CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MAZÁK van 25 oktober 2007 [1]

I — Inleiding

1. Bij beslissing van 2 maart 2006 heeft het Bundesfinanzhof (Duitsland) het Hof een vraag voorgelegd over de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [2], zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad [3] (hierna: „Zesde richtlijn"), meer bepaald artikel 15.

2. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of de bepalingen over de belastingvrijstelling bij uitvoer naar een derde land, voorzien in artikel 15, punt 2, van de Zesde richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat deze eraan in de weg staan dat een lidstaat om redenen van billijkheid belastingvrijstelling verleent in een geval waarin de voorwaarden daarvoor in werkelijkheid niet zijn vervuld, maar de belastingplichtige als gevolg van frauduleus gedrag van de veronderstelde afnemers niet kon begrijpen, zelfs niet bij betrachting van de zorgvuldigheid van een goed koopman, dat de voorwaarden niet waren vervuld.

3. De achtergrond van deze vraag is dat Poolse burgers zich jarenlang op frauduleuze wijze door de Duitse supermarkt „Netto" („Netto-supermarkt") omzetbelasting op beweerdelijk buiten de Gemeenschap uitgevoerde goederen hebben laten terugbetalen, door kassabonnen die op de parkeerplaats en in winkelmandjes en afvalbakken van de supermarkt waren gegooid te verzamelen en uitvoerbewijzen te vervalsen met behulp van valse formulieren en valse douanestempels.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels

2 — PB 1977 L 145, blz. 1.

3 — Richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18).

II — Regelgevend kader

A — *De Zesde richtlijn*

4. Artikel 15 van de Zesde richtlijn, getiteld „Vrijstelling bij uitvoer uit de Gemeenschap en voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen, alsmede voor internationaal vervoer", bepaalt voor zover relevant voor de onderhavige zaak:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrij stellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[…]

2. de levering van goederen die door of voor rekening van een niet in het binnenland gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik;

Ingeval de levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, geldt deze vrijstelling op voorwaarde dat:

— de reiziger niet in de Gemeenschap gevestigd is;

— de goederen uit de Gemeenschap worden vervoerd vóór het einde van de derde maand die volgt op die waarin de levering geschiedde;

— de totale waarde van de levering inclusief de belasting over de toegevoegde waarde de tegenwaarde in nationale munt van 175 ecu

overschrijdt, zoals bepaald overeenkomstig artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/169/EEG van de Raad; de lidstaten mogen evenwel ook een levering waarvan de totale waarde lager dan dit bedrag is, van belasting vrijstellen.

Voor de toepassing van de tweede alinea:

— wordt als een ‚niet in de Gemeenschap gevestigde reiziger' beschouwd een reiziger wiens woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats niet in de Gemeenschap is gelegen. In de zin van deze bepaling wordt onder ‚woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats' verstaan de plaats die als zodanig is vermeld op het paspoort, op de identiteitskaart of op enig ander document dat door de lidstaat op het grondgebied waarvan de levering wordt verricht, als identiteitsbewijs wordt erkend;

— wordt het bewijs van de uitvoer geleverd door middel van de factuur, of van een in de plaats daarvan komend bewijsstuk, voorzien van het visum van het douanekantoor van uitgang uit de Gemeenschap.

Elke lidstaat verstrekt aan de Commissie een specimen van de stempels die hij voor het afgeven van bedoeld visum gebruikt. De Commissie stelt de belastingautoriteiten van de andere lidstaten van deze informatie in kennis."

B — *Relevante nationale regelgeving*

5. Aan de Zesde richtlijn is in Duitsland uitvoering gegeven door het Umsatzsteuergesetz 1993 (Wet inzake de omzetbelasting; hierna: „UstG 1993").

6. De bepalingen over vrijstelling van uitvoer en daarmee gelijkgestelde handelingen van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") zijn vervat in § 4, lid 1, sub a, en § 6 van het UstG 1993.

7. Krachtens § 4, lid 1, sub a, van het UStG 1993 zijn van de onder § 1, lid 1, punt 1, van

het UStG 1993 vallende transacties onder meer exportleveringen (§ 6 van het UStG 1993) vrijgesteld van belasting.

