ĢENERĀLADVOKĀTA JANA MAZAKA [*JÁN MAZÁK*] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 25. oktobrī [1]

I — Ievads

1. *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) (Vācija) ar 2006. gada 2. marta rīkojumu iesniedza Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par 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 [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 šķietamo pircēju krāpnieciskas rīcības rezultātā atbrīvojuma nosacījumi faktiski neeksistē, bet nodokļu maksātājs to neesamību nevarēja pamanīt, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību.

3. Šis jautājums radās apstākļos, kad vairāku gadu garumā Polijas pilsoņi Vācijas lielveikalam "Netto" (turpmāk tekstā — "*Netto Supermarkt*") krāpnieciski lūdza 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 papīrgrozos atstātos kases čekus un viltojot izvešanas apliecinājumus, izmantojot viltotas veidlapas un viltotus muitas zīmogus.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

3 — Padomes 1995. gada 10. aprīļa 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.).

II — Tiesību normas

A — *Sestā direktīva*

4. Sestās direktīvas 15. pants ar virsrakstu "Atbrīvojums eksportam no Kopienas un līdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskajam transportam", ciktāl tam ir nozīme šajā lietā, noteic šādi:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

2. tādu preču piegādi, kuras pircējs vai cita persona pircēja vārdā nosūta vai transportē uz ceļamērķi ārpus Kopienas, ja šis pircējs nav reģistrēts šīs valsts teritorijā, izņemot preces, kuras transportē pats pircējs, lai aprīkotu, uzpildītu un apgādātu ar pārtiku izpriecu ceļojumu kuģus, privātus lidaparātus vai citus transporta līdzekļus privātai lietošanai.

Ja preču piegādi veic ceļotāji savā personiskajā bagāžā, šis atbrīvojums ir spēkā ar nosacījumu, ka:

— ceļotājs nav reģistrēts Kopienā,

— preces tiek transportētas uz galapunktu ārpus Kopienas trīs mēnešu laikā, kopš veikta piegāde,

— piegādes kopējā vērtība, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli, pārsniedz summu, kas valsts valūtā 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.

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

Otrās daļas piemērošanai:

B — *Atbilstošās valsts tiesību normas*

— par ceļotāju, kas nav reģistrēts Kopienā, uzskatāms ceļotājs, kura pastāvīgā dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta neatrodas Kopienā. Šā noteikuma piemērošanai "pastāvīgā dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta" nozīmē vietu, kas kā tāda ir ierakstīta pasē, identifikācijas kartē vai citos dokumentos, ko dalībvalsts, kuras teritorijā notiek piegāde, atzīst par derīgiem,

5. Sesto direktīvu Vācijā ieviesa 1993. gada *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) (turpmāk tekstā — "*UstG 1993*").

6. Noteikumi, kas attiecas uz eksporta un tam līdzīgu darījumu atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa, ir paredzēti *UstG 1993* 4. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 6. pantā.

— eksporta apliecinājumu sniedz ar faktūras vai to aizstājoša dokumenta eksemplāru, ko vizējusi muitas iestāde vietā, kur preces ir izvestas no Kopienas.

7. Atbilstoši *UstG 1993* 4. panta 1. punkta a) apakšpunktam no tiem darījumiem, kas

atbilst *UstG 1993* 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktam, *inter alia*, eksporta piegādes (*UstG 1993* 6. pants) ir atbrīvotas no nodokļa.

8. Atbilstoši *UstG 1993* 6. panta 1. punkta 2. apakšpunktam preces tiek eksportētas, ja pircējs preci transportē vai nosūta uz trešo valsti, izņemot *UstG 1993* 1. panta 3. punktā minētās teritorijas, un ir ārvalstu pilsonis.

