GENERALINIO ADVOKATO
JÁN MAZÁK IŠVADA,
pateikta 2007 m. spalio 25 d. [1]

I — Įvadas

1. 2006 m. kovo 2 d. sprendimu *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateikė Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą, susijusį su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [2] (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeista Tarybos direktyva 95/7/EB [3] (toliau – Šeštoji direktyva), jos 15 straipsnio išaiškinimu.

2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 2 dalies nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio eksporto į trečiąją šalį atveju turi būti aiškinamos kaip draudžiančios valstybei narei teisingumo sumetimais atleisti nuo mokesčio, jei atleidimo nuo mokesčio sąlygos iš tiesų nėra įvykdytos, tačiau apmokestinamas asmuo, net veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, dėl tariamų pirkėjų sukčiavimo negalėjo žinoti, kad minėtos sąlygos nėra įvykdytos.

3. Šis klausimas buvo iškeltas tokiomis aplinkybėmis: Lenkijos piliečiai per kelerius metus iš Vokietijos prekybos centro „Netto“ (toliau – *Netto Supermarkt*) sukčiaudami susigrąžino tariamai už Bendrijos ribų eksportuotų prekių apyvartos mokestį, rinkdami prekybos centrų automobilių stovėjimo aikštelėse, prekių krepšeliuose ir šiukšliadėžėse paliktus kasos čekius ir klastodami eksporto įrodymus, pasinaudodami padirbtais muitinės dokumentų blankais ir antspaudais.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — OL L 145, p. 1.

3 — 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB ir įvedanti naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinė jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18).

II — Teisės aktai

A — *Šeštoji direktyva*

4. Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje „Eksporto ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčio“, kiek tai yra svarbu šiai bylai, nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, sukčiavimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

<…>

2. prekes, išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už šalies teritorijos, kaip apibrėžta 3 straipsnyje, ribų pirkėjo ar jo vardu, kuris nėra įsisteigęs šalies teritorijoje, išskyrus prekes, kurias gabena pats pirkėjas pramoginiams laivams, privatiems orlaiviams ar bet kuriai kitai asmeniniam naudojimui skirtai transporto priemonei įrengti, aprūpinti kuro ar maisto atsargomis;

Jeigu prekes savo asmeniniame bagaže vežasi keliautojai, šis atleidimas taikomas su sąlyga, kad:

— keliautojas nėra įsisteigęs Bendrijoje,

— prekės gabenamos į paskirties vietą už Bendrijos ribų dar nepraėjus trečiam mėnesiui nuo tada, kai prekės buvo įgytos,

— bendra prekių vertė, įskaitant pridėtinės vertės mokestį, didesnė už 175 (eurų) ekvivalentą, kuris nustatytas pagal Direktyvos 69/169/EEB

7 straipsnio 2 dalį, nacionaline valiuta; tačiau valstybės narės gali atleisti nuo mokesčio prekes, kurių bendra vertė yra mažesnė negu ši suma.	Kiekviena valstybė narė Komisijai pateikia antspaudų, kuriuos ji naudoja trečiosios pastraipos antroje įtraukoje minimam patvirtinimui, pavyzdžius. Šią informaciją Komisija perduoda kitų valstybių narių mokesčių institucijoms.“
Taikant antrąją pastraipą:	
	B — *Bylai reikšminga nacionalinė teisė*
— keliautojas, neįsisteigęs Bendrijoje, reiškia keliautoją, kurio nuolatinė buvimo vieta arba nuolatinė gyvenamoji vieta yra už Bendrijos ribų. Šioje nuostatoje „nuolatinė buvimo vieta arba nuolatinė gyvenamoji vieta“ reiškia vietą, taip užrašytą pase, asmens tapatybės kortelėje arba kituose tapatybės dokumentuose, pripažįstamuose valstybių narių, kurių teritorijoje įgyjamos prekės,	5. Šeštoji direktyva Vokietijoje buvo perkelta 1993 m. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas) (toliau — 1993 m. *UstG*).
	6. Nuostatos dėl eksporto ir panašių operacijų atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio įtvirtintos 1993 m. *UstG* 4 straipsnio 1 dalies a punkte ir 6 straipsnyje.
— eksportavimas įrodomas pateikiant sąskaitą faktūrą arba vietoj jos kitą dokumentą, kurį patvirtina muitinė, iš kurios prekės buvo išgabentos iš Bendrijos.	7. Pagal 1993 m. *UstG* 4 straipsnio 1 dalies a punktą operacijos, konkrečiai ekspor-