8. Volgens § 6, lid 1, punt 2, van het UStG 1993 is sprake van een exportlevering als bij een levering de afnemer het voorwerp van de levering heeft vervoerd of verzonden naar het grondgebied van een derde land, met uitzondering van de gebieden genoemd in § 1, lid 3, van het UStG 1993, en een buitenlandse afnemer is.

9. Volgens § 6, lid 4, van het UStG 1993 moet de vervulling van de onder meer in lid 1 genoemde voorwaarden door de marktdeelnemer worden aangetoond. Het Bundesministerium der Finanzen kan, met toestemming van de Bundesrat, bij verordening bepalen hoe de marktdeelnemer bewijs moet leveren.

10. Het ministerie heeft van de door § 6, lid 4, van het UStG 1993 verleende bevoegdheid gebruikgemaakt in § 8, lid 1, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsverordening omzetbelasting; hierna: „UstDV"). Op grond van die bepaling moet een marktdeelnemer binnen de werkingssfeer van deze verordening in geval van exportleveringen met schriftelijke bewijsstukken aantonen dat hij of de afnemer het voorwerp van de levering heeft vervoerd of verzonden naar het grondgebied van een derde land (bewijs van uitvoer). De schriftelijke stukken moeten duidelijk en eenvoudig controleerbaar aantonen dat de voorwaarden zijn vervuld.

11. § 6a, lid 4, van het UStG 1993 bevat voor *leveringen binnen de Gemeenschap* een bepaling over de bescherming van het gewettigd vertrouwen, die als volgt luidt:

„Indien de marktdeelnemer een levering heeft behandeld als vrijgesteld van belastingen ofschoon niet aan de voorwaarden van lid 1 is voldaan, moet de levering niettemin als vrijgesteld van belasting worden beschouwd indien de belastingvrijstelling is verleend op basis van onjuiste verklaringen van de afnemer en de marktdeelnemer niet kon weten dat die verklaringen onjuist waren, zelfs niet met inachtneming van de zorgvuldigheid van een goed koopman. In dat geval is de afnemer de onbetaalde belasting verschuldigd."

12. Het nationale recht kent geen vergelijkbare bepaling over de bescherming van het gewettigd vertrouwen voor *exportleveringen* naar derde landen.

13. De Duitse Abgabenordung (Algemene belastingwet; hierna: „AO") bevat evenwel in § 227 de volgende algemene billijkheidsregeling:

„De belastingautoriteiten kunnen besluiten belastingschulden geheel of ten dele niet in te vorderen indien invordering in de omstandigheden van het geval onbillijk zou zijn; onder dezelfde voorwaarden kunnen reeds betaalde bedragen worden terugbetaald of in mindering worden gebracht."

III — Feiten, procesverloop en prejudiciële vraag

14. In het hoofdgeding hebben Netto Supermarkt (verzoekster, tevens appellante) en het Finanzamt Malchin (verweerder, tevens geïntimeerde; hierna: „Finanzamt") een geschil over de kwijtschelding van de omzetbelasting waarin het Finanzamt Netto Supermarkt heeft aangeslagen omdat de voorwaarden voor van belasting vrijgestelde exportleveringen niet waren vervuld.

15. Netto Supermarkt exploiteert verschillende discount-supermarkten in het Land Mecklenburg-Vorpommern. Zij had met betrekking tot de terugbetaling van omzetbelasting het interne besluit genomen om omzetbelasting in het niet-commerciële reizigersverkeer enkel terug te betalen als de stempel voor de helft op de kassabon en voor de helft op het douaneformulier was aangebracht en de buitenlander zijn paspoort liet zien. Zij had deze regels ingevoerd vóór het rondschrijven van het Bundesministerium der Finanzen van 18 maart 1999 over de vrijstelling van omzetbelasting van exportleveringen in het niet-commerciële reizigersverkeer, dat aanbevelingen bevatte voor bewijs van uitvoer in het niet-commerciële reizigersverkeer.

