

GENERALINIO ADVOKATO

J. MAŽAK IŠVADA,

pateikta 2007 m. spalio 25 d.(1)

**Byla C-271/06**

**Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG**

**prieš**

**Finanzamt Malchin**

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 15 straipsnio 2 dalis – Prekių eksporto atleidimas nuo mokesčio – Tiekėjas, veikiantis kaip rėpatingas ir apdairus prekybininkas – Trečiojo asmens sukėlavimas – Suklastoti eksporto rodymai“

## I – **Įvadas**

1. 2006 m. kovo 2 d. sprendimu *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas Teisingumo Teismui prejudicinis klausimas, susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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 trečiųjų šalių atveju turi būti aiškinamos kaip draudžiančios valstybei narei teisingumo sumetimais atleisti nuo mokesčio, jei atleidimo nuo mokesčio sąlygos iš tiesų nėra vykdytos, tačiau apmokestinamas asmuo, net veikdamas kaip rėpatingas ir apdairus prekybininkas, dėl tariamų pirkimų sukėlavimo negalėjo žinoti, kad minėtos sąlygos nėra vykdytos.

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

## II – **Teisės aktai**

A – *Šeštoji direktyva*

4. Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje „Eksporto ir panašų 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 mokesčio vengimui, sukaviavimui 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 nepažįjus trečiam mėsniui 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.

Taikant antrąjį 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 vietoj jos kitą dokumentą, kurį patvirtina muitinė, iš kurios prekės buvo išgabentos iš Bendrijos.

Kiekviena valstybė narė Komisijai pateikia antspaudą, kuriuos ji naudoja trečiosios pastraipos antroje įtraukoje minimam patvirtinimui, pavyzdžiui. Ši informaciją Komisija perduoda kitų valstybių narių mokesčių institucijoms.“

B – *Bylai reikšminga nacionalinė teisė*

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 tvirtintos 1993 m. UstG 4 straipsnio 1 dalies a punkte ir 6 straipsnyje.

7. Pagal 1993 m. UstG 4 straipsnio 1 dalies a punktą operacijos, konkrečiai eksportas (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 parodyti, kad, be kita ko, yra vykdytos minėto straipsnio 1 dalies sąlygos. Federalinė finansų ministerija, gavusi Bundesrato sutikimą, gali reglamentuoti, kaip prekybininkas turi pateikti tokius rodymus.

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

11. Kalbant apie „tiekimą Bendrijoje“, 1993 m. UstG 6a straipsnio 4 dalis tvirtina teisėtą įkesių apsaugos taisyklę, suformuluotą taip:

„Jeigu verslininkas laiko tiekimą neapmokestinamu, nors 1 dalyje nurodytos sąlygos nėra vykdytos, 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 teisėtą įkesių apsaugos eksporto į trečiąsias šalis atveju.

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

„Mokesčius administruojančios institucijos gali visiškai arba iš dalies atleisti nuo reikalavimų, kylančių iš mokesčių 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 ieškovas ir apeliantas) ir *Finanzamt Malchin* (Mokesčių inspekcija) (kaip atsakovas pirmojoje instancijoje ir apeliaciniame procese) dėl atleidimo nuo apyvartos mokesčio, kuriuo Mokesčių inspekcija apmokestino *Netto Supermarkt* remdamasi tuo, kad nebuvo vykdytos 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 antspaudų 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 rodymų nekomercinių kelionių atveju.
16. 1992–1998 m. *Netto Supermarkt* kai kuriems savo klientams grąžino nemažas pridėtines vertės mokesčio sumas, klaidingai manydama, kad teisinis sąlygos dėl eksporto atleidimo nuo mokesčio yra vykdytos. Kaip vėliau parodė Mokesčių inspekcijos atliktas tyrimas, Lenkijos piliečiai pateikdavo *Netto Supermarkt* suklastotus muitinių blankus ir panaudodavo kitų pirkėjų čekius, rastus *Netto* parduotuvėse automobilių stovėjimo aikštelėse. Ant tų suklastotų blankų ir čekių jie dėdavo padirbtus muitinės antspaudus.
17. 1998 m. sukėlavimas buvo atskleistas, kai *Netto Supermarkt* kreipėsi į Neubrandenburgo 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 aplinkybomis iš mokestinių santykių kylančio reikalavimo vykdymas neprieštarauja teisės akto nuostatomis. 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 ginėja *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 vykdytos AO nurodytos sąlygos, reglamentuojančios mokesčio apskaičiavimą, taikant teisingumo sumetimais grindžiamą išimtį.