9. Atbilstoši *UstG 1993* 6. panta 4. punktam, *inter alia*, 1. apakšpunkta nosacījumu izpildi ir jāpierāda uzņēmējam. Federālā finanšu ministrija ar *Bundesrat* [Bundesrāts] atbalstu var paredzēt noteikumus par to, kā uzņēmējam ir jāsniedz šie pierādījumi.

10. Ministrija ir izmantojusi *UstG 1993* 6. panta 4. punktā paredzētās pilnvaras *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Noteikumi par apgrozījuma nodokļa piemērošanu, turpmāk tekstā — "*UstDV*") 8. panta 1. punktā. Atbilstoši šim noteikumam preču eksporta gadījumā uzņēmējam šo noteikumu piemērošanas jomā ar attiecīgu dokumentu palīdzību jāpierāda, ka tas vai arī pircējs preci ir transportējis vai nosūtījis uz trešo valsti (izvešanas apliecinājums). Šiem dokumentiem skaidri un viegli pārbaudāmā veidā jāapliecina nosacījumu izpilde.

11. *Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai Kopienas iekšienē UstG 1993* 6.a panta 4. punkts paredz tiesiskās paļāvības aizsardzības noteikumu, kas ir formulēts šādi:

"Ja uzņēmējs preču vai pakalpojumu piegādi uzskata par atbrīvotu no nodokļa, lai gan nav izpildīti 1. punkta nosacījumi, piegāde jāuzskata par atbrīvotu no nodokļa, ja atbrīvojums no nodokļa pamatots ar pircēja nepatiesi sniegtu informāciju un uzņēmējs, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību, nevarēja konstatēt, ka šī informācija ir nepatiesa. Šajā gadījumā pircējs ir parādā nesamaksāto nodokli."

12. Vācijas tiesību aktos nav paredzēts līdzvērtīgs noteikums par tiesiskās paļāvības aizsardzību attiecībā uz *preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu* trešām valstīm.

13. Tomēr Vācijas *Abgabenordung* (Nodokļu kodekss) (turpmāk tekstā — "*AO*") 227. pantā ir paredzēti sekojoši vispārēji noteikumi par taisnīgumu:

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

III — Fakti, procedūra un prejudiciālais jautājums

14. Pamata tiesvedībā *Netto Supermarkt* (kā prasītājs un apelācijas sūdzības iesniedzējs) un *Finanzamt Malchin* [Malhinas Finanšu pārvalde] (turpmāk tekstā — "Nodokļu iestāde") (kā atbildētāja) strīdas par apgrozījuma nodokļa atlaišanu, ko Nodokļu iestāde uzlika *Netto Supermarkt* tā iemesla dēļ, ka nebija izpildīti no nodokļiem atbrīvotas eksporta piegādes nosacījumi.

15. *Netto Supermarkt* Vācijas Meklenburgas-Priekšpomerānijas pavalstī pieder vairāki zemo cenu lielveikali. Attiecībā uz apgrozījuma nodokļa atmaksu, tas bija pieņēmis iekšēju lēmumu, ka tas atmaksās apgrozījuma nodokli nekomerciālo ceļojumu gadījumā tikai tad, ja zīmoga nospieduma viena puse atrodas uz kvīts un otra puse uz muitas dokumenta, un ārvalsts pilsonis uzrāda savu pasi. Šādu kārtību tas ieviesa, pirms *Bundesministerium der Finanzen* (Federālā Finanšu ministrija) 1999. gada 18. martā izdeva instrukciju par atbrīvojumu no apgrozījuma nodokļa par preču izvešanu nekomerciālos ceļojumos, kurā ir ieteikumi par kārtību, kādā var pārbaudīt preču izvešanu nekomerciālu ceļojumu 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 apzīmogojuši viltotās veidlapas un kases čekus ar zīmogu, kas bija viltots muitas dienesta oriģinālais zīmogs.

