

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 11. maja 2006*

V zadevi C-384/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Court of Appeal (Anglija & Wales) (Civil Division) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 30. julija 2004, ki je prispela na Sodišče 4. septembra 2004, v postopku

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

proti

Federation of Technological Industries in drugim,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poročevalec), U. Löhmus in A. Ó Caoimh, sodniki,

* Jezik postopka: angleščina

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. oktobra 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Federation of Technological Industries in drugs A. Young, barrister, in D. Waelbroeck, avocat,

- za vlado Združenega kraljestva C. Jackson, zastopnik, ob sodelovanju J. Peacocka, QC, in T. Warda, barrister,

- za nemško vlado C. Schulze-Bahr, zastopnik,

- za Irsko D. J. O'Hagan, zastopnik, ob sodelovanju G. Clohessy, SC, E. Fitzsimons, SC, in B. Conway, barrister-at-law,

- za ciprsko vlado N. Charalampidou, zastopnik,

– za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in C. A. H. M. ten Dam, zastopnika,

– za portugalsko vlado L. I. Fernandes, zastopnik,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi
7. decembra 2005

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 21(3) in 22(8) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z direktivama Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL L 269, str. 44) in 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL L 15, str. 24), (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru tožbe za „judicial review“ v postopku med 53 trgovci iz sektorja mobilnih telefonov in enot računalniške obdelave ter njihovim strokovnim organom, Federation of Technological Industries (v nadaljevanju: Federation) na eni strani in Commissioners of Customs & Excise in Attorney General (v nadaljevanju: Commissioners) na drugi strani, v zvezi z združljivostjo določb členov 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003 (Finance Act 2003), ki sta bila sprejeta za boj proti goljufivi zlorabi sistema davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 21 Šeste 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, identificiran 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 računu 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 določi 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.“

4 Člen 22(7) in (8) Šeste direktive določa:

„7. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da tiste osebe, za katere se šteje, da so v skladu s členom 21(1) in (2) dolžne plačati davek namesto davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države, izpolnjujejo obveznosti glede obračuna in plačila iz tega člena; države članice sprejmejo tudi potrebne ukrepe, da osebe, ki so v skladu s členom 21(3) solidarno odgovorne za plačilo davka, izpolnjujejo obveznosti glede plačila iz tega člena.

8. Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, in pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

[...]“

Nacionalna ureditev

5 Člen 4 priloge 11 zakona iz leta 1994 o davku na dodano vrednost (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: VAT Act 1994), kot je bil spremenjen s členom 17 finančnega zakona iz leta 2003, določa:

„(1) Commissioners lahko kot pogoj za odobritev ali vračilo vstopnega davka kateri koli osebi zahtevajo predložitev takega dokazila v zvezi z DDV, kot ga navedejo.

(1A) Če Commissioners menijo da je to nujno za zaščito prihodka, lahko kot pogoj za dodelitev kakršnega koli dobropisa DDV zahtevajo zagotovitev take varščine, kot se jim zdi primerno glede na znesek.

(2) Če Commissioners menijo, da je to nujno za zaščito prihodka, lahko od davčnega zavezanca kot pogoj za možnost opravljanja ali prejemanja obdavčljive dobave blaga ali storitev zahtevajo zagotovitev varščine ali drugega zavarovanja za plačilo celotnega DDV, ki ga je ali ga bo dolžan plačati:

(a) davčni zavezanec ali

(b) katera koli oseba, ki je dobavila ali so ji bili dobavljeni upoštevno blago in storitve.

