DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 21 februari 2008 *

I mål C-271/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 2 mars 2006, som inkom till domstolen den 22 juni 2006, i målet

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

mot

Finanzamt Malchin,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis (referent), E. Juhász, J. Malenovský och T. von Danwitz,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, genom V. Booten och J. Sprado, Rechtsanwälte,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Polens regering, genom E. Ośniecka-Tamecka, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 25 oktober 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsbesked avser tolkningen av artikel 15.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (nedan kallat Netto Supermarkt) och Finanzamt Malchin (skattemyndighet) (nedan kallad Finanzamt) avseende den sistnämndas beslut att inte bevilja Netto Supermarkt undantag från skatteplikt avseende mervärdesskatt för åren 1995–1998.

Tillämpliga bestämmelser

Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

3 Artikel 15 i sjätte direktivet, under rubriken Undantag för export från gemenskapen och liknande transaktioner samt internationella transporter, har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

…

2. Leverans av varor till en kund som inte är etablerad inom landet eller för hans räkning, vilka skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen med undantag av varor som transporteras av kunden själv för utrustning, bunkring och proviantering av nöjesbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk;

   I fall leveransen avser varor som medförs i resenärers personliga bagage skall detta undantag tillämpas förutsatt att:

   — resenären inte är etablerad inom gemenskapen,

   — varorna transporteras ut ur gemenskapen före utgången av den tredje månaden efter den månad då leveransen genomförs,

— leveransens sammanlagda värde inklusive mervärdesskatt överstiger motvärdet i nationell valuta av 175 [euro], fastställt i enlighet med artikel 7.2 i direktiv 69/169/EEG … Medlemsstaterna får emellertid undanta en leverans vars sammanlagda värde är lägre än detta belopp.

För tillämpningen av andra stycket gäller följande:

— med en resenär som inte är etablerad inom gemenskapen avses en resenär vars hemvist eller stadigvarande vistelseort inte är belägen inom gemenskapen. I denna bestämmelse avses med 'hemvist eller stadigvarande vistelseort' den plats som anges som sådan i pass, identitetskort eller någon annan identitetshandling som den medlemsstat, inom vilken leveransen äger rum, godkänner som identitetshandling,

— exportbevis skall framläggas i form av faktura eller jämförbar handling som skall vara påtecknad av det tullkontor där varorna lämnade gemenskapen.

Varje medlemsstat skall till kommissionen översända prov på de stämplar som den använder för det påtecknande som anges i tredje stycket andra strecksatsen. Kommissionen skall vidarebefordra denna information till skattemyndigheterna i de övriga medlemsstaterna.

…"

Den nationella lagstiftningen

4 I 6a § fjärde stycket i 1993 års lag om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565) (nedan kallad UStG) föreskrivs, vad avser leveranser inom gemenskapen, följande skydd för berättigade förväntningar:

”Om näringsidkaren behandlar en leverans som undantagen från skatteplikt, även om förutsättningarna i första stycket inte är uppfyllda, skall leveransen likväl bedömas som undantagen från skatteplikt om ianspråktagandet av undantaget beror på felaktiga uppgifter från köparen och näringsidkaren även vid iakttagande av den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten näringsidkare inte hade kunnat upptäcka att dessa uppgifter var felaktiga. I dessa fall skall den ej erlagda mervärdesskatten erläggas av köparen.”

5 Den tyska skattelagstiftningen saknar emellertid en sådan bestämmelse om skyddet för berättigade förväntningar med avseende på leveranser som är avsedda för export från gemenskapen.

6 I 227 § i 1977 års lag om skatter och avgifter (Abgabenordnung 1977) föreskrivs följande:

”Skattemyndigheterna kan helt eller delvis efterge en skatteskuld om det i ett enskilt fall framstår som oskäligt att utkräva skulden. Under samma förutsättningar kan belopp som redan har betalats återbetalas eller räknas av.”

