

ROZSUĐOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 21. decembra 2011 *

Vo veci C-499/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgicko) z 13. októbra 2010 a doručený Súdnemu dvoru 19. októbra 2010, ktorý súvisí s konaním:

Vlaamse Oliemaatschappij NV

proti

FOD Financiën,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. Malenovský, sudcovia G. Arestis (spravodajca)
a D. Šváby,

generálna advokátka: V. Trstenjak,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

* Jazyk konania: holandčina.

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. septembra 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Vlaamse Oliemaatschappij NV, v zastúpení: T. Leeuwerck, advocaat,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a B. Burggraaf, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 21 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001 (Ú. v. ES L 15, 2002, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 352, ďalej len „šiesta smernica“).

- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Vlaamse Oliemaatschappij NV (ďalej len „VOM“) a FOD Financiën (Federálny finančný úrad) vo veci zaplataenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) touto spoločnosťou v súvislosti s dodávkou palív vyexpedovaných z jej skladu jedným z jej zákazníkov.

Právny rámec

Právna úprava Únie

- 3 Podľa článku 16 ods. 1 prvého pododseku bodu B prvého pododseku písm. e) prvého pododseku šiestej smernice v znení jej článku 28c(E) bodu 1 prvej zarážky sú členské štáty oprávnené za určitých podmienok nepodriaďiť dodávky tovaru, ktorý je určený na umiestnenie v režime iného ako colného skladovania, DPH.
- 4 Podľa článku 16 ods. 1 druhého pododseku tejto smernice v znení jej článku 28c(E) bodu 1 prvej zarážky vyplýva, že osoba povinná platiť daň v súlade s prvým pododsekom je osoba, ktorá spôsobí, že sa na tovar prestanú vzťahovať režimy alebo situácie uvedené v tomto odseku, odchylné od prvého pododseku článku 21 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice.

- 5 Článok 21 šiestej smernice s názvom „Osoby zodpovedné za platbu dane [povinné platiť daň – *neoficiálny preklad*]“ v znení jej článku 28g stanovuje:

„1. Podľa vnútorného systému, nasledovné osoby zodpovedajú za platbu dane z pridanej hodnoty:

- a) zdaňovaná [zdaniteľná – *neoficiálny preklad*] osoba, ktorá vykonáva zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb okrem prípadov podľa písmen b) a c).

Kde [Ak – *neoficiálny preklad*] zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb sa uskutoční zdaňovanou [zdaniteľnou – *neoficiálny preklad*] osobou, ktorá nie je etablovaná [usadená – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny, členské štáty môžu podľa podmienok nimi stanovených stanoviť, že osobou zodpovednou za platenie dane [povinnou platiť daň – *neoficiálny preklad*] je osoba, pre ktorú sa zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb uskutočňujú;

- b) zdaňované [zdaniteľné – *neoficiálny preklad*] osoby, ktorým sa poskytnú služby zahrnuté v článku 9 ods. 2 písm. e) alebo osoby, ktoré sú určené [identifikované – *neoficiálny preklad*] na účely dane z pridanej hodnoty na území krajiny, do ktorej sa poskytujú služby zahrnuté v článku 28b(C), (D), (E) a (F), ak tieto služby uskutočňuje zdaňovaná [zdaniteľná – *neoficiálny preklad*] osoba neetablovaná [usadená – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny;

- c) osoba, ktorej sa dodávajú tovary, ak sú splnené nasledovné podmienky:

- zdaniteľná operácia [zdaniteľným plnením – *neoficiálny preklad*] je dodávka tovarov realizovaná podľa podmienok stanovených v článku 28c(E) ods. 3,
- osoba, ktorej sa realizuje [ktorej je určená – *neoficiálny preklad*] dodávka tovarov, je inou zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou identifikovanou na účely dane z pridanej hodnoty v rámci územia danej krajiny,

- faktúra vystavená zdaniteľnou osobou neetablovanou [neusadenou – *neoficiálny preklad*] na danom území krajiny je v súlade s článkom 22 ods. 3.

Členské štáty môžu však poskytnúť výnimky z tejto povinnosti, ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je etablovaná [usadená – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny, vymenovala daňového zástupcu v danej krajine;

- d) akákoľvek osoba, ktorá uvedie daň z pridanej hodnoty na faktúre alebo inom doklade, ktorý sa používa ako faktúra;
- e) akákoľvek osoba, ktorá vykonáva zdaniteľné nadobúdanie tovarov vo vnútri spoločenstva.