- (3) V drugem odstavku zgoraj pomeni ‚upoštevno blago in storitve‘ blago in storitve, ki jih davčni zavezanec dobavi ali so mu dobavljene.
- (4) Varščina, določena v drugem odstavku zgoraj, mora znašati toliko in se jo mora biti v taki obliki, kot določijo Commissioners.
- (5) Pooblastila, dana Commissioners z drugim odstavkom zgoraj, ne posegajo v njihova pooblastila, ki jih imajo na podlagi člena 48(7).“

6 Člen 77A VAT Act 1994, ki je bil vstavljen s členom 18 finančnega zakona iz leta 2003, določa:

„Solidarna odgovornost trgovcev v dobavni verigi v primeru neplačila davka

- (1) Ta člen se uporablja za blago, ki ustreza kateremu koli izmed naslednjih opisov:
 - (a) telefoni in vsaka druga oprema, vključno z deli in dodatki, ki so narejeni ali prilagojeni za uporabo v zvezi s telefoni ali telekomunikacijami;

- (b) računalniki in vsaka druga oprema, vključno z deli, dodatki in programsko opremo, ki so narejeni za uporabo v zvezi z računalniki ali računalniškimi sistemi.
- (2) Commissioners lahko temu davčnemu zavezancu pošljejo obvestilo, na katerem je naveden znesek neplačanega zapadlega DDV, in učinek obvestila, če:
- (a) je bila obdavčljiva dobava blaga, na katero se nanaša ta člen, opravljena za davčnega zavezanca in
 - (b) je ob dobavi davčni zavezanec vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da en del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan.
- (3) Učinek obvestila v smislu tega člena je, da sta:
- (a) oseba, ki je prejela obvestilo, in
 - (b) oseba, ki je ne glede na ta člen zavezana za znesek, naveden v obvestilu,
- solidarno odgovorni Commissioners za ta znesek.

- (4) Za namene drugega odstavka zgoraj je znesek DDV, ki je zapadel v zvezi z dobavo, manjši od teh dveh zneskov:
- (a) zneska, ki se obračuna na dobavo, in
 - (b) zneska, ki je prikazan kot zapadel v davčni napovedi dobavitelja (če jo je oddal) za zadevno predpisano obračunsko obdobje, skupaj z vsakim zneskom, za katerega se ugotovi, da ga je dolžan za to obdobje (razen če je predmet kakršne koli pritožbe dobavitelja).
- (5) Sklicevanje v odstavku 4(b) zgoraj na ugotovitev zneska, ki ga oseba dolguje, zajema tudi primer, ko ji znesek ni sporočen, ker tega ni mogoče storiti.
- (6) Za namene drugega odstavka zgoraj se domneva, da je oseba imela razloge za utemeljen sum, da so okoliščine take, kot je omenjeno v točki (b) navedenega odstavka, če je bila cena, ki jo je plačala za zadevno blago:
- (a) manjša od najnižje cene, ki se jo lahko upravičeno pričakuje za plačilo tega blaga na trgu,
 - (b) manjša od cene, plačane za enako blago ob eni izmed prejšnjih dobav.

- (7) Domnevo, določeno v šestem odstavku zgoraj, je mogoče izpodbijati na podlagi dokaza, da je nizka cena, ki se je plačala za blago, posledica okoliščin, ki niso povezane z neplačilom DDV.
- (8) Šesti odstavek zgoraj ne vpliva na druge načine ugotavljanja razlogov za utemeljen sum.
- (9) Minister za finance lahko z odlokom spremeni prvi odstavek zgoraj. S takim odlokom se lahko sprejme katero koli priložnostno, dopolnilno, posledično ali prehodno določbo, ki se mu zdi primerna.
- (10) Za namene tega člena:
- (a) izraz „blago“ zajema storitve;
- (b) se znesek DDV šteje za neplačanega samo, kolikor presega znesek kakršnega koli zapadlega vračila.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 7 Člena 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003 sta bila sprejeta z namenom boja proti znotrajkupnostni goljufiji „neplačujočega gospodarskega subjekta“, vključno z goljufijo vrste „davčni vrtiljak“, na področju DDV.

