TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2008. gada 21. februārī [*]

Lieta C-271/06

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, 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*], (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

[*] Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* vārdā — V. Botens [*V. Booten*] un J. Sprado [*J. Sprado*], *Rechtsanwälte*,CON

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Polijas valdības vārdā — E. Osņecka-Tamecka [*E. Ośniecka-Tamecka*], pārstāve,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2007. gada 25. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 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 (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 15. panta 2. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedības ietvaros starp *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* (turpmāk tekstā — "*Netto Supermarkt*") un *Finanzamt Malchin* (Malhinas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") par *Finanzamt* atteikumu piešķirt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") par 1995.–1998. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 15. pantā "Atbrīvojums eksportam no Kopienas un līdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskajam transportam" ir noteikts:

"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.

Otrās daļas piemērošanai:

— 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,

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

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

[..]"

Valsts tiesiskais regulējums

4 Preču 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 paļāvības aizsardzības noteikumu, kas ir formulēts šādi:

"Ja uzņēmējs preču vai pakalpojumu piegādi uzskatīja 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."

5 Vācijas nodokļu tiesiskajā regulējumā nepastāv līdzīgs tiesiskās paļāvības aizsardzības noteikums preču 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 atbrīvojumu no nodokļu samaksas pienākuma; ar tādiem 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 Meklenburgas-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 kvīts un otra puse uz muitas dokumenta un, otrkārt, ja ārvalsts pilsonis uzrāda savu pasi.

8 1998. gadā *Netto Supermarkt* lūdza *Hauptzollamt Neubrandenburg* (Neibrandenburgas Galvenā muitas pārvalde) pārbaudīt, vai muitas zīmogs Nr. 73, kā arī muitas dokuments, uz kura bija šis zīmogs, ir viltoti. Lai gan pirmā atbilde, ko sniedza šī muitas pārvalde, bija negatīva, tā informēja *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 piešķīra.

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 lūgumu *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 piešķīra atbrīvojumu no PVN par 1993. un 1994. gadu, jo šo gadu paziņojumi par samaksājamā nodokļa apmēru vairs nevarēja tikt mainīti, kā arī piešķīra nodokļu atlaidi laikposmam no 1993. līdz 1997. gadam. Pārējā daļā *Netto Supermarkt* iesniegto sūdzību *Finanzamt* noraidīja, uzskatot, ka uzņēmums ir parādā minēto nodokli, jo tas nevarēja iesniegt pienācīgu eksporta apliecinājumu, kas ir pamats atbrīvojumam 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 paļāvības 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 paļāvības principu *Bundesfinanzhof* uzskatīja, ka jebkurā gadījumā pastāv šaubas, vai saskaņā ar Kopienu tiesībām preču piegāde eksportam ārpus Kopienas var tikt atbrīvota no nodokļa, ja piegādātājs, kas ir veicis piegādi, pat ievērojot kārtīga 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 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?"

Par prejudiciālo jautājumu

16 Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 15. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tas aizliedz dalībvalstij piemērot PVN atbrīvojumu preču piegādei eksportam ārpus Kopienas, ja nav izpildīti šāda atbrīvojuma nosacījumi, tomēr nodokļu maksātājs, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību, nevarēja to konstatēt pircēja iesniegtu viltotu eksporta apliecinājumu dēļ.

17 Kā izriet no Sestās direktīvas 15. panta teikuma pirmās daļas, nosacījumus preču piegādes eksportam ārpus Kopienas atbrīvojumam no nodokļa nosaka dalībvalstis. Šajā tiesību normā ir arī noteikts, ka minētās valstis pieņem šos noteikumus, lai "nepieļautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu".

18 Tomēr jāatgādina, ka dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Kopienu direktīvas, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Kopienu tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principi, kā arī tiesiskās paļāvības 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, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgos Kopienu 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 Tādējādi, kaut arī par pamatotu tiek atzīts, ka dalībvalstu pieņemtie pasākumi tiek virzīti uz pēc iespējas efektīvāku Valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietās *Molenheide* u.c., 47. punkts, kā arī *Federation of Technological Industries* u.c., 30. punkts).

21 Šajā sakarā jāatgādina, ka attiecībā uz PVN piegādātāji rīkojas kā nodokļu iekasētāji valsts labā un Valsts kases interesēs (skat. 1993. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-10/92 *Balocchi*, *Recueil*, I-5105. lpp., 25. punkts). Šie piegādātāji ir atbildīgi par PVN samaksu, tomēr beigās tas kā patēriņa nodoklis ir jāmaksā gala patērētājam (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, Krājums, I-9373. lpp., 22. un 28. punkts).

22 Tādēļ Sestās direktīvas 15. pantā noteiktais mērķis novērst krāpšanu nodokļu jomā reizēm pamato stingrākas prasības attiecībā uz piegādātāju pienākumiem. Tomēr jebkādai riska sadalei starp piegādātāju un nodokļu administrāciju trešās personas īstenotas krāpšanas dēļ ir jābūt saderīgai ar samērīguma principu (iepriekš minētais spriedums lietā *Teleos* u.c., 58. punkts).

23 Tā tas nav gadījumā, ja nodokļu režīms uzliek visu atbildību par PVN samaksu piegādātājam neatkarīgi no tā, vai tas ir piedalījies krāpšanā, ko veicis pircējs (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 58. punkts). Kā ģenerāladvokāts atzīst secinājumu 45. punktā, būtu nesamērīgi atzīt nodokļa maksātāju par atbildīgu par zaudētajiem ieņēmumiem no nodokļiem, ko ir radījusi trešo pušu krāpnieciska rīcība un kuru tas nekādā veidā nav ietekmējis.

24 Turpretī, kā to Tiesa jau ir nospriedusi, prasība, lai piegādātājs veiktu visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Kopienu tiesībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Tādējādi tas, ka piegādātājs ir rīkojies labā ticībā, ir veicis visus iespējamos atbilstošos pasākumus un tā dalība krāpšanā ir izslēgta, ir svarīgs apstāklis, lai izlemtu, vai šim piegādātājam ir nosakāms pienākums vēlāk samaksāt PVN (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 66. punkts).

26 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 sākotnēji pieņēmusi dokumentus, kurus piegādātājs iesniedzis kā pierādījumus, kas pamato tiesības uz nodokļu atbrīvojumu, vēlāk var šim piegādātājam uzlikt pienākumu samaksāt PVN par šo piegādi, ja izrādās, ka, ievērojot pircēja īstenoto krāpšanu, par kuru piegādātājs nezināja un nevarēja zināt, atbrīvojuma nosacījumi tomēr nav izpildīti (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Teleos* u.c., 50. punkts).

27 No tā izriet, ka piegādātājam jāpaļaujas uz savas darbības likumību, neriskējot zaudēt tiesības uz PVN atbrīvojumu, ja viņš, kā tas ir pamata lietā, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību, nevar konstatēt, ka patiesībā nav tikuši izpildīti atbrīvojuma nosacījumi, jo pircējs tam ir iesniedzis viltotu eksporta apliecinājumu.

28 Turklāt jāpiebilst, ka pretēji tam, ko norāda Vācijas valdība, Tiesas judikatūru muitas tiesību jomā, saskaņā ar kuru uzņēmējam, kurš nevar pierādīt, ka ir izpildīti nosacījumi atbrīvojuma saņemšanai no importa un eksporta nodevām, tomēr jācieš sekas, lai gan viņš rīkojies labticīgi, nevar piemērot pamata lietas gadījumā, lai atspēkotu iepriekš minētos apsvērumus. Kā ģenerāladvokāts atzīst secinājumu 53. punktā,

minēto judikatūru nevar piemērot konkrētajā situācijā, kādā atrodas attiecīgais nodokļu maksātājs kopējā PVN sistēmā, kas ir nodibināta ar Sesto direktīvu, ievērojot atšķirības starp šīs sistēmas un Kopienas muitas nodevu piemērošanas sistēmas struktūru, mērķi un jēgu.

29 Ievērojot visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 15. panta 2. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalstij piemērot PVN atbrīvojumu preču piegādei eksportam ārpus Kopienas, ja nav izpildīti šāda atbrīvojuma nosacījumi, jo nodokļu maksātājs, pat ievērojot kārtīga komersanta rūpību, nevarēja to konstatēt pircēja iesniegtu viltotu eksporta apliecinājumu dēļ.

Par tiesāšanās izdevumiem

30 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) 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 kārtīga komersanta rūpību, nevarēja to konstatēt pircēja iesniegtu viltotu eksporta apliecinājumu dēļ.

[Paraksti]