РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

21 февруари 2008 година *

По дело C-271/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 2 март 2006 г., постъпил в Съда на 22 юни 2006 г., в рамките на производство по дело

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

срещу

Finanzamt Malchin,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н G. Arestis, (докладчик), г-н E. Juhász, г-н J. Malenovský и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, от адв. V. Booten и адв. J. Sprado, Rechtsanwälte,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за полското правителство, от г-жа E. Ośniecka-Tamecka, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 октомври 2007 г.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 15, точка 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. (ОВ L 102, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (наричано по-нататък „Netto Supermarkt“) и Finanzamt Malchin (Данъчна служба, наричана по-нататък „Finanzamt“) с предмет отказ на последната да го освободи от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за годините 1995 до 1998.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 15 от Шеста директива, озаглавен „Освободени доставки при износ, приравнени на него сделки и международен транспорт“, гласи:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите-членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободените доставки и да предотвратят възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

2. доставката на стоки, изпратени или превозвани до местоназначение извън територията на страната или за сметка на купувач, който не е установен на територията на страната, с изключение на стоките, превозвани от самия купувач, за оборудване и зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечения и частни самолети или на други средства за превоз за лични нужди;

   При случаите, когато доставката се отнася до стоки, които се пренасят в личния багаж на пътници, освобождаването се прилага при условие, че:

   — пътникът не е установен на територията на Общността,

   — стоките се транспортират до местоназначение извън Общността преди края на третия месец, следващ месеца, през който е извършена доставката,

— общата стойност на доставката с данъка върху добавената стойност, превишава равностойността в национална валута на 175 [евро], определена в съответствие с член 7, параграф 2 от Директива 69/169/ЕИО […]; държавите-членки могат обаче да освобождават от данък и доставки с обща стойност под този размер.

За целите на прилагането на втората алинея:

— като пътник, неустановен в Общността, се смята пътникът, чието местоживеене или обичайно местопребиваване не се намира в Общността. За целите на настоящата разпоредба „постоянен адрес или обичайно пребиваване“ означава мястото, посочено за такова в паспорт, лична карта или други документи за самоличност, признати за валидни от държавата-членка, на чиято територия се извършва доставката,

— като доказателство за износ служи фактурата или друг документ вместо фактура, заверен от митническите власти на мястото, от което стоките напускат Общността.

Всяка държава-членка предава на Комисията образци от печатите, които поставя при заверката по трета алинея, второ тире. Комисията предава тази информация на данъчните органи на останалите държави-членки.

[…]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

4 Що се отнася до вътреобщностните доставки, § 6 а, алинея 4 от Закона за 1993 г. за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 1993, BGB1. 1993 I, стр. 565, наричан по-нататък „UStG“) съдържа разпоредба, свързана със защитата на оправданите правни очаквания, която се състои от условията:

„Ако търговецът счита дадена доставка за освободена, въпреки че посочените в алинея 1 условия не са изпълнени, доставката независимо от това трябва също да се разглежда като освободена от данък, ако претендираното освобождаване се основава на неточните сведения на купувача и търговецът не е могъл да установи неточността на тези сведения дори при прилагане на грижата на добър търговец. В този случай купувачът дължи несъбрания данък.“

5 В германската данъчна правна уредба не съществува такава разпоредба относно защита на оправданите правни очаквания при доставките при износ извън Общността.

6 § 227 от Данъчния кодекс от1977 г. (Abgabenordnung 1977) предвижда:

„Данъчните органи могат да опрощават напълно или частично публични вземания, свързани с данъчни задължения, когато с оглед обстоятелствата по конкретния случай, би било несправедливо последните да бъдат събран; при същите условия вече платени суми могат да бъдат възстановени или прихванати.“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

7 От 1992 г. до 1998 г. Netto Supermarkt, което стопанисва и управлява дискаунт супермаркети в провинция Mecklenburg Vorpommern, възстановява хиляди германски марки на своите клиенти, заплатени от тях като ДДС. Дружеството решава да извърши такива възстановявания на гражданите на трети страни, при положение че същите могат да представят доказателство за износ извън Общността на закупени стоки по повод пътувания с нетърговска цел, като такова доказателство се свързва, от една страна, с обстоятелството, че половината от печата на митницата се намира върху фискалния бон, а другата половина върху митническия формуляр, както и от друга страна, с представянето от чуждестранния гражданин на неговия паспорт.

