ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JÁN MAZÀK

της 25ης Οκτωβρίου 2007 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με απόφαση της 2ας Μαρτίου 2006, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) (Γερμανία) υπέβαλε στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση) [2], όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ [3] (στο εξής: έκτη οδηγία), και ειδικότερα του άρθρου 15 αυτής.

2. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να πληροφορηθεί αν οι κανόνες φορολογικής απαλλαγής των εξαγωγών προς τρίτη χώρα που καθιερώνει το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθούν ως εμποδίζουσες ένα κράτος μέλος να χορηγεί φορολογική απαλλαγή για λόγους επιείκειας όταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής πραγματικά δεν συνέτρεχαν αλλά ο υποκείμενος στον φόρο, λόγω της δόλιας συμπεριφοράς των φερόμενων αγοραστών, δεν μπορούσε να το γνωρίζει, ακόμη και αν επιδείκνυε την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου.

3. Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο καταστάσεως στην οποία, επί πολλά έτη, Πολωνοί υπήκοοι ζητούσαν και ελάμβαναν από τη γερμανική υπεραγορά Netto (Netto Supermarkt) την επιστροφή του φόρου κύκλου εργασιών επί προϊόντων τα οποία φέρονταν ως εξαχθέντα από την Κοινότητα, συλλέγοντας εγκαταλελειμμένες στους χώρους σταθμεύσεως, στα καλάθια αγοραζομένων ειδών και στους κάλαθους άχρηστων χαρτιών των υπεραγορών ταμειακές αποδείξεις και νοθεύοντας τα αποδεικτικά εξαγωγής με παραποιημένα έντυπα και νοθευμένες τελωνειακές σφραγίδες.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3 — Οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18).

II — Νομικό πλαίσιο

A — *Η έκτη οδηγία*

4. Οι διατάξεις του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας, με επικεφαλίδα «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, των εξομοιουμένων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών», στο μέτρο που αφορούν την παρούσα υπόθεση, ορίζουν:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[…]

2. τις παραδόσεις αγαθών, αποστελλομένων ή μεταφερομένων από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή για λογαριασμό του, εκτός του εδάφους της Κοινότητας, εξαιρέσει των αγαθών που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και τουριστικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσεως·

Σε περίπτωση που η παράδοση αφορά αγαθά τα οποία μεταφέρουν οι ταξιδιώτες στις προσωπικές τους αποσκευές, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι:

— ο ταξιδιώτης δεν είναι εγκατεστημένος εντός της Κοινότητας,

— τα αγαθά μεταφέρονται εκτός Κοινότητας πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα που έπεται του μηνός κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση,

— η συνολική αξία της παράδοσης, συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας, υπερβαίνει το ισόποσο των 175 ECU σε εθνικό νόμισμα, το οποίο καθορίζεται

σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/169/ΕΟΚ· τα κράτη μέλη δύνανται ωστόσο να απαλλάσσουν μια παράδοση, η συνολική αξία της οποίας είναι κατώτερη από το ποσό αυτό,

Κάθε κράτος μέλος διαβιβάζει στην Επιτροπή υπόδειγμα των σφραγίδων που χρησιμοποιεί για τη χορήγηση της θεώρησης η οποία αναφέρεται στη δεύτερη περίπτωση του τρίτου εδαφίου. Η Επιτροπή διαβιβάζει την πληροφορία αυτή στις φορολογικές αρχές των λοιπών κρατών μελών.»

Για την εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου:

Β — *Εθνικό δίκαιο που έχει εφαρμογή*

— θεωρείται ως ταξιδιώτης μη εγκατεστημένος εντός της Κοινότητας ο ταξιδιώτης του οποίου η κατοικία ή η συνήθης διαμονή δεν ευρίσκεται εντός της Κοινότητας. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, θεωρείται ως "κατοικία ή συνήθης διαμονή" ο τόπος που αναγράφεται ως κατοικία ή συνήθης διαμονή στο διαβατήριο, στο δελτίο ταυτότητας ή σε οποιοδήποτε άλλο έγγραφο το οποίο αναγνωρίζεται ως αποδεικτικό ταυτότητας από το κράτος μέλος εντός του οποίου πραγματοποιείται η παράδοση·

5. Η έκτη οδηγία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο της Γερμανίας με τον Umsatzsteuergesetz 1993 (νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών 1993, στο εξής: UstG 1993).