tas (1993 m. *UstG* 6 straipsnis), nurodytos 1993 m. *UstG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte, yra atleidžiamos nuo mokesčio.

8. Pagal 1993 m. *UstG* 6 straipsnio 1 dalies 2 punktą eksportas yra tada, kai tiekimo atveju pirkėjas gabena arba siunčia tiekimo objektą į trečiosios šalies teritoriją, išskyrus 1993 m. *UstG* 1 straipsnio 3 dalyje nurodytas teritorijas, ir jei pirkėjas yra iš užsienio.

9. Pagal 1993 m. *UstG* 6 straipsnio 4 dalį prekybininkas privalo įrodyti, kad, be kita ko, yra įvykdytos minėto straipsnio 1 dalies sąlygos. Federalinė finansų ministerija, gavusi Bundesrato sutikimą, gali reglamentuoti, kaip prekybininkas turi pateikti tokius įrodymus.

10. Ministerija *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo reglamentas, toliau – *UstDV*) 8 straipsnio 1 dalyje pasinaudojo 1993 m. *UstG* 6 straipsnio 4 dalimi suteiktais įgaliojimais. Pagal minėtą *UstDV* nuostatą eksporto atveju prekybininkas, kuriam taikomas šis reglamentas, privalo pateikti rašytinių įrodymų, patvirtinančių, kad jis arba pirkėjas gabeno ar siuntė tiekimo objektą į trečiosios šalies teritoriją (eksporto įrodymai). Dokumentai turi aiškiai ir nesunkiai patikrinamu būdu rodyti, kad minėtos sąlygos yra įvykdytos.

11. Kalbant apie „tiekimą Bendrijoje“, 1993 m. *UstG* 6a straipsnio 4 dalis įtvirtina teisėtų lūkesčių apsaugos taisyklę, suformuluotą taip:

„Jeigu verslininkas laiko tiekimą neapmokestinamu, nors 1 dalyje nurodytos sąlygos nėra įvykdytos, tiekimas laikomas neapmokestinamu, jeigu atleidimo nuo mokesčio taikymas grindžiamas neteisingais pirkėjo duomenimis ir jeigu verslininkas negalėjo suprasti, kad šie duomenys yra neteisingi, net būdamas rūpestingas ir apdairus prekybininkas. Šiuo atveju pirkėjas privalo sumokėti nesumokėtą mokestį.“

12. Nacionalinėje teisėje nėra jokios lygiavertės nuostatos dėl teisėtų lūkesčių apsaugos *eksporto į trečiąsias šalis atveju*.

13. Vis dėlto Vokietijos *Abgabenordung* (Bendrasis mokesčių kodeksas) (toliau – AO) 227 straipsnyje įtvirtintos tokios bendrosios nuostatos dėl teisingumo:

„Mokesčius administruojančios institucijos gali visiškai arba iš dalies atleisti nuo reikalavimų, kylančių iš mokestinių santykių, jeigu mokesčių išieškojimas, atsižvelgiant į konkretaus atvejo aplinkybes, būtų neteisingas; tokiomis pačiomis sąlygomis gali būti grąžinamos arba įskaitomos jau sumokėtos sumos.“

III — Faktinės aplinkybės, procedūra ir pateikti prejudiciniai klausimai

14. Pagrindinėje byloje ginčas kilo tarp *Netto Supermarkt* (kaip ieškovės ir apeliantės) ir *Finanzamt Malchin* (Mokesčių inspekcija) (kaip atsakovės pirmojoje instancijoje ir apeliaciniame procese) dėl atleidimo nuo apyvartos mokesčio, kuriuo Mokesčių inspekcija apmokestino *Netto Supermarkt* remdamasi tuo, kad nebuvo įvykdytos sąlygos, kuriomis eksportuojamos prekės atleidžiamos nuo mokesčio.