8 През 1998 г. Netto Supermarkt моли Hauptzollamt Neubrandenburg (Главна митническа служба в Neubrandenburg) да провери дали митническият печат №°73, както и митническите формуляри, върху които е поставен, са подправени. След като първоначално дава отрицателен отговор, Главна митническа служба информира Netto Supermarkt, че в резултат на ново разследване е разкрила, че представените от него документи били подправени. Вследствие на това Службата за данъчни разследвания установява, че между 1993 г. и 1998 г. полски граждани са съставили голям брой доказателства за износ на стоки с подправени митнически формуляри или съответно са поставили фалшив митнически печат върху предполагаемите доказателства. По този начин същите искат възстановяване на ДДС от Netto Supermarkt и то им го предоставя.

9 През 1999 г. Finanzamt задължава Netto Supermarkt да заплати допълнително ДДС, дължим за годините 1993 до 1998 и съответстващ на действително реализирания оборот през този период.

10 С решение от 14 февруари 2000 г. Finanzamt отхвърля искането на Netto Supermarkt, с което се цели да му бъде опростен ДДС, допълнително начислен за посочените години. Netto Supermarkt подава жалба по административен ред срещу решението за отхвърляне на искането.

11 С решение от 3 май 2000 г. Finanzamt уважава частично посочената жалба. То опрощава задълженията за плащане на ДДС за годините 1993 и 1994, тъй като данъчнооблагателните актове за тези години не са могли да бъдат изменяни, както и лихвите за годините 1993 до 1997. Освен това Finanzamt отхвърля подадената по административен ред жалба от Netto Supermarkt, като приема, че последното е лицето платец на посочения данък, тъй като то не е могло да представи надлежни доказателства за износ, предоставящи освобождаване от ДДС. Според Finanzamt, Netto Supermarkt трябвало да провери по-скоро автентичността на доказателствата за износ и можело да положи съответната грижа, за да избегне продължилата години наред измама. Finanzamt обаче счита, че приносът на Netto Supermarkt за изясняване на фактическите обстоятелства не се отразявал върху размера на дължимия от това дружество ДДС.

12 Вследствие на това Netto Supermarkt подава пред Finanzgericht иск срещу решението от 3 май 2000 г. за частично отхвърляне, с която цели да получи опрощаване на ДДС, начислен впоследствие за годините 1995 до 1998. Finanzgericht отхвърля иска.

13 Тогава Netto Supermarkt подава ревизионна жалба пред Bundesfinanzhof, в която изтъква, че Finanzgericht е трябвало да приеме доставките на стоки на полските купувачи за освободени, като се позове по аналогия на националното правило относно защитата на оправданите правни очаквания, посочено в § 6 а, алинея 4 от UStG, правило, което е приложимо във вътреобщностен контекст. В жалбата Netto Supermarkt се позовава също на принципа за справедливост при данъчното облагане, формулиран в § 227 от Данъчния кодекс от 1977 г.

14 По отношение на принципа за защита на оправданите правни очаквания Bundesfinanzhof счита, че във всеки случай е налице съмнение по въпроса дали по силата на общностното право доставка при износ извън Общността може да бъде освободена, когато доставчикът, осъществил доставката, не е могъл дори и при полагането на грижата на добър търговец да установи подправянето на представеното от купувача доказателство за износ и още повече, когато обективно условията за освобождаване на една такава доставка не са изпълнени, както в настоящия случай, поради подправянето на издадените с цел да оправдаят износа документи.

15 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли нормите на общностното право относно освобождаването от данък при износ към трета страна предоставянето на освобождаване от данък от държава-членка по справедливост, когато условията за освобождаване не са налице, а данъчнозадълженото лице не е могло да забележи, че те не са налице дори при полагане на грижата на добър търговец?“

По преюдициалния въпрос

16 Със своя въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали член 15, точка 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска освобождаване от държава-членка на съответния ДДС в случай на доставка на стоки при износ извън Общността, когато условията на такова освобождаване не са налице, но данъчнозадълженото лице не е могло да забележи това дори и при полагане на грижата на добър търговец поради подправяне на представеното от купувача доказателство за износ.

17 Както е видно от първата част на изречението на член 15 от Шеста директива, държавите-членки са компетентни да определят условията при прилагане към освободени доставки на стоки при износ извън Общността. Разпоредбата уточнява също, че държавите приемат тези условия по-конкретно с цел да „предотвратят всякаква възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба“.

18 Важно е, обаче да се напомни, че при упражняване на своите правомощия държавите-членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от общностния правен ред, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността, както и на защита на оправданите правни очаквания (вж. в този смисъл Решение от по дело Molenheide и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точки 45—48, Решение от 11 май 2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др. по дело C-384/04, Recueil, стр. I-4191, точка 29, както и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Elmeka, C-181/04—C-183/04, Recueil, стр. I-8167, точка 31).

19 По-специално що се отнася до принципа на пропорционалност, Съдът преценява, че съгласно този принцип държавите-членки следва да използват средства, които като позволяват ефективно да се постигне преследваната от вътрешното право цел, нанасят най-малко вреда върху целите и принципите, поставени от съответното общностно право (вж. Решение по дело Molenheide и др., посочено по-горе, точка 46, както и Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797 точка 52).

