

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 21 grudnia 2011 r.*

W sprawie C-499/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) postanowieniem z dnia 13 października 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 października 2010 r., w postępowaniu:

Vlaamse Oliemaatschappij NV

przeciwko

FOD Financiën,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J. Malenovský, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca) i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

* Język postępowania: niderlandzki.

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 września 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Vlaamse Oliemaatschappij NV przez T. Leeuwercka, advocaat,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux'go, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz B. Burggraafa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. 2002, L 15, s. 24, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Vlaamse Oliemaatschappij NV (zwaną dalej „VOM”) a FOD Financiën [Federale Overheidsdienst Financiën (federalnym urzędem ds. finansów)] w przedmiocie zapłaty przez tę spółkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dotyczącego dostaw paliwa dokonywanych z jej składu przez jednego z jej klientów.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 16 ust. 1 akapit pierwszy część B akapit pierwszy lit. e) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28c część E pkt 1 tiret pierwsze, państwa członkowskie mogą pod pewnymi warunkami nie opodatkowywać podatkiem VAT dostaw towarów z zamiarem objęcia ich procedurą składu inną niż skład celny.
- 4 Zgodnie z art. 16 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28c część E pkt 1 tiret pierwsze osobą zobowiązaną do zapłacenia podatku należnego zgodnie z akapitem pierwszym tego ustępu jest osoba, która powoduje, że towary przestają być objęte procedurami lub sytuacjami wymienionymi w tym ustępie w drodze odstępstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy rzeczonyj dyrektywy.

- 5 W tytule „Osoby zobowiązane do zapłaty podatku organom podatkowym” art. 21 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28g stanowi:

„1. W systemie wewnętrznym następujące osoby są płatnikami [zobowiązane do zapłaty] podatku od wartości dodanej:

- a) podatnicy wykonujący podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub usług, z wyjątkiem przypadków określonych w lit. b) i c).

Jeżeli podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub usług jest wykonywana przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju, państwa członkowskie mogą na ustalonych przez siebie warunkach ustanowić, że płatnikiem [osobą zobowiązaną do zapłaty] podatku jest osoba, na rzecz której dokonywana jest podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub usług;

- b) podatnicy, na rzecz których świadczone są usługi określone w art. 9 ust. 2 lit. e) lub osoby zidentyfikowane do celów podatku od wartości dodanej na terytorium danego kraju, na rzecz których świadczone są usługi określone art. 28b (C), (D), (E) i (F), jeśli usługi te świadczone są przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju;

- c) osoba, na rzecz której dokonywane są dostawy towarów, gdy spełnione są następujące warunki:

— podlegającą opodatkowaniu operacją jest dostawa towarów dokonywana w okolicznościach określonych w art. 28c (E) ust. 3,

— osobą, na rzecz której realizowana jest dostawa towarów, jest inny podatnik lub niepodlegająca opodatkowaniu osoba prawna zidentyfikowana do celów podatku od wartości dodanej na terytorium danego kraju,

- faktura wystawiona przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju odpowiada wymogom art. 22 ust. 3.

Jednakże państwa członkowskie mogą przewidzieć odstępstwo od tego obowiązku, w przypadku gdy podatnik, który nie jest zamieszkały na terytorium danego kraju, wyznaczył przedstawiciela podatkowego w tym kraju;

- d) każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej na fakturze lub innym dokumencie służącym jako faktura;
- e) każda osoba dokonująca wewnątrzspółnotowego nabycia towarów podlegającego opodatkowaniu.

2. W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1:

- a) w przypadku gdy płatnikiem [osobą zobowiązaną do zapłaty] podatku, zgodnie z przepisami ust. 1, jest podatnik, która [który] nie jest zamieszkały na terytorium danego kraju, państwa członkowskie mogą udzielić mu zezwolenia na wyznaczenie przedstawiciela podatkowego jako płatnika [osoby zobowiązanej do zapłaty] podatku. Możliwość ta podlega warunkom i procedurom przewidzianym w każdym państwie członkowskim;
- b) w przypadku gdy podlegająca opodatkowaniu transakcja jest dokonywana przez podatnika, który nie jest zamieszkały na terytorium danego kraju i nie istnieje żadne porozumienie z krajem, w którym podatnik ten jest zamieszkały lub ma siedzibę, odnośnie do wzajemnej pomocy o zakresie podobnym do tego, jaki jest ustanowiony w dyrektywach 76/308/EWG i 77/799/EWG oraz w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT), państwa członkowskie mogą podejmować kroki w celu ustalenia, że płatnikiem [osobą zobowiązaną do zapłaty] podatku będzie przedstawiciel podatkowy wyznaczony przez niezamieszkałego podatnika.

3. W sytuacjach określonych w ust. 1 i 2 państwa członkowskie mogą ustalić, że osoba inna niż płatnik [osoba zobowiązana do zapłaty] podatku będzie solidarnie odpowiedzialny [odpowiedzialna] za zapłatę podatku.

4. Podatek od wartości dodanej od przywozu jest płatny przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za odpowiedzialne przez państwo członkowskie, do którego towary są przywożone”.

