

Lieta C-271/06

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

pret

Finanzamt Malchin

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 15. panta 2. punkts – Pre?u pieg?des eksportam ?rpus Kopienas atbr?vojums no nodok?a – Neizpild?ti atbr?vojuma nosac?jumi – Eksporta apliecin?jumi, kurus pirc?js ir viltojis – Pieg?d?t?js, kas iev?ro k?rt?ga komersanta r?p?bu

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Sestaj? direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a

(Padomes Direkt?vas 77/388 15. panta 2. punkts)

Direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kas groz?ta ar Direkt?vu 95/7, 15. panta 2. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj dal?bvalstij piem?rot pievienot?s v?rt?bas nodok?a atbr?vojumu pre?u pieg?dei eksportam ?rpus Eiropas Kopienas, ja nav izpild?ti š?da atbr?vojuma nosac?jumi, jo nodok?u maks?t?js, pat iev?rojot k?rt?ga komersanta r?p?bu, nevar?ja to konstat?t pirc?ja iesniegtu viltotu eksporta apliecin?jumu d??.

Sest?s direkt?vas 15. pant? noteiktais m?r?is nov?rst kr?pšanu nodok?u jom? reiz?m pamato stingr?kas pras?bas attiec?b? uz pieg?d?t?ju, kuri ir atbild?gi par pievienot?s v?rt?bas nodok?a samaksu, pien?kumiem. Tom?r jebk?dai riska sadalei starp pieg?d?t?ju un nodok?u administr?ciju treš?s personas ?stenotas kr?pšanas d?? ir j?b?t sader?gai ar sam?r?guma principu. T? tas nav gad?jum?, ja nodok?u re??ms uzliek visu atbild?bu par pievienot?s v?rt?bas nodok?a samaksu pieg?d?t?jam neatkar?gi no t?, vai tas ir piedal?jies kr?pšan?, ko veicis pirc?js. B?tu nesam?r?gi atz?t nodok?a maks?t?ju par atbild?gu par zaud?tajiem ie??mumiem no nodok?iem, ko ir rad?jusi trešo pušu kr?pnieciska r?c?ba un kuru tas nek?d? veid? nav ietekm?jis.

Turpret? pras?ba, lai pieg?d?t?js veiktu visus pas?kumus, ko no t? sapr?t?gi var piepras?t, lai p?rliecin?tos, ka t? veikt?s darb?bas nav saist?tas ar kr?pšanu nodok?u jom?, nav pretrun? Kopienu ties?b?m. T?d?j?di tas, ka pieg?d?t?js ir r?kojies lab? tic?b?, ir veicis visus iesp?jamos atbilstošos pas?kumus un t? dal?ba kr?pšan? ir izsl?gta, ir svar?gs apst?klis, lai izlemtu, vai šim pieg?d?t?jam ir nosak?ms pien?kums v?l?k samaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli.

Tāpat ar tiesiskās drošības principu nav saderīgs tas, ka dalībvalsts, kas ir paredzējusi nosacījumus uz preču piegādi eksportam ārpus Kopienas attiecināma nodokļu atbrīvojuma piemērošanai, izstrādājot kompetentajām iestādēm iesniedzamo dokumentu sarakstu, un kas saskaņo pieņemusi dokumentus, kurus piegādātājs iesniedzis kā pierādījumus, kas pamato tiesības uz nodokļu atbrīvojumu, vēlāk var šim piegādātājam uzlikt pienākumu samaksāt pievienotās vērtības nodokli par šo piegādi, ja izrādās, ka pircēja īstenotas krāpšanas darbības, par kuru piegādātājs nezina un nevarēja zināt, atbrīvojuma nosacījumi tomēr nav izpildīti.

