TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. vasario 21 d. *

Byloje C-271/06

dėl 2006 m. kovo 2 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. birželio 22 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

prieš

Finanzamt Malchin,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai G. Arestis, (pranešėjas), E. Juhász, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas J. Mazák,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG*, atstovaujamos advokatų V. Booten ir J. Sprado,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos E. Ośniecka-Tamecka,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2007 m. spalio 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), 15 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* (toliau – *Netto Supermarkt*) ir *Finanzamt Malchin* (Malchino mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) dėl pastarosios atsisakymo atleisti įmonę nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už 1995–1998 metus.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 15 straipsnis „Eksporto ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčio“ nustato:

„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 jos 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.

Taikant antrąją pastraipą:

— 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,

— eksportavimas įrodomas pateikiant sąskaitą faktūrą arba kitą dokumentą, kurį patvirtina muitinė, iš kurios prekės buvo išgabentos iš Bendrijos.

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.

<…>“

Nacionalinės teisės aktai

4 Tiekimų Bendrijos viduje atžvilgiu 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1993,* BGBI. 1993 I, p. 565, toliau – *UStG*) 6a straipsnio 4 dalyje pateikiama nuostata dėl teisėtų lūkesčių, kuri išdėstoma taip:

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

5 Vokietijos mokesčius reglamentuojančiuose teisės aktuose nėra tokios nuostatos dėl teisėtų lūkesčių, kai kalbama apie eksportą už Bendrijos ribų.

6 Be to, 1977 m. Mokesčių kodekso *(Abgabenordnung 1977)* 227 straipsnis numato:

„Mokesčių 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.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 *Netto Supermarkt*, kuri valdo prekybos centrus „discount“ Maklenburgo Pomeranijoje, nuo 1992 m. iki 1998 m. savo klientams gražino tūkstančius Vokietijos markių, kuriuos pastarieji sumokėjo kaip PVM. Ji buvo nusprendusi jį grąžinti trečiųjų valstybių piliečiams, jeigu šie įrodys nekomercinių kelionių metu įgytų prekių eksportą už Bendrijos ribų, o toks įrodymas yra muitinės antspaudas, kurio viena pusė yra ant kasos čekio, o kita – ant muitinės blanko; kartu pateikiamas užsienio piliečio pasas.

8 1998 m. *Netto Supermarkt* kreipėsi į Neubrandenburgo miesto centrinę muitinę *(Hauptzollamt Neubrandenburg)* prašydama patikrinti, ar muitinės antspaudas Nr. 73 ir juo anspauduoti muitinės dokumentai nėra suklastoti. Iš pradžių atsakiusi neigiamai, minėta muitinė pranešė *Netto Supermarkt*, kad naujas tyrimas parodė, jog jos pateikti dokumentai yra suklastoti. Vėliau mokesčių išieškojimo tarnyba nustatė, kad nuo 1993 m. iki 1998 m. didelė dalis prekių eksportą patvirtinančių įrodymų buvo suklastoti, Lenkijos piliečiams pasinaudojant padirbtais muitinės dokumentais arba pateikiant tariamus įrodymus, užantspauduotus padirbtu anspaudu. Todėl ši tarnyba pareikalavo *Netto Supermarkt* gražinti PVM ir ši jį sumokėjo.

9 1999 m. *Finanzamt* nurodė *Netto Supermarkt* sumokėti papildomą PVM už 1993–1998 m., kuris atitiko įmonės realią apyvartą minėtais metais.

10 2000 m. vasario 14 d. sprendimu *Finanzamt* atmetė *Netto Supermarkt* prašymą atleisti nuo *a posteriori* reikalaujamo PVM mokėjimo už minėtus metus. Dėl šio sprendimo *Netto Supermarkt* pateikė skundą.

11 2000 m. gegužės 3 d. Sprendimu *Finanzamt* minėtą skundą patenkino tik iš dalies. Ji atleido nuo PVM mokėjimo už 1993 m. ir 1994 m., nes pranešimai apie mokesčio dydį už šiuos metus jau nebegalėjo būti pakeisti, ir sumažino delspinigius už 1993–1997 metus. *Finanzamt* atmetė likusią *Netto Supermarkt* skundo dalį nurodydama, kad ši įmonė turi sumokėti minėtą mokestį, nes ji negalėjo pateikti tinkamos formos eksporto įrodymų, leidžiančių atleisti nuo PVM. *Finanzamt* nuomone, *Netto Supermarkt* turėjo anksčiau patikrinti eksporto įrodymų autentiškumą; tokiu atveju, įrodžiusi savo pakankamą rūpestingumą, ji būtų galėjusi išvengti sukčiavimo, kuris tęsėsi keletą metų. Be to, ji nusprendė, kad aplinkybė, jog *Netto Supermarkt* padėjo atskleisti sukčiavimą, neturi jokios reikšmės šios bendrovės mokėtino PVM dydžiui.

