

ENERGIALADVOKATA JANA MAZAKA [JÁN MAZÁK]

SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 25. oktobrī (1)

Lieta C-271/06

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

pret

Finanzamt Malchin

(Bundesfinanzhof (Vērtība) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 15. panta 2. punkts – Atbrīvojums eksporta piegādēm – Piegādātājs, kas ievēro kārtošanas komersanta rakstbu – Trešās puses krāpnieciska rādība – Viltoti izvešanas apliecinājumi

I – Ievads

1. Bundesfinanzhof (Federālā Finanšu tiesa) (Vērtība) ar 2006. gada 2. marta rakojumu iesniedza Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu par 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (2), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 95/7/EK (3) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), it īpaši tās 15. panta, interpretāciju.

2. Iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai noteikumi par atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz eksportu uz trešo valsti, kas ir paredzēti Sestās direktīvas 15. panta 2. punktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz dalībvalstij piemērot nodokļu atbrīvojumu taisnīguma vārdā gadījumā, ja šī ietamo pircēju krāpnieciskās rādības rezultātā atbrīvojuma nosacījumi faktiski neeksistē, bet nodokļu maksātājs to neesamību nevarēja pamanīt, pat ievērojot kārtošanas komersanta rakstbu.

3. Šis jautājums radās apstākļos, kad vairāku gadu garumā Polijas pilsoņi Vērtības lielveikalā “Netto” (turpmāk tekstā – “Netto Supermarkt”) krāpnieciski lūdz atmaksāt un tiem tika atmaksāts apgrozījuma nodoklis par precēm, par kurām tika apgalvots, ka tās tika izvestas no Kopienas, savācot lielveikala automašīnu stāvvietās, iepirkumu grozos un papārgrozos atstātos kases čekus un viltojot izvešanas apliecinājumus, izmantojot viltotas veidlapas un viltotus muitas zīmogus.

II – Tiesību normas

A – Sest? direkt?va

4. Sest?s direkt?vas 15. pants ar virsrakstu "Atbr?vojums eksportam no Kopienas un l?dz?giem dar?jumiem, k? ar? starptautiskajam transportam", cikt?l tam ir noz?me šaj? liet?, noteic š?di:

"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 ?rupus 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 izprieču 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 ?rupus 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 val?t? atbilst ECU 175, ko nosaka saska?? ar Direkt?vas 69/169/EEK 7. panta 2. punktu; tom?r dal?bvalstis var atbr?vot no nodok?a pieg?di, kuras kop?j? v?rt?ba ir maz?ka par min?to summu.

Otr?s da?as piem?rošanai:

- par ce?ot?ju, kas nav re?istr?ts Kopien?, uzskat?ms ce?ot?js, kura past?v?g? dz?vesvieta vai past?v?g? uztur?šan?s vieta neatrodas Kopien?. Š? noteikuma piem?rošanai "past?v?g? dz?vesvieta vai past?v?g? uztur?šan?s vieta" noz?m? vietu, kas k? t?da ir ierakst?ta pas?, identifik?cijas kart? vai citos dokumentos, ko dal?bvalsts, kuras teritorij? notiek pieg?de, atz?st par der?giem,
- eksporta apliecin?jumu sniedz ar fakt?ras vai to aizst?joša dokumenta eksempl?ru, ko viz?jusi muitas iest?de viet?, kur preces ir izvestas no Kopienas.

Katra dal?bvalsts iesniedz Komisijai spiedogu paraugus, ko t? izmanto viz?šanai, kas min?ta treš?s da?as otraj? ievilkum?. Komisija šo inform?ciju p?rs?ta citu dal?bvalstu nodok?u iest?d?m."

B – Atbilstoš?s valsts ties?bu normas

5. Sesto direkt?vu V?cij? ieviesa 1993. gada *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgroz?juma nodokli) (turpm?k tekst? – "*UstG 1993*").

6. Noteikumi, kas attiecas uz eksporta un tam l?dz?gu dar?jumu atbr?vošanu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a, ir paredz?ti *UstG 1993* 4. panta 1. punkta a) apakšpunkt? un 6. pant?.