2. Výnimky z ustanovení odseku 1:

- a) ak osoba zodpovedná za platbu dane [povinná platiť daň – *neoficiálny preklad*] v súlade s ustanoveniami odseku 1 je zdaniteľnou osobou, ktorá nie je etablovaná [usadená – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny, členské štáty jej môžu umožniť vymenovať daňového zástupcu ako osobu zodpovednú za platenie dane [povinnú platiť daň – *neoficiálny preklad*]. Táto možnosť je predmetom podmienok a postupov stanovených každým členským štátom;
- b) ak zdaniteľnú transakciu [zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*] vykonáva zdaniteľná osoba, ktorá nie je etablovaná [usadená – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny a neexistuje žiaden právny dokument krajiny, v ktorej je táto zdaniteľná osoba etablovaná [usadená – *neoficiálny preklad*] alebo má svoje sídlo[,] v súvislosti so vzájomnou pomocou podobnou rozsahom k pomoci stanovenej v smerniciach č. 76/308/EHS a 77/799/EHS a v nariadení rady (EHS) č. 218/92 z 27. januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania (DPH), členské štáty môžu vykonať kroky, aby zabezpečili, že osoba zodpovedná za platbu dane [povinná platiť daň – *neoficiálny preklad*] bude daňovým zástupcom vymenovaným neetablovanou [neusadenou – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnou osobou.

3. V situáciách uvedených v odsekoch 1 a 2 členské štáty môžu určiť, aby [že – *neoficiálny preklad*] niekto iný ako osoba zodpovedná za platbu dane [povinná platiť daň – *neoficiálny preklad*] bude [bol – *neoficiálny preklad*] spoločne a solidárne [spoločne a nerozdielne – *neoficiálny preklad*] zodpovedný za platbu dane.

4. Pri dovoze daň z pridanej hodnoty je splatná osobou alebo osobami určenými alebo akceptovanými [osobami, ktoré boli určené alebo v prípade ktorých bolo uznané – *neoficiálny preklad*], že zodpovedajú za platbu dane [sú povinné platiť daň – *neoficiálny preklad*] v členských štátoch, do ktorých sa tovary dovážajú.“

- 6 Článok 4 písm. b) smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179) upravuje pojem „daňový sklad“ ako „miesto, kde sa tovar podliehajúci spotrebnej dani vyrába, spracúva, skladuje, prijíma alebo odosiela za zmluvných podmienok o pozastavení dane oprávneným vlastníkom [prevádzkovateľom – *neoficiálny preklad*] skladu v rámci jeho obchodu, podliehajúcich určitým podmienkam, ktoré stanovili kompetentné orgány členského štátu, kde platí skladová daň“.

Vnútroštátna právna úprava

- 7 Článok 51a ods. 3 belgického zákona o DPH uvádza:

„V oblasti úpravy iného uskladňovania, než je režim colného uskladňovania, prevádzkovateľ skladu, osoba, ktorá sa zaviazá prepraviť tovar zo skladu, a prípadne aj príkazca ručia štátu za zaplatenie dane spoločne a nerozdielne s osobami zodpovednými za jej zaplatenie...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 8 VOM je poskytovateľ služieb, ktorý zabezpečuje pre svojich zákazníkov vykládku ropných výrobkov prepravovaných loďou, ich uskladňovanie a prekládku na nákladné vozidlá. Zákazníci uskladnia ropné výrobky v skladoch, až kým sa nepredajú konečným zákazníkom, ktorých tvoria predovšetkým maloobchodné čerpacie stanice pohonných látok. Za poskytovanie týchto služieb si VOM účtuje „poplatok za službu“ v závislosti od množstva vyložených, uskladnených alebo preložených litrov.
- 9 VOM teda prevádzkuje „daňový sklad“ v zmysle článku 4 písm. b) smernice 92/12. Spoločnosť ako prevádzkovateľ daňového skladu disponuje od 7. septembra 1999 povolením na prevádzkovanie iného skladu než colného skladu slúžiaceho na uskladňovanie minerálnych olejov.
- 10 Podľa tohto povolenia sú výrobky uskladnené v tomto sklade, pri uplatnení úpravy iného uskladňovania, než je režim colného uskladňovania, umiestnené do daňového režimu pozastavenia dane z pridanej hodnoty. Daňová povinnosť vzniká v deň odobratia výrobkov zo skladu, keď predmetné výrobky už nie sú v režime iného uskladňovania, než je režim colného uskladňovania, alebo sú predmetom dodania za odplatu.
- 11 Spoločnosť Ghebra NV (ďalej len „Ghebra“) podnikala v oblasti veľkoobchodu s palivami a uskladňovala svoje ropné výrobky v sklade spoločnosti VOM. Dňa 20. júna 2003 bol vyhlásený konkurz na majetok spoločnosti Ghebra.
- 12 Po uskutočnení kontroly daňovým úradom bol 7. februára 2006 vyhotovený protokol, z ktorého vyplynulo, že spoločnosť Ghebra uskutočnila v priebehu mesiacov marec a apríl 2003 dodanie palív za odplatu zo skladu spoločnosti VOM. Tieto dodávky v režime iného uskladňovania, než je režim colného uskladňovania, podliehali DPH, ktorá predstavuje sumu vo výške 2 133 005 eur.