12 *Netto Supermarkt*, ginčydama šį 2000 m. gegužės 3 d. Sprendimą, pateikė skundą *Finanzgericht*, prašydama atleisti nuo *a posteriori* reikalaujamo PVM už 1995–1998 metus. *Finanzgericht* šį ieškinį atmetė.

13 Todėl *Netto Supermarkt* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*, kuriame ji tvirtina, kad *Finanzgericht*, remdamasis pagal analogiją nacionaline norma dėl teisėtų lūkesčių apsaugos, kuri taikoma sandoriams Bendrijos viduje ir kuri įtvirtinta *UStG* 6 straipsnio 4 dalyje, prekių tiekimą Lenkijos pirkėjams turėjo pripažinti neapmokestinamu. Šiame skunde *Netto Supermarkt* taip pat remiasi 1997 m. Mokesčių kodekso 227 straipsnyje įtvirtintu teisingumo principu.

14 Atsižvelgdamas į teisėtų lūkesčių apsaugos principą *Bundesfinanzhof* mano, kad bet kuriuo atveju nėra visiškai aišku, ar pagal Bendrijos teisę eksportas už Bendrijos teritorijos ribų gali būti atleidžiamas nuo mokesčio tuo atveju, kai pardavėjas, net būdamas rūpestingas ir apdairus prekybininkas, nepastebėjo pirkėjo pateiktų eksportą patvirtinančių įrodymų klastojimo, nepaisant to, kad tokio tiekimo atleidimo nuo mokesčio sąlygos objektyviai neįvykdytos dėl, kaip yra nagrinėjamu atveju, dokumentų, pateiktų patvirtinant eksportą, suklastojimo.

15 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį 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?“

Dėl prejudicinio klausimo

16 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybei narei atleisti nuo PVM prekių eksportą už Bendrijos teritorijos ribų, jeigu tokio atleidimo sąlygos nėra įvykdytos, tačiau apmokestinamasis asmuo, net elgdamasis kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, to nepastebėjo dėl pirkėjo pateiktų eksporto įrodymų suklastojimo.

17 Kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmo sakinio, valstybės narės pačios nustato prekių eksporto už Bendrijos ribų atleidimo nuo mokesčio sąlygas. Šioje nuostatoje taip pat pabrėžiama, jog minėtos valstybės nustato sąlygas, kad „užkirstų kelią galimam mokesčių vengimui, sukčiavimui ar piktnaudžiavimui“.

18 Vis dėlto reikia priminti, kad įgyvendinamos Bendrijos direktyvų joms suteiktas galias valstybės narės turi laikytis bendrų principų, sudarančių Bendrijos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo bei teisėtų lūkesčių apsaugos principai (žr. šiuo klausimu 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 45–48 punktus; 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, Rink. p. I-4191, 29 punktą ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeka*, C-181/04–C-183/04, Rink. p. I-8167, 31 punktą).

19 Kalbant konkrečiai apie proporcingumo principą, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog pagal šį principą valstybės narės privalo turėti galimybę remtis priemonėmis, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų atitinkamais Bendrijos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams (žr. minėto sprendimo *Molenheide ir kt.* 46 punktą ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 52 punktą).

20 Nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo efektyviau užtikrinti valstybės iždo pajamas, šios priemonės negali viršyti to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti (žr. minėtų sprendimų *Molenheide ir kt.* 47 punktą ir *Federation of Technological Industries ir kt.* 30 punktą).

21 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad PVM srityje tiekėjai veikia kaip mokesčių rinkėjai į valstybės iždą (žr. 1993 m. spalio 20 d. Sprendimo *Balocchi*, C-10/92, Rink. p. I-5105, 25 punktą). Šie tiekėjai turi sumokėti PVM, nepaisant to, kad šį vartojimo mokestį galiausiai turi padengti galutinis vartotojas (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 22 ir 28 punktus).

