SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. junija 2006*

V zadevi C-494/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 26. novembra 2004, ki je na Sodišče prispela istega dne, v postopku

**Heintz van Landewijck SARL**

proti

**Staatssecretaris van Financiën**,

SODIŠČE (tretji senat),

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

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

— za Heintz van Landewijck SARL A. E. van der Voort Maarschalk in R. Meijer, odvetnika,

— za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in C. M. Wissels, zastopnici,

— za nemško vlado M. Lumma in C. Schulze-Bahr, zastopnika,

— za Komisijo Evropskih skupnosti K. Gross in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. februarja 2006

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode

in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o trošarini) in 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva), zlasti člen 27(1) in (5).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Heintz van Landewijck SARL (v nadaljevanju: Landewijck) in Staatssecretaris van Financiën (državnim sekretarjem za finance). Ta družba zahteva od zadnjega vračilo zneskov, ki jih je plačala za pridobitev tobačnih znamk, ki so izginile, preden so bile nalepljene na tobačne proizvode, za katere so bile namenjene.

**Pravni okvir**

*Pravo Skupnosti*

3 Člen 6 Direktive o trošarini, ki se na podlagi člena 3(1) uporabi za tobačne izdelke, določa:

„1. Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo ali ko se ugotovi primanjkljaj, od katerega je treba plačati trošarino v skladu s členom 14(3).

Sprostitev trošarinskih proizvodov v porabo je:

a) vsaka odprema, tudi nepravilna, iz režima odloga plačila trošarine;

b) vsaka proizvodnja teh proizvodov, tudi nepravilna, zunaj režima odloga plačila trošarine;

c) vsak uvoz teh proizvodov, tudi nepravilen, če ti proizvodi niso pod režimom odloga plačila trošarine.

2. Sprejmejo se tisti pogoji za plačilo obveznosti in stopnje trošarine, ki veljajo na dan nastanka obveznosti za plačilo trošarine v državi članici, v kateri se proizvodi sprostijo v porabo ali v kateri se ugotovi primanjkljaj. Trošarina se določi in pobere v skladu s postopkom posamezne države članice, pri čemer velja, da države članice uporabljajo enake postopke odmere in pobiranja trošarine za domače proizvode in proizvode iz drugih držav članic."

4 Člen 14(1) te direktive določa:

„Imetniki trošarinskih skladišč so oproščeni plačila trošarine za primanjkljaje, ki nastanejo pod režimom odloga plačila trošarine in so posledica naključnih dogodkov ali višje sile ter jih ugotovi pooblaščenec pristojne države članice. Oprostitev plačila trošarine velja tudi za primanjkljaje, ki nastanejo med proizvodnjo in predelavo, skladiščenjem ter prevozom pod režimom odloga plačila trošarine in izhajajo iz narave izdelka. Vsaka država članica določi pogoje za odobritev oprostitve. Te oprostitve se

uporabljajo tudi za gospodarske subjekte iz člena 16 med prevozom proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine.“

5 Člen 21(1) te direktive določa:

„Brez poseganja v člen 6(1) lahko države članice zahtevajo, da se proizvodi, sproščeni v porabo na njihovem ozemlju, označijo z davčnimi oznakami ali nacionalnimi identifikacijskimi znaki, ki se uporabljajo za fiskalne namene.“

6 Člen 22(2)(d) te direktive določa:

„Za trošarinske proizvode, sproščene v porabo v državi članici, ki so opremljeni z davčno oznako ali identifikacijskim znakom države članice, se lahko zahteva vračilo trošarine, ki jo morajo vrniti davčni organi držav članic, ki so izdali davčne oznake ali identifikacijske znake, če so davčni organi države članice, ki so jih izdali, ugotovili, da so te oznake ali znaki uničeni.“

7 Člen 10 Direktive Sveta 95/59/ES z dne 27. novembra 1995 o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov (UL L 291, str. 40, v nadaljevanju: Direktiva o tobačnih izdelkih) določa:

„1. Pravila za pobiranje trošarine se uskladijo najkasneje na zadnji stopnji. V predhodnih stopnjah se trošarina načeloma pobira z davčnimi znamkami. Če države članice

pobirajo trošarino s pomočjo davčnih znamk, morajo te znamke dati na razpolago proizvajalcem in trgovcem v drugih državah članicah. Če države članice pobirajo trošarino na drugačen način, morajo zagotoviti, da nobena ovira, ne administrativna ne tehnična, ne vpliva na tako trgovino med državami članicami.

2. Za uvoznike in domače proizvajalce tobačnih izdelkov velja glede podrobnih pravil za obračun in plačilo trošarine sistem, določen v odstavku 1.“

8 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

9 Člen 5(1) Šeste direktive določa:

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

10 Člen 10 te direktive določa:

„1. a) ‚Obdavčljivi dogodek' je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka;

b) ‚Obveznost obračuna' davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

[…]"

11 V skladu s členom 11(A)(1)(a) te direktive je davčna osnova pri dobavah blaga vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave. Člen 11(C)(1) določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

[…]"

12 Člen 27 te direktive z naslovom „Poenostavljeni postopki“ določa:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, o njih obvesti Komisijo in ji da na razpolago vse potrebne informacije.

[…]

5. Tiste države članice, 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, če so takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obračunavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj.“

13 Na podlagi člena 1 Devete direktive Sveta 78/583/EGS z dne 26. junija 1978 o usklajevanju zakonov držav članic glede prometnih davkov (UL L 194, str. 16, v nadaljevanju: Deveta direktiva) se določenim državam članicam dovoli, da začnejo izvajati omenjeno direktivo najpozneje do 1. januarja 1979.

*Nizozemska ureditev*

14 Člen 1 zakona o trošarini z dne 31. oktobra 1991 (Wet op de accijns, Stb. 1991, št. 561, v nadaljevanju: zakon o trošarini) določa:

„1. Davek, imenovan trošarina, se odmeri od:

[…]

f) tobačnih izdelkov.

2. Trošarino je treba plačati v primeru sprostitve v porabo in uvoza proizvodov, določenih v odstavku 1.“

15 Člen 71(1) navedenega zakona določa:

„1. Pod pogoji in v mejah, ki jih s splošnim ukrepom določi uprava, se na zahtevo znesek trošarine za blago, ki je predmet trošarine, vrne, [če je to blago]:

a) izgubljeno;

b) uničeno pod upravnim nadzorom;

c) izvoženo v tretje države ali je predmet skupnostnega carinskega postopka z namembnim krajem v tretjih državah;

d) preneseno v skladišče, namenjeno za zadevno vrsto trošarinskih proizvodov;

[…]“

16 Člen 73(1) tega zakona določa:

„Tobačni izdelki se morajo ob sprostitvi v porabo in ob uvozu opremiti s tobačno znamko, ki je predpisana za zadevne tobačne proizvode.“

17 Na podlagi člena 75(1) navedenega zakona lahko zlasti imetnik trošarinskega skladišča za tobačne proizvode in tisti, ki na te proizvode nalepi tobačne znamke zunaj ozemlja Nizozemske, zaprosita za tobačne znamke pri inšpektorju davčne službe (v nadaljevanju: inšpektor).

18 Člen 76 tega zakona določa:

„1. Trošarino, označeno na tobačnih znamkah po nominalni vrednosti, je treba plačati ob naročilu tobačnih znamk.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se lahko plačilo, pod pogojem, da se predloži zavarovanje v ta namen, izvede bodisi najkasneje zadnji dan drugega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se je za tobačne znamke zaprosilo, če so te znamke namenjene lepljenju na pakete cigaret ali tobaka za kajenje, bodisi najkasneje zadnji dan tretjega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se je za tobačne znamke zaprosilo, če so te znamke namenjene lepljenju na pakete cigar ali na posamezne cigare.