- 8 Federation je vložila tožbo za „judicial review“ (pravni preizkus) zoper ti določbi, pri čemer je predvsem navajala, da ju pravo Skupnosti ne dopušča.
- 9 Tožbo je naprej obravnavalo High Court of Justice (Anglija in Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court), in nato zaradi pritožbe še Court of Appeal (Anglija in Wales) (Civil Division).
- 10 Court of Appeal poudarja, da po mnenju Commissioners ta vrsta zadevne goljufije sodi v eno od dveh kategorij, omenjenih v točki 7 te sodbe.
- 11 Prvo kategorijo Commissioners poimenujejo z izrazom „goljufiva pridobitev“. V bistvu podjetje, ki je registrirano v Združenem kraljestvu za namene DDV – „neplačujoči gospodarski subjekt“ – uvaža blago od dobavitelja iz Evropske unije in ga nato prodaja načeloma na maloprodajnem trgu v Združenem kraljestvu neposredno ali po trgovcu na debelo. „Neplačujoči gospodarski subjekt“ nato ne plača Commissioners DDV, ki ga je dolžan plačati za dobavo, ki sledi. Ta kategorija lahko zajame primer trgovca, ki skuša prikazati, da zastopa obstoječe podjetje, ki je registrirano za namene DDV, vendar nima nobene povezave z zadevnim podjetjem (tak trgovec se pogosto označi kot trgovec, ki uporablja „poneverjeno številko DDV“).
- 12 Druga kategorija je znana kot „davčni vrtiljak“. Ta kategorija je dobila ime zaradi načina, na katerega isto blago potuje znotraj Evropske unije od ene države članice do druge in nazaj, ne da bi doseglo končnega uporabnika. V najpreprostejši obliki taka goljufija zahteva tri trgovce, registrirane za namene DDV v dveh različnih državah članicah, čeprav jih je običajno šest ali sedem v dveh ali več državah članicah.

- 13 Prvi del te goljufije deluje enako kot tista, opisana v točki 11 te sodbe. „Neplačujoči gospodarski subjekt“ nato proda blago z izgubo vmesnemu podjetju, ki naknadno zahteva od Commissioners plačani DDV. To vmesno podjetje pa drugemu vmesnemu podjetju ponovno proda blago z dobičkom in končno – po možnosti po nadaljnjih prodajah in nakupih – blago prispe do podjetja, ki ga nato proda trgovcu, ki je v drugi državi članici registriran za namene DDV, včasih tudi prvotnemu dobavitelju v prvi državi članici. Ta zadnja prodaja je oproščena in ima za posledico pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga izvozno podjetje nato namerava dobiti nazaj od Commissioners.
- 14 Ta vrsta goljufije bremeni javne prihodke Združenega kraljestva za več kot 1,5 milijarde GBP na leto.
- 15 Commissioners glede na predložitveno odločbo trdijo, da sta bila člena 17 in 18 finančnega zakona iz leta 2003 sprejeta na podlagi členov 21(3) in 22(8) Šeste direktive.
- 16 Federation zatrjuje, da niti člen 21(3) niti člen 22(8) Šeste direktive ne podeljujeta pristojnosti državam članicam, da sprejmejo take določbe, kot sta navedena člena 17 in 18.
- 17 V teh okoliščinah je Court of Appeal (Anglija in Wales) (Civil Division) odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. Ali člen 21(3) [Šeste direktive 77/388/EGS], kot je bila spremenjena z Direktivo [2000/65], dovoljuje, da države članice določijo, da je lahko vsaka oseba skupaj

z drugo osebo, ki je dolžna plačati davek na podlagi člena 21(1) ali 21(2), solidarno odgovorna za plačilo davka zgolj ob upoštevanju splošnih načel prava Skupnosti, namreč da mora biti tak ukrep objektivno utemeljen, razumen, sorazmeren in v skladu z načelom pravne varnosti?

2. Ali člen 22(8) [Šeste] direktive [77/388, kot je bila spremenjena] dovoljuje državam članicam, da določijo, da je lahko vsaka oseba odgovorna na ta način, ali da določijo, da se od ene osebe zahteva, naj zagotovi varščino za davčni dolg druge osebe, zgolj ob upoštevanju prej omenjenih splošnih načel?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, kakšne so omejitve, razen tistih, ki so naložene s prej omenjenimi splošnimi načeli, pooblastila, podeljenega s členom 21(3)?

4. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen, kakšne so omejitve, razen tistih, ki so naložene s prej omenjenimi splošnimi načeli, pooblastila, podeljenega s členom 22(8)?