7. Atbilstoši *UstG 1993* 4. panta 1. punkta a) apakšpunktam no tiem dar?jumiem, kas atbilst *UstG 1993*

15. *Netto Supermarkt* Vācijas Meiklenburgas-Priekšpomerānijas pavalstī pieder vairāki zemo cenu lielveikali. Attiecībā uz apgrozījuma nodokļa atmaksu, tas bija pieņemis iekšēju lēmumu, ka tas atmaksās apgrozījuma nodokli nekomerciālo ceļojumu gadījumā tikai tad, ja zīmoga nospieduma viena puse atrodas uz kvēts un otra puse uz muitas dokumenta, un šāvalsts pilsonis uzrāda savu pasi. Šādu kārtoību tas ieviesa, pirms *Bundesministerium der Finanzen* (Federālā Finanšu ministrija) 1999. gada 18. martā izdeva instrukciju par atbrīvojumu no apgrozījuma nodokļa par prešu izvešanu nekomerciālos ceļojumos, kurā ir ieteikumi par kārtoību, kādā var

pārbaudīt preču izvešanu nekomerciālu cēlojumu gadījumā.

16. Laikā no 1992. līdz 1998. gadam *Netto Supermarkt*, pieņemot, ka bija izpildīti juridiskie nosacījumi, lai saņemtu nodokļu atbrīvojumu par eksporta piegādēm, dažiem saviem klientiem atmaksāja būtiskas pievienotās vērtības nodokļa summas. Kā vēlāk apstiprināja Nodokļu iestādes veiktās izmeklēšanas, Polijas pilsoņi *Netto Supermarkt* bija iesnieguši viltotas muitas dienesta veidlapas un izmantojuši citu klientu kases čekus, kurus tie atrada *Netto* veikalu automašīnu stāvvietā. Viņi bija apzīmājuši viltotās veidlapas un kases čekus ar zīmogu, kas bija viltots muitas dienesta oriģinālais zīmogs.

17. Šķēršņi cēlās tika atklāti 1998. gadā, kad *Netto Supermarkt* griezās *Hauptzollamt Neubrandenburg* (Nei Brandenburgas Galvenā muitas pārvalde), lai noskaidrotu, vai bieži izmantotais zīmogs un ar to saistītie dokumenti ir viltoti. Pēc tam, kad Galvenās muitas pārvaldes darbiniece sākotnēji bija uzskatījusi, ka veidlapas un zīmogs ir īsti, šķēršļi pārvalde pēc turpmākās pārbaudes konstatēja, ka iesniegtie dokumenti bija viltoti.

18. Pēc tam Nodokļu iestāde lika *Netto Supermarkt* samaksāt pievienotās vērtības nodokli par 1993.–1997. gadu un par 1998. gada decembri.

19. *Netto Supermarkt* prasīja atbrīvot to no ar atpakaļejošu datumu pieprasītā apgrozījuma nodokļa par 1993.–1998. gadu Nodokļu iestāde noraidīja ar 2000. gada 14. februāra lēmumu.

20. Sādzība par šo lēmumu tika apmierināta tikai daļēji. Pārējā daļē sādzība tika noraidīta ar 2000. gada 3. maija lēmumu, kurā Nodokļu iestāde it īpaši norādīja, ka nodokļu piemērošana bija objektīvi taisnīga un ka konkrētajā gadījumā pašajos apstākļos tiesību principiem nebija pretrunā tas, ka tika īstenota prasība, kas izriet no nodokļu nomaksas pienākuma. Tā konstatēja, ka *Netto Supermarkt* bija jāpieņem, ka tā ir līdzvainīga apgrozījuma nodokļa nepamatotā izmaksāšanā, kaut arī tās apdomājot rēķinā novērsa turpmāka kaitējuma nodarīšanu.

21. *Netto Supermarkt* apstrīdēja šo lēmumu, *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) iesniedzot apelācijas sādzību, kas tika noraidīta.

22. Pamata tiesvedībā *Bundesfinanzhof* ir jāpieņem lēmums par apelācijas sādzību, ko *Netto Supermarkt* ir iesniedzis par Finanšu tiesas spriedumu. Savas apelācijas sādzības atbalstam *Netto Supermarkt* būtībā apgalvoja, ka Finanšu tiesai, pēc analoģijas piemērojot *UstG* 1993 6.a panta 4. punktu, piegādes pircējiem no Polijas būtu bijis jāuzskata par atbrīvotām no nodokļa un ka turklāt bija izpildīti nosacījumi, lai nodokļu aprēķins tiktu labots AO minēto taisnīguma iemeslu dēļ.