17. Šī krāpnieciskā rīcība tika atklāta 1998. gadā, kad *Netto Supermarkt* griezās

Hautpzollamt Neubrandenburg (Neibrandenburgas 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, šī pārvalde pēc turpmākas 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* prasību atbrīvot to no ar atpakaļejošu datumu pieprasītā apgrozījuma nodokļa par 1993.–1998. gadu Nodokļu iestāde noraidīja ar 2000. gada 14. februāra lēmumu.

20. Sūdzība par šo lēmumu tika apmierināta tikai daļēji. Pārējā daļā sūdzība tika noraidīta ar 2000. gada 3. maija lēmumu, kurā Nodokļu iestāde it īpaši norādīja, ka nodokļu piemērošana bija objektīvi taisnīga un ka konkrētā gadījuma īpašajos 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 apdomīgā rīcība novērsa turpmāka kaitējuma nodarīšanu.

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

22. Pamata tiesvedībā *Bundesfinanzhof* ir jāpieņem lēmums par apelācijas sūdzību, ko *Netto Supermarkt* ir iesniedzis par Finanšu tiesas spriedumu. Savas apelācijas sūdzības atbalstam *Netto Supermarkt* būtībā apgalvo, 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 Kopienu Tiesas judikatūru par tiesiskās

paļāvības aizsardzības un labticības principu pievienotās vērtības nodokļa likumdošanas jomā, *Bundesfinanzhof* šaubās, vai preču eksporta atbrīvošanu no nodokļa vienmēr var atteikt, ja piegādātājs, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību, 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 Kopienu tiesību akti par atbrīvojumu no nodokļiem eksporta gadījumā uz trešo valsti aizliedz dalībvalstij piemērot nodokļu atbrīvojumu, ievērojot taisnīgumu, ja atbrīvojuma nosacījumi nav izpildīti, bet nodokļu maksātājs to nevarēja pamanīt, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību?"

IV — Juridiskā analīze

A — *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 direktīvas 15. panta 2. punkta tekstam ir jānovērš jebkāda nodokļa nemaksāšana, apiešana vai ļaunprātīga izmantošana. Tā kā šī tiesību norma paredz izņēmumu, tā ir jāpiemēro sašaurināti. Dalībvalstis var piešķirt nodokļa atbrīvojumu tikai gadījumos, kad šī 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 atsevišķā uzņēmēja ieinteresētība noteikta veida attieksmē.

29. Turklāt Sestās direktīvas 15. panta 2. punktā paredzētais atbrīvojums palīdz

radīt kopīgu iekšējo tirgu. Līdz ar to tādu tiesiskās paļāvības aizsardzības noteikumu, kāds ir paredzēts *UstG 1993* 6.a panta 4. punktā attiecībā uz piegādēm Kopienas iekšienē, nedrīkst pēc analoģijas piemērot attiecībā uz eksporta piegādēm.

30. Vācijas valdība turklāt apgalvo, ka Eiropas Kopienu Tiesas judikatūrai par tiesiskās paļāvības aizsardzības (labticības) principu pievienotās vērtības nodokļa noteikumu kontekstā [4] šajā lietā nav nozīmes, jo tajās lietās Tiesa bija iecerējusi novērst viena un tā paša darījuma dubultu aplikšanu ar nodokļiem, bet šī lieta attiecas uz nodrošināšanu, lai apskatāmie darījumi vispār tiktu aplikti ar nodokli. Drīzāk Tiesas judikatūra par atbrīvojumu no importa un eksporta nodevām [5], uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa, atbalsta viedokli, ka tādā situācijā, kāda tiek apskatīta šajā lietā, piegādātājam nav piešķirams atbrīvojums. Šāds risks ir jāuzņemas uzņēmējam un nevis sabiedrībai.