- 6 Artykuł 4 lit. b) dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1) definiuje pojęcie składu podatkowego jako „miejsce, gdzie towary objęte podatkiem akcyzowym są produkowane, przetwarzane, przechowywane, otrzymywane lub wysyłane, w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego, przez uprawnionego właściciela składu w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem warunków przewidzianych przez właściwe władze państwa członkowskiego, gdzie znajduje się skład podatkowy”.

Uregulowania krajowe

- 7 Artykuł 51a ust. 3 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde [belgijskiego kodeksu o podatku od wartości dodanej] przewiduje:

„W przypadku procedury składu innej niż celny, właściciel składu, osoba zobowiązana do przewozu towarów ze składu, a także ewentualnie jej zleceniodawca odpowiadają solidarnie wobec państwa wraz z osobami, zobowiązanymi do zapłaty podatku [...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 8 VOM jest usługodawcą zapewniającym swoim klientom rozładunek, składowanie w składach i przeładunek na ciężarówki produktów naftowych dowożonych na statkach. Klienci składają w tych składach produkty do momentu ich sprzedaży klientom końcowym, którymi są głównie stacje detalicznej dystrybucji paliw. Za usługi te VOM fakturuje „opłatę za usługi” zależną od liczby litrów, których one dotyczą.
- 9 VOM prowadzi zatem „skład podatkowy” w rozumieniu art. 4 lit. b) dyrektywy 92/12. Jako właściciel składu posiada ona od dnia 7 września 1999 r. pozwolenie na zarządzanie składem innym niż celny w celu składowania olejów mineralnych.
- 10 Na mocy tego pozwolenia produkty składowane w tym składzie zgodnie z procedurą składu inną niż skład celny są objęte procedurą zawieszającą podatek VAT. W momencie gdy produkty te zostają usunięte z tego składu i przestają być objęte procedurą składu inną niż skład celny lub są przedmiotem odpłatnej dostawy, podatek VAT od tych towarów staje się wymagalny.
- 11 Ghebra NV (zwana dalej „Ghebrą”) prowadziła działalność obejmującą handel hurtowy paliwami i składowała swoje produkty naftowe w składzie VOM. W dniu 20 czerwca 2003 r. Ghebra ogłosiła upadłość.
- 12 W następstwie kontroli przeprowadzonej przez organy administracji podatkowej w dniu 7 lutego 2006 r. sporządzony został protokół, z którego wynika, że Ghebra dokonywała w marcu i kwietniu 2003 r. odpłatnych dostaw paliwa ze składu VOM. Jako że dostawy te zakończyły procedurę składu inną niż skład celny, podlegają one podatkowi VAT w kwocie wynoszącej 2 133 005 EUR.

- 13 Po uzyskaniu przez organy administracji podatkowej informacji od syndyka masy upadłościowej Ghebry, iż państwo belgijskie nie otrzyma zapłaty należnego podatku VAT ze względu na brak wystarczających aktywów, w dniu 11 kwietnia 2006 r. wystawiły one zgodnie z art. 51a ust. 3 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde nakaz zapłaty wobec VOM.
- 14 W dniu 31 maja 2006 r. VOM wniosła sprzeciw od tego nakazu zapłaty do Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.
- 15 Na poparcie swej skargi VOM twierdzi w szczególności, że solidarna odpowiedzialność właściciela składu razem z podmiotem z niego korzystającym za zapłatę należnego podatku VAT zgodnie z art. 51a ust. 3 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde jest niezgodna z zasadami ogólnymi pewności prawa i proporcjonalności stanowiącymi część porządku prawnego Unii, gdyż ma ona zastosowanie niezależnie od dobrej woli właściciela składu lub jej braku. Skarżąca dodaje w tym względzie, że właściciel składu odgrywa bierną rolę w ramach uregulowania podatku VAT mającego zastosowanie do składów, ponieważ oddaje on tylko swój skład do dyspozycji klienta do celów przechowywania towarów i nie ma żadnej prawnej lub podatkowej możliwości kontrolowania lub wymuszenia faktycznej zapłaty przez niego podatku VAT. Powołując się na orzecznictwo Trybunału VOM uważa, że brak uwzględnienia w krajowych przepisach wiedzy, jaką mogła mieć osoba inna niż osoba pierwotnie zobowiązana do zapłaty podatku o jego wymagalności, a więc wykluczenie jakiegokolwiek kryterium dobrej wiary z warunków, na podstawie których osoba może odpowiadać solidarnie za zapłatę rzeczzonego podatku, powoduje, że przepisy te przekraczają granice tego, co jest konieczne i odpowiednie do osiągnięcia celu, któremu służą.
- 16 FOD Financiën uważa, że art. 51a ust. 3 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde jest zgodny z zasadą proporcjonalności, że na sędzie krajowym spoczywa obowiązek zbadania przestrzegania tej zasady oraz że odpowiedzialność solidarna stanowi odpowiedni i proporcjonalny środek w sektorze produktów naftowych.