22 Tai yra priežastis, dėl kurios Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje nustatytas mokesčių vengimo prevencijos tikslas kartais pateisina aukštus reikalavimus tiekėjams. Vis dėlto trečiojo asmens sukčiavimo atveju bet koks rizikos pasidalijimas tarp tiekėjų ir mokesčių administratoriaus turi atitikti proporcingumo principą (minėto sprendimo *Teleos ir kt.* 58 punktas).

23 Taip nėra tuomet, kai mokesčio schema visą atsakomybę mokėti PVM perkelia tiekėjui, neatsižvelgiant į tai, ar jis dalyvavo pirkėjui sukčiaujant (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Teleos ir kt.* 58 punktą). Iš tikrųjų, kaip savo išvados 45 punkte nurodė generalinis advokatas, yra akivaizdžiai neproporcinga dėl trečiųjų asmenų neteisėtų veiksmų, kuriems apmokestinamas asmuo neturėjo jokios įtakos, negautas mokestines pajamas išsireikalauti iš šio apmokestinamojo asmens.

24 Tačiau, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, Bendrijos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad tiekėjas imtųsi bet kokių priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (minėto sprendimo *Teleos ir kt.* 65 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

25 Todėl aplinkybės, kad tiekėjas veikė sąžiningai, kad ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, ir kad jis nedalyvavo sukčiaujant, yra svarbūs veiksniai vertinant galimybę įpareigoti tiekėją *a posteriori* sumokėti PVM (žr. minėto sprendimo *Teleos ir kt.* 66 punktą).

26 Be to, teisinio saugumo principas draudžia, kad valstybė narė, kuri numatė eksporto už Bendrijos ribų atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygas, būtent nustatydama kompetetingoms valdžios institucijoms pristatytiną dokumentų sąrašą, ir kuri iš pradžių tiekėjo pateiktus dokumentus pripažino įrodymais, patvirtinančiais teisę į atleidimą nuo mokesčio, galėtų vėliau įpareigoti šį tiekėją sumokėti PVM už tiekimą, jei taptų aišku, kad dėl pirkėjo sukčiavimo, apie kurį tiekėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, atleidimo nuo mokesčio sąlygos nebuvo įvykdytos (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Teleos ir kt.* 50 punktą).

27 Iš to matyti, kad tiekėjas turi pasitikėti jo vykdomo sandorio teisėtumu, nerizikuodamas prarasti savo teisės į atleidimą nuo PVM, kai jis, kaip pagrindinėje byloje, negali žinoti, net veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, jog atleidimo nuo mokesčio sąlygos iš tikrųjų nebuvo įvykdytos dėl pirkėjo pateiktų suklastotų eksporto įrodymų.

28 Be to, reikia pridurti, kad, priešingai nei tvirtina Vokietijos vyriausybė, Teisingumo Teismo praktika muitų teisės srityje, pagal kurią ūkio subjektas, negalintis įrodyti, kad importo ar eksporto muitų sumažinimo sąlygos yra įvykdytos, nepaisant jo sąžiningumo, turi prisiimti su tuo susijusią atsakomybę, negalima remtis tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, norint paneigti minėtus argumentus. Iš tikrųjų, kaip savo išvados 53 punkte nurodo generalinis advokatas, minėta teismo

praktika negali būti taikoma ypač apmokestinamojo asmens, patenkančio į Šeštąja direktyva nustatytą bendrą PVM sistemą, situacijai, nes tokios sistemos struktūra, dalykas ir tikslai labai skiriasi nuo Bendrijos muitų sistemos struktūros, dalyko ir tikslų.

29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama kaip nedraudžianti valstybei narei atleisti eksporto už Bendrijos ribų nuo PVM, kai nėra įvykdytos tokio atleidimo sąlygos, tačiau apmokestinamasis asmuo dėl pirkėjo pateiktų suklastotų eksporto įrodymų, net veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, negalėjo apie tai žinoti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

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 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 15 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama kaip nedraudžianti valstybei narei atleisti eksporto už Europos Bendrijos ribų nuo PVM, kai nėra įvykdytos tokio atleidimo sąlygos, tačiau apmokestinamasis asmuo dėl pirkėjo pateiktų suklastotų eksporto įrodymų, net veikdamas kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas, negalėjo apie tai žinoti.

Parašai.