SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 21. februarja 2008 *

V zadevi C-271/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 2. marca 2006, ki je prispela na Sodišče 22. junija 2006, v postopku

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

proti

Finanzamt Malchin,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis, (poročevalec), E. Juhász, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG V. Booten in J. Sprado, odvetnika,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za poljsko vlado E. Ośniecka-Tamecka, zastopnica,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. oktobra 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 15, točka 2, 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), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (v nadaljevanju: družba Netto Supermarkt) in Finanzamt Malchin (davčni urad, v nadaljevanju: Finanzamt) glede odločitve, s katero je slednji zavrnil oprostitev plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za leta od 1995 do 1998.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 15 Šeste direktive z naslovom „Oprostitve pri izvozu iz Skupnosti in podobnih transakcijah ter pri mednarodnih prevozih“ določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, oprostijo:

[…]

2. dobavo blaga, ki ga kupec ali druga oseba, ki nima sedeža na ozemlju države, za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven Skupnosti, razen blaga, ki ga prevaža kupec sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih čolnov, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo;

   Pri dobavi blaga, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, se ta oprostitev uporablja pod pogojem, da:

   – potnik nima stalnega prebivališča znotraj Skupnosti,

   – je blago odpeljano v namembni kraj izven Skupnosti pred koncem tretjega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se opravi dobava,

– je skupna vrednost dobave, skupaj z davkom na dodano vrednost, višja od protivrednosti 175 [EUR] v nacionalni valuti, določeni v skladu s členom 7(2) Direktive 69/169/EGS […]; države članice pa lahko oprostijo dobavo, katere skupna vrednost je nižja od tega zneska.

Za namene uporabe drugega pododstavka:

– potnik, ki nima stalnega prebivališča znotraj Skupnosti, pomeni potnika, katerega stalno ali običajno prebivališče ni znotraj Skupnosti. Za namene te določbe ‚stalno ali običajno prebivališče' pomeni kraj, ki je kot tak naveden v potnem listu, osebni izkaznici ali v drugem identifikacijskem dokumentu, ki ga za veljavnega priznava država članica, na ozemlju katere je opravljena dobava,

– za dokazilo o izvozu velja račun ali drug dokument namesto njega, ki ga potrdi carinski urad v kraju, kjer blago zapusti Skupnost.

Vsaka država članica pošlje Komisiji vzorce žigov, ki jih uporablja za potrjevanje iz druge alinee tretjega pododstavka. Komisija pošlje to informacijo davčnim organom drugih držav članic.

[…]"

Nacionalna ureditev

4 Člen 6a(4) zakona o prometnem davku iz leta 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, str. 565, v nadaljevanju: UStG) vsebuje glede dobav znotraj Skupnosti določbo o varstvu upravičenega pričakovanja, ki se glasi:

„Če podjetnik obravnava dobavo kot oproščeno davka, čeprav pogoji iz odstavka 1 niso izpolnjeni, se dobava šteje za oproščeno davka, če zahteva za oprostitev davka temelji na nepravilni izjavi kupca in podjetnik ni mogel prepoznati nepravilnosti teh izjav niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja. V tem primeru kupec dolguje neplačani davek."

5 Nemška davčna zakonodaja ne pozna enakovredne določbe o varstvu upravičenega pričakovanja za dobave za izvoz iz Skupnosti.

6 Člen 227 splošnega davčnega zakonika iz leta 1977 (Abgabeordnung 1977) poleg tega določa:

„Davčni organi lahko v celoti ali deloma odpustijo terjatve, ki izhajajo iz zavezanosti za davek, če bi bilo v posebnih okoliščinah nepravično, da se izterjajo; pod istimi pogoji se zneski, ki so že bili plačani, povrnejo ali poračunajo."

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Družba Netto Supermarkt, ki upravlja več diskontnih supermarketov v deželi Mecklenburg-Vorpommern, je od leta 1992 do 1998 svojim strankam vrnila več tisoč nemških mark, ki so jih plačale iz DDV. Odločila se je, da bo državljanom tretjih držav vračila izplačevala le ob predložitvi dokaza o izvozu blaga, kupljenega na nekomercialnih potovanjih, iz Skupnosti, in sicer so morali tuji državljani predložiti odtis žiga pol na bonu in pol na carinskem obrazcu ter svoj potni list.

8 Družba Netto Supermarkt je leta 1998 zaprosila Hauptzollamt Neubrandenburg (glavni carinski urad dežele Neubrandenburg), naj preveri, ali so carinski žig št. 73 in carinski obrazci, na katerih se je ta pojavljal, ponarejeni. Po sprva negativnem odgovoru urada je ta Netto Supermarkt obvestil, da je dodatno preiskovanje razkrilo, da so izročeni dokumenti ponarejeni. Služba za davčne preiskave je nato ugotovila, da so bili med letoma 1993 in 1998 za številne dokaze o izvozu blaga, ki so jih predložili poljski državljani, uporabljeni ponarejeni carinski obrazci ali pa je bil na domnevnih dokazih ponarejen carinski žig. Na tej podlagi so omenjeni državljani od družbe Netto Supermarkt zahtevali vračilo DDV, ta pa jim ga je izplačala.

