

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

21 декември 2011 година *

По дело C-499/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Белгия) с акт от 13 октомври 2010 г., постъпил в Съда на 19 октомври 2010 г., в рамките на производство по дело

Vlaamse Oliemaatschappij NV

срещу

FOD Financiën,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: г-н J. Malenovský, председател на състав, г-н G. Arestis (докладчик) и г-н D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: г-жа V. Trstenjak,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

* Език на производството: нидерландски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 29 септември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Vlaamse Oliemaatschappij NV, от адв. T. Leeuwerck, advocaat,
- за белгийското правителство, от г-жа M. Jacobs и г-н J.-C. Halleux, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н B. Burggraaf, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- ¹ Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 21, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 година (ОВ L 15, 2002 г., стр. 24, наричана по-нататък „Шеста директива“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Vlaamse Oliemaatschappij NV (наричано по-нататък „VOM“) и FOD Financiën (Федерална финансова служба) по повод заплащането от посоченото дружество на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с доставките на горива от неговия склад, извършени от един от клиентите му.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 По силата на член 16, параграф 1, първа алинея, Б, първа алинея, буква д), първа алинея от Шеста директива в редакцията ѝ съгласно член 28в, дял Д, точка 1, първо тире от същата, при определени условия държавите членки имат право да не облагат с ДДС доставките на стоки, които са предназначени да бъдат поставени под складов режим, различен от режима на митнически склад.
- 4 Съгласно член 16, параграф 1, втора алинея от тази директива в редакцията ѝ, произтичаща от член 28в, дял Д, точка 1, първо тире от същата, чрез дерогация от член 21, параграф 1, буква а), първа алинея лицето — платец на данъка, дължим в съответствие с първата алинея от този параграф, е лицето, което изведе стоките от обхвата на режимите или положенията, изброени в посочения параграф.

- 5 Под заглавието „Лица — платци на данъка“ член 21 от Шеста директива, в редакцията ѝ съгласно член 28ж от същата, гласи:

„1. Съгласно вътрешната система платците на данъка върху добавената стойност са:

- а) данъчнозадълженото лице, извършващо облагаема доставка на стоки или услуги, освен в случаите по букви б) и в).

Когато облагаемата доставка на стоки или услуги се извършва от данъчнозадължено лице, което не се е установило на територията на страната, държавите членки могат при определени от тях условия да предвидят платец на данъка да бъде лицето, за което се извършва облагаемата доставка на стоки или услуги;

- б) данъчнозадължените лица, на които се доставят услуги съгласно член 9, параграф 2, буква д), или лицата, регистрирани за целите на облагането с данък добавена стойност на територията на страната, на които се доставят услуги, попадащи в обхвата на член 28б, дялове В, Г, Д и Е, ако услугите се извършват от данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната;

- в) лицето, за което се извършва доставката на стоки, когато са изпълнени следните условия:

— облагаемата сделка е доставка на стоки, извършена при условията на член 28в, част Д, параграф 3,

— лицето, за което се извършва доставката на стоки, е друго данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на облагането с данъка върху добавената стойност на територията на страната,

- фактурата, издадена от данъчнозадълженото лице, което не е установено на територията на страната, съответства на разпоредбата на член 22, параграф 3.

Държавите членки могат обаче да предвидят дерогация на това задължение, когато данъчнозадълженото лице, което не е установено на територията на страната, е назначило данъчен представител в същата;

- г) всяко лице, което посочи данъка върху добавената стойност във фактура;
- д) лицето, извършващо облагаемо вътреобщностно придобиване на стоки.

2. Чрез дерогация от разпоредбите на параграф 1:

- а) когато лицето — платец на данъка, в съответствие с разпоредбите на параграф 1 е данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната, държавите членки могат да дадат възможност на това лице да назначи данъчен представител в качеството на лице — платец на данъка. Тази възможност се упражнява при условия и по ред, предвидени от всяка държава членка;
- б) когато облагаемата доставка е извършена от данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната, и със страната, в която лицето е установено или има седалище, не е сключено правно споразумение за взаимопомощ с обхват, подобен на предвидения в Директиви 76/308/ЕИО и 77/799/ЕИО и в Регламент (ЕИО) № 218/92 на Съвета от 27 януари 1992 година относно административното сътрудничество в областта на косвеното данъчно облагане (ДДС), държавите членки могат да приемат разпоредби, съгласно които лице — платец на данъка, е данъчният представител, назначен от неустановеното данъчнозадължено лице.

3. В случаите, посочени в параграфи 1 и 2, държавите членки могат да предвидят друго лице, различно от лицето — платец на данъка, да бъде солидарно отговорно за плащането на данъка.

4. При внос данъкът върху добавената стойност се плаща от лицето или лицата, посочени или приети като лица — платци на данъка, от държавата членка, в която се внасят стоките“ [неофициален превод].