6. Οι διατάξεις σχετικά με την απαλλαγή των πράξεων εξαγωγής και των εξομοιούμενων πράξεων από τον φόρο προστιθεμένης αξίας περιλαμβάνονται στα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο a, και 6 του UstG 1993.

— η εξαγωγή αποδεικνύεται μέσω της προσκόμισης τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, το οποίο φέρει θεώρηση του τελωνείου εξόδου από την Κοινότητα.

7. Βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο a, του UStG 1993, οι παραδόσεις

αγαθών, ειδικότερα οι παραδόσεις προς εξαγωγή (άρθρο 6 του UStG 1993) που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου αυτού, απαλλάσσονται από τον φόρο.

8. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 2, του UStG 1993, γίνεται λόγος για παράδοση προς εξαγωγή όταν, σε περίπτωση παραδόσεως, ο αγοραστής μεταφέρει ή αποστέλλει το αντικείμενο της παραδόσεως προς το έδαφος της τρίτης χώρας, με εξαίρεση τα εδάφη που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 3, του UStG 1993, και εφόσον πρόκειται για αλλοδαπό αγοραστή.

9. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 4, του UStG 1993, ο επιχειρηματίας πρέπει να αποδεικνύει ότι οι προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται, ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού όντως συντρέχουν. Το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών μπορεί, με την έγκριση της Bundesrat (Άνω Βουλή) να ορίζει με κανονιστική απόφαση τον τρόπο με τον οποίο ο επιχειρηματίας προβαίνει στην απόδειξη.

10. Το υπουργείο έκανε χρήση της εξουσίας που του παρέχει το άρθρο 6, παράγραφος 4, του UStG 1993, με το άρθρο 8, παράγραφος 1, της κανονιστικής αποφάσεως για την εφαρμογή του νόμου αυτού (UStDV). Βάσει της διατάξεως αυτής, σε περίπτωση παραδόσεων προς εξαγωγή, ο επιχειρηματίας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτής της αποφάσεως πρέπει να αποδεικνύει εγγράφως ότι ο ίδιος ή ο αγοραστής μετέφεραν ή απέστειλαν το αντικείμενο της παραδόσεως προς το έδαφος της τρίτης χώρας (απόδειξη της εξαγωγής). Το γεγονός αυτό πρέπει να προκύπτει σαφώς και να εξακριβώνεται ευχερώς από τα δικαιολογητικά.

11. Όσον αφορά την έννοια της «ενδοκοινοτικής παραδόσεως», το άρθρο 6a, παράγραφος 4, του UStG 1993 περιέχει μια ρύθμιση για τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, η οποία έχει ως εξής:

«Αν ο επιχειρηματίας πραγματοποίησε παράδοση ως απαλλαγμένη φόρου, μολονότι δεν υφίστανται οι κατά την παράγραφο 1 προϋποθέσεις, η παράδοση πρέπει παρά ταύτα να θεωρηθεί ως απαλλαγμένη φόρου, εφόσον η αξίωση της φορολογικής απαλλαγής στηρίζεται σε ανακριβή στοιχεία του αγοραστή και ο επιχειρηματίας δεν μπορούσε να διαγνώσει το αναληθές αυτών των στοιχείων ακόμη και επιδεικνύοντας την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου. Σ' αυτή την περίπτωση, ο αγοραστής οφείλει τον διαφυγόντα φόρο.»

12. Το εθνικό δίκαιο δεν περιλαμβάνει καμία ισοδύναμη διάταξη για την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης για τις *παραδόσεις προς εξαγωγή* προς τρίτες χώρες.