(sal. ar 21.–26. un 29. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2008. gada 21. februārī (*)

Sestā PVN direktīva – 15. panta 2. punkts – Preču piegādes eksportam ārpus Kopienas atbrīvojums no nodokļa – Neizpildīti atbrīvojuma nosacījumi – Eksporta apliecinājumi, kurus pircējs ir viltojis – Piegādātājs, kas ievēro kārtoņa komersanta rīcību

Lieta C-271/06

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2006. gada 2. martā un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 22. jūnijā, tiesvedībā

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

pret

Finanzamt Malchin.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*], (referenti), E. Juhāss [*E. Juhász*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ģemot vērā rakstveida procesa,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* v?rd? – V. Botens [*V. Booten*] un J. Sprado [*J. Sprado*], *Rechtsanwälte*,
 - V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], p?rst?vji,
 - Polijas vald?bas v?rd? – E. Os?ecka?Tamecka [*E. O?niecka?Tamecka*], p?rst?ve,
 - Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], p?rst?vis,
- noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2007. gada 25. oktobra tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 15. panta 2. punktu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?bas ietvaros starp *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* (turpm?k tekst? – “*Netto Supermarkt*”) un *Finanzamt Malchin* (Malhinas Finanšu p?rvalde, turpm?k tekst? – “*Finanzamt*”) par *Finanzamt* atteikumu pieš?irt atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) par 1995.–1998. gadu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopien? tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 15. pant? “Atbr?vojums eksportam no Kopienas un l?dz?giem dar?jumiem, k? ar? starptautiskajam transportam” ir noteikts:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?a nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

2. t?du pre?u pieg?di, kuras pirc?js vai cita persona pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz ce?am?r?i ?rpus Kopienas, ja šis pirc?js nav re?istr?ts š?s valsts teritorij?, iz?emot preces, kuras transport? pats pirc?js, lai apr?kotu, uzpild?tu un apg?d?tu ar p?rtiku izpriecu ce?ojumu ku?us, priv?tus lidapar?tus vai citus transporta l?dzek?us priv?tai lietošanai.

Ja pre?u pieg?di veic ce?ot?ji sav? personiskaj? bag?ž?, šis atbr?vojums ir sp?k? ar nosac?jumu, ka:

- ce?ot?js nav re?istr?ts Kopien?,
- preces tiek transport?tas uz galapunktu ?rpus Kopienas tr?s m?nešu laik?, kopš veikta pieg?de,
- pieg?des kop?j? v?rt?ba, ieskaitot pievienot?s v?rt?bas nodokli, p?rsniedz summu, kas

valsts valēt atbilst ECU 175, ko nosaka saskaņā ar Direktīvas 69/169/EEK 7. panta 2. punktu; tomēr dalībvalstis var atbrīvot no nodokļa piegādi, kuras kopējā vērtība ir mazāka par minēto summu.

Otrās daļas piemērošanai:

- par ceļojumu, kas nav reģistrēts Kopienā, uzskatāms ceļojums, kura pastāvīgā dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta neatrodas Kopienā. Šā noteikuma piemērošanai "pastāvīgā dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta" nozīmē vietu, kas kļūda ir ierakstīta pasā, identifikācijas kartē vai citos dokumentos, ko dalībvalsts, kuras teritorijā notiek piegāde, atzīst par derīgiem,
- eksporta apliecinājumu sniedz ar faktāras vai to aizstājot dokumenta eksemplāru, ko vizīdus muitas iestādē vietā, kur preces ir izvestas no Kopienas.

Katra dalībvalsts iesniedz Komisijai spiedogu paraugus, ko tā izmanto vizīdāšanai, kas minēta trešās daļas otrajā ievilkumā. Komisija šo informāciju pārslēdza citu dalībvalstu nodokļu iestādēm.

[..]"