[…]“

19 Člen 77(1) navedenega zakona določa:

„Od trošarine, ki jo je treba plačati ob napovedi za dano obdobje, se odbije znesek, ki je bil plačan ali ki je zapadel ob vložitvi prošnje za tobačne znamke, ki se nalepijo na tobačne proizvode, za katere je bila za to obdobje napisana izjava o odpremi iz trošarinskega skladišča.“

20 Člen 79(3) istega zakona določa:

„Minister uvede pod pogoji in z omejitvami, ki jih določi, pravila v zvezi z izravnavo ali vračilom zneska, ki je bil plačan ali ga je še treba plačati zaradi prošnje za tobačne znamke, [če]:

a) jih je oseba, ki je za njih zaprosila, vrnila nazaj;

b) so se izgubile po naključju ali zaradi višje sile, ne da bi bile nalepljene na tobačne proizvode, ki se prodajajo ali uvažajo;

c) so se uničile pod upravnim nadzorom.“

21 Izvajanje te zadnje določbe je urejeno v členu 52 uredbe o izvajanju zakona o trošarini (uitvoeringsregeling accijns).

22 Na podlagi navedenega člena 52 lahko oseba, ki je zaprosila za tobačne znamke, ki so se izgubile po naključju ali v primeru višje sile, pridobi vračilo zneska, navedenega na znamkah, če predloži zahtevo za vračilo v roku enega meseca od datuma izgube in da to takoj sporoči inšpektorju, pri čemer mora navesti trenutek, kraj in razlog izgube. Odstavek 6 tega člena določa, da je vračilo mogoče zahtevati za izgubljene znamke samo, „če je mogoče z gotovostjo ugotoviti znesek trošarine“.

23 Končno, zakon o prometnem davku z dne 28. junija 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968, št. 329, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa v členu 28 način obračunavanja DDV na tobačne proizvode, ki je podoben tistemu, ki se uporabi pri trošarinah. Ta člen določa, da je stopnja DDV, ki se uporabi za te proizvode, 19/119 maloprodajne cene, ki se upošteva za izračun trošarine, in da je treba ta DDV plačati brez odbitkov.

24 Po mnenju nizozemske vlade poseben sistem, predviden v navedenem členu 28, odstopa od skupnega sistema DDV. Ta sistem na eni strani stremi k cilju poenostavitve obračunavanja DDV, saj se obračuna na eni sami stopnji trženja tobačnih proizvodov, ob odpremi iz skladišča ali ob uvozu, v skladu s sistemom, ki velja na področju trošarine, in na drugi strani k borbi zoper davčno utajo, saj je trgovina na drobno izključena iz postopka obračunavanja davka.

25 Ta sistem je obstajal že 1. januarja 1977. Na podlagi člena 27(5) Šeste direktive je nizozemska vlada obvestila Komisijo 12. junija 1979.

**Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

26 Družba Landewijck ima v Luksemburgu trgovino na debelo s tobačnimi izdelki, za katero ima dovoljenje imetnika trošarinskega skladišča.

27 Pri Belastingdienst/Douane te Amsterdam (služba za davke in carine Amsterdam) je na podlagi člena 75 zakona o trošarini 6. oktobra 1998 vložila dve prošnji za tobačne znamke za tobačne izdelke. Pooblastila je družbo Securicor Omega, da ji te znamke dostavi.

28 Inšpektor je 9. oktobra 1998 vknjižil zneske, ki jih je bila Landewijck dolžna zaradi teh dveh transakcij, namreč 177.809,10 NLG (140.575 NLG trošarin in 37.234,10 NLG DDV) in 2.711.474,60 NLG (2.202.857,50 NLG trošarin in 508.617,10 NLG DDV).

29 Kurirsko podjetje Smit Koerier, ki je delovalo v imenu Securicor Omega, je 12. oktobra 1998 prevzelo naročene znamke na PTT Post Filatelie, ki je postala Geldnet Services BV.