9 Finanzamt je leta 1999 družbi Netto Supermarkt za leta od 1993 do 1998 naložil dodatno plačilo DDV v višini njenega resničnega ustvarjenega prometa.

10 Zahtevek družbe Netto Supermarkt za naknadno oprostitev DDV za omenjena leta je bil zavrnjen z odločbo Finanzamt z dne 14. februarja 2000. Družba je zoper zavrnilno odločbo vložila ugovor.

11 Finanzamt je z odločbo z dne 3. maja 2000 le deloma ugodil omenjenemu pravnemu sredstvu. Odločil je, da se plačilo DDV oprosti za leti 1993 in 1994, ker za ti leti ni bilo mogoče spremeniti odločbe o odmeri davka, plačila pa so bile oproščene tudi obresti za leta od 1993 do 1997. V preostalem delu je Finanzamt zavrnil ugovor družbe Netto Supermarkt z obrazložitvijo, da je dolžna plačati davek, saj ni dokazala v pravilni in predpisani obliki, da je bil izvoz upravičen do oprostitve DDV. Po oceni Finanzamt bi morala družba Netto Supermarkt že prej preveriti verodostojnost dokazov o izvozu in bi tako z ravnanjem z ustrezno skrbnostjo preprečila več let trajajočo goljufijo. Poleg tega je Finanzamt menil, da dejstvo, da je družba Netto Supermarkt pripomogla k razjasnitvi dejanskega stanja, ne vpliva na znesek DDV, ki ga dolguje.

12 Družba Netto Supermarkt je zoper odločbo o delni zavrnitvi z dne 3. maja 2000 vložila tožbo pri Finanzgericht, v kateri je predlagala naknadno oprostitev DDV za leta od 1995 do 1998. Finanzgericht je tožbo zavrnil.

13 Družba Netto Supermarkt je nato podala predlog za revizijo pred Bundesfinanzhof, v katerem zatrjuje, da bi moralo Finanzgericht obravnavati dobave poljskim kupcem kot oproščene davka po analogiji z nacionalnim pravilom o varstvu upravičenega pričakovanja iz člena 6a(4) UstG pravilom, ki se uporablja v kontekstu Skupnosti. Netto Supermarkt v revizijskem predlogu uveljavlja tudi načelo pravičnosti iz člena 227 Splošnega davčnega zakonika iz leta 1977.

14 Upoštevaje načelo upravičenega pričakovanja Bundesfinanzhof meni, da ni jasno, ali je mogoče na podlagi prava Skupnosti dobavo za izvoz iz Skupnosti oprostiti, če ponudnik, ki je opravil dobavo, niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja ni mogel prepoznati, da je dokaz o izvozu, ki mu ga je predložil kupec, ponarejen, in če – objektivno gledano – pogoji za oprostitev plačila davka za to dobavo niso izpolnjeni, kot v tem primeru, zaradi ponarejenih listin o izvozu.

15 Bundesfinanzhof je zato prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali predpisi prava Skupnosti o oprostitvi plačila davka pri izvozih v tretjo državo nasprotujejo oprostitvi plačila davka s strani države članice zaradi pravičnosti, če pogoji za oprostitev sicer niso izpolnjeni, vendar davčni zavezanec niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja ni mogel prepoznati, da niso izpolnjeni?“

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 15, točko 2, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica oprosti plačila DDV za dobavo blaga za izvoz iz Skupnosti, če pogoji za oprostitev sicer niso izpolnjeni, vendar davčni zavezanec tega niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja ni mogel prepoznati, ker mu je kupec predložil ponarejen dokaz o izvozu.

17 Kot izhaja iz prve določbe člena 15 Šeste direktive, države članice določajo pogoje, pod katerimi se dobave za izvoz iz Skupnosti oprostijo plačila davka. Omenjena določba določa tudi, da države te pogoje določijo zaradi „preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab“.

18 Spomniti pa je treba, da morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih dajejo direktive Skupnosti, spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Skupnosti, med katerimi so zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti ter načelo upravičenega pričakovanja (glej v tem smislu sodbe z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točke od 45 do 48; z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točka 29, in z dne 14. septembra 2006 v združenih zadevah Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, ZOdl., str. I-8167, točka 31).

19 Glede načela sorazmernosti je Sodišče že presodilo, da morajo imeti države članice v skladu z njim možnost zateči se k ukrepom, ki ob tem, da omogočajo učinkovito doseči cilj, ki ga zasleduje nacionalno pravo, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zadevna zakonodaja Skupnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 46, in sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., I-7797, točka 52).