20 Така, макар и да е правилно приетите от държавите-членки мерки да целят да защитят по възможно най-ефективния начин правата на държавното съкровище, те не трябва да надхвърлят необходимото за тази цел (вж. по конкретно Решение, посочено по-горе, по дело Molenheide и др., точка 47, както и Решение по дело Federation of Technological Industries и др., точка 30).

21 В това отношение следва да се изтъкне, че в областта на ДДС доставчиците събират данъка за сметка на държавата и в интерес на държавния съкровищник (вж. Решение от 20 октомври 1993 г. по дело Balocchi, C-10/92, Recueil, стр. I-5105, точка 25). Доставчиците са лица платци на ДДС, въпреки че този данък върху потреблението в крайна сметка е в тежест на крайния потребител (вж. Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Banca popolare di Cremona, C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точки 22 и 28).

22 Това е причина, поради която посочената в член 15 от Шеста директива цел за избягване на данъчната измама понякога оправдава повишените изисквания към задълженията на доставчиците. Разпределението на риска между същите и данъчната администрация вследствие на извършена от трето лице измама следва да бъде съвместимо с принципа на пропорционалност (Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 58).

23 Такъв не е случаят, когато даден данъчен режим възлага върху доставчика цялата отговорност за заплащането на ДДС, независимо дали той е участвал или не в извършената от купувача измама (вж. в този смисъл Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 58). Всъщност, както генералният адвокат изтъква в точка 45 от своето заключение, би било явно несъразмерно данъчнозадълженото лице да носи отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от измамните действия на трето лице, върху които то няма никакво влияние.

24 Напротив, както Съдът вече е приел, не е в противоречие с общностното право да се изисква от доставчика да вземе всички предпазни мерки, които могат разумно да се искат от него, за да се увери, че осъществяваната от него доставка не го довежда до участие в данъчна измама (вж. Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 65 и посочената по-горе съдебна практика).

25 Ето защо обстоятелствата, че доставчикът е действал добросъвестно, че е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в измама е изключено, представляват важни фактори за определяне на възможността този доставчик да бъде задължен да заплати впоследствие ДДС (вж. Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 66).

26 Освен това, в противоречие с принципа на правната сигурност ще бъде ситуацията, в която държава-членка, която е регламентирала условията за прилагане на освобождаването на дадена доставка на стоки при износ на стоки извън Общността, по-конкретно определяйки списък от документи, които да се представят на компетентните власти, и която първоначално е приела представените от доставчика документи като доказателства, обосноваващи правото на освобождаване, да може впоследствие да задължава този доставчик да заплати полагащия се за тази доставка ДДС, когато се окаже, че поради извършена от получателя измама, за която доставчикът не е знаел и не би могъл да знае, в действителност не са изпълнени условията за освобождаване (вж. в този смисъл Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 50).

27 От това следва, че доставчикът трябва да може да се довери на законосъобразността на сключената от него доставка, без да рискува да загуби правото си на освобождаване от ДДС, когато както в делото по главното производство, той не е могъл да забележи дори и при полагане на грижата на добър търговец, че условията за освобождаване в действителност не са изпълнени поради подправяне на представеното му от купувача доказателство за износ.

28 Уместно е да се добави освен това, че противно на твърдяното от германското правителство, практиката на Съда в областта на митническото право, съгласно която оператор, който не може да докаже изпълнението на условия за опрощаване на вносни или износни мита, трябва да понесе последиците от това въпреки своята добросъвестност, не може да се позове на случай като този по делото по главното производство, за да постави под въпрос изложените по-горе съображения. Всъщност както изтъква генералният адвокат в точка 53 от

своето заключение, не е възможно посочената съдебна практика да се приложи към специфичното положение на данъчнозадълженото лице по установената от Шеста директива обща система на ДДС поради различия в структурата, предмета и целта между една такава система и общностната система за събиране на мита.

29 Предвид всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 15, точка 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска предоставянето от държава-членка на освобождаване от ДДС на доставка на стоки при износ извън Общността, когато условията за такова освобождаване не са изпълнени, но данъчнозадълженото лице не е могло да забележи това дори при полагане на грижата на добър търговец поради подправянето на представеното от купувача доказателство за износ.

По съдебните разноски

30 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 15, точка 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на

държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска предоставянето от държава-членка на освобождаване от ДДС на доставка на стоки при износ извън Европейската общност, когато условията за такова освобождаване не са изпълнени, но данъчнозадълженото лице не е могло да забележи това дори при полагане на грижата на добър търговец поради подправянето на представеното от купувача доказателство за износ.

Подписи