30 Iz zapisnika, ki ga je 17. decembra 1998 izdelal strokovnjak, ki ga je pooblastila luksemburška zavarovalnica Le Foyer, izhaja, da je Smit Koerier 13. oktobra 1998 ob 19.40 dostavilo tri pakete znamk na sedež Securicor Omega v Utrechtu (Nizozemska) in da je Securicor Omega 14. oktobra 1998 ob 10h ugotovila, da so ti paketi izginili.

31 Z dopisom z dne 23. novembra 1998 je Landewijck obvestila inšpektorja, da znamke, ki so bile izročene Smit Koerier, še vedno niso dospele, da jih torej ni mogoče uporabiti in da Securicor Omega zavrača vsako odgovornost za njihovo izginotje. Landewijck je v tem pismu predlagala inšpektorju, „da posamične elemente te zadeve upošteva pred dospelostjo plačila, namreč pred 31. januarjem 1999“.

32 Inšpektor je navedeni dopis z dne 23. novembra 1998 obravnaval kot zahtevo za izravnavo ali vračilo zneska, ki ga je Landewijck dolžna ali ga je plačala za sporne znamke, vloženo v skladu z določbami člena 79(3) zakona o trošarini v povezavi s členom 52 uredbe o izvajanju tega zakona. To zahtevo je zavrnil z odločbo z dne 30. januarja 2001.

33 Ugovor, ki ga je Landewijck vložila zoper to odločbo, je inšpektor prav tako zavrnil.

34 Tožba, vložena zoper zavrnitveno odločbo pri Gerechtshof te Amsterdam (prizivnem sodišču v Amsterdamu), je bila razglašena za neutemeljeno. Sodišče je menilo, da, na eni strani, tožeča stranka ni z zadostno gotovostjo dokazala niti, da znamke ne obstajajo več, niti, da bi bilo tveganje uporabe znamk zanemarljivo in da jih zato ni mogoče obravnavati kot izgubljenih v smislu člena 79(3)(b) zakona o trošarini. Na drugi strani je Gerechtshof na podlagi člena 28 zakona o DDV, v skladu s katerim se DDV na tobačne proizvode obračuna po pravilih za trošarine, razsodilo, da je treba zahtevo za vračilo DDV zavrniti iz enakih razlogov, kot so ti, ki utemeljujejo zavrnitev vračila trošarin.

35 Landewijck je tako vložila pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovnem sodišču Nizozemske). To je poudarilo, da je Gerechtshof člen 79(3)(b) zakona o trošarini uporabilo pravilno. Kljub temu se je vprašalo, ali je zavrnitev izravnave ali vračila Landewijck v sporu o glavni stvari združljiva z določenimi določbami Direktive o trošarini, zlasti s členi 6(1), 14 in 22.

36 Poleg tega se je Hoge Raad der Nederlanden spraševalo o uporabljivosti člena 28 zakona o DDV. Landewijck je dejansko trdila, da poseben sistem obračunavanja DDV, ki ga je uvedel ta člen, ni bil sporočen Komisiji v roku, predvidenem s členom 27(5) Šeste direktive, in da naj bi bil torej nezdružljiv s to direktivo.

37 Hoge Raad der Nederlanden se je v zvezi s tem vprašalo, zlasti z vidika sodbe z dne 27. oktobra 1992 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-74/91, Recueil, str. I-5437), ali bi morala zapoznelost obvestila o navedenem sistemu Komisiji 12. junija 1979 imeti

enake posledice kot neobstoja obvestila, namreč neuporabljivost tega sistema za posameznike, ki se na to napako sklicujejo. Hoge Raad der Nederlanden je dodalo, da bi bilo treba ob ugotovitvi, da zapoznelo obvestilo ne povzroči neuporabljivosti navedenega sistema, še preveriti, če je ta združljiv z zahtevami člena 27(1) Šeste direktive.