20 Čeprav je torej zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejemajo države članice, kar se da učinkovito varovati pravice državne blagajne, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (glej med drugim zgoraj navedeni sodbi Molenheide in drugi, točka 47, in Federation of Technological Industries in drugi, točka 30).

21 Poudariti je treba, da na področju DDV dobavitelji delujejo v vlogi pobiralcev davka za državo in v interesu državne blagajne (glej sodbo z dne 20. oktobra 1993 v zadevi Balocchi, C-10/92, Recueil, str. I-5105, točka 25). Dobavitelji so zavezani plačati DDV, čeprav ga kot davek na porabo v končni fazi nosi končni porabnik (glej sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona, C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točki 22 in 28).

22 Zato cilj preprečevanja davčne utaje iz člena 15 Šeste direktive včasih upravičuje strožje zahteve v zvezi z obveznostmi dobaviteljev. Vendar mora biti porazdelitev tveganja med slednjimi in davčno upravo v primeru goljufije, ki jo je storila tretja oseba, združljiva z načelom sorazmernosti (zgoraj navedena sodba Teleos in drugi, točka 58).

23 Za takšen primer ne bi šlo, če bi vso odgovornost za plačilo DDV nosil dobavitelj, ne glede na to, ali je bil vpleten v goljufijo, ki jo je storil kupec, ali ne (glej v tem smislu sodbo Teleos in drugi, točka 58). Kot opozarja generalni pravobranilec v točki 45 sklepnih predlogov, bi bilo popolnoma nesorazmerno, da bi bil davčni zavezanec odgovoren za primanjkljaj v davčnih prihodkih, ki so ga povzročila goljufiva ravnanja tretjih oseb, na katere ne more vplivati.

24 Kot je že presodilo Sodišče, pa ni v nasprotju s pravom Skupnosti od dobavitelja zahtevati, da ravna razumno, kot se od njega lahko upravičeno zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje (glej zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 65 in navedena sodna praksa).

25 Zato so okoliščine, da je dobavitelj deloval v dobri veri, da je ravnal razumno, kolikor je bilo v njegovi moči, in da je njegovo sodelovanje pri goljufiji izključeno, pomembni dejavniki za določitev možnosti, da se dobavitelju naknadno naloži plačilo DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 66).

26 Prav tako bi bilo v nasprotju z načelom pravne varnosti, če bi lahko država članica, ki je predvidela pogoje za uporabo oprostitve dobave blaga za izvoz iz Skupnosti, tako da je med drugim določila seznam dokumentov, ki jih je treba predložiti pristojnim organom, in ki je sprva sprejela dokumente, ki jih je predložil dobavitelj, kot dokazila, ki utemeljujejo pravico do oprostitve, tega naknadno obvezala, da plača DDV za to dobavo, medtem ko je očitno, da pogoji za oprostitev dejansko niso bili izpolnjeni zaradi goljufije kupca, za katero dobavitelj niti ni vedel niti ni mogel vedeti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 50).

27 Iz tega izhaja, da mora biti dobavitelju zagotovljeno, da se lahko zanese na zakonitost svojega poslovanja, ne da mogel izgubiti pravico do oprostitve DDV, če – kot v postopku v glavni stvari – niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja ne more prepoznati, da pogoji za oprostitev zaradi ponarejenega dokaza o izvozu, ki mu ga je predložil kupec, niso izpolnjeni.

28 Poleg tega je treba dodati, da se, v nasprotju s tem, kar zatrjuje nemška vlada, na sodno prakso Sodišča na področju davčnega prava, v skladu s katero subjekt, ki ne more dokazati, da izpolnjuje pogoje za oprostitev uvoznih ali izvoznih dajatev, kljub dobri veri sam nosi posledice, ni mogoče sklicevati, zato da bi v primerih, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, postavili pod vprašaj zgoraj navedene okoliščine. Omenjene sodne prakse, kot opozarja generalni pravobranilec v točki 53 sklepnih

predlogov, ni mogoče uporabiti za poseben položaj davčnega zavezanca, ki izhaja iz skupnega sistema DDV, urejenega s Šesto direktivo, in sicer zaradi razlik v strukturi, predmetu in namenu med tem sistemom in ureditvijo Skupnosti v zvezi s pobiranjem carin.

29 Glede na celoto zgoraj navedenih okoliščin je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 15, točka 2, Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica dobavo blaga za izvoz iz Skupnosti oprosti plačila DDV, čeprav pogoji za takšno oprostitev niso izpolnjeni, vendar davčni zavezanec tega niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja ni mogel prepoznati zaradi ponarejenega dokaza o izvozu, ki mu ga je predložil kupec.

Stroški

30 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 15, točka 2, 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, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica dobavo blaga za izvoz iz Evropske skupnosti oprosti plačila davka na dodano vrednost, čeprav pogoji za takšno oprostitev niso izpolnjeni, vendar davčni zavezanec tega niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja ni mogel prepoznati zaradi ponarejenega dokaza o izvozu, ki mu ga je predložil kupec.

Podpisi