13. Πάντως, το άρθρο 227 του γερμανικού Abgabenordung (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: AO), περιέχει τις ακόλουθες γενικές ρυθμίσεις ως προς την επιείκεια:

«Οι φορολογικές αρχές μπορούν να προβαίνουν σε πλήρη ή μερική διαγραφή απαιτήσεων που πηγάζουν από τη φορολογική ενοχική σχέση, όταν η είσπραξή τους, ανάλογα με τις συνθήκες της συγκεκριμένης περιπτώσεως, θα ήταν ανεπιεικής. Υπό τις ίδιες προϋποθέσεις μπορούν ήδη καταβληθέντα ποσά να επιστραφούν ή να συνυπολογισθούν.»

III — Ιστορικό, διαδικασία και υποβληθέντα ερωτήματα

14. Στη διαφορά της κύριας δίκης αντιδικούν η Netto Supermarkt (προσφεύγουσα και ασκούσα Revision) και η Finanzamt Malchin (φορολογική αρχή του Malchin, καθής η προσφυγή και καθής η Revision) σχετικά με την άρνηση επιστροφής του φόρου κύκλου εργασιών που καθόρισε αυτή η φορολογική αρχή για τη Netto Supermarkt, με το σκεπτικό ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής των παραδόσεων προς εξαγωγή δεν συνέτρεχαν.

15. Η Netto Supermarkt εκμεταλλεύεται υπεραγορές με παροχή εκπτώσεως στο ομόσπονδο κράτος του Mecklenburg-Δυτικής Πομερανίας. Όσον αφορά την επιστροφή του φόρου κύκλου εργασιών, η Netto Supermarkt είχε καθορίσει, στο πλαίσιο της εσωτερικής οργανώσεως της επιχειρήσεως, ότι ο φόρος κύκλου εργασιών στα μη εμπορικού χαρακτήρα ταξίδια επιστρέφεται μόνον όταν το κουπόνι και το τελωνειακό έγγραφο φέρουν κατά το ήμισυ τη σφραγίδα και ο αλλοδαπός πολίτης επιδεικνύει το διαβατήριό του. Τις ρυθμίσεις αυτές τις εισήγαγε πριν εκδοθεί το επεξηγηματικό δελτίο του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών της 18ης Μαρτίου 1999, για την απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών που αφορά παραδόσεις προς εξαγωγή στο πλαίσιο μη εμπορικού χαρακτήρα ταξιδίων.

16. Μεταξύ 1992 και 1998, η Netto Supermarkt επέστρεψε σημαντικά ποσά φόρου κύκλου εργασιών σε ορισμένους πελάτες της υποθέτοντας εσφαλμένως ότι συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις απαλλαγής των παραδόσεων προς εξαγωγή. Όπως κατέδειξε η έρευνα που είχε πραγματοποιήσει στη συνέχεια η φορολογική αρχή, Πολωνοί υπήκοοι παρουσίαζαν στη Netto Supermarkt νοθευμένα τελωνειακά έντυπα καθώς και παλαιά τιμολόγια που ανήκαν σε άλλους πελάτες και τα οποία έβρισκαν στους χώρους σταθμεύσεως των καταστημάτων της Netto. Στη συνέχεια έθεταν στα νοθευμένα αυτά έγγραφα και τα παλαιά τιμολόγια τη νοθευμένη τελωνειακή σφραγίδα.

17. Οι δόλιες αυτές πρακτικές αποκαλύφθηκαν το 1998, όταν η Netto Supermarkt

επικοινώνησε με το Hauptzollamt Neubrandenburg (Κεντρικό Τελωνείο του Neubrandenburg) προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια συχνά εμφανιζόμενη τελωνειακή σφραγίδα και τα σχετικά με αυτή τελωνειακά έγγραφα ήσαν νοθευμένα. Μολονότι υπάλληλος του κεντρικού τελωνείου είχε αρχικά θεωρήσει ότι τα έντυπα και η σφραγίδα ήσαν γνήσια, κατόπιν νέας εξετάσεως, η τελωνειακή διοίκηση κατέληξε τελικά ότι τα προσκομιζόμενα έγγραφα ήσαν πλαστά.

18. Η φορολογική αρχή αξίωσε στη συνέχεια από τη Netto Supermarkt την πληρωμή του φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 1993 έως 1997 και τον Δεκέμβριο του 1998.