5. Ali [Šesta] direktiva [77/388], kot je bila spremenjena, državam članicam preperečuje, da določijo solidarno odgovornost davčnih zavezancev ali da zahtevajo od enega davčnega zavezanca, naj zagotovi varščino za davčni dolg drugega, z namenom, da preprečijo zlorabo sistema DDV in zaščitijo redno dolgovane prihodke iz tega sistema, če so ti ukrepi v skladu s prej omenjenimi splošnimi načeli?“

Prvo in tretje vprašanje za predhodno odločanje

- 18 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 21(3) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da dovoljuje državam članicam, da sprejmejo tako zakonodajo, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da je lahko davčni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki bi ga bilo treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, solidarno odgovoren za plačilo tega davka skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati davek.

Stališča, posredovana Sodišču

- 19 Federation v odgovor na prvo in tretje vprašanje zatrjuje, da člen 21(3) Šeste direktive dovoljuje državam članicam, da sprejmejo zakonodajo, ki določa, da je lahko druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka skupaj z osebo, ki je dolžna plačati davek, samo v primerih, ki jih predvidevajo člen 21(1)(a), drugi pododstavek, člen 21(1)(c), člen 21(2)(a) ali člen 21(2)(b). Naložitev take solidarne odgovornosti mora biti v skladu s splošnimi načeli prava Skupnosti.
- 20 Po mnenju Federation ta splošna načela prava Skupnosti preprečujejo državam članicam sprejetje ukrepov za izvedbo člena 21 Šeste direktive, ki kupcem nalagajo solidarno odgovornost za plačilo DDV skupaj z drugimi posamezniki ali podjetji v isti dobavni verigi na podlagi domnev v zvezi s ceno, plačano za blago ali storitve.

- 21 Vlade Združenega kraljestva, Nemčije, Irske, Cipra in Portugalske ter Komisija Evropskih skupnosti menijo, da člen 21(3) Šeste direktive državam članicam dovoli, da določijo, da je lahko druga oseba solidarno odgovorna za plačilo davka skupaj z osebo, ki je dolžna plačati davek na podlagi odstavkov 1 ali 2 tega člena, zgolj z upoštevanjem splošnih načel prava Skupnosti.
- 22 Nizozemska vlada trdi, da ukrep, kot je ta, določen s členom 18 finančnega zakona iz leta 2003, ne sodi na področje uporabe Šeste direktive in mu torej ni treba temeljiti na njej. Ukrep se dejansko ne nanaša na naložitev DDV, temveč bolj na njegovo pobiranje. Sodišče je ugotovilo, da v Šesti direktivi ni nobene določba v zvezi s pobiranjem in da je navadno naloga držav članic, da določijo pogoje, v skladu s katerimi lahko ministrstvo za finance pobira DDV po dogodku, pri čemer pa je treba vseeno ostati znotraj meja, postavljenih s pravom Skupnosti (glej sodbo z dne 18. decembra 1997 v zadevi Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 43, in sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točke od 27 do 29).
- 23 Če pa bi Sodišče vendarle menilo, da zadevni ukrep v postopku v glavni stvari sodi na področje uporabe Šeste direktive, nizozemska vlada navaja, da je podlaga za ta ukrep v členu 21(3) ali členu 22(8) Šeste direktive.

Presoja Sodišča

- 24 Uvodoma je treba ugotoviti, da se v nasprotju s trditvami nizozemske vlade taka nacionalna določba, kot jo je uvedel člen 18 finančnega zakona iz leta 2003, ki določa

pravila, na podlagi katerih je lahko davčni zavezanec solidarno odgovoren za plačilo zneska v zvezi z DDV, ki ga je dolžan plačati drug davčni zavezanec, nanaša na določitev osebe, ki se ji lahko naloži odgovornost za plačilo tega DDV ministrstvu za finance, in ne na pobiranje davka. Iz tega sledi, da sodi na področje uporabe člena 21 Šeste direktive.

25 Torej je treba poudariti, da navedeni člen 21(3) državam članicam dovoljuje, da v primerih iz odstavkov 1 in 2 istega člena določijo, da je druga oseba, kot je oseba, ki je prvotno dolžna, solidarno odgovorna za plačilo DDV.