15. *Netto Supermarkt* valdo keletą „discount“ prekybos centrų Vokietijos Meklenburgo-Pomeranijos žemėje. Kalbant apie apyvartos mokesčio grąžinimą, *Netto Supermarkt* priėmė sprendimą grąžinti apyvartos mokestį nekomerciniams keliautojams tik su sąlyga, kad viena muitinės antspaudo pusė yra ant kasos čekio, o kita – ant muitinės blanko ir jei užsienio pilietis pateikia pasą. Ji nustatė šias taisykles dar prieš įsigaliojant 1999 m. kovo 18 d. *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finansų ministerija) aplinkraščiui dėl nekomercinių keliautojų prekių eksporto atleidimo nuo apyvartos mokesčio, kuriame buvo pateiktos rekomendacijos dėl eksporto įrodymų nekomercinių kelionių atveju.

16. 1992–1998 m. *Netto Supermarkt* kai kuriems savo klientams grąžino nemažas pridėtines vertės mokesčio sumas, klaidingai manydama, kad teisinės sąlygos dėl eksporto atleidimo nuo mokesčio yra įvykdytos. Kaip vėliau parodė Mokesčių inspekcijos atliktas tyrimas, Lenkijos piliečiai pateikdavo *Netto Supermarkt* suklastotus muitinių blankus ir panaudodavo kitų pirkėjų čekius, rastus *Netto* parduotuvių automobilių stovėjimo aikštelėse. Ant tų suklastotų blankų ir čekių jie dėdavo padirbtus muitinės antspaudus.

17. 1998 m. sukčiavimas buvo atskleistas, kai *Netto Supermarkt* kreipėsi į Neubranden-

burgo miesto centrinę muitinę *(Hauptzollamt Neubrandenburg)*, prašydama pateikti išvadą, ar dažnai naudotas antspaudas ir atitinkami dokumentai yra suklastoti. Iš pradžių Centrinės muitinės darbuotojas nusprendė, kad blankai ir antspaudas tikri, tačiau, atlikusi papildomą tyrimą, minėta tarnyba padarė išvadą, kad pateikti dokumentai yra suklastoti.

18. Tada Mokesčių inspekcija pareikalavo *Netto Supermarkt* sumokėti pridėtinės vertės mokestį už 1993–1997 m. ir už 1998 m. gruodžio mėnesį.

19. *Netto Supermarkt* prašymas atleisti nuo apyvartos mokesčio, kurį buvo pareikalauta sumokėti *a posteriori* už 1993–1998 m., buvo atmestas 2000 m. vasario 14 d. Mokesčių inspekcijos sprendimu.

20. Skundas dėl minėto sprendimo buvo patenkintas tik iš dalies. Likusi skundo dalis buvo atmesta 2000 m. gegužės 3 d. sprendimu, kuriame Mokesčių inspekcija visų pirma pripažino, kad mokesčio surinkimas iš esmės nėra neteisingas ir kad konkrečiomis atitinkamo atvejo aplinkybėmis iš mokestinių santykių kylančio reikalavimo įvykdymas neprieštarauja teisės aktų nuostatoms. Mokesčių inspekcija nustatė, kad *Netto Supermarkt* turėjo prisiimti dalinę atsakomybę už nepagrįstą apyvartos mokesčio išmokėjimą, net jei ji sąmoningai padėjo išvengti didesnės žalos.