23. Atsaucoties, *inter alia*, uz Eiropas Kopienų Tiesas judikatūru par tiesiskās paņēvības aizsardzības un labticības principu pievienotās vērtības nodokļa likumdošanas jomā, *Bundesfinanzhof* šaubās, vai preču eksporta atbrīvošanu no nodokļa vienmēr var atteikt, ja piegādātājs, pat ievērojot krtīga komersanta rēķinā, nav varējis pamanīt, ka pircēja iesniegtie izvešanas pierādījumi bija viltoti.

24. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* Tiesai ir iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādu jautājumu:

“Vai Kopienų tiesību akti par atbrīvojumu no nodokļiem eksporta gadījumā uz trešo valsti aizliedz daļēbvalstij piemērot nodokļu atbrīvojumu, ievērojot taisnīgumu, ja atbrīvojuma nosacījumi nav izpildīti, bet nodokļu maksātājs to nevarēja pamanīt, pat ievērojot krtīga komersanta rēķinā?”

IV – Juridiskā analīze

1) Lietas dalībnieku pamata apsvērumi

25. Šajā tiesvedībā rakstveida apsvērumus ir iesniegušas Vācijas un Polijas valdības, kā arī Komisija un *Netto Supermarkt*.

26. Vācijas un Polijas valdības uzskata, ka uz iesniegto prejudiciālo jautājumu ir jāsniedz apstiprinoša atbilde.

27. Vācijas valdība uzsver, ka atbilstoši Sestās direktivas 15. panta 2. punkta tekstam ir jānovērš jebkāda nodokļa nemaksāšana, apiešana vai ļaunprātīga izmantošana. Tā kā šā tiesību norma paredz izņēmumu, tā ir jāpiemēro sašaurināti. Dalībvalstis var piešķirt nodokļa atbrīvojumu tikai gadījumos, kad šā panta nosacījumi ir tikuši izpildīti, kas ir jāpierāda piegādātājam.

28. Atbilstoši Vācijas valdības teiktajam, kopīgās intereses nodrošināt vienādu aplikšanu ar nodokļiem principā ir svarīgākas nekā atsevišķu uzņēmēju ieinteresētība noteikta veida attieksmē.

29. Turklāt Sestās direktivas 15. panta 2. punkta paredzētais atbrīvojums palīdz radīt kopīgu iekšējo tirgu. Līdz ar to tādā tiesiskās paņēmības aizsardzības noteikumā, kāds ir paredzēts *UstG* 1993 6.a panta 4. punkta attiecībā uz piegādātājam Kopienas iekšienā, nedrīkst pāc analoģijas piemērot attiecībā uz eksporta piegādātājam.

30. Vācijas valdība turklāt apgalvo, ka Eiropas Kopienas Tiesas judikatūrai par tiesiskās paņēmības aizsardzības (labticības) principu pievienotās vārtības nodokļa noteikumu kontekstā (4) šajā lietā nav nozīmes, jo tajās lietās Tiesa bija iecerējusi novērst vienu un to pašu darījuma dubultu aplikšanu ar nodokļiem, bet šā lieta attiecas uz nodrošināšanu, lai apskatāmie darījumi vispār tiktu aplikti ar nodokli. Drīzāk Tiesas judikatūra par atbrīvojumu no importa un eksporta nodevuma (5), uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa, atbalsta viedokli, ka tādā situācijā, kāda tiek apskatīta šajā lietā, piegādātājam nav piešķirams atbrīvojums. Šāds risks ir jāuzņemamas uzņēmējam un nevis sabiedrībai.

31. Gadījumā, ja Tiesa nepiekrītu tās pieejai, Vācijas valdība pakārtoti norāda, ka nodokļu atbrīvojumu, pamatojoties uz tiesiskās paņēmības aizsardzību un labticību, varētu piešķirt tikai ar ļoti stingriem nosacījumiem, kuri nav izpildīti šajā lietā, kurā, ja *Netto Supermarkt* būtu ievērojis kārtību rēķinā, tas būtu varējis novērst sešus gadus ilgušo krāpšanu.

