

Zadeva C-489/09

Vandoorne NV

proti

državi Belgiji

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo hof van beroep te Gent)

„Šesta direktiva o DDV – Člena 11(C)(1) in 27(1) in (5) – Davčna osnova – Ukrepi za poenostavitev – Tobačni izdelki – Davčne nalepke – Enkratni obračun DDV pri viru – Posredni dobavitelj – Popolno ali delno neplačilo cene – Zavrnitev vračila DDV“

Povzetek sodbe

*Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčna osnova – Odstopajoči nacionalni ukrepi*

*(Direktiva Sveta 77/388, člena 11(C)(1) in 27(1) in (5))*

Člena 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnim predpisom, ki s tem, da za poenostavitev obračunavanja davka na dodano vrednost in za boj zoper davčne utaje in izogibanje davkom v zvezi s tobaknimi izdelki določajo, da se ta davek z davčnimi nalepkami obračuna le enkrat in pri viru, namreč pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov, posrednim dobaviteljem, ki pozneje vstopijo v verigo zaporednih dobav, odrekajo pravico do vračila davka na dodano vrednost, kadar kupec ne plača cene navedenih izdelkov.

Člen 27(1) Šeste direktive nasprotuje samo ukrepom, ki bi lahko pomembno vplivali na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje. Vendar tudi če bi morda proizvajalec ali uvoznik v nekaterih okoliščinah, kot so izguba proizvodov, slaba prodaja ali nepravilna prodaja proizvodov za ceno, ki je drugačna od maloprodajne, navedene na davčnih znamkah, moral v okviru zgoraj navedene odstopajoče ureditve plačati znesek navedenega davka, ki bi bil višji od tistega, ki bi izhajal iz uporabe usklajenega sistema iz splošne ureditve obračunavanja davka na dodano vrednost, zgolj možnost, da nastanejo take okoliščine, nikakor ne zadostuje, da bi se ta ureditev obravnavala, kot da lahko bistveno vpliva na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje. Ukrep poenostavitve namreč po svoji naravi pomeni splošnejši pristop od pravila, ki ga nadomešča, in torej ne bo nujno ustrezal natančnemu položaju vsakega davčnega zavezanca.

Posredni dobavitelji niso zavezani k plačilu davka na dodano vrednost na dobave tobaknih izdelkov, zato v skladu s členom 11(C)(1) Šeste direktive ne morejo zahtevati njegovega vračila, kadar kupec ne plača cene teh dobav. V zvezi s tem dejstvo, da je znesek davka na dodano vrednost, ki ga je pri viru plačal proizvajalec ali uvoznik z davčnimi nalepkami, z ekonomskega vidika vračan v ceno dobav, opravljenih tem dobaviteljem, ni upoštevno. Ta okoliščina namreč ni nujno izpodbija dejstva, da ti dobavitelji glede na pravila v zvezi z davkom na dodano vrednost niso zavezani plačati nikakršnega davčnega dolga.

Poleg tega se v okviru take ureditve poenostavljenega obračunavanja davka na dodano vrednost

znesek davka, ki ga plaša proizvajalec ali uvoznik z davčnimi nalepkami, ne navezuje na plašilo, ki ga dejansko prejme vsak dobavitelj, ampak na ceno izdelkov v fazi končne potrošnje, zato izguba terjatve posrednega dobavitelja v primerjavi z njegovo pogodbeno stranko nikakor ne vodi do zmanjšanja davčne osnove.