16. Tussen 1992 en 1998 heeft Netto Supermarkt aan sommige van haar klanten aanzienlijke bedragen aan btw terugbetaald in de verkeerde veronderstelling dat de wettelijke voorwaarden voor belastingvrijstelling voor exportleveringen waren vervuld. Nadien bleek uit onderzoek van het Finanzamt dat Poolse burgers van Netto Supermarkt terugbetaling hadden verkregen op basis van vervalste douaneformulieren en kassabonnen van andere klanten, die zij op de parkeerplaatsen van de Netto winkels hadden gevonden. Zij hadden vervolgens vervalste formulieren en kassabonnen overgelegd met daarop een stempel die een vervalsing was van de echte stempel van de douaneautoriteiten.

17. Dit frauduleuze gedrag werd ontdekt in 1998, toen Netto Supermarkt contact

opnam met het Hauptzollamt Neubrandenburg (hoofdkantoor van de belastingen te Neubrandenburg) om uit te zoeken of de veelvuldig gebruikte stempels en papieren soms vals waren. Nadat een medewerker van het Hauptzollamt in eerste instantie tot het oordeel was gekomen was dat de formulieren en de stempel authentiek waren, heeft dit bureau na verder onderzoek vastgesteld dat de documenten waren vervalst.

18. Daarop heeft het Finanzamt van Netto Supermarkt btw nagevorderd over de jaren 1993 tot en met 1997 en de maand december 1998.

19. Het verzoek van Netto Supermarkt om kwijtschelding van de over de jaren 1993 tot en met 1998 nagevorderde omzetbelasting werd door het Finanzamt afgewezen bij beslissing van 14 februari 2000.

20. Het tegen dit besluit gemaakte bezwaar slaagde maar deels. In zijn beslissing van 3 mei 2000 stelde het Finanzamt zich meer bepaald op het standpunt dat de inning van de belasting materieel gezien niet onbillijk was en dat de invordering in de specifieke omstandigheden van het individuele geval niet in strijd was met de bij wet verankerde beginselen. Het Finanzamt was van oordeel dat de onverschuldigde uitbetaling van omzetbelasting mede aan Netto Supermarkt te wijten was, ook al was door haar oplettendheid verdere schade voorkomen.

21. Netto Supermarkt stelde tegen deze beslissing beroep in bij het Finanzgericht, dat haar in het ongelijk stelde.

22. In het hoofdgeding moet het Bundesfinanzhof oordelen over het hoger beroep van Netto Supermarkt tegen het vonnis van het Finanzgericht. Ter ondersteuning van dat hoger beroep betoogt Netto Supermarkt in wezen dat het Finanzgericht de leveringen aan de Poolse afnemers als vrijgesteld had moeten beschouwen door analoge toepassing van § 6a, lid 4, van het UstG 1993 en dat bovendien is voldaan aan de voorwaarden voor een afwijkende belastingaanslag op billijkheidsgronden krachtens de AO.

23. Onder verwijzing naar onder meer de rechtspraak van het Hof van Justitie over

het vertrouwensbeginsel en de goede trouw op het gebied van het btw-recht, meent het Bundesfinanzhof dat het twijfelachtig is of de belastingvrijstelling voor exportleveringen in het algemeen kan worden geweigerd als de voor de levering verantwoordelijke marktdeelnemer niet kon begrijpen, zelfs niet bij betrachting van de zorgvuldigheid van een goed koopman, dat het hem door de afnemer overgelegde bewijs van uitvoer was vervalst.

24. In die context heeft het Bundesfinanzhof het Hof de volgende vraag voorgelegd:

„Staan de gemeenschapsrechtelijke bepalingen inzake belastingvrijstelling bij uitvoer naar een derde land eraan in de weg dat een lidstaat billijkheidshalve belastingvrijstelling verleent, wanneer de voorwaarden waaronder vrijstelling kan worden verleend weliswaar niet zijn vervuld, doch de belastingplichtige ook bij het betrachten van de zorgvuldigheid van een goed koopman van deze niet-vervulling niet op de hoogte kon zijn?"

IV — Beoordeling

1. *Conclusies van partijen*

25. In de onderhavige procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Duitse en de Poolse regering, de Commissie en Netto Supermarkt.

26. De Duitse en de Poolse regering zijn van mening dat de gestelde vraag bevestigend moet worden beantwoord.

27. De Duitse regering benadrukt dat volgens de bewoordingen van artikel 15, punt 2, van de Zesde richtlijn, elke fraude, ontwijking en misbruik moet worden voorkomen. Aangezien het om een uitzondering gaat, moet deze bepaling restrictief worden toegepast. De lidstaten mogen enkel belastingvrijstelling verlenen als de in dat artikel gestelde voorwaarden ook daadwerkelijk zijn vervuld, wat door de leverancier moet worden aangetoond.