19. Στις 14 Φεβρουαρίου 2000, η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση της Netto Supermarkt για την εκ των υστέρων διαγραφή του απαιτηθέντος φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 1993 έως 1998.

20. Η ιεραρχική προσφυγή που ασκήθηκε κατά της αποφάσεως αυτής έγινε εν μέρει μόνο δεκτή. Η προσφυγή απορρίφθηκε κατά τα λοιπά με απόφαση της 3ης Μαΐου 2000, με την οποία η φορολογική αρχή έκρινε, ειδικότερα, ότι η είσπραξη του φόρου δεν ήταν αντικειμενικά ανεπιεικής και υπό τις ιδιαίτερες συνθήκες της συγκεκριμένης περιπτώσεως η εφαρμογή του δικαιώματος που αντλείται από τη φορολογική οφειλή δεν ήταν αντίθετη προς τις νομοθετικές διατάξεις. Έκρινε ότι στην προσφεύγουσα έπρεπε να καταλογιστεί ότι είναι συνυπεύθυνη για την αδικαιολόγητη καταβολή των φόρων κύκλου εργασιών, έστω και αν με τις συνετές ενέργειές της αποτράπηκε περαιτέρω ζημία.

21. Η Netto Supermarkt άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Finanzgericht (δικαστήριο φορολογικών διαφορών), η προσφυγή όμως δεν ευδοκίμησε.

22. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το Bundesfinanzhof καλείται να εξετάσει τη Revision που άσκησε η Netto Supermarkt κατά της αποφάσεως του Finanzgericht. Προς στήριξη της αιτήσεως αυτής, η Netto Supermarkt προβάλλει κατ' ουσίαν ότι το Finanzgericht έπρεπε να θεωρήσει τις παραδόσεις στους Πολωνούς αγοραστές ως απαλλασσόμενες, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 6a, παράγραφος 4, του UstG 1993 και, εξάλλου, οι προϋποθέσεις που διαλαμβάνει το άρθρο 163, πρώτη περίοδος, του AO συνέτρεχαν προκειμένου να γίνει μια κατά παρέκκλιση εκκαθάριση του φόρου για λόγους επιείκειας.

23. Αναφερόμενο ειδικότερα στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις

αρχές προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της καλής πίστεως στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας, το Bundesfinanzhof θεωρεί ότι υπάρχει αμφιβολία ως προς το ζήτημα αν είναι νόμιμο να απαγορεύεται η απαλλαγή μιας παραδόσεως προς εξαγωγή έστω και αν η επιχείρηση που πραγματοποίησε την παράδοση δεν ήταν σε θέση να διαγνώσει τη νόθευση του αποδεικτικού εξαγωγής που της προσκόμισε ο αγοραστής, ακόμη και επιδεικνύοντας την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου.

24. Στην αλληλουχία αυτή, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Εμποδίζουν οι κοινοτικές ρυθμίσεις περί φορολογικής απαλλαγής κατά τις εξαγωγές σε τρίτη χώρα τη χορήγηση της φορολογικής απαλλαγής λόγω επιεικείας από το κράτος μέλος, όταν δεν υφίστανται μεν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής, πλην όμως ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να γνωρίζει την έλλειψή τους, ακόμη και αν επιδείκνυε την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου;»

IV — Νομική ανάλυση

Α — *Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων*

25. Στην παρούσα υπόθεση, γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και η Δημοκρατία της Πολωνίας, καθώς και η Επιτροπή και η Netto Supermarkt.

26. Η Γερμανική και η Πολωνική Κυβέρνηση φρονούν ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα.

27. Η Γερμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι, κατά το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, πρέπει να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση. Εφόσον προβλέπει απαλλαγή, η διάταξη αυτή πρέπει να εφαρμόζεται αυστηρά. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να χορηγούν την απαλλαγή παρά μόνον όταν οι προϋποθέσεις που καθορίζει το άρθρο αυτό όντως συντρέχουν, πράγμα που πρέπει να αποδειχθεί από τον προμηθευτή.

28. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το συμφέρον του κοινωνικού συνόλου για ισότητα στον τομέα της φορολογίας υπερέχει του συμφέροντος του μεμονωμένου επιχειρηματία για ειδική μεταχείριση.