31. Gadījumā, ja Tiesa nepiekristu tās pieejai, Vācijas valdība pakārtoti norāda, ka nodokļu atbrīvojumu, pamatojoties uz tiesiskās paļāvības aizsardzību un labticību, varētu piešķirt tikai ar ļoti stingriem nosacījumiem, kuri nav izpildīti šajā lietā, kurā, ja *Netto Supermarkt* būtu ievērojis kārtīgu rūpību, 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 direktīvas 15. panta 2. punkts nepieļauj izņēmumus taisnīguma apsvērumu dēļ vai atbilstoši komersanta rūpības jēdzienam. Jāņem vērā arī nepieciešamība aizsargāt valstu budžetus un Eiropas Kopienu pašu resursus, kas tiek iegūti, iekasējot PVN.

33. Pretstatā tam Komisija un *Netto Supermarkt* uzskata, ka Kopienu tiesību normas par eksporta piegāžu atbrīvošanu no nodokļa tādos apstākļos, kādi tiek apskatīti šajā lietā, neliedz piešķirt atbrīvojumu taisnīguma apsvērumu dēļ. Tās ir vienisprātis,

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. janvāra 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.).

ka iesniedzējtiesas minētais 1991. gada 16. decembra Eiropadomes sanāksmes paziņojums protokolam par 28.c panta A daļu Direktīvā 77/388/EEK, ko groza 1991. gada 16. decembra "iekšējā" tirgus Direktīva 91/680/EEK [6], kaut gan tas galvenokārt attiecās uz vienota iekšējā tirgus izveidi, atspoguļo vispārējos Kopienu 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 sagaidīt no uzņēmēja, kurš ievēro kārtīga komersanta rūpību, tad viņš drīkst paļauties uz savas rīcības likumību un viņu nedrīkst saukt pie atbildības par trešo pušu krāpniecisku rīcību. Ņemot vērā lietas apstākļus un *Netto Supermarkt* ieguldījumu apskatāmo krāpniecisko darbību atklāšanā, ir izpildīti nosacījumi, lai *Netto Supermarkt* atbrīvotu no nodokļa, ņemot vērā tiesiskās paļāvības aizsardzību un — kā piebilst Komisija — samērīguma principu.

35. Visbeidzot, *Netto Supermarkt* norāda, ka Kopienu 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 tādēļ vienkārši nav piemērojama šajā lietā.

B — *Vērtējums*

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

6 — Padomes Direktīva 91/680, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo 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, tā kā 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 apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp.); 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās 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.).

37. Ir taisnība arī, ka, kā savos apsvērumos ir uzsvērušas Vācijas un Polijas valdības, tādu atbrīvojumu no nodokļiem, kāds tiek aplūkots pamata tiesvedībā, principā var piešķirt tikai tad, ja tiek pierādīts, ka ir tikuši izpildīti atbrīvojuma nosacījumi.

38. Tomēr šī lieta ir īpaša, ņemot vērā tās krimināltiesisko pamatu un to, ka trešo pušu, (šķietamo) pircēju un eksportētāju, krāpniecisku darbību rezultātā piegādātājam kļūdaini šķita, ka bija izpildīti nosacījumi eksporta piegāžu atbrīvojumam no nodokļa.

39. Kā skaidri izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, kā arī no prejudiciālā jautājuma teksta, iesniedzējtiesa šajā sakarā sāk ar pieņēmumu, ka *Netto Supermarkt*, nodokļu maksātājs, rīkojās labticīgi, proti, tas, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību, nevarēja konstatēt, ka atbrīvojuma nosacījumi nebija izpildīti. Šo iesniedzējtiesas secinājumu šīs tiesvedības gaitā nevar apstrīdēt.

40. Tādēļ prejudiciālā jautājuma jēga ir noskaidrot, vai šādos apstākļos, kaut gan atbrīvojuma nosacījumi faktiski nebija izpildīti, dalībvalsts taisnīguma apsvērumu dēļ tomēr var atbrīvot nodokļa maksātāju no pienākuma maksāt nodokli.