- 6 В член 4, буква б) от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129) се определя понятието „данъчен склад“ като „място, където от лицензиран складодържател в хода на неговата дейност се произвеждат, преработват, държат, получават или изпращат, под режим на отложено плащане на акциз, подлежащи на облагане с акциз стоки, като се имат предвид някои условия, установени от компетентните власти на държавата членка, в която се намира данъчният склад“.

Национална правна уредба

- 7 Член 51а, параграф 3 от белгийския кодекс за ДДС предвижда:

„При складовия режим, различен от режима на митнически склад, заедно с лицето — платец на данъка, солидарна отговорност за заплащане на дължимия към държавата данък носят складодържателят, превозвачът, който следва да извози стоките от склада, и евентуално възложителят на превозвача [...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 8 VOM е доставчик на услуги, който извършва за своите клиенти разтоварване и съхраняване в складове на петролни продукти, пристигащи с кораби, както и претоварване на тези продукти на камиони. Клиентите съхраняват продуктите в тези складове до продажбата им на крайните потребители, главно бензиностанции. За тези услуги VOM фактурира „такси за услуги“, които зависят от обработените литри.
- 9 Следователно VOM стопанисва „данъчен склад“ по смисъла на член 4, буква б) от Директива 92/12. В това си качество на складодържател от 7 септември 1999 г. то притежава разрешение за управление на склад, различен от митнически склад, за съхранение на минерални масла.
- 10 По силата на това разрешение оставените в този склад продукти съгласно складовия режим, различен от режима на митнически склад, са поставени под режим с отложено плащане на ДДС. Когато тези продукти бъдат извадени от склада и или вече не се намират под складов режим, различен от режима на митнически склад, или са предмет на възмездна доставка, за тях се дължи ДДС.
- 11 Дружеството Ghebra NV (наричано по-нататък „Ghebra“) е извършвало търговия на едро с горива и е складирало петролните си продукти в склада на VOM. На 20 юни 2003 г. срещу Ghebra е открито производство по несъстоятелност.
- 12 След ревизия от страна на данъчната администрация, на 7 февруари 2006 г. е съставен ревизионен доклад, от който е видно, че през март и април 2003 г. Ghebra е извършило възмездни доставки на гориво от склада на VOM. Тъй като тези доставки преустановяват складовия режим, различен от режима на митнически склад, те подлежат на облагане с ДДС, като дължимият данък на това основание е в размер на 2 133 005 EUR.

- 13 След като е уведомена от синдика на Ghebra, че поради липса на достатъчно активи белгийската държава няма да получи дължимия ѝ ДДС, на 11 април 2006 г. данъчната администрация издава ревизионен акт на VOM съгласно член 51а, параграф 3 от белгийския кодекс за ДДС.
- 14 На 31 май 2006 г. VOM обжалва този ревизионен акт пред *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge*.
- 15 В подкрепа на жалбата си VOM твърди по-специално че предвидената в член 51а, параграф 3 от белгийския кодекс за ДДС солидарна отговорност на складодържателя за заплащането на дължимия от ползвателя на склада ДДС е несъвместима с общите принципи на правна сигурност и на пропорционалност, които са част от правния ред на Съюза, тъй като за прилагането ѝ няма значение дали складодържателят е добросъвестен или не. VOM допълва в това отношение, че складодържателят има пасивна роля в рамките на приложимия към складовите режим на ДДС, тъй като само предоставя склада си на разположение на своите клиенти, за да могат те да съхраняват стоките си, и не разполага с никакви правни или данъчни средства, за да контролира или да накара тези лица действително да заплатят дължимия от тях ДДС. Позицията на Съда, VOM счита, че национална правна уредба, която предвижда солидарна отговорност на лице, различно от първоначалния платец на данъка, без значение дали това лице е знаело за дължимия данък, и следователно изключва добросъвестността като критерий при преценката дали въпросното лице може да отговаря солидарно за заплащането на посочения данък, надхвърля необходимото и подходящото за постигането на целта, която преследва.
- 16 FOD Financiën счита, че член 51а, параграф 3 от белгийския кодекс за ДДС е в съответствие с принципа на пропорционалност, че националният съд трябва да следи за спазването на този принцип и че солидарната отговорност е подходяща и съразмерна мярка в сектора на петролните продукти.

- 17 Тъй като счита, че е необходимо да получи отговор на въпроса дали член 51а, параграф 3 от белгийския кодекс за ДДС е съвместим с правото на Съюза, и по-специално с принципите на правна сигурност и на пропорционалност, *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* спира производството и поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли [член 21, параграф 3 от Шеста директива], във връзка с [член 16, параграф 1, първа алинея, Б, първа алинея, буква д), първа алинея и с член 16, параграф 1, втора алинея от тази директива] държавите членки да предвидят, че държателят на склад, различен от митнически склад, е при всички обстоятелства солидарно отговорен с данъчнозадължения собственик на стоките за плащането на дължимия данък във връзка с извършена от последния възмездна доставка, дори когато държателят на склада е добросъвестен или не е налице нито умисъл, нито небрежност от негова страна [...]?”.