Valsts tiesiskais regulējums

4 Prešu piegādei Kopienas iekšienē 1993. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, 565.* lpp., turpmāk tekstā – "UStG") 6.a panta 4. punkts ietver tiesiskās paņēmības aizsardzības noteikumu, kas ir formulēts šādi:

"Ja uzņēmums prešu vai pakalpojumu piegādi uzskatja par atbrīvotu no nodokļa, lai gan nav izpildīti 1. punkta nosacījumi, piegāde jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa, ja atbrīvotums no nodokļa pamatots ar pircēja nepatiesi sniegtu informāciju un uzņēmums, pat ievērojot kārta komersanta rīcību, nevarēja konstatēt, ka šā informācija ir nepatiesa. Šajā gadījumā pircējs ir parādā nesamaksāto nodokli."

5 Vācijas nodokļu tiesiskajā regulājumā nepastāv līdzīgs tiesiskās paņēmības aizsardzības noteikums prešu piegādei eksportam ārpus Kopienas.

6 Turklāt 1977. gada Nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung 1977*) 227. pantā ir noteikts:

"Ja nodokļu piedziņa konkrētajā gadījumā vērtējama kā netaisnīga, nodokļu iestādes var daļēji vai pilnībā piešķirt atbrīvotumu no nodokļu samaksas pienākuma; ar tiem pašiem nosacījumiem var tikt atmaksātas vai atskaitītas no turpmākajiem maksājumiem jau samaksātās nodokļu summas."

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

7 Laikā no 1992. līdz 1998. gadam *Netto Supermarkt*, kam Mecklenburgas-Priekšpomerānijas pavalstī pieder vairāki zemo cenu lielveikali, saviem klientiem atmaksāja vairākus tūkstošus Vācijas markas, ko tie bija samaksājuši kā PVN. Uzņēmums nolēma veikt šo summu atmaksu trešo valstu pilsoņiem, ja tie varēs iesniegt apliecinājumu, ka nopirktās preces ir izvestas ārpus Kopienas nekomerciālu ceļojumu gadījumā, par apliecinājumu uzskatot, pirmkārt, ja muitas zīmoga nospieduma viena puse atrodas uz kvēts un otra puse uz muitas dokumenta un, otrkārt, ja šā valsts pilsonis uzrāda savu pasi.

8 1998. gadā *Netto Supermarkt* lūdza *Hauptzollamt Neubrandenburg* (Neibrandenburgas Galvenās muitas pārvalde) pārbaudīt, vai muitas zīmogs Nr. 73, kā arī muitas dokuments, uz kura

bija šīs zīmogs, ir viltoti. Lai gan pirmā atbilde, ko sniedza šīs muitas pārvalde, bija negatīva, tādā informācija *Netto Supermarkt*, ka jaunas pārbaudes laikā tika atklāts, ka uzņēmuma iesniegtie dokumenti ir viltoti. Vēlāk speciālā nodokļu inspekcija noskaidroja, ka laikposmā no 1993. līdz 1998. gadam Polijas pilsoņi viltojuši lielu skaitu eksporta apliecinājumu vai arī eksporta apliecinājumi tikuši apstiprināti ar viltotu muitas zīmogu. Izmantojot šo līdzekli, viņi pieprasīja PVN atmaksu no *Netto Supermarkt*, kas to arī piešķir.

9 1999. gadā *Finanzamt* lika samaksāt *Netto Supermarkt* papildu PVN par 1993.–1998. gadu atbilstoši apgrozījumam šo gadu laikā.

10 Ar 2000. gada 14. februāra lēmumu *Finanzamt* noraidīja *Netto Supermarkt* prasību atbrīvot to no PVN par minētajiem gadiem ar atpakaļejošu datumu. *Netto Supermarkt* iesniedza sūdzību par lēmumu, ar kuru tika noraidīta tā iesniegtā prasība.

11 *Finanzamt* sūdzību par šo lēmumu daļēji apmierināja ar 2000. gada 3. maija lēmumu. Tā piešķir atbrīvojumu no PVN par 1993. un 1994. gadu, jo šo gadu paziņojumi par samaksājamo nodokļa apmēru vairs nevarēja tikt mainīti, kā arī piešķir nodokļu atlaidi laikposmam no 1993. līdz 1997. gadam. Pārējā daļēji *Netto Supermarkt* iesniegto sūdzību *Finanzamt* noraidīja, uzskatot, ka uzņēmums ir pārdēmināto nodokli, jo tas nevarēja iesniegt pienācīgu eksporta apliecinājumu, kas ir pamats atbrīvotumam no PVN. Pēc *Finanzamt* domām *Netto Supermarkt* eksporta apliecinājuma autentiskumu vajadzēja pārbaudīt agrāk un tas varēja novērst gadiem ilgušo krāpšanu, ievērojot pienācīgu rūpību. Turklāt *Finanzamt* uzskatīja, ka tas, ka *Netto Supermarkt* ir devis būtisku ieguldījumu lietas apstākļu noskaidrošanā, neietekmē PVN apmēru, kas šim uzņēmumam jāmaksā.

12 *Netto Supermarkt* šo 2000. gada 3. maija lēmumu, ar kuru tika daļēji noraidīta tā iesniegtā sūdzība, pārsūdzēja *Finanzgericht* [Finanšu tiesa], vēloties iegūt pieprasīto PVN atmaksu laikposmam no 1995. līdz 1998. gadam. *Finanzgericht* šo prasību noraidīja.

13 Tādēļ *Netto Supermarkt* iesniedza kasācijas sūdzību *Bundesfinanzhof*, norādot, ka *Finanzgericht* piegādes pircējiem no Polijas vajadzēja uzskatīt par atbrīvotām no nodokļa, pēc analoģijas piemērojot valsts noteikumu par tiesiskās paņēmības aizsardzību, kas noteikts *UStG* 6.a panta 4. punktā un kas ir piemērojams Kopienas iekšienē. Šīs sūdzības ietvaros *Netto Supermarkt* atsaucās arī uz 1977. gada Nodokļu kodeksa 227. pantā ietverto taisnīguma principu.

14 Attiecībā uz tiesiskās paņēmības principu *Bundesfinanzhof* uzskatīja, ka jebkurā gadījumā pastāv šaubas, vai saskaņā ar Kopienas tiesību mērķu piegāde eksportam ārpus Kopienas var tikt atbrīvota no nodokļa, ja piegādātājs, kas ir veicis piegādi, pat ievērojot kārtoņa komersanta rūpību, nav varējis atklāt, ka pircēja iesniegtie eksporta apliecinājumi bija viltoti, un ja šādas piegādes atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi nepārprotami nav izpildīti, kā tas ir šajā gadījumā, eksporta apliecinājuma dokumentu viltošanas dēļ.

15 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Kopienas tiesību akti par atbrīvotumam no nodokļu eksporta gadījumā uz trešo valsti aizliedz dalībvalstij piemērot nodokļu atbrīvotumam, ievērojot taisnīgumu, ja atbrīvotuma nosacījumi nav izpildīti, bet nodokļu maksātājs to nevarēja pamanīt, pat ievērojot kārtoņa komersanta rūpību?”

Par prejudiciālo jautājumu

16 Uzdodot jautājumu, iesniedzot tiesa b?t?b? vaic?, vai Sest?s direkt?vas 15. panta 2. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka tas aizliedz dal?bvalstij piem?rot PVN atbr?vojumu pre?u pieg?dei eksportam ?rpus Kopienas, ja nav izpild?ti š?da atbr?vojuma nosac?jumi, tom?r nodok?u maks?t?js, pat iev?rojot k?rt?ga komersanta r?p?bu, nevar?ja to konstat?t pirc?ja iesniegtu viltotu eksporta apliecinājumu d??.

17 K? izriet no Sest?s direkt?vas 15. panta teikuma pirm?s da?as, nosac?jums pre?u pieg?des eksportam ?rpus Kopienas atbr?vojumam no nodok?a nosaka dal?bvalstis. Šaj? ties?bu norm? ir ar? noteikts, ka min?t?s valstis pie?em šos noteikumus, lai "nepie?autu nek?du nodok?a nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu".