Če bi se posrednemu dobavitelju v okviru take ureditve poenostavljenega obračunavanja davka na dodano vrednost omogočila pridobitev vračila zneska tega davka, celo njegovega celotnega zneska, kadar kupec ne plaša cene dobav, bi se tvegalo, da bi obračun davka na dodano vrednost postal obšutno težji in da bi se spodbujale zlorabe in davčne utaje, medtem ko ravno poenostavitev obračunavanja tega davka in preprečevanje takih zlorab in davčnih utaj pomenita cilje, ki jim sledi ta ureditev v skladu s členom 27(1) Šeste direktive. Torej izključitev pravice do vračila davka na dodano vrednost posrednemu dobavitelju, kadar kupec ne plaša cene tobažnih izdelkov, ki so mu bili dobavljeni, pomeni nujno posledico take ureditve, katere namen in učinek sta v skladu z merili iz člena 27(1) Šeste direktive poenostavitev obračunavanja davka na dodano vrednost in boj zoper davčne utaje in izogibanje davkom v zvezi s temi izdelki.

(Glej točke 30, 31, od 38 do 40, 43, 45 in 46 ter izrek.)

SODBA SODIŠÇA (drugi senat)

z dne 27. januarja 2011(\*)

„Šesta direktiva o DDV – člena 11(C)(1) in 27(1) in (5) – Davčna osnova – Ukrepi za poenostavitev – Tobažni izdelki – Davčne nalepke – Enkratni obračun DDV pri viru – Posredni dobavitelj – Popolno ali delno neplašilo cene – Zavrnitev vračila DDV“

V zadevi C-489/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo hof van beroep te Gent (Belgija) z odločbo z dne 17. novembra 2009, ki je prispela na Sodišče 30. novembra 2009, v postopku

**Vandoorne NV**

proti

**državi Belgiji,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Arabadžiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (poročevalec), sodniki, in P. Lindh, sodnica

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Vandoorne NV D. Blommaert, odvetnik,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, zastopnika,
- za ?eško vlado M. Smolek, zastopnik,
- za Evropsko komisijo W. Roels in M. Afonso, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004 (UL L 27, str. 44, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Vandoorne NV (v nadaljevanju: Vandoorne) in državo Belgijo, ker je ta družbi Vandoorne zavrnila vra?ilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) glede dobav toba?nih izdelkov, ki jih pogodbeni stranka te družbe ni pla?ala.

## **Pravni okvir**

### *Ureditev Unije*

3 ?len 2 Šeste direktive dolo?a:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo;
2. uvoz blaga.“

4 ?len 5(1) te direktive dolo?a:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 ?len 10 te direktive pod naslovom VII „Obdav?ljivi dogodek in obveznost obra?una davka“ dolo?a:

„1. (a) ‚Obdav?ljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obra?una davka;

(b) ‚Obveznost obra?una‘ davka nastane v trenutku, ko ima dav?ni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna pla?ati, ?etudi se pla?ilo odloži.

2. Obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. [...]"

6 ?len 11(C)(1) ?este direktive pod naslovom VIII „Dav?na osnova“ dolo?a:

„Pri preklicu naro?ila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem nepla?ilu ali znižanju cene po dobavi se dav?na osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice.

Države ?lanice lahko odstopajo od tega pravila v primeru celotnega ali delnega nepla?ila.“

7 ?len 27 te direktive pod naslovom XV „Poenostavljeni postopki“ dolo?a:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli ?lanici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od dolo?b te direktive, za poenostavitev postopka obra?unavanja davka ali za prepre?evanje nekaterih vrst dav?nih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka obra?unavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek dav?nih prihodkov države ?lanice v fazi kon?ne potrošnje.

[...]

5. Tiste države ?lanice, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, navedene v odstavku 1 zgoraj, lahko te ukrepe ohranijo pod pogojem, da o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestijo Komisijo in, ?e so takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obra?unavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj.“

8 Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiš?enju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1), ki velja za toba?ne izdelke, v ?lenu 6(1) dolo?a, da obveznost za pla?ilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo, in sicer med drugim pri proizvodnji teh izdelkov ali njihovem uvozu zunaj režima odloga pla?ila trošarine.