21. *Netto Supermarkt* apskundė tokį sprendimą *Finanzgericht* (Finansų teismas), tačiau nesėkmingai.

22. Pagrindinėje byloje *Bundesfinanzhof* turi išnagrinėti *Netto Supermarkt* apeliacinį skundą, kuriuo pastaroji ginčija *Finanzgericht* sprendimą. Siekdama pagrįsti savo apeliacinį skundą, *Netto Supermarkt* iš esmės teigia, kad *Finanzgericht*, pagal analogiją taikydamas 1993 m. *UstG* 6a straipsnio 4 dalį, turėjo pripažinti tiekimą lenkų pirkėjams neapmokestinamu ir kad, be to, yra įvykdytos AO nurodytos sąlygos, reglamentuojančios mokesčio apskaičiavimą, taikant teisingumo sumetimais grindžiamą išimtį.

23. *Bundesfinanzhof*, be kita ko, remdamasis Teisingumo Teismo praktika dėl teisėtų

lūkesčių apsaugos ir teisingumo principų pridėtinės vertės mokestį reglamentuojančių teisės aktų srityje, abejoja tuo, ar galima pagrįstai atsisakyti atleisti nuo mokesčio eksportuojamas prekes, jei prekes tiekiantis ūkio subjektas, net elgdamasis kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, negalėjo žinoti, kad jam pirkėjo pateikti eksporto įrodymai yra suklastoti.

24. Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* pateikė Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Bendrijos teisės nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio eksporto į trečiąją šalį atveju draudžia valstybei narei atleisti nuo mokesčio teisingumo sumetimais, jeigu atleidimo sąlygos nėra įvykdytos, tačiau apmokestinamasis asmuo, net elgdamasis kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, to nepastebėjo?“

IV — Teisinė analizė

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

25. Šioje byloje rašytines pastabas pateikė Vokietijos ir Lenkijos vyriausybės, taip pat Komisija ir *Netto Supermarkt*.

26. Vokietijos ir Lenkijos vyriausybės mano, kad į pateiktą klausimą reikėtų atsakyti teigiamai.

27. Vokietijos vyriausybė pabrėžia, kad pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 2 dalį reikalaujama užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, sukčiavimui ar piktnaudžiavimui. Tiek, kiek minėtoje nuostatoje yra numatytas atleidimas nuo mokesčio, ją reikėtų aiškinti siaurai. Valstybės narės gali atleisti nuo mokesčio tik tais atvejais, kai iš tiesų yra įvykdytos minėtame straipsnyje nustatytos sąlygos, o tai turi įrodyti tiekėjas.

28. Vokietijos vyriausybės teigimu, su vienodu apmokestinimu susijęs bendrasis interesas iš esmės yra svarbesnis už atskiro subjekto interesą būti vertinamam kaip nors ypatingai.

29. Be to, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 2 dalyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio

padeda kurti bendrą vidaus rinką. Todėl toks teisėtų lūkesčių apsaugos principas, taikomas tiekimui Bendrijos viduje, koks, pavyzdžiui, nustatytas 1993 m. *UstG* 6a straipsnio 4 dalyje, pagal analogiją negali būti taikomas prekių eksportui.

30. Be to, Vokietijos vyriausybė ginčija, kad Teisingumo Teismo praktika dėl teisėtų lūkesčių apsaugos (sąžiningumo) principo pridėtinės vertės mokestį reglamentuojančių taisyklių srityje [4] neturi reikšmės šiai bylai, nes tose bylose Teisingumo Teismas siekė užkirsti kelią to paties sandorio dvigubam apmokestinimui, o ši byla susijusi su klausimu, ar nagrinėjami sandoriai apskritai turi būti apmokestinami. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo minėta teismų praktika dėl atsisakymo išieškoti importo ir eksporto mokesčius sąlygų [5] labiau patvirtina požiūrį, kad tokia situacija, kokia nagrinėjama šioje byloje, negarantuoja atleidimo nuo mokesčio tiekėjo naudai. Tokia rizika turi tekti ūkio subjektui, o ne visuomenei.