38 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba direktivo o trošarini razlagati tako, da morajo države članice sprejeti zakonske določbe, na podlagi katerih morajo v primeru, kot je ta v postopku, izravnati ali vrniti zneske plačanih ali dolžnih trošarin ob vložitvi prošnje za trošarinske znamke, če prosilec (imetnik trošarinskega skladišča) ni uporabil ali ne bo mogel uporabiti znamk, ki so izginile, preden so bile nalepljene na trošarinske proizvode, in jih tretje osebe niso in ne bodo mogle zakonito uporabiti, čeprav ne more biti izključeno, da so ali bodo uporabile znamke tako, da jih nalepijo na tobačne proizvode, ki so bili v promet dani nezakonito?

2. a) Ali je treba Šesto direktivo, zlasti člen 27(1) in (5), razlagati tako, da dejstvo, da je nizozemska vlada obvestila Komisijo, da želi ohraniti v veljavi poseben postopek obračunavanja davka od tobačnih proizvodov, šele po preteku roka, določenem v členu 27(5) Šeste direktive, kot je bil podaljšan z Deveto direktivo, pomeni, da se, če se posameznik sklicuje na nespoštovanje časovnega roka po dejanski obvestitvi, tega posebnega postopka obračunavanja davka ne sme uporabiti tudi po datumu obvestitve?

b) Če je odgovor na vprašanje 2(a) negativen, ali je treba Šesto direktivo, zlasti člen 27(1) in (5), razlagati tako, da se ta posebni postopek obračunavanja davka od tobačnih proizvodov, kot je določen v členu 28 Wet op de Omzetbelasting, ne sme uporabiti, ker je nezdružljiv z zahtevami, določenimi v zgoraj navedenih določbah Direktive?

c) Če je odgovor na vprašanje 2(b) negativen, ali je treba Šesto direktivo, zlasti člen 27(1) in (5), razlagati tako, da je nevračilo prometnega davka v okoliščinah, kot so te navedene v vprašanju 1, nezdružljivo s to direktivo?“

**Vprašanja za predhodno odločanje**

*Prvo vprašanje*

39 Člen 21(1) Direktive o trošarini priznava državam članicam možnost, da z davčnimi oznakami označijo proizvode, sproščene v porabo na njihovem ozemlju. Enako člen 10(1) Direktive o tobačnih izdelkih določa, da se v predhodnih stopnjah, pred stopnjo uskladitve pravil za pobiranje trošarine, ta načeloma pobira z davčnimi znamkami.

40 Člen 22(2)(d) Direktive o trošarini sicer določa možnost pridobitve vračila trošarine, ki jo morajo vrniti davčni organi države članice, ki so izdali davčne oznake, če so ti ugotovili, da so te oznake uničene.

41 Nasprotno pa Direktiva o trošarini ne vsebuje nobene določbe v zvezi s primerom izginotja teh oznak. To direktivo je treba zaradi tega obravnavati, kot da prepušča določitev posledic takega izginotja državam članicam. Navedene direktive torej ni mogoče razlagati tako, da države članice ovira pri predvidenju nacionalne ureditve, v skladu s katero se ob izginotju davčnih znamk finančno odgovornost izgube naloži njihovemu kupcu.

42 Teh nacionalnih predpisov tudi ni mogoče obravnavati, kot da nasprotujejo načelu sorazmernosti.

43 Dejansko nacionalna ureditev, ki kupcem tobačnih znamk omogoča pridobitev vračila zgolj z navedbo, da so izgubljene, tvega spodbujanje zlorab in goljufij. Preprečevanje teh pa je ravno eden izmed ciljev, ki jim sledi zakonodaja Skupnosti.