- 17 W tych okolicznościach Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, uznawszy, że musi uzyskać odpowiedź w kwestii tego, czy art. 51a ust. 3 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde jest zgodny z prawem Unii, a w szczególności z zasadami pewności prawa i proporcjonalności, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zgodnie z [art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy] w związku z [art. 16 ust. 1 akapit pierwszy część B akapit pierwszy lit. e) akapit pierwszy oraz z jej art. 16 ust. 1 akapit drugi] państwa członkowskie mogą postanowić, że właściciel składu innego niż celny ponosi bezwzględnie odpowiedzialność solidarną za podatki, które są należne od właściciela towarów zobowiązanego do zapłaty podatku z tytułu odpłatnej dostawy, także wtedy, gdy właściciel składu działa w dobrej wierze albo gdy nie można mu zarzucić ani błędu, ani niedbalstwa [...]?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 18 W swym pytaniu sąd krajowy stara się w istocie ustalić, czy wykładni art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, iż państwa członkowskie mogą postanowić, że właściciel składu innego niż celny ponosi solidarnie odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT należnego w następstwie odpłatnej dostawy towarów z tego składu przez ich właściciela zobowiązanego do zapłaty tego podatku, także wtedy, gdy właściciel składu działa w dobrej wierze albo gdy nie można mu zarzucić ani błędu, ani niedbalstwa.
- 19 Należy przypomnieć, że art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zasadniczo zezwala państwom członkowskim na ustanowienie przepisów, na mocy których osoba jest solidarnie zobowiązana do zapłaty kwoty tytułem podatku VAT należnego od innej osoby, uznanej zgodnie z postanowieniami zawartymi w art. 21 ust. 1 i 2 tej dyrektywy za

zobowiązana do jego zapłaty (zob. wyrok z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 28).

- 20 Niemniej jednak przy wykonywaniu kompetencji powierzonych im na mocy dyrektyw wspólnotowych państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część porządku prawnego Unii, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 29; a także wyrok z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 18).
- 21 W szczególności, w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł już, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia celu realizowanego przez prawo krajowe w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 52; a także ww. wyrok w sprawie Netto Supermarkt pkt 19).
- 22 Zatem o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 30; a także w sprawie Netto Supermarkt, pkt 20).
- 23 W tym względzie przepisy krajowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym przewidują, że w przypadku procedury składu innej niż skład celny, właściciel składu, osoba zobowiązana do przewozu towarów ze składu, a także ewentualnie jej zleceniodawca odpowiadają solidarnie wobec państwa za zapłatę należnego podatku wraz z osobami, które są zobowiązane do zapłaty podatku. Tym samym zgodnie z tym przepisem właściciel składu innego niż skład celny jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT solidarnie z osobą pierwotnie zobowiązaną do jego zapłaty, a mianowicie klientem tegoż właściciela. Owo zobowiązanie solidarne ma charakter

bezwartunkowy, z uwagi na co ma ono zastosowanie do właściciela składu nawet w przypadku, gdy działa on w dobrej wierze i nie można mu zarzucić żadnego błędu lub niedbalstwa.

- 24 Tymczasem Trybunał orzekł już, że przepisy krajowe skutkujące de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa (zob. ww. wyrok w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 32). Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, chociażby nawet był nią uprawniony właściciel składu podatkowego podlegający szczególnym obowiązkom określonym w dyrektywie 92/12, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwartunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Netto Supermarkt, pkt 23).
- 25 Natomiast zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku przedsięwzięła wszystkie środki, których zastosowania można od niej racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez nią czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 33; w sprawie Teleos i in., pkt 65; a także w sprawie Netto Supermarkt, pkt 24).
- 26 Wobec tego okoliczności, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działała w dobrej wierze, że dochowała wszelkiej staranności przezornego podmiotu, przedsięwzięła wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jej mocy, oraz że jej udział w oszustwie jest wykluczony, stanowią czynniki, jakie należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 66 oraz w sprawie Netto Supermarkt, pkt 25).

- 27 Do sądu krajowego należy ocena, czy w toczącym się przed nim postępowaniu okoliczności te występują.
- 28 W świetle ogółu powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że wykładni art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, iż państwa członkowskie nie mogą postanowić, że właściciel składu innego niż celny ponosi solidarnie odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT należnego w następstwie odpłatnej dostawy towarów z tego składu przez ich właściciela zobowiązanego do zapłaty tego podatku, także wtedy, gdy właściciel składu działa w dobrej wierze albo gdy nie można mu zarzucić ani błędu, ani niedbalstwa.

W przedmiocie kosztów

- 29 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy dokonywać w ten

sposób, iż państwa członkowskie nie mogą postanowić, że właściciel składu innego niż celny ponosi solidarnie odpowiedzialność za zapłatę podatku od wartości dodanej należnego w następstwie odpłatnej dostawy towarów z tego składu przez ich właściciela zobowiązanego do zapłaty tego podatku, także wtedy, gdy właściciel składu działa w dobrej wierze albo gdy nie można mu zarzucić ani błędu, ani niedbalstwa.

Podpisy