9 ?len 10 Direktive Sveta 95/59/ES z dne 27. novembra 1995 o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo toba?nih izdelkov (UL L 291, str. 40) dolo?a:

„1. Pravila za pobiranje trošarine se uskladijo najkasneje na zadnji stopnji. V predhodnih stopnjah se trošarina na?eloma pobira z dav?nimi znamkami. ?e države ?lanice pobirajo trošarino s pomo?jo dav?nih znamk, morajo te znamke dati na razpolago proizvajalcem in trgovcem v drugih državah ?lanicah. ?e države ?lanice pobirajo trošarino na druga?en na?in, morajo zagotoviti, da nobena ovira, ne administrativna ne tehni?na, ne vpliva na tako trgovino med državami ?lanicami.

2. Za uvoznike in doma?e proizvajalce toba?nih izdelkov velja glede podrobnih pravil za obra?un in pla?ilo trošarine sistem, dolo?en v odstavku 1.“

#### *Nacionalna ureditev*

10 ?len 77(1), to?ka 7, zakonika o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: zakonik o DDV) dolo?a:

„Brez poseganja v uporabo ?lena 334 programskega zakona z dne 27. decembra 2004 se davek, ki je bil obra?unan od dobave blaga, opravljanja storitev ali od nakupa blaga znotraj Skupnosti, povrne v ustreznem znesku:

[...]

7. ob izgubi celotne terjatve, ki ustreza prodajni ceni, ali dela te terjatve.“

11 ?len 58(1) zakonika o DDV dolo?a:

„Davek se obra?una za toba?ne izdelke, uvo?ene v Belgijo, kupljene ali proizvedene v smislu ?lena 25b v Belgiji, ?e je treba za te izdelke na podlagi zadevnih zakonskih in uredbenih predpisov pla?ati belgijsko trošarino. Davek se izra?una na podlagi cene, navedene na dav?ni nalepki, oziroma ?e cena ni podana, na podlagi osnove za obra?un trošarine.

[...]

Tako obra?unani davek nadomesti davek, ki velja za uvoz, pridobitve znotraj Skupnosti in dobave toba?nih izdelkov.

Kralj dolo?i na?ine obra?unavanja davka na toba?ne izdelke in dolo?i, kdo mora pla?ati ta davek.“

12 ?len 58(1) zakonika o DDV je bil v veljavi ob sprejetju Šeste direktive. Na podlagi njenega ?lena 27(5) je Kraljevina Belgija dne 19. decembra 1977 o tem ?lenu 58 obvestila Komisijo. Besedilo tega obvestila je bilo:

„B. Pla?ilo davka v predhodni fazi.

1. Toba?ni izdelki

Za poenostavitev nadzora nad obra?unavanjem DDV na tem podro?ju se davek iz naslova uvoza in dobave toba?nih izdelkov obra?una hkrati s trošarino. Ko proizvajalec ali uvoznik kupi dav?ne nalepke, je DDV dejansko pla?an na ceno, ki jo bo moral pla?ati potrošnik. Noben DDV ni obra?unan v poznejših fazah, tako seveda ne more biti nobenega odbitka. Pri vsaki prodaji toba?nih izdelkov mora biti vra?unan tudi davek.“

13 V kraljevem odloku št. 13 z dne 29. decembra 1992 o ureditvi davka na dodano vrednost za toba?ne izdelke (*Belgisch Staatsblad* z dne 31. decembra 1992, str. 28086) je dolo?eno:

„?len 1

[DDV] na toba?ne izdelke, vklju?no z njimi povezanimi izdelki, ki so uvo?eni v Belgijo ali v smislu ?lena 25b [zakonika o DDV] kupljeni ali proizvedeni v Belgiji, zapade skupaj s trošarino.

Znesek davka, izra?unanega v skladu s ?lenom 58(1) [zakonika o DDV], pla?a oseba, ki je dolžna pla?ati trošarino, tistemu, ki je upravi?en za pobiranje trošarine.

[...]