26 V nasprotju s stališčem Federation, nič v besedilu člena 21(3) Šeste direktive niti v njegovih odstavkih 1 in 2 ne nakazuje na to, da je uporaba odstavka 3 omejena samo na določene primere, na katere se sklicujeta prva dva odstavka. Nasprotno, iz jasnih in nedvoumnih izrazov člena 21(3) izhaja, da se ta določba lahko uporabi za vse primere, na katere se sklicujeta prva dva odstavka.

27 V teh okoliščinah ni mogoče sprejeti utemeljitve Federation, v skladu s katero je bila možnost, da se tretjega obravnava kot solidarno odgovornega za plačilo DDV pred spremembo člena 21 Šeste direktive z Direktivo 2000/65, bolj omejena, in tega da po njenem mnenju nova različica ni imela namena razširiti te možnosti.

28 Člen 21(3) Šeste direktive torej državam članicami načeloma dovoljuje, da sprejmejo ukrepe, na podlagi katerih bo oseba solidarno odgovorna za plačilo zneska

v zvezi z DDV, ki ga je dolžna plačati druga oseba v skladu z določbama člena 21(1) in (2).

29 Vendar morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Skupnosti, spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Skupnosti, med katerimi sta zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti (glej v tem smislu sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Schlosstrasse, C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 44, in z dne 26. aprila 2005 v zadevi „Goed Wonen“, C-376/02, ZOdl., str. I-3445, točka 32).

30 V zvezi s tem, kar se nanaša zlasti na načelo sorazmernosti, je treba opozoriti, da čeprav je zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejmejo države članice na podlagi člena 21(3) Šeste direktive, varovati pravice ministrstva za finance kar se da učinkovito, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 47).

31 Sporni nacionalni ukrepi v postopku v glavni stvari v zvezi s tem določajo, da je lahko drug davčni zavezanec kot oseba, ki je prvotno zavezana za davek, solidarno odgovoren za plačilo DDV skupaj z drugo osebo, če je ob dobavi tej drugi osebi ta oseba vedela ali je imela razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan. Domneva se, da je oseba imela razloge za utemeljen sum, da so okoliščine take, če je bila cena, ki jo je plačala, manjša od najnižje cene, ki se jo lahko upravičeno pričakuje za plačilo tega blaga na trgu, ali manjša od cene, ki jo je plačala za enako blago ob eni izmed prejšnjih dobav. To domnevo je mogoče izpodbijati na podlagi dokaza, da je nizka cena, ki se je plačala za blago, posledica okoliščin, ki niso povezane z neplačilom DDV.

- 32 Čepprav člen 21(3) Šeste direktive državi članici dovoljuje, da določi osebo kot solidarno odgovorno za plačilo DDV, če je ta oseba ob dobavi vedela ali je imela razloge za utemeljen sum, da DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, in da se glede tega opre na te domneve, je vendarle res, da takih domnev ni mogoče oblikovati tako, da postane praktično nemogoče ali prekomerno težavno, da jih davčni zavezanec izpodbija z nasprotnimi dokazi. Kot je opozoril generalni pravobranilec v točki 27 sklepnih predlogov, bi te domneve lahko *de facto* uvedle sistem objektivne odgovornosti, pri čemer bi prekoračile tisto, kar je nujno potrebno za varovanje pravic ministrstva za finance.
- 33 Dejansko mora biti trgovcem, ki ravnajo previdno, kot se od njih lahko upravičeno zahteva, da se zagotovi, da njihove transakcije niso del verige, ki vključuje transakcijo, ki je del goljufije z DDV, omogočeno, da se zanesejo na zakonitost teh transakcij, ne da bi pri tem tvegali, da bi postali solidarno odgovorni za plačilo DDV, ki bi ga moral plačati drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006 v zadevi Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 52).
- 34 Predložitveno sodišče ima nalogo, da določi, ali je sporna nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari v skladu s splošnimi načeli prava Skupnosti.
- 35 Torej je treba na prvo in tretje postavljeno vprašanje odgovoriti, da je člen 21(3) Šeste direktive treba razlagati v tem smislu, da dovoljuje državi članici sprejeti tako zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki določa, da davčni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge

za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, postane solidarno zavezan za plačilo DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati ta davek. Vendar mora biti ta zakonodaja skladna s splošnimi načeli prava, ki so del pravnega reda Skupnosti in ki vključujejo zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti.