31. Jei Teisingumo Teismas nuspręstų nesivadovauti tokiu požiūriu, Vokietijos vyriausybė papildomai teigia, kad atleidimas nuo mokesčio teisėtų lūkesčių apsaugos ir sąžiningumo sumetimais galėtų būti taikomas tik labai ribotomis sąlygomis, kurios šioje byloje nėra įvykdytos, nes jei *Netto Supermarkt* būtų veikusi pakankamai apdairiai, ji būtų galėjusi užkirsti kelią šešerius metus trukusiam sukčiavimui.

32. Remdamasi iš esmės panašiais argumentais, kaip ir Vokietijos vyriausybė, Lenkijos vyriausybė tvirtina, kad nuo mokesčio negalima atleisti tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje, kai nėra įvykdytos atleidimo nuo mokesčio sąlygos, visų pirma sąlyga dėl prekių eksporto. Ji pažymi, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 2 dalyje nėra nuostatos, leidžiančios nukrypti teisingumo sumetimais arba remiantis rūpestingo ir apdairaus prekybininko samprata. Taip pat reikia atsižvelgti į poreikį apsaugoti nacionalinius biudžetus ir nuosavus Europos Bendrijų išteklius, gaunamus iš PVM.

33. Komisija ir *Netto Supermarkt* mano priešingai. Jos teigia, kad Bendrijos teisės nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio eksporto atveju nedraudžia atleisti nuo mokesčio teisingumo sumetimais tokiomis aplin-

4 — 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius Holding* (C-342/87, Rink. p. 4227) ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, (C-454/98, Rink. p. I-6973).

5 — 1984 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Van Gend & Loos ir Bosman prieš Komisiją* (98/83 ir 230/83, Rink. p. 3763) ir 1996 m. sausio 18 d. Sprendimas *SEIM* (C-446/93, Rink. p. I-73); taip pat žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *Hyper prieš Komisiją* (T-205/99, Rink. p. II-3141).

kybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje. Jos sutinka, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo minėtas į 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos posėdžio protokolą įtrauktas pareiškimas dėl Direktyvos 77/388/EEB, iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. „vidaus rinkos“ Direktyva 91/680/EEB,[6] 28 c straipsnio A dalies, nors šis pareiškimas visų pirma buvo susijęs su bendros vidaus rinkos sukūrimu, tačiau jis atspindi bendruosius Bendrijos teisės principus ir labiau patvirtina minėtą požiūrį, nei jam prieštarauja.

34. Ir Komisija, ir *Netto Supermarkt* tvirtina[7], kad jei tiekėjas padarė viską, ko galima pagrįstai tikėtis iš rūpestingai ir apdariai veikiančio prekybininko, kad užkirstų kelią sukčiavimui mokesčių srityje, jis gali remtis savo veiksmų teisėtumu ir neturėtų būti laikomas atsakingu už trečiųjų asmenų neteisėtus veiksmus. Atsižvelgiant į bylos aplinkybes ir *Netto Supermarkt* prisidėjimą atskleidžiant nagrinėjamą sukčiavimą, *Netto Supermarkt* atleidimo nuo mokesčio teisėtų lūkesčių apsaugos principo ir, kaip priduria Komisija, proporcingumo principo sumetimais sąlygos yra įvykdytos.

35. Galiausiai *Netto Supermarkt* teigia, kad Bendrijos teisės nuostatos dėl importo ir eksporto mokesčių įvairiais atžvilgiais nėra panašios į PVM sistemą nustatančias taisyklėmis ir kad todėl teismų praktika dėl importo ar eksporto mokesčių grąžinimo ar atsisakymo juos išieškoti negali būti tiesiogiai taikoma šiai bylai.