?len 2

Z odstopanjem od ?lena 5, to?ki 8 in 9, kraljevega odloka št. 1 v zvezi s predpisi o pla?evanju davka na dodano vrednost mora biti na ra?unih o dobavi toba?nih izdelkov cena, ki vklju?uje davek. Poleg tega mora ra?un vsebovati navedbo: ‚Toba?ni izdelki: DDV pla?an pri viru in ga ni mogo?e odbiti‘.“

14 ?len 6 zakona z dne 10. junija 1997 o splošni ureditvi za trošarinske izdelke in o skladiš?enju, gibanju in nadzoru takih izdelkov (*Belgisch Staatsblad* z dne 1. avgusta 1997, str.

19836) določa, da je treba trošarino plažati ob sprostitvi v porabo, in sicer ob proizvodnji teh izdelkov ali njihovem uvozu zunaj režima odloga plažila trošarine.

15 Člen 10a zakona z dne 3. aprila 1997 o davžni ureditvi za tobažne izdelke (*Belgisch Staatsblad* z dne 16. maja 1997, str. 12105) določa, da se trošarina, posebna trošarina in DDV plažajo ob dobavi davžnih znamk.

### **Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanje za predhodno odložanje**

16 Družba Vandoorne ima kot zavezanica za DDV v registru podjetij vpisano trgovino na debelo s tobažnimi izdelki. V tem okviru deluje kot posrednik v verigi trženja teh izdelkov med proizvajalci in/ali uvozniki na eni strani in preprodajalci in/ali trgovci na drobno na drugi strani.

17 V zvezi s tem je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da so tobažni izdelki, dobavljeni družbi Vandoorne za izvajanje njenih dejavnosti, že opremljeni z davžnimi nalepkami, ki so jih nalepili njeni dobavitelji kot proizvajalci ali uvozniki teh izdelkov v skladu s člénom 58(1) zakonika o DDV in določbami kraljevega odloka št. 13.

18 Ni sporno, da je v skladu s člénom 2 tega kraljevega odloka na računih glede teh dobav družbi Vandoorne navedeno „Tobažni izdelki: DDV plažan pri viru in ga ni mogože odbiti“ in zato na njih ni posebej naveden DDV. Dobave teh izdelkov, ki jih za svoje pogodbene stranke opravi družba Vandoorne, vsebujejo enako navedbo in prav tako na njih DDV ni posebej naveden.

19 Družba Vandoorne je v svojem obračunu DDV glede prvega četrtletja leta 2006 od davžne uprave zahtevala povražilo DDV v zvezi z dobavami tobažnih izdelkov družbi Capitol BVBA (v nadaljevanju: Capitol) zaradi dokonžne izgube terjatve glede teh dobav po razglasitvi stežaja te družbe 14. marca 2005.

20 Davžna uprava je to zahtevo zavrnila, ker DDV od teh dobav ni bil obračunan, saj je DDV glede zadevnih izdelkov skupaj s trošarino plažal proizvajalec v okviru enkratnega obračuna v skladu s člénom 58(1) zakonika o DDV.

21 Tudi rechtbank van eerste aanleg te Brugge je s sodbo z dne 8. oktobra 2008 zahtevo družbe Vandoorn zavrnilo kot neutemeljeno.

22 Hof van beroep te Gent, ki odloča o pritožbi, tako kot država Belgija ugotavlja, da v tej zadevi na podlagi člena 58(1) zakonika o DDV in določb kraljevega odloka št. 13 noben znesek DDV ni bil obračunan na sporni stopnji trgovanja, ki je nastala med družbama Vandoorne in Capitol, ker je bil DDV istočasno s trošarino v celoti pobran pri viru od proizvajalca ali uvoznika in ker pri dobavah, opravljenih prvi od teh družb, na račun DDV ni bil posebej naveden kot del cene, tako da DDV ni bilo mogože odbiti. Prav tako naj na račun, ki ga je družba Vandoorne izstavila družbi Capitol, ne bi bil posebej naveden DDV, navedeno naj bi bilo namreč, da je bil ta plažan pri viru in ga ni bilo mogože odbiti. Vendar naj bi člen 77(1) zakonika o DDV določal le eno možnost „vražila“ DDV, „ki je bil obračunan od dobave blaga“.

23 Vendar se to sodišče sprašuje, ali sme biti posledica uporabe ukrepa poenostavitve iz člena 27 Šeste direktive dejstvo, da se takemu posrednemu dobavitelju odreže pravica do vračila DDV, saj je ta vključen v ceno, ki jo plaša. Namreč, čeprav davčna ureditev pomeni, da DDV s tem, ko proizvajalec ali uvoznik nalepi davčne nalepke, izgubi lastnost davka, ni mogoče zanikati, da je treba znesek tega davka v celoti plačati na vsaki nadaljnji stopnji trgovanja, pri čemer davčni zavezanec nima možnosti njegovega odbitka. Vendar je posredni dobavitelj izgubi terjatev nasproti svoji pogodbeni stranki, ne more izterjati ustreznega zneska DDV, čeprav je prav to vsoto DDV plačal svojemu dobavitelju.

24 V teh okoliščinah je hof van beroep te Gent prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali so belgijski predpisi, zlasti člen 58(1) skupaj s členom 77(1), točka 7, zakonika o DDV, v nasprotju s členom 27 Šeste direktive [...], na podlagi katerega lahko države članice sprejmejo ukrepe za poenostavitev, in/ali s členom 11(C)(1) iste direktive, ki ob popolnem ali delnem neplačilu daje pravico do vračila DDV, če ti nacionalni predpisi [...] določajo poenostavitev obračunavanja DDV za dobave tobažnih izdelkov, tako da se ta davek pobere le pri viru, in [...] posrednim trgovcem v dobavni verigi, ki so davčni zavezanci in so plačali DDV na te tobažne izdelke, odrekajo pravico do vračila tega davka ob izgubi celotne terjatve, ki ustreza prodajni ceni, ali dela te terjatve?“

#### **Vprašanje za predhodno odločanje**

25 V uvodu je treba opozoriti, da se Sodišče v okviru postopka iz člena 267 PDEU ni dolžno izreči o skladnosti nacionalnih predpisov s pravom Unije. Vendar je Sodišče vseeno pristojno, da nacionalnemu sodišču posreduje vse napotke za razlago prava Skupnosti, ki mu lahko omogočijo presojo za sodbo v zadevi, o kateri odloča (glej zlasti sodbi z dne 5. julija 2007 v združenih zadevah Fendt Italiana, C-145/06 in C-146/06, ZOdl., str. I-5869, točka 30, in z dne 9. marca 2010 v združenih zadevah ERG in drugi, C-379/08 in C-380/08, še neobjavljena v ZOdl., točka 25).

26 V teh okoliščinah je treba postavljeno vprašanje razumeti tako, da predložitveno sodišče v bistvu Sodišče sprašuje, ali je treba člena 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom, kakršni so ti v zadevi v postopku v glavni stvari, ki s tem, da določajo, da se DDV z davčnimi nalepkami obračuna le enkrat in pri viru, namreč pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov, posrednim dobaviteljem, ki kasneje vstopijo v verigo zaporednih dobav, odrekajo pravico do vračila DDV, če kupec ne plaša cene navedenih izdelkov.

27 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se nacionalni ukrepi iz člena 27(1) in (5) Šeste direktive, ki določajo odstopanja in ki so dovoljeni „za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom“, razlagajo ozko in lahko določajo odstopanja glede davčne osnove DDV iz člena 11 Direktive le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega cilja (glej sodbi z dne 10. aprila 1984 v zadevi Komisija proti Belgiji, 324/82, Recueil, str. 1861, točka 29, in z dne 29. maja 1997 v zadevi Skripalle, C-63/96, Recueil, str. I-2847, točka 24). Poleg tega morajo biti nujno potrebni in primerni za doseg posebnega cilja, ki mu sledijo, ter čim manj vplivati na cilje in načela Šeste direktive (sodbi z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 60, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz, C-17/01, Recueil, str. I-4243, točka 46).

28 V tej zadevi je tako kot v zadevni nizozemski ureditvi v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 15. junija 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, ZOdl., str. I-5381, točke 24, 44, 54 in 62), treba ugotoviti, da sta namen in učinek odstopanja v nacionalnih predpisih v zadevi v

glavni stvari, ki dopuščajo, da se DDV obračuna z davčnimi nalepkami, tako preprečevanje davčnih utaj in zlorab kot tudi poenostavitev obračunavanja davka, ki se zaradi tega odstopanja, opravi na eni sami stopnji trženja izdelkov, pri čemer je določeno, da se DDV obračuna istočasno kot trošarine in preden nastopi obdavčljivi dogodek iz člena 10 Šeste direktive. Ti ukrepi se torej nanašajo na trenutek obveznosti obračuna DDV, tako da ta sovpada s tistim obračuna trošarine (glej sodbo z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping, C-435/03, ZOdl., str. I-7077, točki 45 in 46).

29 Poleg tega ni sporno, da prav tako kot v zadevni nizozemski ureditvi v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Heintz van Landewijck (točka 55), ta ureditev – kot je razvidno iz člena 58(1) zakonika o DDV in iz vsebine obvestila, ki ga je poslala Kraljevina Belgija v skladu s členom 27(5) Šeste direktive, povzete v točki 12 te sodbe – navezuje znesek dolgovanega DDV na ceno proizvodov v fazi končne potrošnje, pri čemer je ta znesek določen glede na maloprodajno ceno, ki jo plača potrošnik.

30 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 27(1) Šeste direktive nasprotuje samo ukrepom, ki bi lahko pomembno vplivali na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje (glej sodbo z dne 12. julija 1988 v združenih zadevah Direct Cosmetics in Laughtons Photographs, 138/86 in 139/86, Recueil, str. 3937, točka 52, in zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, točka 57).

31 Vendar tudi če bi morda proizvajalec ali uvoznik v določenih okoliščinah, kot so izguba proizvodov, slaba prodaja ali nepravilna prodaja proizvodov za ceno, ki je drugačna od maloprodajne, navedene na davčnih znamkah, moral v okviru ureditve, kakršna je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, plačati znesek DDV, ki bi bil višji od tistega, ki bi izhajal iz uporabe usklajenega sistema iz splošne ureditve obračunavanja DDV, zgolj možnost, da nastanejo take okoliščine, vsekakor ne zadostuje, da bi se ta ureditev obravnavala, kot da lahko bistveno vpliva na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, točke od 56 do 58). Ukrej poenostavitve namreč po svoji naravi pomeni splošnejši pristop od pravila, ki ga nadomešča, in torej ne bo nujno ustrezal natančnemu položaju vsakega davčnega zavezanca (zgoraj navedena sodba Sudholz, točka 62).

32 Iz tega sledi, da ureditev, kakršna je ta v zadevi v glavni stvari, ni v nasprotju z merili iz člena 27(1) Šeste direktive in iz istih razlogov ne presega tega, kar je nujno potrebno za poenostavitev obračunavanja DDV in boj proti davčnim utajam in davčnemu izogibanju (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, točki 58 in 59).

33 Družba Vandoorne pa je v svoji pisnih stališčinah, predloženih v tej zadevi, trdila, da je ta ureditev v nasprotju s členoma 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive, ker izključuje pravico do vračila DDV, če cena ni plačana. S tem, da se državam članicam dovoli vzpostavitev enkratnega obračuna DDV pri viru z odstopanjem od splošnega pravila, ki določa obračun DDV na vsaki stopnji trgovske verige, naj bi bili namreč na podlagi člena 27 Šeste direktive dopustni le nacionalni ukrepi poenostavitve obračunavanja DDV, namenjeni izogibanju davčnim utajam in izogibanju davkom. Ker pa je treba vsako izjemo razlagati ozko, tako odstopanje ne bi smelo vplivati na druga pravila v zvezi z DDV, kot so ta, ki urejajo vračilo tega davka. Poleg tega naj bi ji izguba terjatve, ki jo je utrpela v tem primeru, povzročila povsem enako škodo, kot jo utrpi običajni davčni zavezanec, za katerega velja ureditev deljenega DDV, ker v okviru zadevnega odstopanja vsak posredni člen v verigi plača DDV, vračunan v ceno, ki jo plača svojemu dobavitelju tobanih izdelkov.

34 Te utemeljitve ni mogoče sprejeti.

35 Kot je že razvidno iz točke 28 te sodbe, namreč ni sporno, da se v okviru ureditve, kakršna je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, DDV glede tobanih izdelkov z davčnimi nalepkami



obračuna le enkrat, vnaprej in pri viru – namreč le pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov – istočasno kot trošarine in preden nastane obdavčljivi dogodek na podlagi člena 10 Šeste direktive.

36 Iz tega sledi, da posredni dobavitelji, ki kot družba Vandoorne v zadevi v postopku v glavni stvari v verigi zaporednih dobav teh izdelkov nastopijo pozneje od proizvajalca ali uvoznika, prvič, ob dobavah, ki jih za njih opravi njihov dobavitelj, ne smejo plačati nobenega zneska vstopnega DDV, ki bi lahko zagotovil pravico do takojšnjega in celotnega odbitka tega davka na podlagi člena 17(2) Šeste direktive, in drugič, sami niso dolžni ob dobavah, ki jih opravijo za svojega kupca navedenih izdelkov, plačati nobenega zneska izstopnega DDV na podlagi člena 10(2) te direktive.

37 Tako v situaciji, kakršna je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, ni sporno, da kot je bilo že poudarjeno v točki 18 te sodbe, na računih, ki se nanašajo na te dobave, v skladu s členom 2 kraljevega odloka št. 13, povzetega v točki 13 te sodbe, ni posebej naveden znesek DDV, pač pa je na njih navedena cena, v kateri je vračunan znesek DDV, ki ga je plačal proizvajalec ali uvoznik, in je na njih navedeno „Tobačni izdelki: DDV plačan pri viru in ga ni mogoče odbiti“.

38 V teh okoliščinah posredni dobavitelji niso bili zavezani k plačilu DDV na dobave tobačnih izdelkov, zato v skladu s členom 11(C)(1) Šeste direktive ne morejo zahtevati njegovega vračila, če kupec ne plača cene teh dobav.

39 V zvezi s tem dejstvo, da je znesek DDV, ki ga je pri viru plačal proizvajalec ali uvoznik z davčnimi nalepkami, z ekonomskega vidika vračunan v ceno dobav, opravljenih tem dobaviteljem, ni upoštevno. Ta okoliščina namreč v ničemer ne izpodbija dejstva, da ti dobavitelji glede na pravila v zvezi z DDV niso zavezani plačati nikakršnega davčnega dolga.

40 Poleg tega se v okviru ureditve poenostavljenega obračunavanja DDV, kakršna je ta v zadevi v glavni stvari, znesek DDV, ki ga plača proizvajalec ali uvoznik z davčnimi nalepkami, ne navezuje na plačilo, ki ga dejansko prejme vsak dobavitelj, ampak – kot je že bilo ugotovljeno v točki 29 te sodbe – na ceno izdelkov v fazi končne potrošnje, zato izguba terjatve posrednega dobavitelja, kakršen je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, v primerjavi z njegovo pogodbeno stranko nikakor ne vodi do zmanjšanja davčne osnove.

41 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da bi povračilo zneska DDV takemu posrednemu dobavitelju – če kupec ne bi plačal cene dobav tobačnih izdelkov – v nasprotju z zahtevo iz člena 27(1) Šeste direktive bistveno vplivalo na dolgovani znesek v fazi končne potrošnje in zato na davčne prihodke države članice v fazi končne potrošnje. To bi veljalo še toliko bolj, če bi se zahteva za vračilo DDV nanašala na celotni znesek, ki ga je plačal proizvajalec ali uvoznik tobačnih izdelkov, z obrazložitvijo, da je davek, ki ga ta plača vnaprej, v celoti obračunan v ceni, ki jo vsak posredni dobavitelj zaračuna svoji pogodbeni stranki.

42 Verjetno pa je, kot je Komisija navedla v svojih stališčih, da bi lahko te izdelke – upoštevajo njihovo naravo – končnim potrošnikom zlasti v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, naprej prodal zastopnik kupca v stečajnem postopku. Tako bi obstajalo tveganje, da bi se v nasprotju z načelom skupnega sistema DDV navedeni izdelki uporabili, ne da bi se del dolgovanega davka ali celo ves dolgovani davek izplačal v državno blagajno.

43 Poleg tega je treba poudariti, da bi se s tem, da se posrednemu dobavitelju v okviru take ureditve omogoči pridobitev vračila zneska DDV, celo njegovega celotnega zneska, če kupec, ki med drugim zatrjuje svojo insolventnost, ne plača cene dobav, tvegalo, da bi obračun DDV postal obšutno težji in da bi se, kot trdita belgijska in češka vlada v svojih pisnih stališčih, spodbujale zlorabe in davčne utaje, medtem ko ravno poenostavitev obračunavanja DDV in preprečevanje takih zlorab in davčnih utaj pomenita cilje, ki jim sledi ta ureditev v skladu s členom 27(1) Šeste direktive (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, točke 43, 62 in 65, in

sodbo z dne 13. decembra 2007 v zadevi BATIG, C-374/06, ZOdl., str. I-11271, točka 39).

44 Kot je Sodišče že poudarilo, je trg cigaret namreč še posebej naklonjen razvoju nezakonitega trženja (glej sodbi z dne 10. decembra 2002 v zadevi British American Tobacco (Investments) in Imperial Tobacco, C-491/01, Recueil, str. I-11453, točka 87, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi British American Tobacco, C-222/01, Recueil, str. I-4683, točka 72, ter zgoraj navedeno sodbo BATIG, točka 34).

45 Iz tega sledi, da izključitev pravice do vračila DDV posrednemu dobavitelju, kot je družba Vandoorne, če kupec ne plača cene tobačnih izdelkov, ki so mu bili dobavljeni, pomeni posledico, ki velja za ureditev, kakršna je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, katere namen in učinek sta v skladu z merili iz člena 27(1) Šeste direktive poenostavitve obratovanja DDV in boj zoper davčne utaje in izogibanje davkom v zvezi s temi izdelki.

46 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 11(C)(1) in 27(1) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnim predpisom, kakršni so ti v zadevi v postopku v glavni stvari, ki s tem, da za poenostavitev obratovanja DDV in za boj zoper davčne utaje in izogibanje davkom v zvezi s tobačnimi izdelki določajo, da se ta davek enkratno in pri viru obratovanja z davčnimi nalepkami pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov, posrednim dobaviteljem, ki kasneje vstopijo v verigo zaporednih dobav, odrekajo pravico do vračila DDV, če kupec ne plača cene navedenih izdelkov.

## **Stroški**

47 Ker je ta postopek za stranke 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 (drugi senat) razsodilo:

**Člena 11(C)(1) in 27(1) in (5) 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnim predpisom, kakršni so ti v zadevi v postopku v glavni stvari, ki s tem, da za poenostavitev obratovanja davka na dodano vrednost in za boj zoper davčne utaje in izogibanje davkom v zvezi s tobačnimi izdelki določajo, da se ta davek z davčnimi nalepkami obratovanja le enkrat in pri viru, namreč pri proizvajalcu ali uvozniku teh izdelkov, posrednim dobaviteljem, ki kasneje vstopijo v verigo zaporednih dobav, odrekajo pravico do vračila davka na dodano vrednost, če kupec ne plača cene navedenih izdelkov.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nizozemščina.