32. Izvirzot argumentus, kas būtībā ir līdzīgi Vācijas valdības izvirzītajiem, Polijas valdība apgalvo, ka nodokļu atbrīvojums nevar tikt piešķirts tādā gadījumā, kāds ir apskatāmais, kurā atbrīvojuma piemērošanas nosacījumi, it īpaši nosacījums, ka jānotiek eksporta piegādei, nav tikuši izpildīti. Tā norāda, ka Sestās direktivas 15. panta 2. punkts nepieļauj izņēmumus taisnīguma apsvērumu dēļ vai atbilstoši komersanta rēķināšanai. Jāņem vērā arī nepieciešamība aizsargāt valsts budžetus un Eiropas Kopienas pašu resursus, kas tiek iegūti, iekasējot PVN.

33. Pretstatā tam Komisija un *Netto Supermarkt* uzskata, ka Kopienas tiesību normas par eksporta piegāžu atbrīvošanu no nodokļa tādās apstākļos, kādi tiek apskatīti šajā lietā, neliedz piešķirt atbrīvojumu taisnīguma apsvērumu dēļ. Tās ir vienprātīgas, ka iesniedzējtiesas minētais 1991. gada 16. decembra Eiropas Tiesas prezidējamais lēmums protokolam par 28.c panta A daļu Direktīvā 77/388/EEK, ko groza 1991. gada 16. decembra "iekšējais" tirgus Direktīva 91/680/EEK

(6), kaut gan tas galvenokārt attiecas uz vienota iekšējā tirgus izveidi, atspoguļo vispārīgos Kopienų tiesību principus un atbalsta šādu uzskatu, nevis ir tam pretrunā.

34. Komisija un *Netto Supermarkt* apgalvo (7), ka, ja piegādātājs nodokļu krāpšanas novēršanai ir darījis visu, ko var sagaidāt no uzņēmēja, kurš ievēro kārtoņa komersanta rīkojumu, tad viņš drīkst paauties uz savas rīcības likumību un viņu nedrīkst saukt pie atbildības par trešo pušu krāpniecisku rīcību. Ēmot vārā lietās apstākļus un *Netto Supermarkt* ieguldījumu apskatāmo krāpniecisko darbību atklāšanā, ir izpildīti nosacījumi, lai *Netto Supermarkt* atbrīvotu no nodokļa, ēmot vārā tiesiskās paārvības aizsardzību un – kā piebilst Komisija – samērīguma principu.

35. Visbeidzot, *Netto Supermarkt* norāda, ka Kopienų noteikumi par importa un eksporta nodevām dažādos aspektos nav salīdzināmi ar noteikumiem, ar kuriem tiek izveidota PVN sistēma, un ka judikatūra par atbrīvojumu no importa vai eksporta nodevām vai to atmaksu tādā vienkrāši nav piemērojama šajā lietā.

2) Vērtējums

36. Atbildot uz prejudiciālo jautājumu, vispirms ir jāatzīmā, ka netiek apstrīdēts, ka attiecībā uz apstākļiem pamata tiesvedībā nebija izpildīti nosacījumi, lai atbilstoši Sestās direktīvas 15. pantam no nodokļa atbrīvotu tādu preču piegādā, kuras nosāta vai transportā uz trešo valsti.

37. Ir taisnāba arā, ka, kā savos apsvērumos ir uzsvērušās Vācijas un Polijas valdības, tādu atbrīvojumu no nodokļiem, kāds tiek aplākota pamata tiesvedībā, principā var piešāirt tikai tad, ja tiek pierādēts, ka ir tikuši izpildīti atbrīvojuma nosacījumi.

38. Tomēr šā lieta ir āpaša, ēmot vārā tās krimināltiesisko pamatu un to, ka trešo pušu, (šāietamo) pircēju un eksportāju, krāpniecisku darbību rezultātā piegādājam kādādaini šāita, ka bija izpildīti nosacījumi eksporta piegāžu atbrīvojumam no nodokļa.

39. Kā skaidri izriet no līguma sniegtā prejudiciālu nolēmumu, kā arā no prejudiciālā jautājuma teksta, iesniedzātā šajā sakarā sāk ar pieēmumu, ka *Netto Supermarkt*, nodokļu maksātājs, rākojās labticīgi, proti, tas, pat ievērojot kārtoņa komersanta rīkojumu, nevarēja konstatēt, ka atbrīvojuma nosacījumi nebija izpildīti. Šā iesniedzātātiesas secinājumu šās tiesvedības gaitā nevar apstrīdēt.