23. *Bundesfinanzhof*, be kita ko, remdamasis Teisingumo Teismo praktika dėl teisėt? l?kes?i? apsaugos ir teisingumo princip? prid?tin?s vert?s mokest? reglamentuojan?i? teis?s akt? srityje, abejoja tuo, ar galima pagr?stai atsisakyti atleisti nuo mokes?io eksportuojamas prekes, jei prekes tiekiantis ?kio subjektas, net elgdamasis kaip r?pestingas ir apdairus prekybininkas, negal?jo žinoti, kad jam pirk?jo pateikti eksporto ?rodymai yra suklustoti.

24. Tokiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* pateik? Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar Bendrijos teis?s nuostatos dėl atleidimo nuo mokes?io eksporto ? tre?i?j? šal? atveju draudžia valstybei narei atleisti nuo mokes?io teisingumo sumetimais, jeigu atleidimo s?lygos n?ra ?vykdytos, ta?iau apmokestinamasis asmuo, net elgdamasis kaip r?pestingas ir apdairus prekybininkas, to nepasteb?jo?“

#### IV – Teisin? analiz?

1. Pagrindiniai šal? argumentai

25. Šioje byloje rašytines pastabas pateik? Vokietijos ir Lenkijos vyriausyb?s, taip pat Komisija ir *Netto Supermarkt*.

26. Vokietijos ir Lenkijos vyriausyb?s mano, kad ? pateikt? klausim? reik?t? atsakyti teigiamai.

27. Vokietijos vyriausyb? pabr?žia, kad pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 2 dal? reikalaujama užkirsti keli? bet kokiam mokes?i? vengimui, suk?iavimui ar piktnaudžiavimui. Tiek, kiek min?toje nuostatoje yra numatytas atleidimas nuo mokes?io, j? reik?t? aiškinti siaurai. Valstyb?s nar?s gali atleisti nuo mokes?io tik tais atvejais, kai iš ties? yra ?vykdytos min?tame straipsnyje nustatytos s?lygos, o tai turi ?rodyti tiek?jas.

28. Vokietijos vyriausyb?s teigimu, su vienodu apmokestinimu susij?s bendrasis interesas iš esm?s yra svarbesnis už atskiro subjekto interes? b?ti vertinamam kaip nors ypatingai.

29. Be to, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 2 dalyje nustatytas atleidimas nuo mokes?io padeda kurti bendr? vidaus rink?. Tod?l toks teis?t? l?kes?i? apsaugos principas, taikomas tiekimui Bendrijos viduje, koks, pavyzdžiui, nustatytas 1993 m. UstG 6a straipsnio 4 dalyje, pagal analogij? negali b?ti taikomas prek? eksportui.

30. Be to, Vokietijos vyriausyb? gin?ija, kad Teisingumo Teismo praktika dėl teis?t? l?kes?i? apsaugos (s?žiningumo) principo prid?tin?s vert?s mokest? reglamentuojan?i? taisykli? srityje(4) neturi reikšm?s šiai bylai, nes tose bylose Teisingumo Teismas siek? užkirsti keli? to paties sandorio dvigubam apmokestinimui, o ši byla susijusi su klausimu, ar nagrin?jami sandoriai apskritai turi b?ti apmokestinami. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo min?ta teism? praktika dėl atsisakymo išieškoti importo ir eksporto mokes?ius s?lyg?(5) labiau patvirtina poži?r?, kad tokia situacija, kokia nagrin?jama šioje byloje, negarantuoja atleidimo nuo mokes?io tiek?jo naudai. Tokia rizika turi tekti ?kio subjektui, o ne visuomenei.

31. Jei Teisingumo Teismas nuspr?st? nesivadovauti tokiu poži?riu, Vokietijos vyriausyb? papildomai teigia, kad atleidimas nuo mokes?io teis?t? l?kes?i? apsaugos ir s?žiningumo sumetimais gal?t? b?ti taikomas tik labai ribotomis s?lygomis, kurios šioje byloje n?ra ?vykdytos, nes jei *Netto Supermarkt* b?t? veikusi pakankamai apdairiai, ji b?t? gal?jusi užkirsti keli? šešerius metus trukusiam suk?iavimui.

32. Remdamasi iš esm?s panašiais argumentais, kaip ir Vokietijos vyriausyb?, Lenkijos

vyriausybė tvirtina, kad nuo mokesčių negalima atleisti tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje, kai nėra vykdytos atleidimo nuo mokesčių 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 mokesčių eksporto atveju nedraudžia atleisti nuo mokesčių teisingumo sumetimais tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje. Jos sutinka, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo ministras 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos posėdžio protokolą trauktas 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 ministrų poziciją, nei jam prieštarauja.

34. Ir Komisija, ir *Netto Supermarkt* tvirtina(7), kad jei tiekįjas padarė viską, ko galima pagrįstai tikėtis iš rūpestingai ir apdariai veikiančio prekybininko, kad užkirstų kelią sukaviavimui 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 nagrinjamą sukaviavimą, *Netto Supermarkt* atleidimo nuo mokesčių teisėtą lūkesčių apsaugos principo ir, kaip priduria Komisija, proporcingumo principo sumetimais sąlygos yra vykdytos.

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 teismo praktika dėl importo ar eksporto mokesčių grąžinimo ar atsisakymo juos išieškoti negali būti tiesiogiai taikoma šiai bylai.

## 2. Vertinimas

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

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

38. Tačiau pagrindinės bylos ypatybė ta, kad ji susijusi su nusikaltimu ir kad tiekįjas dėl trečiųjų asmenų, (tariamų) pirkėjų ir eksportuotojų, sukaviavimo susidarę klaidingą nuomoną, jog prekių eksporto atleidimo nuo mokesčių sąlygos yra vykdytos.

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 mokesčių sąlygos nėra vykdytos. Nagrinėjant šią bylą tokia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo išvada neginėjama.

40. Taigi pateiktu klausimu siekiama sužinoti, ar tokiomis aplinkybomis, nors atleidimo nuo mokesčio slygos iš tikrųjų nėra vykdytos, valstybės narės vis dėlto gali teisingumo sumetimais atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo pareigos mokėti mokestį.
41. Dėl toliau nurodytų priežasčių pritariu *Netto Supermarkt* ir Komisijos nuomonei, kad šis klausimas, susijęs 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 nusistovėjusį teismų praktiką valstybės narės, naudodamosi Bendrijos direktyvų joms suteiktais galiojimais, 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 pažymėjęs, kad nors valstybės narės gali teisėtai siekti kuo veiksmingiau apsaugoti valstybės išdo teises, šios priemonės negali apimti daugiau, nei būtina šiam tikslui pasiekti(9).
44. Šiuo atžvilgiu reikėtų pažymėti, kad nors tiek jas, kaip apmokestinamasis asmuo pagal bendrą PVM sistemą, privalo mokėti PVM, kaip vartojimo mokestį, galiausiai PVM mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui(10). Akivaizdžiai neturėdami prastos naudos ar intereso iš PVM mokėjimo ir neturėdami padengti mokesčio ekonominės naštos, apmokestinamieji asmenys veikia kaip mokesčio rinkėjai valstybės(11) ir jos išdo naudai.
45. Todėl manau, kad nagrinėjamos bylos aplinkybomis būtų akivaizdžiai neproporcinga dėl trečiojo asmens 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 tokos minėtiems trūkumams, valstybės narės valstybės išdo interesais turi užtikrinti bendrą sistemos veikimą ir užkirsti kelią bet kokiam vengimui, sukčiavimui ar piktnaudžiavimui. Todėl valstybės narės taip pat turi priimti atitinkamą riziką.
46. Tokių nuomonių 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 joms visų pagrįstai reikalaujamą atsargumo priemonių, neturėtų tekti atsakomybės už kitų asmenų neteisėtus veiksmus(12).
47. Todėl sprendime *Optigen ir kt.* Teisingumo Teismas nustatė, kad apmokestinamojo asmens, vykdančio sandorius, kurie patys nesusiję su sukčiavimu PVM srityje, teisei atskaityti sumokėtų pirkimo PVM neturėtų daryti tokos aplinkybės, kad tiekimo 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 „kio subjektai, joms bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jos sandoriai nėra traukti į sukčiavimą PVM ar kitokį sukčiavimą, privalo turėti galimybę pasitikėti šiais sandoriais teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtų pirkimo PVM“(14).
49. Toks tiek jas, koks yra pagrindinėje byloje, kuris, kaip nustatė prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateik?s teismas, net veikdamas kaip r?pestingas ir apdairus prekybininkas, negali žinoti, kad atleidimo nuo mokes?io s?lygos iš tikr?j? n?ra ?vykdytos, neabejotinai atitinka min?toje teism? praktikoje nustatytus s?žiningumo ir apdairumo kriterijus. Šiuo atžvilgiu galima b?t? pridurti, kad iš sprendimo, kuriuo prašoma priimti prejudicin? sprendim?, aišku, jog net muitin?s tarnyboms, ? kurias kreip?si *Netto Supermarkt*, iš pradži? nepavyko nustatyti, kad pateikti dokumentai yra suklastoti.