29. Εξάλλου, η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας

πρέπει να εξυπηρετεί την πραγματοποίηση μιας ενιαίας εσωτερικής αγοράς. Κανόνας σχετικός με την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης όπως αυτός που θέτει το άρθρο 6a, παράγραφος 4, του UstG 1993, ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν μπορεί να εφαρμόζεται κατ' αναλογία στις παραδόσεις προς εξαγωγή.

30. Η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει, εξάλλου, ότι η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (αρχή της καλής πίστεως) στο πλαίσιο των διατάξεων για τον φόρο προστιθεμένης αξίας [4] δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω εφόσον, στις υποθέσεις αυτές, το Δικαστήριο θέλησε να αποφύγει τη διπλή φορολογία της ίδιας πράξεως, ενώ η παρούσα υπόθεση αφορά το ζήτημα αν οι επίμαχες πράξεις πρέπει να φορολογηθούν ή όχι. Αντ' αυτού, η νομολογία του Δικαστηρίου που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο ως προς τις προϋποθέσεις επιστροφής εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών [5] επιρρωννύει την ανάλυση κατά την οποία κατάσταση όπως η εν προκειμένω δεν παρέχει δικαίωμα απαλλαγής υπέρ του προμηθευτή. Τον κίνδυνο ακυρότητας των παραστατικών πρέπει να φέρουν οι επιχειρηματίες και όχι το σύνολο της κοινωνίας.

31. Στην περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο δεν θα συμμεριζόταν την ανάλυση αυτή, η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει επικουρικώς ότι φορολογική απαλλαγή στηριζόμενη στην προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της καλής πίστεως μπορούσε να χορηγηθεί υπό πολύ περιοριστικούς όρους οι οποίοι δεν συντρέχουν εν προκειμένω στο μέτρο που αν η Netto Supermarkt είχε επιδείξει την απαιτούμενη σύνεση, θα μπορούσε να εμποδίσει την εν λόγω απάτη, η οποία διήρκεσε έξι έτη.

32. Βάσει επιχειρημάτων παραπλήσιων αυτών που προβάλλει η Γερμανική Κυβέρνηση, η Πολωνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν μπορεί να υπάρχει φορολογική απαλλαγή σε περίπτωση όπως η εν προκειμένω, όπου οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής, ειδικότερα η προϋπόθεση που αφορά την ύπαρξη παραδόσεως προς εξαγωγή, δεν συντρέχουν. Υπογραμμίζει ότι το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει καμία παρέκκλιση στηριζόμενη σε εκτιμήσεις επιείκειας ή που παραπέμπει στην έννοια της επιμέλειας ενός συνετού επιχειρηματία. Πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη η ανάγκη προστασίας των εθνικών προϋπολογισμών και η προστασία των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που προέρχονται από τον ΦΠΑ.

33. Η Επιτροπή και η Netto Supermarkt θεωρούν αντιθέτως ότι οι διατάξεις του κοινοτικού δικαίου σχετικά με τη φορολογική απαλλαγή των παραδόσεων προς εξαγωγή δεν εμποδίζουν τη χορήγηση απαλλαγής για

4 — Αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding (Συλλογή 1989, σ. 4227), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel (Συλλογή 2000, σ. I-6973).

5 — Αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 1996, C-446/93, SEIM (Συλλογή 1996, σ. I-73), και της 13ης Νοεμβρίου 1984, 98/83 και 230/83, Van Gend & Loos κατά Επιτροπής (Συλλογή 1984, σ. 3763)· βλ. επίσης απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, T-205/99, Hyper κατά Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. II-3141).

λόγους επιείκειας σε περίπτωση όπως η εν προκειμένω. Συμφωνούν ότι η δήλωση που καταχωρήθηκε στα πρακτικά της συνεδριάσεως του Συμβουλίου της 16ης Δεκεμβρίου 1991 σχετικά με το άρθρο 28γ, Α, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ της 16ης Δεκεμβρίου 1991, που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο [6], μολονότι αφορά κυρίως τη δημιουργία μιας ενιαίας εσωτερικής αγοράς, αντικατοπτρίζει τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου και συνηγορεί μάλλον υπέρ της δυνατότητας χορηγήσεως αυτής της απαλλαγής για λόγους επιείκειας.

34. Τόσο η Επιτροπή όσο και η Netto Supermarkt υποστηρίζουν [7] ότι οι επιχειρηματίες οι οποίοι λαμβάνουν κάθε μέτρο που μπορεί λογικά να απαιτείται από αυτούς για να διασφαλίζουν ότι οι πράξεις τους δεν συνεπάγονται φορολογική κατάχρηση πρέπει να μπορούν να στηρίζονται στη νομιμότητα των πράξεων αυτών και δεν πρέπει να θεωρούνται υπαίτιοι για τις δόλιες πράξεις των τρίτων. Λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις και τη συμβολή της Netto Supermarkt στην αποκάλυψη των εν λόγω δολίων πράξεων, οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να της χορηγηθεί απαλλαγή για λόγους προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και —όπως προσθέτει η Επιτροπή— της αρχής της αναλογικότητας συντρέχουν.

35. Τέλος, η Netto Supermarkt προβάλλει ότι η κοινοτικές διατάξεις περί των εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών δεν συγκρίνονται, υπό διάφορες επόψεις, προς εκείνες που θεσπίζει το σύστημα ΦΠΑ, η δε νομολογία σχετικά με την επιστροφή ή τη διαγραφή των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών δεν μπορεί, επομένως, να μεταφερθεί ευθέως στην παρούσα υπόθεση.

Β — *Εκτίμηση*

36. Για να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, πρέπει κατ' αρχάς να παρατηρηθεί ότι δεν αμφισβητείται ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο για την παράδοση αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος μέλος όπως προβλέπει το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας δεν συντρέχουν υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης.

6 — Οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1)· το παρατεθέν απόσπασμα έχει ως εξής: «Το Συμβούλιο και η Επιτροπή δηλώνουν ότι η εφαρμογή των διατάξεων του μεταβατικού καθεστώτος δεν μπορεί, σε καμία περίπτωση, να οδηγήσει στην άρνηση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 28γ, Α, όταν εκ των υστέρων διαπιστώνεται ότι ο αγοραστής είχε δώσει εσφαλμένα στοιχεία σχετικά, ενώ ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε τα αναγκαία μέτρα για να αποφύγει μια εσφαλμένη εφαρμογή των κανόνων ΦΠΑ για τις παραδόσεις που αφορούν την επιχείρησή του.»

7 — Παραπέμποντας, μεταξύ άλλων, στις αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-483), της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel (Συλλογή 2006, σ. I-6161), και της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-4191).

37. Είναι επίσης αληθές ότι, όπως υπογράμμισαν η Γερμανική και η Πολωνική Κυβέρνηση με τις γραπτές τους παρατηρήσεις, απαλλαγή από τον φόρο όπως τον επίδικο εν προκειμένω δεν μπορεί κατ' αρχήν να χορηγηθεί παρά μόνον αν αποδεικνύεται ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής.

38. Η διαφορά της κύριας δίκης διακρίνεται ωστόσο από το πλαίσιο της απάτης στο οποίο αυτή γεννήθηκε και από το γεγονός ότι δόλιες ενέργειες τρίτων, των (φερομένων) αγοραστών και εξαγωγέων, δημιούργησαν την εσφαλμένη εντύπωση στον προμηθευτή ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο για τις παραδόσεις προς εξαγωγή.

39. Όπως σαφώς προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής καθώς και από τη διατύπωση του υποβληθέντος ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο προϋποθέτει συναφώς ότι η Netto Supermarkt, η υποκείμενη στον φόρο, ενήργησε καλοπίστως υπό την έννοια ότι δεν ήταν σε θέση έστω και αν επεδείκνυε την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, να διαπιστώσει ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής δεν συνέτρεχαν. Η διαπίστωση αυτή του αιτούντος δικαστηρίου δεν μπορεί να αμφισβητηθεί στο πλαίσιο της παρούσας προδικαστικής παραπομπής.