Drugo in četrto vprašanje

- ³⁶ Predložitveno sodišče z drugim in četrtem vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba razlagati člen 22(8) Šeste direktive v tem smislu, da dovoljuje državi članici, da sprejme zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki določa, da davčni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, postane solidarno zavezan za plačilo DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati davek, in/ali zakonodajo, ki določa, da se lahko od davčnega zavezanca zahteva zagotovitev varščine za plačilo DDV, ki ga je ali ga bo dolžan plačati davčni zavezanec, kateremu je dobavil omenjeno blago ali storitve ali ki mu jih le-ta dobavlja.

Stališča, predložena Sodišču

- ³⁷ Federation v odgovoru na drugo in četrto vprašanje za predhodno odločanje navaja, da člen 22(8) Šeste direktive državam članicam ne dovoljuje, da bi uvedle ukrepe, ki

nalagajo obveznosti na drugo osebo, kot je oseba, ki je dolžna plačati davek, kot je določeno v členu 21 te direktive.

- 38 Vlada Združenega kraljestva zatrjuje, da navedeni člen 22(8) dovoljuje državam članicam, da določijo, da je lahko vsaka oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV skupaj z osebo, ki je dolžna plačati DDV na podlagi člena 21(1) ali (2) Šeste direktive, ali da določijo, da se lahko od ene osebe zahteva, naj zagotovi varščino za DDV, ki ga je druga oseba dolžna plačati, če se za zadevne določbe meni, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj ter da so v skladu s splošnimi načeli prava Skupnosti.
- 39 Irska in ciprska vlada menita, da člen 22(8) Šeste direktive dovoljuje državam članicam, da določijo, da se lahko od vsake osebe zahteva, naj zagotovi varščino za DDV, ki ga je dolžna plačati druga oseba, ob upoštevanju zgoraj omenjenih splošnih načel.
- 40 Portugalska vlada meni, da je treba navedeni člen 22(8) razlagati v tem smislu, da državam članicam dovoljuje, da v okviru meja, ki jih ta določba postavlja, določijo, da lahko vsaka oseba postane dolžna plačati DDV, ali da z namenom zagotoviti pobiranje DDV in z namenom boja proti goljufiji in davčnemu izogibanju naložijo na osebo, ki je dolžna plačati ta davek, na osebo, ki je solidarno odgovorna, ali na tretje osebe druge obveznosti, če so v obeh primerih te obveznosti naložene v skladu s pravom Skupnosti in zlasti s splošnimi načeli, ki mu vladajo.

- 41 Komisija trdi, da člen 22(8) Šeste direktive državam članicam ne dovoljuje, da bi razširile obveznost za plačilo DDV na osebe, ki niso davčni zavezanci ali niso solidarno odgovorne na podlagi člena 21 te direktive. Navedeni člen 22(8) jim tudi ne dovoljuje, da bi določile, da se lahko od osebe zahteva zagotovitev varščine za DDV, ki ga je dolžna plačati druga oseba. Vendar ko je enkrat solidarna odgovornost ugotovljena v skladu z ukrepom, sprejetim na podlagi člena 21(3) Šeste direktive, člen 22(8) v povezavi s členom 22(7) te direktive omogoča, da se na vsako osebo, ki je postala solidarno odgovorna za plačilo DDV, naloži obveznost, da zagotovi varščino za dolgovane zneske, ob upoštevanju splošnih načel prava Skupnosti.

Presoja Sodišča

- 42 Uvodoma je treba navesti, da se člen 22 te direktive v skladu z naslovom, kot je razviden iz člena 28h Šeste direktive, ukvarja samo z obveznostmi oseb, ki so dolžne plačati davek, in ne ureja določitve teh zadnjih, kar je zase urejeno s členom 21 te direktive.