44 Zaradi tega nacionalni predpisi, kot so ti sporni v postopku v glavni stvari, ki ob izginotju davčnih znamk naložijo finančno odgovornost izgube teh znamk na njihovega kupca, prispevajo k uresničitvi cilja preprečevanja goljufij pri uporabi teh znamk. Poleg tega ti predpisi ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za sledenje temu cilju, ker sicer ne izključujejo vseh možnosti vračila ali izravnave v drugih primerih, kot je izguba znamk po naključju ali zaradi višje sile.

45 V zvezi s tem trditev, v skladu s katero bi bilo tveganje zlorabe izginulih znamk v posebnih okoliščinah postopka v glavni stvari kar najmanjše, nima učinka na odgovor, ki bi ga bilo treba dati predložitvenemu sodišču, saj to tveganje vendarle obstaja.

46 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da niti Direktiva o trošarini niti načelo sorazmernosti ne ovirata držav članic, da sprejmejo zakonodajo, ki ne predvideva vračila trošarin, plačanih v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, s čimer nalagajo finančno odgovornost izgube davčnih znamk njihovemu kupcu.

*Drugo vprašanje, točka (a)*

47 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem dejansko sprašuje, ali za državo članico dejstvo, da je obvestila Komisijo o svoji želji po ohranitvi posebnega postopka obračunavanja davka od tobačnih proizvodov po preteku roka, določenega v členu 27(5) Šeste direktive, kot je bil podaljšan z Deveto direktivo, pomeni, da tega postopka obračunavanja davka po datumu tega obvestila ni mogoče uporabiti.

48 Res je, da je Sodišče že razsodilo, da ukrepa, ki odstopa od Šeste direktive, katerega izdaja krši obveznosti obveščanja, ki je naložena državam članicam s členom 27(2), ni mogoče uporabiti proti davčnemu zavezancu (glej zlasti sodbi z dne 13. februarja 1985 v zadevi Direct Cosmetics, 5/84, Recueil, str. 617, točka 37, in z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 33). Dejansko brez obvestila Svet tega ukrepa ne bi smel dovoliti v skladu s členom 27(1) Šeste direktive.

49 Vendarle pa v zadevi ne gre za nov ukrep za odstopanje, ki bi se predložil Svetu v odobritev, ampak gre za poseben ukrep, ki obstaja od 1. januarja 1977 in ki ga je država članica želela ohraniti na podlagi člena 27(5) Šeste direktive kljub temu, da je začela veljati. Nizozemska vlada je tako obvestila Komisijo glede njene želje, da ohrani ureditev v skladu s členom 28 zakona o DDV 12. junija 1979. Poleg tega Komisija

v prvem poročilu Svetu z dne 14. septembra 1983 o uporabi skupnega sistema DDV, predloženem v skladu s členom 34 Šeste direktive [COM(83) 426 konč.], ni menila, da bi bila ta ureditev v nasprotju z merilom, opredeljenim v členu 27(1) Šeste direktive, namreč neobstojem – razen v zanemarljivem obsegu – vpliva ukrepov na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.

50 Vendar zapoznelo obvestilo o ukrepu za odstopanje ne bi smelo imeti enakih posledic kot neobstoj obvestila. Člen 27(5) Šeste direktive dejansko ne navezuje nobene sankcije za neupoštevanje roka za obvestitev. Poleg tega cilj obvestila ni pridobiti dovoljenje Komisije, ampak ji samo omogočiti, da se seznani z zadevnim ukrepom in ga presoditi. V teh okoliščinah se neupoštevanje roka za obvestitev ne bi smelo obravnavati kot bistveno kršitev postopka, ki lahko vodi do tega, da prepozno sporočenega ukrepa za odstopanje ni mogoče uporabiti.

51 Zato je treba na drugo vprašanje, točka (a), odgovoriti, da je treba člen 27(5) Šeste direktive razlagati tako, da neupoštevanje roka za obvestitev ni bistvena kršitev postopka, ki bi vodila do tega, da ukrepa za odstopanje, ki je bil prepozno sporočen, ni mogoče uporabiti.