B — *Vertinimas*

36. Atsakant į pateiktą klausimą visų pirma reikėtų pažymėti, kad neginčijama, jog atleidimo nuo mokesčio už prekių, išsiųstų ar gabenamų ne į valstybę narę, tiekimą, kaip nustatyta Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje, sąlygos pagrindinės bylos aplinkybėmis nėra įvykdytos.

6 — Tarybos direktyva 91/680, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1); minėta ištrauka suformuluota taip: „Taryba ir Komisija pareiškia, kad dėl pereinamojo laikotarpio nuostatų taikymo bet kuriuo atveju negalima atsisakyti taikyti 28c straipsnio A dalyje nurodytą atleidimą nuo mokesčio, jei vėliau paaiškėja, kad pirkėjas pateikė neteisingus duomenis šiuo atžvilgiu, tačiau apmokestinamasis asmuo ėmėsi būtinų priemonių, kad užkirstų kelią neteisingam PVM reglamentuojančių taisyklių taikymui su jo įmone susijusiam tiekimui“.

7 — 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483), 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, Rink. p. I-4191) ir 2006 m. birželio 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04, C-440/04, Rink. p. I-6161).

37. Taip pat tiesa yra tai, kaip savo rašytinėse pastabose pabrėžė Vokietijos ir Lenkijos vyriausybės, kad atleidimas nuo mokesčio, koks nagrinėjamas šioje byloje, iš esmės gali būti taikomas, tik jei įrodoma, kad yra įvykdytos tokio atleidimo sąlygos.

38. Tačiau pagrindinės bylos ypatybė ta, kad ji susijusi su nusikaltimu ir kad tiekėjas dėl trečiųjų asmenų, (tariamų) pirkėjų ir eksportuotojų, sukčiavimo susidarė klaidingą nuomonę, jog prekių eksporto atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra įvykdytos.

39. Kaip yra aišku iš sprendimo kreiptis į Teisingumo Teismą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo ir iš paties prejudicinio klausimo formuluotės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo atžvilgiu pirmiausia daro prielaidą, kad apmokestinamasis asmuo *Netto Supermarkt* veikė sąžiningai, t. y. net būdama rūpestinga ir apdairi prekybininkė, negalėjo suprasti, kad atleidimo nuo mokesčio sąlygos nėra įvykdytos. Nagrinėjant šią bylą tokia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvada neginčijama.

40. Taigi pateiktu klausimu siekiama sužinoti, ar tokiomis aplinkybėmis, nors atleidimo nuo mokesčio sąlygos iš tikrųjų nėra įvykdytos, valstybė narė vis dėlto gali teisingumo sumetimais atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo pareigos mokėti mokestį.

41. Dėl toliau nurodytų priežasčių pritariu *Netto Supermarkt* ir Komisijos nuomonei, kad į minėtą klausimą, susijusį su rizikos paskirstymu trečiojo asmens sukčiavimo atveju ir sąžiningo apmokestinamojo asmens apsauga, reikėtų atsakyti teigiamai.

42. Kadangi Šeštojoje direktyvoje nėra nuostatų, kurios būtų susijusios su tokia situacija, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, visų pirma reikėtų priminti, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką valstybės narės, naudodamosi Bendrijos direktyvų joms suteiktais įgaliojimais, privalo paisyti bendrųjų teisės principų, sudarančių Bendrijos teisinės sistemos dalį, kaip antai proporcingumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos [8].

43. Konkrečiau kalbant apie proporcingumo principą, Teisingumo Teismas jau yra pažy-

8 — Šiuo atžvilgiu visų pirma žr. 7 išnašoje minėto sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.* 29 punktą ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, Rink. p. I-8167, 31 punktas).

mėjęs, kad nors valstybės narės gali teisėtai siekti kuo veiksmingiau apsaugoti valstybės iždo teises, šios priemonės negali apimti daugiau, nei būtina šiam tikslui pasiekti [9].