- 13 Po oznámení správcu konkurznej podstaty spoločnosti Ghebra, že belgickému štátu nebude zaplatený dlh na DPH z dôvodu nedostatku majetku, vydal daňový úrad 11. apríla 2006 platobný rozkaz voči spoločnosti VOM v zmysle článku 51a ods. 3 belgického zákona o DPH.
- 14 Spoločnosť VOM podala 31. mája 2006 proti platobnému rozkazu námietku na Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.
- 15 Na podporu svojej žaloby spoločnosť VOM predovšetkým uvádza, že spoločná a nerozdielna zodpovednosť prevádzkovateľa skladu za zaplataenie DPH používateľom skladu z dôvodu uplatnenia článku 51a ods. 3 belgického zákona o DPH je nezlučiteľná so všeobecnými zásadami právnej istoty a proporcionality, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, pretože sa uplatňuje nezávisle od dobrej viery. Spoločnosť v tejto súvislosti dodáva, že prevádzkovateľ skladu má výlučne pasívnu úlohu v súvislosti s DPH za tovar nachádzajúci sa v režime uskladňovania, pretože sa obmedzuje len na poskytnutie skladu svojim klientom na uskladnenie tovaru a nemá žiadne právne alebo daňové možnosti kontrolovať a vymáhať skutočné odvedenie dane z pridanej hodnoty. Odvolávajúc sa na judikatúru Súdneho dvora, spoločnosť VOM usudzuje, že neprihliadaním na vedomosť, ktorú môže mať iná osoba ako osoba prvotne zodpovedná za zaplataenie dane o jej splatnosti, považujúc ju pritom spoločne a nerozdielne zodpovednú za zaplataenie tejto dane a vylučujúc tak kritérium dobrej viery z podmienok, za ktorých môže byť uvedená osoba spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplataenie dane, vnútroštátna právna úprava prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje.
- 16 FOD Financiën zastáva názor, že článok 51a ods. 3 belgického zákona o DPH je v súlade so zásadou proporcionality, pričom je úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať dodržanie tejto zásady a že spoločné a nerozdielne ručenie je vhodným a primeraným opatrením v oblasti ropného priemyslu.

- 17 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, ktorý považoval za dôležité zistiť, či je článok 51a ods. 3 belgického zákona o DPH zlučiteľný s právom Únie a predovšetkým so zásadou právnej istoty a proporcionality, sa rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Môžu členské štáty podľa [článku 21 ods. 3 šiestej] smernice v spojení s [článkom 16 ods. 1 prvým pododsekom bodom B prvým pododsekom písm. e) prvým pododsekom, ako aj s článkom 16 ods. 1 druhým pododsekom tejto smernice] stanoviť, že prevádzkovateľ iného skladu, než je colný sklad, bezpodmienečne spoločne a nerozdielne ručí za dane, ktoré je povinný zaplatiť majiteľ tovaru ako zdaniteľná osoba za dodávky za protihodnotu, aj v prípade, keď prevádzkovateľ skladu koná v dobrej viere alebo mu nemožno pripísať chybu alebo nedbanlivosť...?“

O prejudiciálnej otázke

- 18 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 21 ods. 3 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členským štátom stanoviť, že prevádzkovateľ iného skladu, než je colný sklad, spoločne a nerozdielne ručí za DPH, ktorú je povinný zaplatiť majiteľ ako zdaniteľná osoba za dodávky tovaru za protihodnotu z tohto skladu, aj v prípade, keď prevádzkovateľ uvedeného skladu koná v dobrej viere alebo mu nemožno pripísať chybu alebo nedbanlivosť.
- 19 Je potrebné pripomenúť, že článok 21 ods. 3 šiestej smernice v zásade umožňuje členským štátom prijímať opatrenia, na základe ktorých je určitá osoba spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie sumy DPH, ktorú dlhuje iná osoba označená ako povinná platiť daň jedným z ustanovení odsekov 1 a 2 uvedeného článku (pozri

rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Rechnological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 28).