- 43 Dejansko člen 22(8) Šeste direktive dovoljuje državam članicam, da naložijo davčnim zavezancem za DDV in osebam, ki so solidarno odgovorne za njegovo plačilo, določenim na podlagi člena 21 te direktive, druge obveznosti, kot so tiste, določene s prejšnjimi odstavki člena 22, kot je ta, da zagotovijo jamstvo za plačilo dolžnega DDV, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj.

- 44 Iz tega sledi, prvič, da naložitev solidarne odgovornosti za plačilo DDV ne more temeljiti na členu 22(8) Šeste direktive, in, drugič, da ta določba ne dovoljuje državam članicam, da od osebe, ki ni niti prvotno odgovorna za plačilo DDV niti solidarno odgovorna za njegovo plačilo na podlagi člena 21 Šeste direktive, zahtevajo zagotovitev varščine za plačilo DDV, ki ga je dolžna plačati tretja oseba.
- 45 Vendarle je treba poudariti, da se lahko države članice, kot izhaja iz odgovora na prvo in tretje vprašanje, v okviru omejitev, ki jih postavljajo splošna načela prava Skupnosti, oprejo na člen 21(3) Šeste direktive za uvedbo solidarne odgovornosti za plačilo DDV.
- 46 Iz tega sledi, da lahko države članice od oseb, ki so v skladu z nacionalnim ukrepom, sprejetim na podlagi člena 21(3) Šeste direktive, solidarno odgovorne za plačilo DDV, zahtevajo na podlagi člena 22(8) te direktive, da zagotovijo varščino za plačilo dolgovanega DDV.
- 47 Iz vseh zgornjih ugotovitev izhaja, da je treba na drugo in četrto postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 22(8) Šeste direktive razlagati v tem smislu, da državi članici ne dovoljuje, da bi sprejela ali zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki določa, da lahko davčni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, postane solidarno odgovoren za plačilo tega DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati davek, ali zakonodajo, ki določa, da se lahko

od davčnega zavezanca zahteva zagotovitev varščine za plačilo DDV, ki ga je ali ga bo dolžan plačati davčni zavezanec, kateremu je bilo dobavljeno omenjeno blago ali storitve ali tisti ki jih je dobavil.

- 48 Na drugi strani ta določba ne nasprotuje nacionalnemu ukrepu, ki od vsakogar, ki je v skladu z nacionalnim ukrepom, sprejetim na podlagi člena 21(3) Šeste direktive, solidarno odgovoren za plačilo DDV, zahteva zagotovitev varščine za plačilo dolgovanega DDV.

Peto vprašanje

- 49 Ob upoštevanju odgovora na prva štiri vprašanja na peto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Člen 21(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z direktivama Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 in 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001, je treba razlagati v tem smislu, da dovoljuje državi članici sprejeti tako zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki določa, da davčni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, postane solidarno zavezan za plačilo DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati ta davek. Vendar mora biti ta zakonodaja skladna s splošnimi načeli prava, ki so del pravnega reda Skupnosti in ki vključujejo zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti.
2. Člen 22(8) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z direktivama 2000/65 in 2001/115, je treba razlagati v tem smislu, da državi članici ne dovoljuje, da bi sprejela ali zakonodajo, kot je ta zadevna v postopku v glavni stvari, ki določa, da lahko davčni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev in ki je vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to dobavo ali vso prejšnjo ali poznejšo dobavo, ne bo plačan, postane solidarno odgovoren za plačilo tega DDV skupaj z osebo, ki je prvotno dolžna plačati davek, ali zakonodajo, ki določa, da se lahko od davčnega zavezanca zahteva zagotovitev varščine za plačilo DDV, ki ga je ali ga bo dolžan plačati davčni zavezanec, kateremu je bilo dobavljeno omenjeno blago ali storitve ali tisti ki jih je dobavil.

Po drugi strani ta določba ne nasprotuje nacionalnemu ukrepu, ki od vsakogar, ki je v skladu z nacionalnim ukrepom, sprejetim na podlagi člena 21(3) Šeste direktive 77/388, solidarno odgovoren za plačilo DDV, zahteva zagotovitev varščine za plačilo dolgovanega DDV.

Podpisi