44. Šiuo atžvilgiu reikėtų pažymėti, kad nors tiekėjas, kaip apmokestinamasis asmuo pagal bendrą PVM sistemą, privalo mokėti PVM, kaip vartojimo mokestį, galiausiai PVM mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui [10]. Akivaizdžiai neturėdami įprastos naudos ar intereso iš PVM mokėjimo ir neturėdami padengti mokesčio ekonominės naštos, apmokestinamieji asmenys veikia kaip mokesčio rinkėjai valstybės [11] ir jos iždo naudai.

45. Todėl manau, kad nagrinėjamos bylos aplinkybėmis būtų akivaizdžiai neproporcinga dėl trečiųjų asmenų neteisėtų veiksmų laikyti apmokestinamąjį asmenį atsakingu už negautas mokestines pajamas. Iš apmokestinamojo asmens neabejotinai galima tikėtis, kad jis, veikdamas rūpestingai ir apdairiai, vykdys jam pagal bendrą PVM sistemą tenkančią funkciją ir bus atsakingas už visus trūkumus šiuo atžvilgiu. Tačiau jei apmokestinamasis asmuo neturėjo jokios įtakos minėtiems trūkumams, valstybė narė valstybės iždo interesais turi užtikrinti bendrą sistemos veikimą ir užkirsti kelią bet kokiam vengimui, sukčiavimui ar piktnaudžiavimui. Todėl valstybė narė taip pat turi prisiimti atitinkamą riziką.

46. Tokią nuomonę patvirtina daugelis Teisingumo Teismo sprendimų, iš kurių, nepaisant tam tikrų faktinių aplinkybių skirtumų, akivaizdžiai matyti, kad sąžiningai veikiančiam apmokestinamajam asmeniui, t. y. jei tik jis nedalyvavo neteisėtuose veiksmuose ir ėmėsi visų pagrįstai reikalaujamų atsargumo priemonių, neturėtų tekti atsakomybė už kitų asmenų neteisėtus veiksmus [12].

9 — Šiuo atžvilgiu žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 47 punktas) ir 7 išnašoje minėto sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.* 30 punktą.

10 — Šiuo atžvilgiu visų pirma žr. 2006 m. gruodžio 3 d. Sprendimą *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Rink. p. I-9373, 22 ir 28 punktai).

11 — Žr. 1993 m. spalio 20 d. Sprendimą *Balocchi* (C-10/92, Rink. p. I-5105, 25 punktas).

12 — Šiuo klausimu taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Teleos ir kt.* (2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas, C-409/04, Rink. p. I-7797, I-7801) 77 punktą ir 27 išnašą.

47. Todėl sprendime *Optigen ir kt.* Teisingumo Teismas nustatė, kad apmokestinamojo asmens, vykdančio sandorius, kurie patys nesusiję su sukčiavimu PVM srityje, teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM neturėtų daryti įtakos aplinkybė, kad tiekimų grandinėje, kurioje yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis sandoris yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje [13].

48. Kartu Teisingumo Teismas vėliau pripažino sprendime *Kittel ir Recolta Recycling*, kad „ūkio subjektai, ėmęsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą PVM ar kitokį sukčiavimą, privalo turėti galimybę pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM“ [14].

49. Toks tiekėjas, koks yra pagrindinėje byloje, kuris, kaip nustatė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, net veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, negali žinoti, kad atleidimo nuo mokesčio sąlygos iš tikrųjų nėra įvykdytos, neabejotinai atitinka minėtoje teismų praktikoje nustatytus sąžiningumo ir apdairumo kriterijus. Šiuo atžvilgiu galima būtų pridurti, kad iš sprendimo, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, aišku, jog net muitinės tarnyboms, į kurias kreipėsi *Netto Supermarkt*, iš pradžių nepavyko nustatyti, kad pateikti dokumentai yra suklastoti.