40. Tādāāā prejudiciālā jautājuma jāga ir noskaidrot, vai šādos apstākļos, kaut gan atbrīvojuma nosacījumi faktiski nebija izpildīti, dalābvalsts taisnīguma apsvērumu dāāā tomēr var atbrīvot nodokļa maksātāju no pienākuma maksāt nodokli.

41. Turpmāk norādāto iemeslu dāāā es piekrātu *Netto Supermarkt* un Komisijas viedoklim, ka uz šā jautājumu, kas attiecas uz riska sadalājumu trešās puses krāpnieciskās rīcības gadājumā un uz labticīgā nodokļa maksātāja aizsardzību, ir jāatbild apstiprinoši.

42. Tā kā Sestajā direktīvā nav tiesību normu, kas attiecas uz tādu situāciju, kāda tiek aplākota šajā lietā, vispirms ir jāatgādāna, ka atbilstoši pastāvīgā judikatūrai dalābvalstīm, āstenojot pilnvaras, ko tām piešāir Kopienų direktāvas, ir jāievēro vispārājie tiesību principi, kas ir daāā no Kopienų tiesību sistēmas, tostarp samērīguma, tiesiskās drošības un tiesiskās paārvības aizsardzības principi (8).

43. It ?paši attiec?b? uz sam?r?guma principu Tiesa jau ir nor?d?jusi, ka, kaut ar? ir likum?gi, ka dal?bvalstis cenšas p?c iesp?jas efekt?vi aizsarg?t Valsts kases ties?bas, š?di pas?kumi nevar p?rsniegt to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (9).

44. Šaj? sakar? ir j?atz?m?, ka, kaut gan pieg?d?t?js k? nodok?u maks?t?js kop?j? PVN sist?m? ir atbild?gs par PVN k? pat?ri?a nodok?a maks?šanu, visbeidzot PVN ir j?maks? gala pat?r?t?jam (10). Kaut gan nodok?a maks?t?ji, protams, neg?st dabisku labumu no PVN maks?šanas un tie nav ieinteres?ti taj?, un nav paredz?ts, ka tiem j?uz?emas nodok?a maks?šana ekonomisk? izpratn?, tie r?kojas k? nodok?u iekas?t?ji valsts lab? (11) un sabiedr?bas l?dzek?u interes?s.

45. ?emot v?r? šos apsv?rumus, p?c man?m dom?m, ir skaidrs, ka t?dos apst?k?os, k?di ir izveidojušies pamata tiesved?b?, b?tu nesam?r?gi atz?t nodok?a maks?t?ju par atbild?gu par iztr?kumu nodok?u ien?kumos, ko ir rad?jusi trešo pušu kr?pnieciska r?c?ba. Protams, var sagaid?t, ka nodok?u maks?t?js uz?emsies vi?am saska?? ar kop?jo PVN sist?mu uzlikto pien?kumu ar visu pien?c?go uzman?bu un r?p?bu un tiks atz?ts par atbild?gu par nepiln?b?m šaj? sakar?. Tom?r attiec?b? uz nepiln?b?m, kas neietilpst nodok?a maks?t?ja ietekmes sf?r?, dal?bvalstij – sabiedr?bas l?dzek?u interes?s – ir pien?kums nodrošin?t kop?jo sist?mas darb?bu un nepie?aut nek?du nodok?a nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu. L?dz ar to dal?bvalstij ir j?uz?emas ar? atbilstošais risks.

46. Šo viedokli atbalsta vair?ki Tiesas spriedumi, no kuriem – ne?emot v?r? zin?mas atš?ir?bas attiec?b? uz faktiskajiem apst?k?iem – skaidri izriet, ka nodok?a maks?t?jam, kas r?kojas lab? tic?b?, proti, prec?z?k, ar nosac?jumu, ka vi?š nek?d? veid? nav piedal?jies p?rk?pumos un ir veicis visus sapr?t?gi nepieciešamos piesardz?bas pas?kumus, nevajadz?tu uz?emt atbild?bu par citu personu kr?pniecisku r?c?bu (12).

47. T? spriedum? liet? *Optigen* Tiesa konstat?ja, ka t?da nodok?a maks?t?ja, kurš veic dar?jumus, kurus pašus par sevi par sp?k? neesošiem nepadara PVN kr?pšana, ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN nevar ietekm?t fakts, ka pieg?des sh?m?, kuras da?a ir šie dar?jumi, citu iepriekš?ju vai v?l?ku dar?jumu par sp?k? neesošu padara PVN kr?pšana, ja nodok?a maks?t?js nezina?ja un nevar?ja uzzin?t, ka ir notikusi kr?pšana (13).