28. Volgens de Duitse regering heeft het algemene belang bij gelijkmatige belastingheffing in beginsel voorrang op het belang van een individuele marktdeelnemer bij een bijzondere behandeling.

29. Bovendien dient de vrijstelling voorzien in artikel 15, punt 2, van de Zesde

richtlijn het doel van de totstandkoming van een uniforme interne markt. Daarom kan een regel over de bescherming van gewettigd vertrouwen, zoals die van § 6a, lid 4, van het UstG 1993 voor leveringen binnen de Gemeenschap, niet analoog worden toegepast op exportleveringen.

30. De Duitse regering betoogt bovendien dat de rechtspraak van het Hof over het vertrouwensbeginsel (goede trouw) in het kader van de btw [4] in de onderhavige zaak niet relevant is, aangezien het Hof in die zaken beoogde dubbele belasting van dezelfde transacties te voorkomen, terwijl het er in de onderhavige zaak om gaat of er wel belasting wordt geheven. Het is eerder zo dat de door de verwijzende rechter aangehaalde rechtspraak van het Hof over kwijtschelding van in- en uitvoerrechten [5] erop wijst dat in een situatie zoals die welke in de onderhavige zaak aan de orde is, het niet gerechtvaardigd is dat een vrijstelling ten gunste van de leverancier wordt verleend. Een dergelijk risico moet door de marktdeelnemer worden gedragen en niet door de schatkist.

31. Mocht het Hof zich niet in deze aanpak kunnen vinden, dan betoogt de Duitse regering subsidiair dat een belastingvrijstelling ter bescherming van gewettigd vertrouwen en goede trouw enkel kan worden verleend onder zeer restrictieve voorwaarden, die niet zijn vervuld in de onderhavige zaak. Indien Netto Supermarkt met gepaste zorgvuldigheid had gehandeld, had zij kunnen voorkomen dat de fraude zes jaar lang heeft kunnen plaatsvinden.

32. Op grond van hoofdzakelijk dezelfde argumenten als de Duitse regering meent de Poolse regering dat in een zaak als de onderhavige, waar de voorwaarden voor toepassing van een belastingvrijstelling, met name de voorwaarde dat het moet gaan om een exportlevering, niet zijn vervuld, geen belastingvrijstelling kan worden verleend. Zij wijst erop dat artikel 15, punt 2, van de Zesde richtlijn geen afwijking op billijkheidsgronden of op basis van het begrip goed koopmanschap toestaat. Ook moet rekening worden gehouden met de noodzaak om de nationale begrotingen en eigen middelen van de Europese Gemeenschap uit de btw-heffing te beschermen.

33. De Commissie en Netto Supermarkt zijn daarentegen van mening dat de bepalingen van gemeenschapsrecht over belastingvrijstelling voor exportleveringen niet uitsluiten dat vrijstelling om redenen van billijkheid

4 — Arresten van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227), en 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, Jurispr. blz. I-6973).

5 — Arresten van 18 januari 1996, SEIM (C-446/93, Jurispr. blz. I-73), en 13 november 1984, Van Gend & Loos/Commissie (98/83 en 230/83, Jurispr. blz. 3763); zie ook arrest Hyper/Commissie (T-205/99, Jurispr. blz. II-3141).

wordt verleend in omstandigheden zoals die welke in de onderhavige zaak aan de orde zijn. Zij betogen dat de door de verwijzende rechter aangehaalde verklaring voor de Raadsnotulen van de zitting van 16 december 1991 over artikel 28 quater, sub A, van richtlijn 77/388/EEG, zoals gewijzigd door de „interne markt"-richtlijn 91/680/EEG van 16 december 1991 [6], hoewel zij primair op de totstandkoming van de interne markt was gericht, een weergave is van algemene beginselen van gemeenschapsrecht en dat zij eerder voor dan tegen deze zienswijze pleit.

34. Zowel de Commissie als Netto Supermarkt zijn van mening [7] dat wanneer de leverancier ter voorkoming van belastingfraude alles heeft gedaan wat redelijkerwijze kan worden verlangd van een marktdeelnemer die de zorgvuldigheid van een goed koopman betracht, zijn handelen als rechtmatig is te beschouwen en hij niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de frauduleuze handelingen van derden. In het licht van de omstandigheden en gezien de bijdrage van Netto Supermarkt tot de ontdekking van de betrokken frauduleuze handelingen, zijn de voorwaarden van vrijstelling voor Netto Supermarkt op grond van de bescherming van gewettigd vertrouwen en — zoals de Commissie toevoegt — het evenredigheidsbeginsel vervuld.

35. Ten slotte betoogt Netto Supermarkt dat de gemeenschapsbepalingen over in- en uitvoerrechten in verschillende opzichten niet vergelijkbaar zijn met die welke het btw-stelsel tot stand brengen. De rechtspraak over de terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten is dus niet zonder meer toepasselijk in de onderhavige zaak.

2. *Beoordeling*

36. Bij de beantwoording van de prejudiciële vraag moet er eerst en vooral op worden gewezen dat niet in geschil is dat de voorwaarden voor belastingvrijstelling voor de levering van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een land dat geen lidstaat is, zoals voorzien in artikel 15 van de Zesde richtlijn, niet zijn vervuld in de omstandigheden van het hoofdgeding.

6 — Richtlijn 91/680/EEG van de Raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1); de passage waarnaar wordt verwezen luidt als volgt: „De Raad en de Commissie verklaren dat de toepassing van de bepalingen van de overgangsregeling hoe dan ook niet tot gevolg mag hebben dat de vrijstelling bedoeld in artikel 28 quarter, sub A, wordt geweigerd aan een belastingplichtige die voor leveringen door zijn onderneming de nodige maatregelen heeft genomen om te voorkomen dat regels inzake de belasting over de toegevoegde waarde incorrect worden toegepast, ingeval achteraf blijkt dat de verwerver hem ter zake onjuiste gegevens heeft verstrekt".

7 — Onder verwijzing naar onder meer arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483); 6 juli 2006, Kittel (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, Jurispr. blz. I-4191).

37. Ook staat vast dat, zoals de Duitse en de Poolse regering in hun opmerkingen hebben benadrukt, een belastingvrijstelling zoals die welke in geding is, in beginsel enkel kan worden verleend indien vaststaat dat de voorwaarden voor vrijstelling zijn vervuld.

38. Het eigenaardige van de onderhavige zaak is echter de strafrechtelijke achtergrond ervan en het feit dat de frauduleuze handelingen van derden, de (vermeende) afnemers en exporteurs, de leverancier valselijk deden voorkomen dat de voorwaarden voor belastingvrijstelling voor exportleveringen waren vervuld.

39. Zoals zowel uit de verwijzingsbeslissing als uit de formulering van de prejudiciële vraag volgt, gaat de verwijzende rechter ervan uit dat Netto Supermarkt, de belastingplichtige, te goeder trouw heeft gehandeld, dat wil zeggen dat zij zelfs bij de betrachting van de zorgvuldigheid van een goed koopman niet kon begrijpen dat de voorwaarden voor vrijstelling niet waren vervuld. Die vaststelling van de verwijzende rechter kan in het kader van de onderhavige procedure niet ter discussie worden gesteld.

40. De prejudiciële vraag is er daarom op gericht te vernemen of een lidstaat in die omstandigheden, hoewel de voorwaarden voor vrijstelling in werkelijkheid niet zijn vervuld, een belastingplichtige niettemin op billijkheidsgronden kan ontslaan van zijn verplichting de belasting te voldoen.

41. Om de volgende redenen ben in het met Netto Supermarkt en de Commissie eens dat die vraag, die de kwestie van het risico voor frauduleus handelen van een derde en de bescherming van een te goeder trouw handelende belastingplichtige betreft, bevestigend moet worden beantwoord.

42. Aangezien de Zesde richtlijn geen bepaling bevat die betrekking heeft op een situatie zoals die welke in de onderhavige zaak aan de orde is, moet er eerst aan worden herinnerd dat op grond van vaste rechtspraak, de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de communautaire richtlijnen verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, moeten naleven. [8]

43. Wat meer bepaald het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof er reeds op

8 — Zie in die zin onder meer arrest Federation of Technological Industries e.a., aangehaald in voetnoot 7, punt 29, en arrest van 14 september 2006, Elmeka, (C-181/04–C-183/04, Jurispr. blz. I-8167, punt 31).

gewezen dat hoewel het gewettigd is dat een lidstaat de vorderingen van de schatkist zo doelmatig mogelijk probeert te beschermen, dergelijke maatregelen niet verder mogen gaan dan ter bereiking van dit doel noodzakelijk is. [9]

44. In dat verband moet worden opgemerkt dat hoewel de leverancier, in de hoedanigheid van belastingplichtige onder het gezamenlijke btw-stelsel, de btw, een verbruiksbelasting, dient af te dragen, deze uiteindelijk moet worden gedragen door de eindgebruiker. [10] Zonder dat zij er zelf een natuurlijk voordeel of belang bij hebben dat btw wordt betaald, terwijl zij evenmin worden geacht de financiële last van de belasting te dragen, treden belastbare personen aldus op als belastinginners voor de staat [11] en in het belang van de overheidsfinanciën.

45. Bezien tegen deze achtergrond, zou het mijns inziens in omstandigheden als die in het hoofdgeding kennelijk onevenredig zijn om een belastingplichtige aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door frauduleus handelen van derden. Van een belastingplichtige kan zeker worden verwacht dat hij de hem onder het gemeenschappelijke btw-stelsel opgedragen taak uitvoert met de vereiste oplettendheid en zorgvuldigheid en aansprakelijk is voor tekortkomingen in dit opzicht. Maar het staat, wat tekortkomingen betreft die buiten de invloedsfeer van de belastingplichtige vallen, aan de lidstaat om — in het belang van de overheidsfinanciën — de algehele werking van het systeem te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. De daarmee verbonden risico's zouden derhalve ook voor rekening van de lidstaat moeten komen.

46. Voor deze zienswijze kan steun worden gevonden in een aantal arresten van het Hof, waaruit — ondanks bepaalde verschillen in de feitelijke omstandigheden — duidelijk volgt dat een belastingplichtige die te goeder trouw handelt, die meer bepaald geen deel heeft gehad in de onregelmatigheden en alle voorzorgen heeft genomen die redelijkerwijs kunnen worden verlangd, niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de gevolgen van frauduleus gedrag van anderen. [12]

9 — Zie in die zin arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 47), en arrest Federation of Technological Industries e.a., aangehaald in voetnoot 7, punt 30.

10 — Zie in die zin onder meer arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punten 22 en 28).

11 — Zie arrest van 20 oktober 1993, Maurizio Balocchi (C-10/92, Jurispr. blz. I-5105, punt 25).

12 — Zie in die zin ook advocaat-generaal Kokott in haar conclusie in de zaak Teleos e.a. (arrest van 27 september 2007, C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, I-7801, punt 77 en voetnoot 27).

47. Zo heeft het Hof in het arrest Optigen e.a. geoordeeld dat het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige die handelingen verricht die zelf niet in het kader van de btw-fraude zijn verricht, niet kan worden aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten, ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, btw-fraude is of wordt gepleegd. [13]

48. In dezelfde geest heeft het Hof vervolgens in het arrest Kittel verklaard dat „handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het btw-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, moeten kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane btw verliezen". [14]

49. Een leverancier als verzoekster in het hoofdgeding die, zoals de verwijzende rechter heeft vastgesteld, zelfs bij betrachting van de zorgvuldigheid van een goed koopman niet kon begrijpen dat de voorwaarden voor vrijstelling in werkelijkheid niet waren vervuld, voldoet zeker aan de criteria inzake handelen te goeder trouw en zorgvuldigheid als bedoeld in bovengenoemde rechtspraak. Hieraan kan worden toegevoegd dat blijkens de verwijzingsbeslissing zelfs de belastingautoriteiten waarmee Netto Supermarkt contact had opgenomen niet onmiddellijk hebben vastgesteld dat de overgelegde documenten waren vervalst.