41. Turpmāk norādīto iemeslu dēļ es piekrītu *Netto Supermarkt* un Komisijas viedoklim, ka uz šo jautājumu, kas attiecas uz riska sadalījumu trešās puses krāpnieciskas rīcības gadījumā un uz labticīga nodokļa maksātāja aizsardzību, ir jāatbild apstiprinoši.

42. Tā kā Sestajā direktīvā nav tiesību normu, kas attiecas uz tādu situāciju, kāda tiek aplūkota šajā lietā, vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgai judikatūrai dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Kopienu direktīvas, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Kopienu tiesību sistēmas, tostarp samērīguma, tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi [8].

43. It īpaši attiecībā uz samērīguma principu Tiesa jau ir norādījusi, ka, kaut arī ir likumīgi,

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

ka dalībvalstis cenšas pēc iespējas efektīvi aizsargāt Valsts kases tiesības, šādi pasākumi nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [9].

44. Šajā sakarā ir jāatzīmē, ka, kaut gan piegādātājs kā nodokļu maksātājs kopējā PVN sistēmā ir atbildīgs par PVN kā patēriņa nodokļa maksāšanu, visbeidzot PVN ir jāmaksā gala patērētājam [10]. Kaut gan nodokļa maksātāji, protams, negūst dabisku labumu no PVN maksāšanas un tie nav ieinteresēti tajā, un nav paredzēts, ka tiem jāuzņemas nodokļa maksāšana ekonomiskā izpratnē, tie rīkojas kā nodokļu iekasētāji valsts labā [11] un sabiedrības līdzekļu interesēs.

45. Ņemot vērā šos apsvērumus, pēc manām domām, ir skaidrs, ka tādos apstākļos, kādi ir izveidojušies pamata tiesvedībā, būtu nesamērīgi atzīt nodokļa maksātāju par atbildīgu par iztrūkumu nodokļu ienākumos, ko ir radījusi trešo pušu krāpnieciska rīcība. Protams, var sagaidīt, ka nodokļu maksātājs uzņemsies viņam saskaņā ar kopējo PVN sistēmu uzlikto pienākumu ar visu pienācīgo uzmanību un rūpību un tiks atzīts par atbildīgu par nepilnībām šajā sakarā. Tomēr attiecībā uz nepilnībām, kas neietilpst nodokļa maksātāja ietekmes sfērā, dalībvalstij — sabiedrības līdzekļu interesēs — ir pienākums nodrošināt kopējo sistēmas darbību un nepieļaut nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Līdz ar to dalībvalstij ir jāuzņemas arī atbilstošais risks.

46. Šo viedokli atbalsta vairāki Tiesas spriedumi, no kuriem — neņemot vērā zināmas atšķirības attiecībā uz faktiskajiem apstākļiem — skaidri izriet, ka nodokļa maksātājam, kas rīkojas labā ticībā, proti, precīzāk, ar nosacījumu, ka viņš nekādā veidā nav piedalījies pārkāpumos un ir veicis visus saprātīgi nepieciešamos piesardzības pasākumus, nevajadzētu uzņemties atbildību par citu personu krāpniecisku rīcību [12].

9 — Šajā sakarā skat. 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., 47. punkts) un iepriekš 7. zemsvītras piezīmē 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 ģenerāladvokātes Kokotes [*Kokott*] secinājumus lietā C-409/04 *Teleos* u.c. (2007. gada 27. septembra spriedums, Krājums, I-7797. lpp.), 77. punkts un 27. zemsvītras piezīme.

47. Tā spriedumā lietā *Optigen* Tiesa konstatēja, ka tāda nodokļa maksātāja, kurš veic darījumus, kurus pašus par sevi par spēkā neesošiem nepadara PVN krāpšana, tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN nevar ietekmēt fakts, ka piegādes shēmā, kuras daļa ir šie darījumi, citu iepriekšēju vai vēlāku darījumu par spēkā neesošu padara PVN krāpšana, ja nodokļa maksātājs nezināja un nevarēja uzzināt, ka ir notikusi krāpšana [13].