*Drugo vprašanje, točka (b)*

52 Z drugim vprašanjem, točka (b), želi predložitveno sodišče vedeti, ali je posebni postopek obračunavanja DDV z davčnimi znamkami, kot ga predvideva nizozemska zakonodaja, ki se uporabi v sporu o glavni stvari, združljiv z zahtevami člena 27(1) in (5) Šeste direktive ter ali ne presega tega, kar je nujno potrebno za poenostavitev obračunavanja davka in za preprečevanje davčnih utaj in davčnega izogibanja.

53 Kot je Sodišče že razsodilo, se nacionalni ukrepi, ki odstopajo od člena 27(5) Šeste direktive in so dovoljeni „za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom“, razlagajo ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 1984 v zadevi Komisija proti Belgiji, 324/82, Recueil, str. 1861, točka 29). Odstopanja glede davčne osnove DDV iz člena 11 Direktive so mogoča le v mejah, nujno potrebnih za dosego tega cilja (sodba 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 dosego posebnega cilja, ki mu sledijo, ter čim manj vplivati na cilje in načela Šeste direktive (sodba z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 60).

54 V tej zadevi sta cilj in namen posebne ureditev, ki omogoča obračunavanje DDV z davčnimi znamkami, poenostaviti obračunavanje davka, ki se zaradi te ureditve izvede na eni sami stopnji trženja proizvodov.

55 Sicer ta ureditev navezuje znesek dolžnega DDV na ceno proizvodov v fazi končne potrošnje, v skladu z zahtevami člena 27(1) Šeste direktive.

56 Res je, da bi lahko v določenih okoliščinah, kot so izguba proizvodov, slaba prodaja ali nepravilna prodaja proizvodov za ceno, drugačno od maloprodajne, navedene na davčnih znamkah, izdelovalec moral plačati znesek DDV, ki bi bil višji od tistega, ki bi izhajal iz uporabe skupnostnega sistema obračunavanja DDV.

57 En sam mogoč primer, da nastanejo take okoliščine, vsekakor ne zadostuje, da bi se posebna ureditev obračunavanja DDV z davčnimi znamkami obravnavala, kot da ne spoštuje meril, opredeljenih v členu 27(1) Šeste direktive. Ta člen namreč nasprotuje

samo ukrepom, ki bi lahko pomembno vplivali na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.

58 Vendar se primeri, v katerih bi ureditev obračunavanja davka z davčnimi znamkami vodila do spremembe dolgovanega davka v fazi končne potrošnje, ne zdijo taki, da bi omogočali sklep, da ta ureditev lahko bistveno vpliva na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje. Tak sistem torej priznava merila, opredeljena s členom 27(1) Šeste direktive.

59 Iz istih razlogov ne presega tega, kar je nujno potrebno za poenostavitev obračunavanja DDV.

60 Zaradi tega je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je treba člen 27(1) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da je posebna ureditev obračunavanja DDV z davčnimi znamkami, kot jo vzpostavlja člen 28 nizozemskega zakona o DDV, združljiva z zahtevami, predvidenimi s tema določbama Direktive in ne presega tega, kar je nujno potrebno za poenostavitev obračunavanja davka.

*Drugo vprašanje, točka (c)*

61 Z zadnjim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali bi bilo treba Šesto direktivo, zlasti člen 27(1) in (5), razlagati tako, da bi bilo nevračilo DDV v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, nezdružljivo z navedeno direktivo.

62 Kot je bilo poudarjeno zgoraj v točki 44, nacionalni predpisi, ki ob izginotju davčnih znamk finančno odgovornost izgube znamk naložijo njihovemu kupcu, prispevajo k sledenju cilja preprečevanja goljufij pri uporabi teh znamk. Poleg tega ti nacionalni predpisi ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za sledenje temu cilju, ker sicer ne izključujejo vseh možnosti vračila ali izravnave v drugih primerih, kot sta izguba znamk po naključju ali zaradi višje sile.