48. T?d? paš? gar?, Tiesa v?l?k spriedum? liet? *Kittel* atzina, ka “uz??m?jiem, kas dara visu, ko no tiem sapr?t?gi var?tu piepras?t, lai nodrošin?tu, ka to dar?jumi neveido da?u no sh?mas, kur? ietilpst PVN vai k?das citas kr?pšanas dar?jums, ir j?var pa?auties uz šo dar?jumu likum?bu, nerisk?jot zaud?t ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN” (14).

49. T?ds pieg?d?t?js, k?ds tiek apl?kots pamata tiesved?b?, kurš, k? ir konstat?jusi iesniedz?jtiesa, pat iev?rojot k?rt?ga komersanta r?p?bu, nevar?ja paman?t, ka atbr?vojuma nosac?jumi faktiski nebija izpild?ti, noteikti atbilst iepriekš min?taj? judikat?r? noteiktajiem labas tic?bas un r?p?bas standartiem. Šaj? sakar? var piebilst, ka no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pat muitas iest?des, kur?s v?rs?s *Netto Supermarkt*, no pirm? acu skatienu nevar?ja paman?t, ka iesniegtie dokumenti bija viltoti.

50. Turkl?t attiec?b? uz 1991. gada 16. decembra Eiropadomes san?ksmes pazi?ojumu protokolam ir taish?ba, ka tas attiecas uz nodok?a maks?t?ja tiesisk?s pa??v?bas un labtic?bas aizsardz?bu attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas iekšien?. Tom?r, k? pareizi atz?m?jusi Komisija un *Netto Supermarkt*, no t? nevar secin?t, ka nodok?a maks?t?jam nevajadz?tu pieš?irt l?dzv?rt?gu aizsardz?bu attiec?b? uz eksporta pieg?d?m. Ja reiz, k? izriet no iepriekš min?tajiem apsv?rumiem, t?d? gad?jum?, k?ds ir apskat?mais, atbr?vojuma pieš?iršana izriet no atseviš?a pieg?d?t?ja, kurš r?kojas labtic?gi, aizsardz?bas, es nesp?ju saprast, k?d? veid? likumdošanas

par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanas mērķis – kopēja tirgus izveide – nozīmē, ka šādas aizsardzības nodrošināšana attiecībā uz eksporta piegādēm nebūtu iespējama.

51. Drēzķtādas nošķiršanas Kopienu likumdošanas rezultātā tirgotāji, kuriem to piegādājamo preču veida, to ģeogrāfiskās pozīcijas vai cita iemesla dēļ liela daļa no viņu veiktajām piegādēm ir eksporta piegādes, tiktu nostādīti ievērojami nelabvēlīgākie situācijā salīdzinājumā ar tirgotājiem, kuri galvenokārt veic piegādes Kopienas iekšienā.

52. Tādēļ, pēc manām domām, ja tādus apstākļos, kādi tiek aplūkoti šajā lietā, tiktu atzīts, ka nodokļu maksātājiem, kuri rīkojas labticīgi, ir pienākums maksāt nodokli par eksporta piegādēm, tad tas varētu būt pat pretrunā vienlīdzības principam, ja tādus pašos apstākļos, kas saistīti ar trešo personu veiktu krāpšanu, attiecībā uz piegādēm Kopienas iekšienā tiem tiktu piešķirts atbrīvojums.

53. Visbeidzot, attiecībā uz Vācijas valdības atsauci uz Tiesas judikatūru muitas likumdošanas jomā, es piekrītu Komisijai un *Netto Supermarkt*, ka, ģemot vērā atšķirības starp Kopienas muitas nodevu piemērošanas sistēmas un Sestajā direktīvā izveidotās PVN kopējās sistēmas struktūru, mērķi un jēgu, nav iespējams pārcelt Tiesas secinājumus pirmajā kontekstā uz konkrētu nodokļu maksātāja situāciju PVN sistēmā tādējādi, lai apšaubītu iepriekš minētos secinājumus (15).

54. No iepriekš minētā izriet, ka Kopienas tiesību akti par atbrīvojumu no nodokļiem eksporta gadījumā uz trešo valsti neaizliedz dalībvalstij piemērot nodokļu atbrīvojumu taisnīguma vārdā tādus apstākļos, kādi tiek aplūkoti, ja atbrīvojuma nosacījumi neeksistē, bet nodokļu maksātājs to neesamību nevarēja pamanīt, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību.

