FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JÁN MAZÀK

fremsat den 25. oktober 2007 [1]

I — Indledning

1. Ved kendelse af 2. marts 2006 har Bundesfinanzhof forelagt Domstolen et spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2], som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF [3] (herefter »sjette direktiv«), særligt artikel 15.

2. Den forelæggende ret ønsker i det væsentlige oplyst, om bestemmelserne om afgiftsfritagelse ved udførsel til tredjelande i sjette direktivs artikel 15, stk. 2, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat indrømmer afgiftsfritagelse ud fra en rimelighedsbetragtning i en situation, hvor betingelserne for fritagelse ganske vist ikke foreligger, men hvor den afgiftspligtige, på grund af de formodede køberes bedrageriske handlinger, ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at disse betingelser ikke var opfyldt.

3. Baggrunden for spørgsmålet er, at polske statsborgere i flere år ved svig har anmodet om og fået momsrefusion fra det tyske supermarked Netto (herefter »Netto Supermarkt«) for varer, som hævdedes at være udført fra Fællesskabet, idet de indsamlede efterladte kasseboner på supermarkedernes parkeringspladser og fra indkøbskurve og papirkurve og forfalskede udførselsdokumenter ved hjælp af falske blanketter og toldstempler.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — EFT L 145, s. 1.

3 — Direktiv af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18).

II — Retsforskrifter

A — *Sjette direktiv*

4. Sjette direktivs artikel 15, der har overskriften »Afgiftsfritagelse for eksporttransaktione[r] fra Fællesskabet og dermed ligestillede transaktioner samt for international transport«, bestemmer, for så vidt som det er relevant for sagen her, følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[…]

2. levering af goder, som af en køber, der ikke er etableret i indlandet, eller for hans regning forsendes eller transporteres ud over Fællesskabet med undtagelse af goder, der transporteres af køberen selv, og som er bestemt som udstyr eller forsyninger, herunder proviant, til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug.

Hvis leveringen vedrører goder, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, gælder denne fritagelse på betingelse af:

— at den rejsende ikke er etableret i Fællesskabet

— at goderne er transporteret ud af Fællesskabet inden udgangen af den tredje måned efter leveringsmåneden

— at den samlede værdi af leveringen, inkl. merværdiafgift, overstiger modværdien af 175 ECU i national valuta, fastsat i overensstemmelse

med artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/169/EØF; medlemsstaterne kan dog afgiftsfritage en levering, hvis samlede værdi ligger under dette beløb.	Hver medlemsstat forsyner Kommissionen med en kopi af de stempler, den anvender til den i tredje afsnit, andet led, omhandlede påtegning. Kommissionen videregiver denne oplysning til de fiskale myndigheder i de øvrige medlemsstater.«
Ved anvendelsen af andet afsnit:	B — *Relevant national ret*
— forstås ved en rejsende, der ikke er etableret i Fællesskabet, en rejsende, hvis bopæl eller sædvanlige opholdssted ikke er beliggende i Fællesskabet. I forbindelse med denne bestemmelse forstås ved »bopæl eller sædvanligt opholdssted« det sted, der er angivet som sådant på passet, identitetskortet eller ethvert andet dokument, som den medlemsstat, hvori leveringen foretages, anerkender som identitetspapir	5. Sjette direktiv blev gennemført i Tyskland ved Umsatzsteuergesetz 1993 (lov om omsætningsafgift af 1993, herefter »UStG 1993«).
	6. Bestemmelserne om momsfritagelse for eksporttransaktioner og dermed ligestillede transaktioner findes i § 4, stk. 1, litra a), og § 6 i UStG 1993.
— forelægges der bevis for udførslen ved forevisning af fakturaen eller et tilsvarende dokument påtegnet af det toldkontor, hvor varerne forlod Fællesskabet.	7. I henhold til § 4, stk. 1, litra a), i UStG 1993 er af de transaktioner, som er omfattet

af § 1, stk. 1, nr. 1, bl.a. udførsler til tredjelande afgiftsfritaget (§ 6 i UStG 1993).

8. Der er i henhold til § 6, stk. 1, nr. 2, i UStG 1993 tale om en udførsel til et tredjeland, når køberen ved en leverance har transporteret eller forsendt genstanden for leverancen til/i tredjelandets område, undtagen når der er tale om områder som omhandlet i § 1, stk. 3, i UStG 1993, og aftageren er en udenlandsk køber.

9. I henhold til § 6, stk. 4, i UStG 1993 skal den erhvervsdrivende bevise, at betingelserne i bl.a. stk. 1, er opfyldt. Bundesministerium für Finanzen (Finansministeriet) kan med Bundesrats (Forbundsrådet) godkendelse ved bekendtgørelse fastsætte de nærmere regler for, hvordan den erhvervsdrivende skal føre et sådant bevis.

10. Ministeriet har brugt den kompetence, det er blevet tillagt i medfør af § 6, stk. 4, i UStG 1993, i § 8, stk. 1, i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (gennemførelsesbekendtgørelsen om omsætningsafgift af 1993, herefter »UStDV«). I henhold til bestemmelsen skal erhvervsdrivende, der inden for anvendelsesområdet for denne bekendtgørelse leverer til et tredjeland, dokumentere, at han eller køberen har transporteret eller forsendt genstanden for leverancen til tredjelandets område (bevis for udførsel). Det skal utvetydigt og let kunne ses af dokumentationen, at betingelserne er opfyldt.

11. For *leverancer inden for Fællesskabets område* er der i § 6a, stk. 4, i UStG 1993 fastsat en bestemmelse om beskyttelse af den berettigede forventning, der har følgende ordlyd:

»Har den erhvervsdrivende behandlet en leverance som afgiftsfritaget, selv om betingelserne herfor i stk. 1 ikke er opfyldt, skal leverancen alligevel anses for at være afgiftsfritaget, hvis afgiftsfritagelsen beror på køberens urigtige oplysninger, og den erhvervsdrivende ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have opdaget urigtigheden. I så fald skal køberen betale den skyldige afgift.«

12. I national ret er der ikke fastsat nogen tilsvarende regel om beskyttelse af den berettigede forventning ved *udførsel af varer til tredjelande*.

13. Den tyske Abgabenordnung (den tyske skatte- og afgiftslov, herefter »AO«) indeholder dog i § 227 følgende almindelige rimelighedsbestemmelser:

»Skatte- og afgiftsmyndighederne kan helt eller delvis eftergive skyldige skatter eller afgifter, såfremt opkrævningen af disse efter de foreliggende omstændigheder i det enkelte tilfælde vil være urimelig. Allerede erlagte beløb kan på de samme betingelser tilbagebetales eller modregnes.«

III — Sagens baggrund, retsforhandlingerne og de forelagte spørgsmål

14. I hovedsagen er Netto Supermarkt, som sagsøger og appellant, og Finanzamt Malchin (herefter »Finanzamt«), som sagsøgt og appelindstævnt, uenige vedrørende spørgsmålet om fritagelse for den omsætningsafgift, som Finanzamt har opkrævet af Netto Supermarkt, fordi betingelserne for afgiftsfritagelse ved udførsel til tredjelande ikke var opfyldt.

15. Netto Supermarkt driver flere discountsupermarkeder i den tyske delstat Mecklenburg-Vorpommern. Supermarkedet havde truffet en intern beslutning om, at man kun refunderede omsætningsafgift i ikkekommerciel rejsetrafik, når halvdelen af stemplet befandt sig på bonen og den anden halvdel på toldformularen, og den pågældende udlænding foreviste sit pas. Disse interne regler indførte supermarkedet, før Bundesministerium für Finanzen (Finansministeriet) udstedte vejledningen af 18. marts 1999 om afgiftsfritagelse for udførsel i ikkekommerciel rejsetrafik, der indeholder anbefalinger med hensyn til dokumentation ved udførsel i ikke-kommerciel rejsetrafik.

16. Fra 1992 til 1998 refunderede Netto Supermarkt betydelige momsbeløb til nogle af sine kunder på grundlag af en fejlagtig antagelse om, at de lovbestemte betingelser for afgiftsfritagelse ved udførsel til tredjelande var opfyldt. Som Finanzamts efterforskning senere bekræftede, havde polske statsborgere fremlagt falske blanketter for toldmyndigheden og anvendt andre kunders boner, som de fandt på Netto-butikkernes parkeringspladser. Herefter havde de forsynet de falske blanketter og de brugte boner med et stempel, som var en forfalskning af toldmyndighedens originale stempel.

17. Bedrageriet blev afsløret i 1998, hvor Netto Supermarkt henvendte sig til Haupt-

zollamt Neubrandenburg (Distriktstoldkammer Neubrandenburg) for at få afklaret, om det hyppigt anvendte toldstempel og de dertilhørende dokumenter var forfalskede. I første omgang oplyste en medarbejder i Distriktstoldkammeret, at blanketterne og stemplet måtte anses for ægte, men efter en fornyet gennemgang af dokumenterne fastslog samme kammer, at de forelagte dokumenter var falske.

18. Herefter pålagde Finanzamt Netto Supermarkt at betale omsætningsafgiften for perioden 1993-1997 og for december 1998.

19. Ved afgørelse af 14. februar 2000 afslog Finanzamt Netto Supermarkts anmodning om eftergivelse af den efteropkrævede omsætningsafgift for perioden 1993-1998.

20. Netto Supermarkt fik kun delvis medhold i en klage herover. Ved afgørelse af 3. maj 2000 blev klagen i øvrigt forkastet med den begrundelse, at efteropkrævningen ikke var sagligt urimelig, og at gennemførelsen af afgiftskravet under de særlige omstændigheder i den konkrete sag ikke var i strid med den gældende lovgivning. Finanzamt fandt, at Netto Supermarkt måtte erkende, at det var medansvarligt for den uretmæssige udbetaling af omsætningsafgift, også selv om det ved sin handlemåde havde forhindret yderligere tab.

21. Netto Supermarkt indbragte afgørelsen for Finanzgericht, men fik ikke medhold i sagen.

22. I hovedsagen skal Bundesfinanzhof træffe afgørelse i den revisionsankesag, som Netto Supermarkt har rejst til prøvelse af Finanzgerichts dom. Netto Supermarkt har til støtte for anken i det væsentlige gjort gældende, at Finanzgericht burde have anset leveringerne til polske købere for at være afgiftsfritaget i henhold til en analog anvendelse af § 6a, stk. 4, i UStG 1993, og at betingelserne for en afvigende afgiftsfastsættelse ud fra rimelighedshensyn i medfør AO desuden er opfyldt.

23. Bundesfinanzhof har under henvisning til bl.a. Domstolens praksis vedrørende

principippet om beskyttelse af den berettigede forventning og god tro i relation til de momsretlige bestemmelser anført, at den anser det for tvivlsomt, om man uden videre kan afvise afgiftsfrihed ved udførsel til tredjelande i en situation, hvor leverandøren ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne erkende, at de udførselsdokumenter, han fik forelagt af køberen, var forfalskede.

24. På denne baggrund har Bundesfinanzhof forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Er de fællesskabsretlige bestemmelser om afgiftsfritagelse ved udførsel til tredjelande til hinder for, at medlemsstaten indrømmer afgiftsfritagelse ud fra en rimelighedsbetragtning i en situation, hvor betingelserne for fritagelse ganske vist ikke foreligger, men hvor den afgiftspligtige ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at disse betingelser ikke var opfyldt?«

IV — Retlig bedømmelse

1. *Parternes væsentligste argumenter*

25. Der er under denne sag indgivet skriftlige indlæg af den tyske og den polske regering samt af Kommissionen og Netto Supermarkt.

26. Den tyske og den polske regering mener, at det forelagte spørgsmål skal besvares bekræftende.

27. Den tyske regering har understreget, at det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 15, stk. 2, at enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug skal forhindres. Da bestemmelsen giver mulighed for at indrømme fritagelse, skal den anvendes inden for snævre grænser. Medlemsstaterne kan kun indrømme afgiftsfritagelsen i situationer, hvor de i artikel 15 fastsatte betingelser er opfyldt, hvilket skal bevises af leverandøren.

28. Efter den tyske regerings opfattelse går den fælles interesse i afgiftsmæssig ligebehandling som udgangspunkt forud for den enkelte erhvervsdrivendes interesse i at blive behandlet på en bestemt måde.

29. Desuden tager fritagelsen i medfør af sjette direktivs artikel 15, stk. 2, sigte på at

skabe et harmoniseret indre marked. En bestemmelse om beskyttelse af den berettigede forventning som f.eks. § 6a, stk. 4, i UStG 1993 vedrørende leverancer inden for Fællesskabet kan derfor ikke anvendes analogt på udførsel af varer til tredjelande.

30. Den tyske regering har endvidere anført, at Domstolens praksis vedrørende princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (god tro) i relation til de momsretlige bestemmelser [4] ikke er relevant for sagen her. I de pågældende sager ønskede Domstolen nemlig at undgå dobbelt momsbelastning af den samme transaktion, hvorimod det i den foreliggende sag skal sikres, at der i det hele taget svares moms af de omhandlede transaktioner. Den retspraksis vedrørende betingelserne for fritagelse for import- eller eksportafgifter, som den forelæggende ret henviser til [5], giver snarere støtte til den opfattelse, at der ikke i en situation som den foreliggende kan indrømmes fritagelse til fordel for leverandøren. Det er den erhvervsdrivende, og ikke offentligheden, som må bære den pågældende risiko.

31. For det tilfælde, at Domstolen ikke er enig i denne opfattelse, har den tyske regering subsidiært gjort gældende, at en afgiftsfritagelse, som er begrundet i hensynet til beskyttelse af den berettigede forventning og god tro, kun kan indrømmes under meget strenge betingelser, som ikke er opfyldt i den foreliggende sag, hvor Netto Supermarkt ved passende agtpågivenhed kunne have forhindret bedrageriet, der stod på i seks år.

32. Den polske regering har på grundlag af argumenter, som i det væsentlige svarer til den tyske regerings argumenter, gjort gældende, at der ikke kan indrømmes afgiftsfritagelse i sager som den foreliggende, hvor betingelserne for anvendelsen af fritagelsen, herunder især at der foreligger en eksporttransaktion, ikke er opfyldt. Den polske regering har anført, at sjette direktivs artikel 15, stk. 2, ikke kan fraviges af billighedshensyn, eller fordi der er udvist almindelig agtpågivenhed i handelsforhold. Der skal også tages hensyn til de nationale budgetter og De Europæiske Fællesskabers egne indtægter, som hidrører fra momsen.

33. Kommissionen og Netto Supermarkt er derimod af den opfattelse, at fællesskabsbestemmelserne om afgiftsfritagelse ved udførsel ikke er til hinder for, at der

4 — Dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius Holding, Sml. s. 4227, og af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973.

5 — Dom af 18.1.1996, sag C-446/93, SEIM, Sml. I, s. 73, og af 13.11.1984, forenede sager 98/83 og 230/83, Van Gend & Loos og Bosman mod Kommissionen, Sml. s. 3763; jf. også Rettens dom af 11.7.2002, sag T-205/99, Hyper mod Kommissionen, Sml. II, s. 3141.

indrømmes afgiftsfritagelse ud fra en rimelighedsbetragtning under omstændigheder som dem, der er omhandlet i den foreliggende sag. De er begge af den opfattelse, at selv om betragtningerne i Rådets mødeprotokol fra samlingen den 16. december 1991 til artikel 28c, punkt A, i direktiv 77/388/EØF, som ændret ved »indre markeds«-direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991, som den forelæggende ret henviser til [6], først og fremmest var møntet på oprettelse af et indre marked, afspejler de almindelige fællesskabsretlige principper, og de strider således ikke imod, men støtter snarere Kommissionens og Netto Supermarkts opfattelse.

34. Både Kommissionen og Netto Supermarkt har anført [7], at når leverandøren for at undgå afgiftssvig har gjort alt, hvad man med rimelighed kan forvente af en erhvervsdrivende, der udviser almindelig agtpågivenhed i handelsforhold, kan han gå ud fra, at hans handlinger er lovlige, og han bør da ikke være ansvarlig for tredjemands svigagtige handlinger. På grund af sagens omstændigheder og Netto Supermarkts medvirken til at afsløre de omhandlede svigagtige handlinger er betingelserne opfyldt for at indrømme Netto Supermarkt en fritagelse, som er begrundet i hensynet til beskyttelse af den berettigede forventning og — som Kommissionen har tilføjet — proportionalitetsprincippet.

35. Endelig har Netto Supermarkt gjort gældende, at Fællesskabets bestemmelser vedrørende import- og eksportafgifter i flere henseender ikke er sammenlignelige med momsbestemmelserne, og at retspraksis vedrørende tilbagebetaling eller eftergivelse af import- eller eksportafgifter derfor ikke uden videre kan anvendes på den foreliggende sag.

2. *Stillingtagen*

36. Ved besvarelsen af det forelagte spørgsmål skal det først og fremmest bemærkes, at det er uomtvistet, at betingelserne for at indrømme afgiftsfritagelse for levering af goder, som forsendes eller transporteres til et tredjeland som omhandlet i sjette direktivs artikel 15, ikke er opfyldt i hovedsagen.

6 — Direktiv om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1). Den erklæring, der henvises til, lyder således: »Rådet og Kommissionen erklærer, at anvendelsen af overgangsordningens bestemmelser under ingen omstændigheder må have til følge, at den i artikel 28c, punkt A, omhandlede fritagelse nægtes, hvis det efterfølgende viser sig, at erhververen har givet ukorrekte oplysninger, mens den afgiftspligtige har truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne i forbindelse med leveringer fra sin virksomhed.«

7 — Under henvisning til bl.a. dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 54, af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, og af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191.

37. Det står ligeledes fast, at en afgiftsfritagelse som den omhandlede i princippet kun kan indrømmes, hvis det er godtgjort, at betingelserne herfor er opfyldt, hvilket den tyske og den polske regering også har fremhævet.

38. Den foreliggende sag er imidlertid speciel på grund af den kriminelle baggrund og det forhold, at svigagtige handlinger foretaget af tredjemand, nemlig de påståede købere og eksportører, gav leverandøren det forkerte indtryk, at betingelserne for afgiftsfritagelse ved udførsel til tredjelande var opfyldt.

39. Det fremgår klart af forelæggelseskendelsen og affattelsen af det præjudicielle spørgsmål, at den forelæggende ret i denne forbindelse antager, at Netto Supermarkt, den afgiftspligtige person, handlede i god tro og således end ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at disse betingelser ikke var opfyldt. Denne konklusion skal der ikke stilles spørgsmålstegn ved inden for rammerne af denne sag.

40. Det forelagte spørgsmål går derfor på, om en medlemsstat under disse omstændigheder, og selv om betingelserne for fritagelse faktisk ikke er opfyldt, alligevel — ud fra en rimelighedsbetragtning — kan fritage en afgiftspligtig person fra at betale afgift.

41. Af de nedenfor anførte grunde mener jeg ligesom Netto Supermarkt og Kommissionen, at dette spørgsmål — som vedrører risikofordelingen i tilfælde af tredjemands svigagtige adfærd og beskyttelsen af en afgiftspligtig person, der har handlet i god tro — skal besvares bekræftende.

42. Eftersom sjette direktiv ikke indeholder bestemmelser om situationer som den i sagen omhandlede, skal det først bemærkes, at medlemsstaterne ifølge fast retspraksis i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem, skal overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Fællesskabets retsorden, herunder bl.a. proportionalitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning [8].

43. Hvad nærmere bestemt angår proportionalitetsprincippet har Domstolen allerede

8 — Jf. i denne retning bl.a. dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 29, og dom af 14.9.2006, forenede sager C-181/04 — C-183/04, Elmeka, Sml. I, s. 8167, præmis 31.

bemærket, at mens det er lovligt, at de foranstaltninger, som en medlemsstat træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål [9].

44. Det bemærkes i den forbindelse, at selv om leverandøren som afgiftspligtig person i henhold til det fælles momssystem pålægges moms, skal momsen, som en forbrugsafgift, i sidste instans bæres af den endelige forbruger [10]. De afgiftspligtige personer har helt åbenbart ikke selv nogen naturlig fordel af eller interesse i at betale moms og skal ikke selv bære afgiften, og de handler således som afgiftsopkrævere på statens vegne [11] og til gavn for statskassen.

45. På denne baggrund vil det efter min opfattelse klart være uforholdsmæssigt, hvis man under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende lader en afgiftspligtig person hæfte for manglende afgiftsindtægter på grund af tredjemands svigagtige handlinger. Naturligvis kan man forvente af en afgiftspligtig person, at han opfylder sine forpligtelser i henhold til det fælles momssystem med den fornødne omhu, og naturligvis vil han kunne drages til ansvar for eventuelle forsømmelser i så henseende. Men hvad angår forhold, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på, er det medlemsstaten, der — ud fra hensynet til statens indtægter — skal sikre, at systemet som helhed fungerer, og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug. Risiciene i forbindelse med sådanne forhold bør derfor bæres af medlemsstaten.

46. Denne opfattelse finder støtte i en række af Domstolens afgørelser, som — uanset visse forskelle hvad angår de faktiske omstændigheder — klart går i den retning, at en afgiftspligtig person, der har handlet i god tro, eller nærmere bestemt ikke har deltaget i uregelmæssighederne, men har truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, ikke skal stå inde for andres bedrageriske adfærd [12].

9 — Jf. i denne retning dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 47, og dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 30.

10 — Jf. i denne retning dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 22 og 28.

11 — Jf. dom af 20.10.1993, sag C-10/92, Balocchi, Sml. I, s. 5105, præmis 25.

12 — Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen Teleos m.fl., dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Sml. I, s. 7797, på s. 7801 , punkt 77 og fodnote 27.

47. I dommen i sagen Optigen m.fl. fastslog Domstolen således, at retten for en afgiftspligtig person, som foretager transaktioner, med hensyn til hvilke der ikke i sig selv er begået momssvig, til at fradrage den betalte indgående moms, ikke kan berøres af, at der i den leveringskæde, som disse transaktioner indgår i, uden at den afgiftspligtige ved eller kan vide det, findes en anden transaktion, som ligger før eller efter den afgiftspligtiges egen transaktion, og som er behæftet med momssvig [13].

48. I samme retning har Domstolen efterfølgende i dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling fastslået, at »de erhvervsdrivende, som træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke er led i bedrageri, uanset om der er tale om momssvig eller andre typer af svig, skal kunne stole på lovligheden af disse transaktioner uden at risikere at hæfte solidarisk for erlæggelsen af moms, som skyldes af en anden afgiftspligtig person« [14].

49. En afgiftspligtig person som leverandøren i hovedsagen, der ifølge den forelæggende ret ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at betingelserne for afgiftsfritagelse ikke var opfyldt, opfylder bestemt kriterierne for at kunne anses for at have handlet i god tro og med omhu som forudsat i den ovenfor nævnte retspraksis. Det skal i denne forbindelse tilføjes, at det fremgår af forelæggelseskendelsen, at selv de toldmedarbejdere, som Netto Supermarkt henvendte sig til, i første omgang ikke uden videre var i stand til at erkende, at de forelagte dokumenter var forfalskede.

50. Hvad i øvrigt angår betragtningerne i Rådets mødeprotokol fra samlingen den 16. december 1991 er det korrekt, at disse vedrører beskyttelsen af den berettigede forventning og den afgiftspligtiges gode tro ved leveringer inden for Fællesskabet. Som Kommissionen og Netto Supermarkt med rette har gjort gældende, betyder dette imidlertid ikke, at den afgiftspligtige person ikke har ret til den samme beskyttelse i relation til eksporttransaktioner. Som det fremgår af ovenstående betragtninger, udspringer grundene til at indrømme fritagelse i et tilfælde som det foreliggende af hensynet til beskyttelsen af den enkelte erhvervsdrivende, som handler i god tro, og jeg kan derfor ikke se, hvordan målet med harmoniseringen af lovgivningen vedrørende omsætningsafgifter,

13 — Jf. i denne retning dommen i sagen Optigen m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 51 og 52.

14 — Nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 51, hvori Domstolen henviser til dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 7. Modsat fastslog Domstolen i Genius Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, særligt præmis 18, og i dommen i sagen Schmeink & Cofreth og Strobel, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 61, at en udsteder af en faktura, som har faktureret momsen forkert, kan holdes ansvarlig for de manglende afgiftsindtægter, hvis han ikke har handlet i god tro.

nemlig oprettelse af et indre marked, skulle være til hinder for at yde den samme beskyttelse i forbindelse med udførsel.

51. En sådan sondring i fællesskabsretten vil tværtimod stille erhvervsdrivende, som på grund af den type varer, de sælger, deres geografiske placering eller andet har et forholdsvist stort eksportsalg, væsentligt ringere end erhvervsdrivende, som hovedsageligt sælger deres varer inden for Fællesskabet.

52. Efter min opfattelse kan det derfor også være i strid med lighedsprincippet at pålægge afgiftspligtige personer, der under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende handler i god tro, at hæfte for erlæggelsen af afgift vedrørende eksporttransaktioner, hvis de i en tilsvarende situation, hvor der også er begået svig af tredjemand, ville blive indrømmet afgiftsfritagelse for leveringer inden for Fællesskabet.

53. Hvad endelig angår den tyske regerings henvisning til Domstolens praksis på toldområdet er jeg enig med Kommissionen og Netto Supermarkt i, at det på grund af forskellene i opbygning og formål mellem Fællesskabets ordning for opkrævning af told og det fælles momssystem i henhold til sjette direktiv ikke er muligt at overføre Domstolens afgørelser vedrørende toldretten på den specifikke situation, der omhandler en afgiftspligtig person i henhold til momssystemet, og derved sætte spørgsmålstegn ved de tidligere konklusioner [15].

54. Det følger af det ovenfor anførte, at de fællesskabsretlige bestemmelser om afgiftsfritagelse ved udførsel til tredjelande ikke er til hinder for, at medlemsstaten indrømmer afgiftsfritagelse ud fra en rimelighedsbetragtning i en situation som den omhandlede, hvor betingelserne for fritagelse ikke er opfyldt, men hvor den afgiftspligtige ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at disse betingelser ikke var opfyldt.

15 — Jf. ligeledes i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, særligt punkt 80.

V — Forslag til afgørelse

55. Herefter foreslår jeg, at det forelagte spørgsmål besvares således:

»Artikel 15, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at en medlemsstat indrømmer afgiftsfritagelse ud fra en rimelighedsbetragtning i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor betingelserne for fritagelse ikke er opfyldt, men hvor den afgiftspligtige ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at disse betingelser ikke var opfyldt.«