- 20 Členské štáty však pri výkone právomocí, ktoré im boli zverené smernicami Únie, musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patrí najmä zásada právnej istoty a zásada proporcionality (pozri najmä rozsudky Federation of Technological Industries a i., už citovaný, bod 29, ako aj z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Zb. s. I-771, bod 18).
- 21 Pokiaľ ide konkrétne o zásadu proporcionality, Súdny dvor už rozhodol, že členské štáty musia v súlade s touto zásadou použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 52, ako aj Netto Supermarkt, už citovaný, bod 19).
- 22 Hoci je legitímne, že cieľom členského štátu je čo najúčinnnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, takéto opatrenia nesmú prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa (pozri najmä rozsudky Federation of Technological Industries a i., už citovaný, bod 30, ako aj Netto Supermarkt, už citovaný, bod 20).
- 23 V tomto prípade vnútroštátne ustanovenia vo veci samej uvádzajú, že v oblasti úpravy iného uskladňovania, než je režim colného uskladňovania, prevádzkovateľ skladu, osoba, ktorá sa zaviazala prepraviť tovar zo skladu, a prípadne aj jej príkazca ručia štátu za zaplatenie dane spoločne a nerozdielne s tými osobami, ktoré sú povinné platiť túto daň. Uplatnením týchto ustanovení je prevádzkovateľ iného ako colného skladu teda spoločne a nerozdielne zodpovedný za zaplatenie DPH spolu s osobou prvotne povinnou platiť túto daň, t. j. zákazníkom prevádzkovateľa. Táto povinnosť spoločnej

a nerozdielnej zodpovednosti je upravená bez ďalších podmienok takým spôsobom, že sa uplatňuje na prevádzkovateľa skladu aj vtedy, keď ten koná v dobrej viere a nemožno mu pripísať ani chybu, ani nedbanlivosť.

- 24 Súdny dvor už rozhodol, že vnútroštátne opatrenia, ktoré spôsobujú *de facto* vznik systému spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti bez zavinenia, prekračujú rozsah nevyhnutný na ochranu práv týkajúcich sa verejných financií (pozri rozsudok Federation of Technological Industries a i., už citovaný, bod 32). Prenesenie zodpovednosti za zaplatenie DPH na inú osobu ako osobu povinnú platiť túto daň napriek tomu, že ide o oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu, na ktorého sa vzťahujú osobitné povinnosti uvedené v smernici 92/12, bez poskytnutia mu možnosti zbaviť sa tejto zodpovednosti predložením dôkazov, že nevedel o konaní osoby povinnej platiť túto daň, musí byť preto považované za nezlučiteľné so zásadou proporcionality. Bolo by totiž zjavne neprimerané, aby bola uvedenej osobe pripísaná bezpodmienečná zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch spôsobenú správaním tretích zdaniteľných osôb, na ktoré nemá žiadny vplyv (pozri v tomto zmysle rozsudok Netto Supermarkt, už citovaný, bod 23).
- 25 Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby iná osoba ako osoba povinná platiť daň prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky Federation of Technological Industries a i., už citovaný, bod 33; Teleos a i., už citovaný, bod 65, ako aj Netto Supermarkt, už citovaný, bod 24).
- 26 Preto okolnosti, že iná osoba ako osoba povinná platiť daň konala dobromyseľne, prijala všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jej moci, a jej účasť na podvode je vylúčena, predstavujú faktory, ktoré treba zohľadniť pri určení možnosti uložiť jej povinnosť zaplatiť dlhovanú DPH spoločne a nerozdielne (pozri rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 66, ako aj Netto Supermarkt, už citovaný, bod 25).

- 27 Či boli tieto podmienky splnené v spore vo veci samej, prináleží určiť vnútroštátnemu súdu.
- 28 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 21 ods. 3 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členským štátom stanoviť, že prevádzkovateľ iného skladu, než je colný sklad, spoločne a nerozdielne ručí za DPH, ktorú je povinný zaplatiť majiteľ tovaru ako zdaniteľná osoba za dodávky daného tovaru za protihodnotu z tohto skladu, a to ani v prípade, keď prevádzkovateľ uvedeného skladu koná v dobrej viere alebo mu nemožno pripísať chybu alebo nedbanlivosť.

O trovách

- 29 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 21 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001, sa má vykladať v tom

zmysle, že neumožňuje členským štátom stanoviť, že prevádzkovateľ iného skladu, než je colný sklad, spoločne a nerozdielne ručí za daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinný zaplatiť majiteľ tovaru ako zdaniteľná osoba za dodávky daného tovaru za protihodnotu z tohto skladu, a to ani v prípade, keď prevádzkovateľ uvedeného skladu koná v dobrej viere alebo mu nemožno pripísať chybu alebo nedbanlivosť.

Podpisy