V – Secinājumi

55. Tādēļ es iesaku atbildēt šādi uz Tiesai iesniegto prejudiciālo jautājumu:

tādā situācijā, kāda tiek aplūkota pamata tiesvedībā, 15. panta 2. punkts 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 95/7/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz dalībvalstij piemērot nodokļu atbrīvojumu taisnīguma vārdā tādus apstākļos, kādi tiek aplūkoti, ja atbrīvojuma nosacījumi neeksistē, bet nodokļu maksātājs to neesamību nevarēja pamanīt, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – Padomes 1995. gada 10. aprīlī Direktīva 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli – dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.).

4 – 1989. gada 13. decembra spriedums lietā 342/87 *Genius Holding* (*Recueil*, 4227. lpp.) un 2000. gada 19. septembra spriedums lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (*Recueil*, I-6973. lpp.).

5 – 1996. gada 18. janvārī spriedums lietā C-446/93 *SEIM* (*Recueil*, I-73. lpp.); 1984. gada 13. novembra spriedums apvienotajās lietās 98/83 un 230/83 *Van Gend & Loos*/Komisija (*Recueil*, 3763. lpp.); skat. arī Pirmās instances tiesas 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā T-205/99 *Hyper* /Komisija (*Recueil*, II-3141. lpp.).

6 – Padomes Direktīva 91/680, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopājo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.); minētais fragments noteic: “Padome un Komisija norāda, ka pārejas noteikumu piemērošana jebkurā gadījumā nedrīkst novest pie tā, ka tiek atteikts piešķirt 28.c panta A daļā minēto atbrīvojumu, ja vēlāk izrādās, ka pircējs šajā sakarā ir iesniedzis nepareizus datus, tādēļ nodokļu maksātājs bija veicis nepieciešamos pasākumus, lai novērstu nepareizu PVN noteikumu piemērošanu attiecībā uz piegādēm, kas ir saistītas ar viņa uzņēmumu.”

7 – Atsaucoties, *inter alia*, uz 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp.); 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* (Krājums, I-6161. lpp.) un 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c. (Krājums, I-4191. lpp.).

8 – Šajā sakarā, *inter alia*, skat. iepriekš 7. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 29. punkts, un 2006. gada 14. septembra spriedumu apvienotās lietās no C-181/04 līdz C-183/04 *Elmeke* (Krājums, I-8167. lpp., 31. punkts).

9 – Šajā sakarā skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c. (*Recueil*, I-7281. lpp., 47. punkts) un iepriekš 7. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 30. punkts.

10 – Šajā sakarā, *inter alia*, skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona* (Krājums, I-9373. lpp., 22. un 28. punkts).

11 – Skat. 1993. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-10/92 *Maurizio Balocchi* (*Recueil*, I-5105. lpp., 25. punkts).

12 – Šajā sakarā skat. arī ģenerālvokātes Kokotes [Kokott] secinājums lietā C-409/04 *Teleos* u.c. (2007. gada 27. septembra spriedums, Krājums, I-7797. lpp.), 77. punkts un 27. zemesvērtības piezīme.

13 – Šajā sakarā skat. iepriekš 7. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu apvienotās lietās *Optigen* u.c., 51. un 52. punkts.

14 – Iepriekš 7. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums apvienotās lietās *Kittel*, 51. punkts, atsaucoties uz iepriekš 7. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industries* u.c. Pretstatā tam, Tiesa spriedumā lietā *Genius Holding* (iepriekš minēts 4. zemesvērtības piezīme), it īpaši tās 18. punktā, un spriedumā lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (iepriekš minēts 4. zemesvērtības piezīme), sprieduma 61. punktā, ir atzinusi, ka gadījumā, ja par PVN ir ticis izrakstīts nepareizs rādītājs, rādītāja izrakstītāju var atzīt par atbildīgu par iztrūkumu nodokļu ieņēmumos, ja viņš nav rīkojies labā ticībā.

15 – Šajā sakarā skat. arī iepriekš 12. zemesvērtības piezīmi minētos ģenerālvokātes Kokotes secinājumus lietā *Teleos* u.c., it īpaši secinājumu 80. punktā.