40. Το υποβληθέν ερώτημα συνίσταται, επομένως, στο κατά πόσον, υπό τις περιστάσεις αυτές, μολονότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής δεν συνέτρεχαν στην πραγματικότητα, το κράτος μέλος μπορεί, για λόγους επιείκειας, να απαλλάξει παρά ταύτα έναν υποκείμενο στον φόρο από την υποχρέωσή του να καταβάλει τον φόρο.

41. Για τους λόγους που θα αναφέρω κατωτέρω, συμμερίζομαι την άποψη της Netto Supermarkt και της Επιτροπής κατά την οποία στο ερώτημα αυτό, το οποίο αφορά την κατανομή των κινδύνων σε περίπτωση δόλιας συμπεριφοράς τρίτου και την προστασία του υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί καλοπίστως, πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

42. Δεδομένου ότι η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη σχετική με κατάσταση όπως εκείνη της κύριας δίκης, πρέπει να υπομνηστεί, πρώτον, ότι από την πάγια νομολογία προκύπτει ότι, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους παρέχουν οι κοινοτικές οδηγίες, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που περιλαμβάνονται στην κοινοτική έννομη τάξη, μεταξύ των οποίων ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης [8].

43. Όσον αφορά ειδικότερα την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο

8 — Βλ., συναφώς, ειδικότερα, αποφάσεις Federation of Technological Industries κ.λπ., παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 29, και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, Elmeka (Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκέψη 31).

υπογράμμισε ότι, μολονότι είναι θεμιτό να διώκεται με τα μέτρα που λαμβάνει κράτος μέλος η αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού αυτού [9].

44. Πρέπει συναφώς να παρατηρηθεί ότι καίτοι ο προμηθευτής, ως υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, είναι υπόχρεος για την πληρωμή του ΦΠΑ, ο τελευταίος, ως φόρος επί της καταναλώσεως, καταβάλλεται τελικά από τον τελικό καταναλωτή [10]. Χωρίς προφανώς να έχουν ήδη ένα υλικό πλεονέκτημα ή συμφέρον στην καταβολή του ΦΠΑ και ενώ δεν θεωρούνται ότι φέρουν την οικονομική επιβάρυνση από τον φόρο, οι υποκείμενοι στον φόρο ενεργούν επομένως ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του Δημοσίου [11] και προς το συμφέρον του δημόσιου ταμείου.

45. Θεωρώ, επομένως, ότι υπό τις εν προκειμένω περιστάσεις, θα ήταν προφανώς δυσανάλογο να θεωρηθεί ο υποκείμενος στον φόρο ως υπαίτιος για την απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις δόλιες ενέργειες τρίτων. Ασφαλώς, δικαιούται κάποιος να αναμένει εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο ότι αναλαμβάνει με κάθε απαιτούμενη επιμέλεια και φρόνηση την αποστολή που του έχει ανατεθεί στο πλαίσιο του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και πρέπει να θεωρείται υπεύθυνος για κάθε σχετικό έλλειμμα. Ωστόσο, όσον αφορά τα ελλείμματα επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει καμία επίδραση, εναπόκειται στο κράτος μέλος να διασφαλίζει —προς το συμφέρον των δημοσίων οικονομικών— την καλή γενική λειτουργία του συστήματος και να προλαμβάνει κάθε ενδεχόμενη απάτη, φοροαποφυγή και κατάχρηση. Τους σχετικούς κινδύνους πρέπει, κατά συνέπεια, να φέρει το κράτος μέλος.

46. Η άποψη αυτή επιρρωννύεται από ορισμένες αποφάσεις του Δικαστηρίου από τις οποίες —παρά κάποιες διαφορές ως προς τα πραγματικά περιστατικά— προκύπτει σαφώς ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί καλοπίστως και, ειδικότερα, υπό την προϋπόθεση ότι δεν συμμετείχε στις εν λόγω παρατυπίες και έλαβε όλες τις απαιτούμενες λογικά προφυλάξεις δεν ευθύνεται για τη δόλια συμπεριφορά άλλων προσώπων [12].

9 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 43), και Federation of Technological Industries κ.λπ., παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 30.

10 — Βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona (Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψεις 22 και 28).