50. Wat verder de verklaring voor de Raadsnotulen van de zitting van 16 december 1991 betreft, is het juist dat deze de bescherming van gewettigde belangen en goede trouw van de belastingplichtige in de context van intracommunautaire leveringen betreft. Zoals de Commissie en Netto Supermarkt terecht hebben opgemerkt, kan hieruit echter niet worden afgeleid dat een belastingplichtige geen vergelijkbare bescherming zou mogen genieten met betrekking tot exportleveringen. Aangezien blijkens het voorgaande de gronden voor de verlening van vrijstelling in een zaak als de onderhavige geworteld zijn in de bescherming van de individuele, te goeder trouw handelende leverancier, zie ik niet in hoe het met de harmonisatie van de omzetbelastingwetgeving nagestreefde doel, een gemeenschappelijke markt tot stand te brengen, zou moeten betekenen dat de

13 — Zie in die zin arrest Optigen e.a., aangehaald in voetnoot 7, punten 51 en 52.

14 — Arrest Kittel, aangehaald in voetnoot 7, punt 51, met een verwijzing naar arrest Federation of Technological Industry e.a., aangehaald in voetnoot 7. Het Hof heeft daarentegen in de arresten Genius Holding (aangehaald in voetnoot 4), meer bepaald punt 18, en Schmeink & Cofreth en Strobel (aangehaald in voetnoot 4), punt 61, geoordeeld dat in een zaak waarin btw onjuist was gefactureerd, de opsteller van de factuur aansprakelijk kan worden gesteld voor het tekort in belastinginkomsten als hij niet te goeder trouw heeft gehandeld.

toekenning van een dergelijke bescherming in geval van exportleveringen niet mogelijk zou zijn.

51. Veeleer zou een dergelijk onderscheid in het gemeenschapsrecht handelaren die, door de aard van de door hen geleverde goederen, de plaats waar zij gevestigd zijn of anderszins een relatief hoog aandeel exportleveringen hebben, in een aanzienlijk nadeliger positie plaatsen dan handelaren die voornamelijk intracommunautaire leveringen verrichten.

52. Mijns inziens zou het derhalve zelfs tegen het gelijkheidsbeginsel kunnen indruisen indien een te goeder trouw handelende belastingplichtige in omstandigheden als die welke in de onderhavige zaak aan de orde zijn, kon worden aangesproken tot betaling van een belastingschuld bij exportleveringen, terwijl hij in dezelfde omstandigheden, dat wil zeggen bij fraude van derden, voor intracommunautaire leveringen vrijstelling zouden genieten.

53. Wat ten slotte de verwijzing van de Duitse regering naar de rechtspraak van het Hof op douanegebied betreft, ben ik het met de Commissie en Netto Supermarkt eens dat als gevolg van verschillen qua opzet, voorwerp en doel tussen het stelsel voor de heffing van douanerechten in de Gemeenschap en het gemeenschappelijk btw-stelsel onder de Zesde richtlijn, het niet mogelijk is om het oordeel van het Hof in eerstgenoemde context naar de specifieke situatie van een belastingplichtige onder het btw-stelsel te transponeren om bovenstaande conclusies in twijfel te trekken. [15]

54. Uit het voorgaande volgt dat de bepalingen van gemeenschapsrecht over belastingvrijstelling voor exportleveringen naar derde landen zich er niet tegen verzetten dat een lidstaat op billijkheidsgronden belastingvrijstelling verleent in omstandigheden als die welke thans aan de orde zijn, waarin de voorwaarden voor vrijstelling niet zijn vervuld, maar de belastingplichtige, zelfs bij betrachting van de zorgvuldigheid van een goed koopman, niet kon begrijpen dat deze niet waren vervuld.

15 — Zie in die zin ook de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Teleos e.a., aangehaald in voetnoot 12, in het bijzonder punt 80.

V — Conclusie

55. Ik geef het Hof derhalve in overweging om op de prejudiciële als volgt te antwoorden:

„In een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, moet artikel 15, punt 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij verordening 95/7/EG van de Raad, aldus worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat op billijkheidsgronden belastingvrijstelling verleent wanneer de voorwaarden voor vrijstelling niet zijn vervuld, maar de belastingplichtige, zelfs bij betrachting van de zorgvuldigheid van een goed koopman, niet kon begrijpen dat deze niet waren vervuld."