-771, točka 18).

21 Glede načela sorazmernosti je Sodišče že presodilo, da morajo imeti države članice v skladu z njim možnost zateči se k ukrepom, ki ob tem, da omogočajo učinkovito doseči cilj, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zadevna zakonodaja Unije (glej zlasti sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 52, in zgoraj navedeno sodbo Netto Supermarkt, točka 19).

22 Čeprav je torej zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejemajo države članice, kar se da učinkovito varovati pravice finančne uprave, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Federation of Technological Industries in drugi, točka 30, in Netto Supermarkt, točka 20).

23 V zvezi s tem zadevna nacionalna določba iz postopka v glavni stvari določa, da so pri postopku skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje, imetnik skladišča, tisti, ki se je zavezal za prevoz blaga iz skladišča, in tudi glede na okoliščine primera njegov naročnik solidarno odgovorni za plačilo davka, dolgovanega državi, skupaj z osebo, ki ga je dolžna plačati. Tako je na podlagi te določbe imetnik skladišča, ki ni carinsko skladišče, skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati DDV, namreč s svojo stranko, solidarno odgovoren za plačilo tega davka. Ta solidarna odgovornost je določena brezpogojno, tako da za imetnika skladišča velja, tudi če je ta dobroveren oziroma mu ni mogoče očitati nobene napake ali malomarnosti.

24 Sodišče pa je že presodilo, da je z nacionalnimi ukrepi, s katerimi je *de facto* uveden sistem objektivne solidarne odgovornosti, prekoračeno tisto, kar je nujno potrebno za varovanje pravic finančne uprave (glej zgoraj navedeno sodbo Federation of Technological Industries in drugi, točka 32). To, da se odgovornost za plačilo DDV naloži osebi, ki ni oseba, ki ga je dolžna plačati – pa prav je ta oseba imetnik trošarinskega skladišča, za katerega veljajo posebne obveznosti iz Direktive 92/12 – ne da bi ji bilo omogočeno, da se temu izogne z dokazom, da nima popolnoma nobene zveze z ravnanji osebe, ki je DDV dolžna plačati, je treba torej šteti za nezdržljivo z načelom sorazmernosti. Bilo bi namreč očitno nesorazmerno, če bi se tej osebi brezpogojno naložilo breme izgube davčnih prihodkov, povzročene z ravnanji tretje osebe, ki je dolžna plačati davek, na katere nima nobenega vpliva (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Netto Supermarkt, točka 23).

25 Vendar pa ni v nasprotju s pravom Unije od osebe, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, zahtevati, da sprejme vse ukrepe, ki se od nje lahko razumno zahtevajo, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravila, ni del davčne utaje (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Federation of Technological Industries in drugi, točka 33; Teleos in drugi, točka 65, in Netto Supermarkt, točka 24).

26 Zato so okoliščine, da je oseba, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, ravnala v dobri veri in s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta, da je sprejela vse razumne ukrepe, ki so bili v njeni moči, in da je njeno sodelovanje pri utaji izključeno, pomembni dejavniki za določitev možnosti, da se tej osebi naknadno naloži solidarna odgovornost za plačilo DDV (glej zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, točka 66, in Netto Supermarkt, točka 25).

27 Predložitveno sodišče mora presoditi, ali so v zadevi v glavni stvari te okoliščine podane.

28 Glede na vse zgoraj navedeno je na zastavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je treba člen 21(3) Šeste direktive razlagati tako, da državam članicam ne dovoljuje, da določijo, da je imetnik skladišča, ki ni carinsko skladišče, solidarno odgovoren za plačilo DDV, ki ga za odplačano dobavo blaga, vzetega iz tega skladišča, dolguje lastnik tega blaga, ki je davčni zavezanec, tudi če je imetnik skladišča dobroveren oziroma mu ni mogoče očitati nobene napake ali malomarnosti.

Stroški

29 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 21(3) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001, je treba razlagati tako, da državam članicam ne dovoljuje, da določijo, da je imetnik skladišča, ki ni carinsko skladišče, solidarno odgovoren za plačilo davka na dodano vrednost, ki ga za odplačano dobavo blaga, vzetega iz tega skladišča, dolguje lastnik tega blaga, ki je davčni zavezanec, tudi če je imetnik skladišča dobroveren oziroma mu ni mogoče očitati nobene napake ali malomarnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.