48. Tādā pašā garā, Tiesa vēlāk spriedumā lietā *Kittel* atzina, ka "uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurā ietilpst PVN vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN" [14].

49. Tāds piegādātājs, kāds tiek aplūkots pamata tiesvedībā, kurš, kā ir konstatējusi iesniedzējtiesa, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību, nevarēja pamanīt, ka atbrīvojuma nosacījumi faktiski nebija izpildīti, noteikti atbilst iepriekš minētajā judikatūrā noteiktajiem labas ticības un rūpības standartiem. Šajā sakarā var piebilst, ka no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pat muitas iestādes, kurās vērsās *Netto Supermarkt*, no pirmā acu skatiena nevarēja pamanīt, ka iesniegtie dokumenti bija viltoti.

50. Turklāt attiecībā uz 1991. gada 16. decembra Eiropadomes sanāksmes paziņojumu protokolam ir taisnība, ka tas attiecas uz nodokļa maksātāja tiesiskās paļāvības un labticības aizsardzību attiecībā uz piegādēm Kopienas iekšienē. Tomēr, kā pareizi atzīmējusi Komisija un *Netto Supermarkt*, no tā nevar secināt, ka nodokļa maksātājam nevajadzētu piešķirt līdzvērtīgu aizsardzību attiecībā uz eksporta piegādēm. Ja reiz, kā izriet no iepriekš minētajiem apsvērumiem, tādā gadījumā, kāds ir apskatāmais, atbrīvojuma piešķiršana izriet no atsevišķa piegādātāja, kurš rīkojas labticīgi, aizsardzības, es nespēju saprast, kādā veidā likumdošanas par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanas mērķis —

13 — Šajā sakarā skat. iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās *Optigen* u.c., 51. un 52. punkts.

14 — Iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums apvienotajās lietās *Kittel*, 51. punkts, atsaucoties uz iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industry* u.c. Pretstatā tam, Tiesa spriedumā lietā *Genius Holding* (iepriekš minēts 4. zemsvītras piezīmē), it īpaši tā 18. punktā, un spriedumā lietā *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (iepriekš minēts 4. zemsvītras piezīmē), sprieduma 61. punktā, ir atzinusi, ka gadījumā, ja par PVN ir ticis izrakstīts nepareizs rēķins, rēķina izrakstītāju var atzīt par atbildīgu par iztrūkumu nodokļu ieņēmumos, ja viņš nav rīkojies labā ticībā.

kopēja tirgus izveide — nozīmētu, ka šādas aizsardzības nodrošināšana attiecībā uz eksporta piegādēm nebūtu iespējama.

51. Drīzāk tādas nošķiršanas Kopienu likumdošanā 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 nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar tirgotājiem, kuri galvenokārt veic piegādes Kopienas iekšienē.

52. Tādēļ, pēc manām domām, ja tādos 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 tādos pašos apstākļos, kas saistīti ar trešo personu veiktu krāpšanu, attiecībā uz piegādēm Kopienas iekšienē tiem tiktu piešķirts atbrīvojums.

53. Visbeidzot, attiecībā uz Vācijas valdības atsauci uz Tiesas judikatūru muitas likumdošanas jomā, es piekrītu Komisijai un *Netto Supermarkt*, ka, ņemot 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 tādos apstākļos, kādi tiek aplūkoti, ja atbrīvojuma nosacījumi neeksistē, bet nodokļu maksātājs to neesamību nevarēja pamanīt, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību.

15 — Šajā sakarā skat. arī iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokātes Kokotes secinājumus lietā *Teleos* u.c., it īpaši secinājumu 80. punktu.

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 tādos apstākļos, kādi tiek aplūkoti, ja atbrīvojuma nosacījumi neeksistē, bet nodokļu maksātājs to neesamību nevarēja pamanīt, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību.