

Sprawa C-499/10

Vlaamse Oliemaatschappij NV

przeciwko

FOD Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez rechtbank van eerste aanleg te Brugge)

Szósta dyrektywa VAT – Osoby zobowiązane do zapłaty podatku – Osoba trzecia odpowiedzialna solidarnie – Procedura składu inna niż skład celny – Solidarna odpowiedzialność walciciela składu i podatnika będącego walcicielem składowanych towarów – Dobra wiara lub brak błędu lub niedbalstwa walciciela składu

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Osoby odpowiedzialne za zapłatę podatku – Uprawnienie państw członkowskich do uznawania solidarnej odpowiedzialności osoby innej niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku

(dyrektywa Rady 77/388, art. 21 ust. 3)

Wykadni art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 2001/115, należy dokonywać w ten sposób, iż państwa członkowskie nie mogą postanowić, że walciciel składu innego niż celny ponosi solidarnie odpowiedzialność za zapłatę podatku od wartości dodanej należnego w następstwie odpłatnej dostawy towarów z tego składu przez ich walciciela zobowiązanego do zapłaty tego podatku, tak że wtedy, gdy walciciel składu działa w dobrej wierze albo gdy nie można mu zarzucić ani błędu ani niedbalstwa.

W istocie 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. Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę podatku od wartości dodanej na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, chociażby nawet byłby nieuprawniony walciciel składu podatkowego, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powziąć z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne.

Okoliczności, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działa w dobrej wierze, że dochowa wszelkiej staranności przezornego podmiotu, przedsięwzięcia wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawia w jej mocy, oraz że jej udział w oszustwie jest wykluczony, stanowi czynnik, który należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 24, 26, 28; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 21 grudnia 2011 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Osoby zobowiązane do zapłaty podatku – Osoba trzecia odpowiedzialna solidarnie – Procedura składu inna niż skład celny – Solidarna odpowiedzialność walciciela składu i podatnika będącego walcicielem składowanych towarów – Dobra wiara lub brak błaadu lub niedbalstwa walciciela składu

W sprawie C-499/10

mając za przedmiot wnioszek 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,

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,

podjęwszy, 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: ujednolicona 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 cztery B akapit pierwszy lit. e) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28c cztery 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 skąd celny.

4 Zgodnie z art. 16 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28c cztery E pkt 1 tiret pierwsze osoba zobowiązana 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 odstąpienia od art. 21 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy rzeczony 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 podatnikami [zobowiązane do zapłaty] podatku od wartości dodanej:

a) podatnicy wykonujący podlegające opodatkowaniu dostawę 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 podatnikiem [osobą zobowiązaną do zapłaty] podatku jest osoba, na rzecz której dokonywana jest podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub usług;

b) podatnicy, na rzecz których świadczono 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 świadczono usługi określone art. 28b (C), (D), (E) i (F), jeżeli usługi te świadczono przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju;

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

- podlegająca 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 wymaganiom 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, wyznaczy 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 wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podlegającego opodatkowaniu.

2. W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1:

a) w przypadku gdy podatnikiem [osoba zobowiązana 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 podatnika [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 podatnikiem [osoba zobowiązana 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 podatnik [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 czoskowskiego, gdzie znajduje się skąd 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, właściwicieli 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 składują 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 właściwicieli 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 innym 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 innym niż skład celny lub są przedmiotem odpłatnej dostawy, podatek VAT od tych towarów staje się wymagalny.

11 Ghebra NV (zwana dalej „Ghebra”) 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 innym 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 właściwicieli 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 czynniki porządku prawnego Unii, gdy ma ona zastosowanie niezależnie od dobrej woli właściwiciela

sk?adu lub jej braku. Skar??ca dodaje w tym wzgl?dzie, ?e w?a?ciciel sk?adu odgrywa biern? rol? w ramach uregulowania podatku VAT maj?cego zastosowanie do sk?adów, poniewa? oddaje on tylko swój sk?ad do dyspozycji klienta do celów przechowywania towarów i nie ma ?adnej prawnej lub podatkowej mo?liwo?ci kontrolowania lub wymuszenia faktycznej zap?aty przez niego podatku VAT. Powo?uj?c si? na orzecznictwo Trybuna?u VOM uwa?a, ?e brak uwzgl?dnienia w krajowych przepisach wiedzy, jak? mog?a mie? osoba inna ni? osoba pierwotnie zobowi?zana do zap?aty podatku o jego wymagalno?ci, a wi?c wykluczenie jakiegokolwiek kryterium dobrej wiary z warunków, na podstawie których osoba mo?e odpowiada? solidarnie za zap?at? rzeczonoego podatku, powoduje, ?e przepisy te przekraczaj? granice tego, co jest konieczne i odpowiednie do osi?gni?cia celu, któremu s?u??.

16 FOD Financiën uwa?a, ?e art. 51a ust. 3 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde jest zgodny z zasad? proporcjonalno?ci, ?e na s?dzie krajowym spoczywa obowi?zek zbadania przestrzegania tej zasady oraz ?e odpowiedzialno?? solidarna stanowi odpowiedni i proporcjonalny ?rodek w sektorze produktów naftowych.

17 W tych okoliczno?ciach Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, uznawszy, ?e musi uzyska? odpowied? w kwestii tego, czy art. 51a ust. 3 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde jest zgodny z prawem Unii, a w szczegó?no?ci z zasadami pewno?ci prawa i proporcjonalno?ci, postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zgodnie z [art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy] w zwi?zku z [art. 16 ust. 1 akapit pierwszy cz??? B akapit pierwszy lit. e) akapit pierwszy oraz z jej art. 16 ust. 1 akapit drugi] pa?stwa cz?onkowskie mog? postanowi?, ?e w?a?ciciel sk?adu innego ni? celny ponosi bezwzgl?dnie odpowiedzialno?? solidarn? za podatki, które s? nale?ne od w?a?ciciela towarów zobowi?zanego do zap?aty podatku z tytu?u odp?atnej dostawy, tak?e wtedy, gdy w?a?ciciel sk?adu dzia?a w dobrej wierze albo gdy nie mo?na mu zarzuci? ani b??du, ani niedbalstwa [...]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 W swym pytaniu s?d krajowy stara si? w istocie ustali?, czy wyk?adni art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, i? pa?stwa cz?onkowskie mog? postanowi?, ?e w?a?ciciel sk?adu innego ni? celny ponosi solidarnie odpowiedzialno?? za zap?at? podatku VAT nale?nego w nast?pstwie odp?atnej dostawy towarów z tego sk?adu przez ich w?a?ciciela zobowi?zanego do zap?aty tego podatku, tak?e wtedy, gdy w?a?ciciel sk?adu dzia?a w dobrej wierze albo gdy nie mo?na mu zarzuci? ani b??du, ani niedbalstwa.

19 Nale?y przypomnie?, ?e art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zasadniczo zezwala pa?stwom cz?onkowskim na ustanowienie przepisów, na mocy których osoba jest solidarnie zobowi?zana do zap?aty kwoty tytu?em podatku VAT nale?nego od innej osoby, uznanej zgodnie z postanowieniami zawartymi w art. 21 ust. 1 i 2 tej dyrektywy za zobowi?zan? do jego zap?aty (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 pa?stwa cz?onkowskie musz? przestrzega? ogólnych zasad prawa stanowi?cych cz??? porz?dku prawnego Unii, w?ród których znajduj? si? mi?dzy innymi zasady pewno?ci prawa i proporcjonalno?ci oraz ochrony uzasadnionych oczekiwa? (zob. w szczegó?no?ci ww. wyrok w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 29; a tak?e wyrok z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie C?271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I?771, pkt 18).

21 W szczegó?no?ci, w odniesieniu do zasady proporcjonalno?ci Trybuna? orzek? ju?, ?e

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 zmierzają do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędnym 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 tego właściciela. Owo zobowiązanie solidarne ma charakter bezwarunkowy, z uwagi na to 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 byłby nieuprawniony 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 powinąć z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe 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 oczekiwać 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 walciciel składu innego niż celny ponosi solidarnie odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT należnego w następstwie odpłatnej dostawy towarów z tego składu przez ich walciciela zobowiązanego do zapłaty tego podatku, także wtedy, gdy walciciel 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 dyrektyw Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy dokonywać w ten sposób, iż państwa członkowskie nie mogą postanowić, że walciciel składu innego niż celny ponosi solidarnie odpowiedzialność za zapłatę podatku od wartości dodanej należnego w następstwie odpłatnej dostawy towarów z tego składu przez ich walciciela zobowiązanego do zapłaty tego podatku, także wtedy, gdy walciciel składu działa w dobrej wierze albo gdy nie można mu zarzucić ani błędu, ani niedbalstwa.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.