63 Poleg tega davčne znamke pravzaprav niso davčni dolg kupca, ampak imajo notranjo vrednost. Torej je utemeljeno, da se kupec teh znamk zavaruje pred tveganjem njihovega izginotja in, glede na okoliščine primera, prenaša finančne posledice izginotja, čeprav bi to lahko v določenih primerih pripeljalo do dvojne obdavčitve istih proizvodov z DDV.

64 Končno in v nasprotju s tem, kar trdita Komisija in Landewijck, odgovora na to vprašanje ni mogoče izpeljati iz rešitve, ki jo je razvilo Sodišče v sodbi z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping (C-435/03, ZOdl., str. I-7077). V tej sodbi je namreč Sodišče razsodilo, da tatvina blaga ne pomeni dobave blaga za plačilo v smislu člena 2 Šeste direktive, in torej kot taka ne more biti predmet DDV ter da okoliščina, da je to blago predmet trošarine, ne vpliva na to presojo.

65 Toda izginotje davčnih znamk, drugače kot tatvina blaga, nima nobenega vpliva na davčno osnovo. Tobačni izdelki, za katere so bile znamke kupljene, se lahko še naprej tržijo in lahko tako dolg DDV kot tudi trošarinski dolg še nastaneta. Poleg tega je utemeljeno, kot je bilo poudarjeno zgoraj, da se kupce davčnih znamk spodbudi, da se zavarujejo pred tveganjem njihovega izginotja, medtem ko lastnika blaga verjetno ni treba spodbujati, naj blago nadzoruje in se zavaruje pred nevarnostjo tatvine.

66 Trditev Komisije in Landewijck, da iz zgoraj navedene sodbe British American Tobacco in Newmann Shipping *a fortiori* izhaja, da pravica do vračila ali izravnave zneskov, plačanih za DDV, obstaja v primeru izgube davčnih znamk, torej ni utemeljena.

67 Torej je treba na zadnje vprašanje odgovoriti, da neobstoj obveznosti vračila zneskov, plačanih za nakup tobačnih znamk, ki ustrezajo DDV, v okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, ni nezdružljiva s Šesto direktivo, zlasti členom 27(1) in (5).

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

**1. Niti Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov niti načelo sorazmernosti ne ovirata držav članic, da sprejmejo zakonodajo, ki ne predvideva vračila plačanih trošarin, če so tobačne znamke izginile, preden so bile nalepljene na tobačne proizvode, če tega izginotja ni mogoče pripisati višji sili ali naključju in če ni ugotovljeno, da so bile znamke uničene ali so postale dokončno neuporabne, s čimer nalagajo finančno odgovornost izgube davčnih znamk kupcu.**

**2. Člen 27(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 je treba razlagati tako, da**

**neupoštevanje roka za obvestitev ni bistvena kršitev postopka, ki bi povzročila, da ukrepa za odstopanje, ki je bil pozno sporočen, ni mogoče uporabiti.**

**3. Člen 27(1) in (5) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da je posebna ureditev pobiranja DDV z davčnimi znamkami, kot jo vzpostavlja člen 28 nizozemskega zakona o DDV z dne 28. junija 1968 (Wet op de omzetbelasting), združljiva z zahtevami, predvidenimi s tema določbama Direktive, in ne presega tega, kar je nujno potrebno za poenostavitev pobiranja davka.**

**4. Neobstoj obveznosti vračila zneskov, plačanih za nakup tobačnih znamk, ki ustrezajo davku na dodano vrednost, če so tobačne znamke izginile, preden so bile nalepljene na tobačne proizvode, ni nezdružljiva s Šesto direktivo 77/388, zlasti s členom 27(1) in (5), če izginotja ni mogoče pripisati višji sili ali naključju in če ni ugotovljeno, da so bile znamke uničene ali da so postale dokončno neuporabne.**

Podpisi