По преюдициалния въпрос

- 18 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 21, параграф 3 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска държавите членки да предвидят, че държателят на склад, различен от митнически склад, е солидарно отговорен за заплащането на ДДС, дължим във връзка с възмездна доставка на стоки, която техният собственик, задължено по ДДС лице, е извършил от този склад, дори когато държателят на склада е добросъвестен или не е налице нито умисъл, нито небрежност от негова страна.
- 19 Следва да се напомни, че член 21, параграф 3 от Шеста директива по принцип допуска държавите членки да предвидят, че дадено лице отговаря солидарно за заплащането на ДДС, дължим от друго лице, определено като лице платец в някоя от разпоредбите на параграфи 1 и 2 от посочения член (вж. Решение

от 11 май 2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др., C-384/04, Recueil, стр. I-4191, точка 28).

- 20 Все пак при упражняване на своите правомощия държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалност (вж. по-специално Решение по дело Federation of Technological Industries и др., посочено по-горе, точка 29 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, точка 18).
- 21 Що се отнася по-специално до принципа на пропорционалност, Съдът преценява, че съгласно този принцип държавите членки следва да използват средства, които, като позволяват ефективно да се постигне преследваната от вътрешното право цел, същевременно засягат най-малко целите и принципите, въведени от съответното законодателство на Съюза (вж. по-специално Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Recueil, стр. I-7797, точка 52 и Решение по дело Netto Supermarkt, посочено по-горе, точка 19).
- 22 Така, макар и да е оправдано приетите от държавите членки мерки да целят да защитят по възможно най-ефективния начин държавното съкровище, те не трябва да надхвърлят необходимото за тази цел (вж. по конкретно Решение по дело Federation of Technological Industries и др., посочено по-горе, точка 30 и Решение по дело Netto Supermarkt, посочено по-горе, точка 20).
- 23 В това отношение разглежданата в главното производство национална разпореда предвижда, че при складов режим, различен от режима на митнически склад, заедно с лицето платец солидарна отговорност за заплащане на дължимия към държавата данък носят складодържателят, превозвачът, който следва да извози стоките от склада, и евентуално възложителят на превозвача. Така на основание на тази разпореда държателят на склад, различен от митнически склад, отговаря солидарно за заплащането на ДДС с първоначалното лице — платец на

данъка, а именно неговият клиент. Това солидарно задължение е формулирано безусловно, така че да се прилага към складодържателя дори когато същият е добросъвестен или не е налице нито умисъл, нито небрежност от негова страна.

- 24 Впрочем Съдът вече е постановил, че националните мерки, които на практика установяват режим на обективна солидарна отговорност, надхвърлят необходимото за защита на държавното съкровище (вж. Решение по дело *Federation of Technological Industries* и др., посочено по-горе, точка 32). Следователно в противоречие с принципа на пропорционалност е отговорността за заплащането на ДДС да се възлага на лице, различно от платеща на този данък, дори когато това лице е лицензиран данъчен складодържател със специфични задължения съгласно Директива 92/12, щом като то няма право да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имал никаква връзка с действията на платеща. Всъщност би било явно несъразмерно посоченото лице при всички обстоятелства да носи отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от действията на трето данъчнозадължено лице, върху които то няма никакво влияние (вж. в този смисъл Решение по дело *Netto Supermarkt*, посочено по-горе, точка 23).
- 25 Напротив, не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от лицето, различно от платеща, да вземе всички разумни мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение по дело *Federation of Technological Industries* и др., посочено по-горе, точка 33, Решение по дело *Teleos* и др., посочено по-горе, точка 65 и Решение по дело *Netto Supermarkt*, посочено по-горе, точка 24).
- 26 Ето защо обстоятелствата, че лицето, различно от платеща, е действало добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, че е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в измама е изключено, представляват фактори, които следва да се вземат предвид при преценката дали това лице да бъде солидарно задължено да заплати дължимия ДДС (вж. Решение по дело *Teleos* и др., посочено по-горе, точка 66 и Решение по дело *Netto Supermarkt*, посочено по-горе, точка 25).

27 Запитващата юрисдикция следва да прецени дали тези обстоятелства са налице в главното производство.

28 С оглед на гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 21, параграф 3 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държавите членки да предвидят, че държателят на склад, различен от митнически склад, е солидарно отговорен за заплащането на ДДС, дължим във връзка с възмездна доставка на стоки, която техният собственик, задължено по ДДС лице, е извършил от този склад, когато държателят на посочения склад е добросъвестен или не е налице нито умисъл, нито небрежност от негова страна.

По съдебните разноски

29 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 21, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 г., трябва да се тълкува в

смисъл, че не допуска държавите членки да предвидят, че държателят на склад, различен от митнически склад, е солидарно отговорен за заплащането на данъка върху добавената стойност, дължим във връзка с възмездна доставка на стоки, която техният собственик, задължено по ДДС лице, е извършил от този склад, когато държателят на посочения склад е добросъвестен или не е налице нито умисъл, нито небрежност от негова страна.

Подписи