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Mellan åren 1992 och 1998 återbetalade Netto Supermarkt, som driver flera lågprisvaruhus i den tyska delstaten Mecklenburg-Vorpommern, flera tusen tyska mark till sina kunder, vilka dessa hade betalt i mervärdesskatt. Netto Supermarkt hade beslutat att även göra sådana återbetalningar till medborgare i tredjeland i den mån dessa kunde bevisa att de hade exporterat sådana varor från gemenskapen som de köpt under en resa som inte hade affärsändamål. Sådan bevisning kunde bestå i dels att tullstämpelavtrycket anbringades till hälften på kvittot och till hälften på tullblanketten, dels att den utländska medborgaren visade upp sitt pass.

8 Netto Supermarkt begärde år 1998 att Hauptzollamt Neubrandenburg (tullmyndigheten i Neubrandenburg) skulle kontrollera huruvida stämpel nr 73 och de tullblanketter som hade stämplats med den stämpeln var förfalskade. Efter ett första nekande svar av den nämnda myndigheten, informerade denna Netto Supermarkt om att en ny undersökning visade att dokumenten som Netto Supermarkt hade visat upp var falska. Tullmyndighetens kontrollenhet fann därefter att ett stort antal av bevisen för att varorna hade exporterats hade under åren 1993–1998 upprättats av polska medborgare på grundval av falska tulldokument eller att dokumenten hade stämplats med en falsk stämpel. De nämnda polska medborgarna ombad på grundval av dessa handlingar Netto Supermarkt att återbetala mervärdesskatten, vilket Netto Supermarkt gjorde.

9 Finanzamt ålade år 1999 Netto Supermarkt att betala extra mervärdesskatt för åren 1993–1998, på grundval av företagets faktiska omsättning för den tidsperioden.

10 Finanzamt avslog genom beslut av den 14 februari 2000 Netto Supermarkts begäran om undantag från skatteplikt avseende den mervärdesskatt som påförts i efterhand för de nämnda åren. Netto Supermarkt lämnade in en begäran om omprövning.

11 Finanzamt godtog endast delvis den nämnda begäran genom beslut av den 3 maj 2000. Finanzamt beslutade om undantag från skatteplikt avseende mervärdesskatt för åren 1993 och 1994, eftersom besluten om taxering inte längre kunde ändras med avseende på de åren, och om eftergift av ränta för åren 1993–1997. Finanzamt vidhöll sitt beslut i övrigt och fann att Netto Supermarkt var skyldigt att erlägga skatten eftersom det inte hade kunnat, i vederbörlig ordning, bevisa den export som påstods utgöra grund för undantaget från skatteplikt avseende mervärdesskatt. Enligt Finanzamt borde Netto Supermarkt ha kontrollerat att exportbevisen var äkta på ett tidigare stadium, och skulle då, genom att iaktta vederbörlig omsorg, ha kunnat förhindra en skatteflykt som pågick under flera år. Finanzamt ansåg även att den omständigheten att Netto Supermarkt hade medverkat till att klarlägga de faktiska omständigheterna inte inverkade på det belopp som det bolaget var skyldigt att erlägga i mervärdesskatt.

12 Netto Supermarkt överklagade därefter beslutet av den 3 maj 2000 om delvist avslag till Finanzgericht. Bolaget yrkade att det skulle beviljas undantag från skatteplikt avseende den mervärdesskatt som det hade påförts i efterhand för åren 1995–1998. Finanzgericht avslog detta överklagande.

13 Netto Supermarkt överklagade därefter till Bundesfinanzhof, och gjorde gällande att Finanzgericht borde ha behandlat leveranserna av varor till polska köpare som undantagna från skatteplikt, på grundval av en analog tillämpning av den nationella bestämmelsen om skydd för berättigade förväntningar i 6a § fjärde stycket UStG, vilken är tillämplig på förhållanden inom gemenskapen. Netto Supermarkt åberopade även skälighetsprincipen i 227 § i 1977 års lag om skatter och avgifter.