50. Be to, kalbant apie ? 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos pos?džio protokol? ?traukt? pareiškim?, akivaizdu, kad jis susij?s su apmokestinamojo asmens teis?t? l?kes?i? ir s?žiningumo apsauga tiekimo Bendrijoje atveju. Ta?iau, kaip teisingai pažym?jo Komisija ir *Netto Supermarkt*, iš to negalima daryti išvados, kad eksporto atveju apmokestinamajam asmeniui netur?t? b?ti taikoma lygiavert? apsauga. Kadangi priežastys, d?l kuri? atleidimas nuo mokes?io taikomas tokiu atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kaip yra aišku iš pirmiau pateikt? svarstym?, grindžiamos s?žiningo individualaus tiek?jo apsauga, ne?sivaizduoju, kaip tikslas suderinti su apyvartos mokes?iais susijusius valstybi? nari? teis?s aktus ir sukurti bendr?j? rink? gal?t? b?ti kli?tis suteikti toki? apsaug? preki? eksporto atveju.

51. Priešingai, jei Bendrijos teis?je b?t? nustatytas toks skirtumas, tai prekybininkai, kuri? prek?s d?l j? r?šies, geografin?s pad?ties ar koki? nors kit? priežas?i? daugiausia skirtos eksportui, atsidurt? daug nepalankesn?je pad?tyje nei prekybininkai, daugiausia tiekiantys prekes Bendrijos viduje.

52. Mano nuomone, tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, tai netgi gal?t? prieštarauti lygyb?s principui, jei s?žiningi apmokestinamieji asmenys prival?t? mok?ti preki? eksporto mokest? ir jei tokiomis pat aplinkyb?mis, esant tre?i?j? asmen? neteis?tiems veiksams, jiems b?t? taikomas atleidimas nuo mokes?io tiekimo Bendrijos viduje atveju.

53. Galiausiai kalbant apie Vokietijos vyriausyb?s nuorod? ? Teisingumo Teismo praktik? muit? teis?s srityje, sutinku su Komisija ir *Netto Supermarkt*, kad d?l Bendrijos muit? sistemos ir Šešt?ja direktyva sukurtos bendrosios PVM sistemos strukt?ros, dalyko ir tikslo skirtum? min?tos Teisingumo Teismo praktikos negalima pritaikyti konkre?iai pagal PVM sistem? apmokestinamojo asmens situacijai ir suabejoti anks?iau padarytomis išvadomis(15).

54. Atsižvelgiant ? tai, kas nurodyta pirmiau, reikia daryti išvad?, kad Bendrijos teis?s nuostatos d?l atleidimo nuo mokes?io eksporto ? tre?i?j? šal? atveju nedraudžia kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, jei atleidimo nuo mokes?io s?lygos n?ra ?vykdytos, ta?iau apmokestinamasis asmuo, net elgdamasis kaip r?pestingas ir apdairus prekybininkas, negal?jo žinoti, kad min?tos s?lygos n?ra ?vykdytos.

## V – Išvada

55. Tod?l si?lau ? Teisingumo Teismui pateikt? prejudicin? klausim? atsakyti taip:

Tokioje situacijoje, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos Tarybos direktyva 95/7/EB, 15 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama kaip nedraudžianti valstybei narei atleisti nuo mokes?io teisingumo sumetimais, jei atleidimo nuo mokes?io s?lygos n?ra ?vykdytos, ta?iau apmokestinamasis asmuo, net elgdamasis kaip r?pestingas ir apdairus prekybininkas, negal?jo žinoti, kad min?tos s?lygos n?ra ?vykdytos.

1 – Originalo kalba: angl?.



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 vedanti naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinį jo vykdymo tvarką (OL L 102, p. 18).

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).

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 nesibotinų priemonių, kad užkirstų kelią neteisingam PVM reglamentuojančių taisyklių taikymui su jo mone 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).

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).

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-0000) 77 punktą ir 27 išnašą.

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* (minėame 4 išnašoje), konkrečiai jo 18 punkte, ir sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (minėame 4 išnašoje) 61 punkte nusprendė, kad jei PVM buvo neteisingai nurodytas sąskaitoje fakturoje, į jį išrašęs asmuo gali būti laikomas atsakingu už negautas mokesčines pajamas, jei jis nebuvo sąžiningas.

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