18 Tomēr jātīstina, ka dalībvalstīm, kstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Kopienu direktīvas, ir jāievēro vispārējās tiesību principi, kas ir daļa no Kopienas tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principi, kā arī tiesiskās pārvērtības aizsardzības princips (skat. šajā sakarā 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide u.c., Recueil*, I-7281. lpp., 45.–48. punkts; 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries u.c., Krājums*, I-4191. lpp., 29. punkts, kā arī 2006. gada 14. septembra spriedumu apvienotajās lietās no C-181/04 līdz C-183/04 *Elmeka, Krājums*, I-8167. lpp., 31. punkts).

19 Attiecībā uz samērīguma principu Tiesa jau ir atzinusi, ka atbilstoši šim principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ņemot vērā efektīvi sasniegt valsts tiesību s pārdzīvošanu mērķi, vismazāk apdraud attiecīgās Kopienas tiesību aktos paredzētos mērķus un principus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Molenheide* u.c., 46. punkts, kā arī 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Teleos* u.c., Krājums, I-7797. lpp., 52. punkts).

20 T?d?j?di, kaut ar? par pamatotu tiek atz?ts, ka dal?bvalstu pie?emtie pas?kumi tiek virz?ti uz p?c iesp?jas efekt?v?ku Valsts kases ties?bu aizsarg?šanu, tom?r tie nevar p?rsniegt to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (skat. it ?paši iepriekš min?tos spriedumus liet?s *Molenheide* u.c., 47. punkts, k? ar? *Federation of Technological Industries* u.c., 30. punkts).

21 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka attiec?b? uz PVN pieg?d?t?ji r?kojas k? nodok?u iekas?t?ji valsts lab? un Valsts kases interes?s (skat. 1993. gada 20. oktobra spriedumu liet? C?10/92 *Balocchi, Recueil*, I?5105. lpp., 25. punkts). Šie pieg?d?t?ji ir atbild?gi par PVN samaksu, tom?r beig?s tas k? pat?ri?a nodoklis ir j?maks? gala pat?r?t?jam (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?475/03 *Banca popolare di Cremona*, Kr?jums, I?9373. lpp., 22. un 28. punkts).

22 T?d?? Sest?s direkt?vas 15. pant? noteiktais m?r?is nov?rst kr?pšanu nodok?u jom? reiz?m pamato stingr?kas pras?bas attiec?b? uz pieg?d?t?ju pien?kumiem. Tom?r jebk?dai riska sadalei starp pieg?d?t?ju un nodok?u administr?ciju treš?s personas ?stenotas kr?pšanas d?? ir j?b?t sader?gai ar sam?r?guma principu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Te/eos* u.c., 58. punkts).

23 T? tas nav gad?jum?, ja nodok?u re?ms uzliek visu atbild?bu par PVN samaksu
pieg?d?t?jam neatkar?gi no t?, vai tas ir piedal?jies kr?p?an?, ko veicis pirc?js (skat. ?aj? sakar?
iepriek? min?to spriedumu liet? *Te/eos* u.c., 58. punkts). K? ?ener?ladvok?ts atz?st secin?jumu
45. punkt?, b?tu nesam?r?gi atz?t nodok?a maks?t?ju par atbild?gu par zaud?tajiem ie??mumiem
no nodok?iem, ko ir rad?jusi tre?o pu?u kr?pnieciska r?c?ba un kuru tas nek?d? veid? nav
ietekm?jis.

24 Turpret?, k? to Tiesa jau ir nospriedusi, pras?ba, lai pieg?d?t?js veiku visus pas?kumus, ko no t? sapr?t?qi var piepras?t, lai p?rliecin?tos, ka t? veikts darb?bas nav saist?tas ar kr?pšanu

nodok?u jom?, nav pretrun? Kopienu ties?b?m (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 65. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25 T?d?j?di tas, ka pieg?d?t?js ir r?kojies lab? tic?b?, ir veicis visus iesp?jamos atbilstošos pas?kumus un t? dal?ba kr?pšan? ir izsl?gta, ir svar?gs apst?klis, lai izlemtu, vai šim pieg?d?t?jam ir nosak?ms pien?kums v?l?k samaks?t PVN (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 66. punkts).

26 T?pat ar tiesisk?s droš?bas principu nav sader?gs tas, ka dal?bvalsts, kas ir paredz?jusi nosac?jumus uz pre?u pieg?di eksportam ?rpus Kopienas attiecin?ma nodok?u atbr?vojuma piem?rošanai, izstr?d?jot kompetentaj?m iest?d?m iesniedzamo dokumentu sarakstu, un kas s?kotn?ji pie??musi dokumentus, kurus pieg?d?t?js iesniedzis k? pier?d?jumus, kas pamato ties?bas uz nodok?u atbr?vojumu, v?l?k var šim pieg?d?t?jam uzlikt pien?kumu samaks?t PVN par šo pieg?di, ja izr?d?s, ka, iev?rojot pirc?ja ?stenoto kr?pšanu, par kuru pieg?d?t?js nezin?ja un nevar?ja zin?t, atbr?vojuma nosac?jumi tom?r nav izpild?ti (skat. šaj? sakar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Teleos* u.c., 50. punkts).

27 No t? izriet, ka pieg?d?t?jam j?pa?aujas uz savas darb?bas likum?bu, nerisk?jot zaud?t ties?bas uz PVN atbr?vojumu, ja vi?š, k? tas ir pamata liet?, pat iev?rojot k?rt?ga komersanta r?p?bu, nevar konstat?t, ka paties?b? nav tikuši izpild?ti atbr?vojuma nosac?jumi, jo pirc?js tam ir iesniedzis viltotu eksporta apliecin?jumu.

28 Turkl?t j?piebilst, ka pret?ji tam, ko nor?da V?cijas vald?ba, Tiesas judikat?ru muitas ties?bu jom?, saska?? ar kuru uz??m?jam, kurš nevar pier?d?t, ka ir izpild?ti nosac?jumi atbr?vojuma sa?emšanai no importa un eksporta nodev?m, tom?r j?cieš sekas, lai gan vi?š r?kojies labtic?gi, nevar piem?rot pamata lietas gad?jum?, lai atsp?kotu iepriekš min?tos apsv?rumus. K? ?ener?ladvok?ts atz?st secin?jumu 53. punkt?, min?to judikat?ru nevar piem?rot konkr?taj? situ?cij?, k?d? atrodas attiec?gais nodok?u maks?t?js kop?j? PVN sist?m?, kas ir nodibin?ta ar Sesto direkt?vu, iev?rojot atš?ir?bas starp š?s sist?mas un Kopienas muitas nodevu piem?rošanas sist?mas strukt?ru, m?r?i un j?gu.

29 Iev?rojot visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 15. panta 2. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj dal?bvalstij piem?rot PVN atbr?vojumu pre?u pieg?dei eksportam ?rpus Kopienas, ja nav izpild?ti š?da atbr?vojuma nosac?jumi, jo nodok?u maks?t?js, pat iev?rojot k?rt?ga komersanta r?p?bu, nevar?ja to konstat?t pirc?ja iesniegtu viltotu eksporta apliecin?jumu d??.

Par ties?šan?s izdevumiem

30 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 15. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalstij piemērot pievienotās vērtības nodokļa atbrīvojumu preču piegādei eksportam ārpus Eiropas Kopienas, ja nav izpildīti šāda atbrīvojuma nosacījumi, tomēr nodokļu maksātājs, pat ievērojot kārtīgā komersanta rīcību, nevarēja to konstatēt pircēja iesniegtu viltotu eksporta apliecinājumu dēļ.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.