14 Bundesfinanzhof anser, med hänsyn till principen om skydd för berättigade förväntningar, att det i vilket fall som helst föreligger tvivel om huruvida en leverans av varor som är avsedda att exporteras från gemenskapen, enligt gemenskapsrätten, kan undantas från skatteplikt för det fall den som utförde leveransen inte kunde upptäcka att exportbeviset som köparen hade visat upp var förfalskat, inte ens genom att iaktta den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten affärsidkare, och detta även då villkoren för att en sådan leverans skall undantas från skatteplikt inte, objektivt sett, är uppfyllda med anledning av att, såsom i förevarande fall, exportbevisen var förfalskade.

15 Bundesfinanzhof beslutade under dessa förhållanden att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Strider ett undantag från skatteplikt på grund av en skälighetsbedömning i en medlemsstat mot de gemenskapsrättsliga reglerna om undantag från skatteplikt för export till ett tredjeland, om förutsättningarna för undantag från skatteplikt visserligen inte föreligger, men den skattskyldige inte ens genom att iaktta den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten näringsidkare kunde inse att beloppet omfattades av skatteplikt?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt den nämnda frågan för att få klarhet i huruvida artikel 15.2 i sjätte direktivet skall tolkas så att den utgör hinder för att en medlemsstat beviljar undantag från skatteplikt för mervärdesskatt avseende en leverans av varor som exporteras från gemenskapen, då villkoren för ett sådant undantag inte är uppfyllda men den skattskyldige inte ens med iakttagande av den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten näringsidkare kunde inse detta, därför att det exportbevis som köparen hade visat upp var förfalskat.

17 Det framgår av artikel 15 första ledet i sjätte direktivet att det åligger medlemsstaterna att fastställa villkoren för undantag från skatteplikt avseende leveranser av varor som exporteras från gemenskapen. I den bestämmelsen föreskrivs även att de nämnda staterna skall fastställa dessa villkor för att bland annat ”förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”.

18 Medlemsstaterna skall emellertid, vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom gemenskapsdirektiven, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapernas rättsordning, bland annat rättssäkerhetsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl., REG 1997, s. I-7281, punkterna 45–48; av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-4191, punkt 29, samt av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–C-183/04, Elmeka, REG 2006, s. I-8167, punkt 31).

19 Domstolen har redan funnit med avseende på proportionalitetsprincipen att medlemsstaterna i överensstämmelse med denna princip skall använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga (se domen i de ovannämnda förenade målen Molenheide m.fl., punkt 46, samt dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkt 52).

20 Även om det således är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna har vidtagit är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se bland annat domen i de ovannämnda förenade målen Molenheide m.fl., punkt 47, samt domen i det ovannämnda målet Federation of Technological Industries m.fl., punkt 30).

21 Domstolen påpekar i detta hänseende att leverantörerna med avseende på mervärdesskatt ombesörjer skatteuppbörd åt staten och i statskassans intresse (se dom av den 20 oktober 1993 i mål C-10/92, Balocchi, REG 1993, s. I-5105, punkt 25). Dessa leverantörer är skyldiga att betala mervärdesskatt även om denna, i egenskap av konsumtionsskatt, i sista hand bärs av slutkonsumenten (se dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona, REG 2006, s. I-9373, punkterna 22 och 28).

22 Syftet att förhindra skatteflykt som åsyftas i artikel 15 i sjätte direktivet rättfärdigar därför förvisso att höga krav ibland ställs när det gäller leverantörens skyldigheter. All fördelning av risken mellan leverantören och skattemyndigheten till följd av en skatteflykt som begåtts av tredje man måste emellertid vara förenlig med proportionalitetsprincipen (domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 58).