50. Be to, kalbant apie į 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos posėdžio protokolą įtrauktą pareiškimą, akivaizdu, kad jis susijęs su apmokestinamojo asmens teisėtų lūkesčių ir sąžiningumo apsauga tiekimo Bendrijoje atveju. Tačiau, kaip teisingai pažymėjo Komisija ir *Netto Supermarkt*, iš to negalima daryti išvados, kad eksporto atveju apmokestinamajam asmeniui neturėtų būti taikoma lygiavertė apsauga. Kadangi priežastys, dėl kurių atleidimas nuo mokesčio taikomas tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kaip yra aišku iš pirmiau pateiktų svarstymų, grindžiamos sąžiningo individualaus tiekėjo apsauga, neįsivaizduoju, kaip tikslas suderinti su apyvartos mokes-

13 — Šiuo atžvilgiu žr. 7 išnašoje minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 51 ir 52 punktus.

14 — 7 išnašoje minėto sprendimo *Kittel* 51 punktas su nuoroda į 7 išnašoje minėtą sprendimą *Federation of Technological Industry ir kt.* Ir priešingai, Teisingumo Teismas sprendime *Genius Holding* (minėtame 4 išnašoje), konkrečiai jo 18 punkte, ir sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (minėtame 4 išnašoje) 61 punkte nusprendė, kad jei PVM buvo neteisingai nurodytas sąskaitoje faktūroje, ją išrašęs asmuo gali būti laikomas atsakingu už negautas mokestines pajamas, jei jis nebuvo sąžiningas.

čiais susijusius valstybių narių teisės aktus ir sukurti bendrąją rinką galėtų būti kliūtis suteikti tokią apsaugą prekių eksporto atveju.

51. Priešingai, jei Bendrijos teisėje būtų nustatytas toks skirtumas, tai prekybininkai, kurių prekės dėl jų rūšies, geografinės padėties ar kokių nors kitų priežasčių daugiausia skirtos eksportui, atsidurtų daug nepalankesnėje padėtyje nei prekybininkai, daugiausia tiekiantys prekes Bendrijos viduje.

52. Mano nuomone, tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tai netgi galėtų prieštarauti lygybės principui, jei sąžiningi apmokestinamieji asmenys privalėtų mokėti prekių eksporto mokestį ir jei tokiomis pat aplinkybėmis, esant trečiųjų asmenų neteisėtiems veiksmams, jiems būtų taikomas atleidimas nuo mokesčio tiekimo Bendrijos viduje atveju.

53. Galiausiai kalbant apie Vokietijos vyriausybės nuorodą į Teisingumo Teismo praktiką muitų teisės srityje, sutinku su Komisija ir *Netto Supermarkt*, kad dėl Bendrijos muitų sistemos ir Šeštąja direktyva sukurtos bendrosios PVM sistemos struktūros, dalyko ir tikslo skirtumų minėtos Teisingumo Teismo praktikos negalima pritaikyti konkrečiai pagal PVM sistemą apmokestinamojo asmens situacijai ir suabejoti anksčiau padarytomis išvadomis [15].

54. Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta pirmiau, reikia daryti išvadą, kad Bendrijos teisės nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio eksporto į trečiąją šalį atveju nedraudžia kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, jei atleidimo nuo mokesčio sąlygos nėra įvykdytos, tačiau apmokestinamasis asmuo, net elgdamasis kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, negalėjo žinoti, kad minėtos sąlygos nėra įvykdytos.

15 — Šiuo klausimu taip pat žr. 12 išnašoje minėtą generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Telios ir kt.*, visų pirma jos 80 punktą.

V — Išvada

55. Todėl siūlau į Teisingumo Teismui pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos Tarybos direktyva 95/7/EB, 15 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama kaip nedraudžianti valstybei narei atleisti nuo mokesčio teisingumo sumetimais, jei atleidimo nuo mokesčio sąlygos nėra įvykdytos, tačiau apmokestinamasis asmuo, net elgdamasis kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, negalėjo žinoti, kad minėtos sąlygos nėra įvykdytos.