23 Detta är dock inte fallet beträffande ett skattesystem där hela ansvaret för erläggande av mervärdesskatten läggs på leverantören, oberoende av om denne är inblandad eller ej i den skatteflykt som begåtts av köparen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 58). Det vore i själva verket, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 45 i sitt förslag till avgörande, uppenbart oproportionerligt att hålla en skattskyldig ansvarig för ett bortfall i skatteintäkter, vilket har orsakats genom tredje parters bedrägliga handlingar som den skattskyldige inte kan påverka.

24 Domstolen har däremot tidigare funnit att det inte strider mot gemenskapsrätten att kräva att leverantören vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av honom för att han skall försäkra sig om att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i en skatteflykt (se domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 65 och där angiven rättspraxis).

25 Att leverantören har agerat i god tro, att han har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans makt och att det är uteslutet att han har deltagit i en skatteflykt utgör alltså viktiga omständigheter för att avgöra om denna leverantör kan åläggas att erlägga mervärdesskatten i efterhand (se domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 66).

26 Det skulle även strida mot rättssäkerhetsprincipen att en medlemsstat som har lagstiftat om villkoren för en tillämpning av undantag från skatteplikt avseende leveranser av varor som exporteras från gemenskapen, bland annat genom att upprätta en förteckning över de handlingar som skall företes för de behöriga myndigheterna, och som i ett inledande skede har godtagit de handlingar som leverantören företett som bevis för en rätt till undantag från skatteplikt, senare kan ålägga denna leverantör att betala mervärdesskatt för leveransen, om det visar sig att villkoren för undantag från skatteplikt i själva verket inte var uppfyllda, och detta på grund av en skatteflykt från förvärvarens sida som leverantören varken kände till eller kunde ha känt till (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 50).

27 Av detta följer att en leverantör skall kunna förlita sig på att den transaktion som han företar är lagenlig utan att riskera att förlora sin rätt till undantag från skatteplikt avseende mervärdesskatt, då leverantören, såsom i målet vid den nationella domstolen, inte ens med den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten näringsidkare kunde inse att villkoren för undantag faktiskt inte var uppfyllda, därför att det exportbevis som köparen hade visat upp var förfalskat.

28 Domstolen tillägger för övrigt, i motsats till vad den tyska regeringen har gjort gällande, att domstolens rättspraxis avseende tullagstiftning, enligt vilken en näringsidkare som inte kan bevisa att villkoren för eftergift av import- och exporttullar är uppfyllda skall ansvara för följderna trots att vederbörande var i god tro, inte kan åberopas i en situation som den i målet vid den nationella domstolen i syfte att ifrågasätta de ovannämnda övervägandena. Nämnda rättspraxis kan, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 53 i sitt förslag till avgörande, i själva verket inte överföras

till den särskilda situation som gäller för en skattskyldig person inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt som föreskrivs i sjätte direktivet, på grund av olikheterna i struktur, föremål och syfte mellan ett sådant system och gemenskapens system för uttag av tullar.

29 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall den ställda frågan besvaras enligt följande. Artikel 15.2 i sjätte direktivet skall tolkas så att den inte utgör hinder för att en medlemsstat beviljar undantag från skatteplikt för mervärdesskatt avseende en leverans av varor som exporteras från gemenskapen, då villkoren för ett sådant undantag inte är uppfyllda men den skattskyldige inte ens med iakttagande av den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten näringsidkare kunde inse detta, därför att det exportbevis som köparen hade visat upp var förfalskat.

Rättegångskostnader

30 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 15.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt

system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, skall tolkas så att den inte utgör hinder för att en medlemsstat beviljar undantag från skatteplikt för mervärdesskatt avseende en leverans av varor som exporteras från Europeiska gemenskapen, då villkoren för ett sådant undantag inte är uppfyllda men den skattskyldige inte ens med iakttagande av den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten näringsidkare kunde inse detta, därför att det exportbevis som köparen hade visat upp var förfalskat.

Underskrifter