11 — Βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, Maurizio Balocchi (Συλλογή 1993, σ. I-5105, σκέψη 25).

12 — Βλ., επίσης, συναφώς, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Kokott στην υπόθεση C-409/04, Teleos κ.λπ. (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Συλλογή 2007, σ. I-7797, I-7801), σημείο 77 και υποσημείωση 27.

47. Έτσι, με την απόφαση Optigen κ.λπ., το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα ενός υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν ενέχουν οι ίδιες απάτη περί τον ΦΠΑ δεν μπορεί να θίγεται από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων, προγενέστερη ή μεταγενέστερη από την πράξη που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, υπάρχει απάτη περί τον ΦΠΑ την οποία αυτός ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει [13].

48. Στην ίδια αλληλουχία ιδεών, το Δικαστήριο έκρινε εν συνεχεία με την απόφαση Kittel ότι «οι επιχειρηματίες που λαμβάνουν κάθε μέτρο που θα μπορούσε ευλόγως να προσδοκάται από αυτούς προκειμένου να εξασφαλίσουν ότι οι πράξεις τους δεν εμπλέκονται σε απάτη, είτε πρόκειται για απάτη περί τον ΦΠΑ ή για άλλου είδους απάτη, πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επικαλεστούν τη νομιμότητα των πράξεων αυτών χωρίς να κινδυνεύουν να χάσουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών» [14].

49. Προμηθευτής όπως αυτός για τον οποίο γίνεται λόγος στην υπόθεση της κύριας δίκης και ο οποίος, όπως διαπίστωσε το αιτούν δικαστήριο, βρίσκεται σε αδυναμία, ακόμη και αν επεδείκνυε την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, να εξακριβώσει ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής δεν συνέτρεχαν στην πραγματικότητα πληροί ασφαλώς τα κριτήρια της καλής πίστεως και της επιμέλειας που καθόρισε η προαναφερθείσα νομολογία. Προσθέτω, συναφώς, ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ακόμη και οι τελωνειακές αρχές με τις οποίες επικοινώνησε η Netto Supermarkt δεν ήταν σε θέση να διαπιστώσουν εκ πρώτης όψεως ότι τα προσκομισθέντα έγγραφα ήσαν νοθευμένα.

50. Όσον αφορά, εξάλλου, τη δήλωση που καταχωρήθηκε στα πρακτικά της συνεδριάσεως του Συμβουλίου της 16ης Δεκεμβρίου 1991, είναι αληθές ότι αυτή αφορά την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της καλής πίστεως του υποκειμένου στον φόρο στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Ωστόσο, δεν μπορεί να συναχθεί από αυτή, όπως ορθώς παρατήρησαν η Επιτροπή και η Netto Supermarkt, ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα πρέπει να απολαύει ισοδύναμης προστασίας όσον αφορά τις παραδόσεις προς εξαγωγή. Δεδομένου ότι οι λόγοι που δικαιολογούν τη χορήγηση της απαλλαγής σε περίπτωση όπως η προκειμένη ενυπάρχουν, όπως διαφαίνεται από τις προαναφερθείσες σκέψεις, στην προστασία του εκάστοτε προμηθευτή που ενεργεί καλοπίστως, δεν βλέπω σε τι ο στόχος εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών ως προς τους φόρους κύκλου εργασιών και η πραγματοποίηση μιας κοινής

13 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψεις 51 και 52.

14 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 51, με παραπομπή στην απόφαση Federation of Technological Industry κ.λπ., παρατεθείσα στην υποσημείωση 7. Το Δικαστήριο έκρινε, αντιθέτως, με τις αποφάσεις Genius Holding (παρατεθείσα στην υποσημείωση 4), ειδικότερα στη σκέψη 18, και Schmeink & Cofreth και Strobel (παρατεθείσα στην υποσημείωση 4), σκέψη 61, ότι σε περίπτωση που ο ΦΠΑ αναγράφεται στο τιμολόγιο αδικαιολόγητα, ο εκδότης του τιμολογίου μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνος για την απώλεια φορολογικών εσόδων αν δεν ενήργησε καλοπίστως.

αγοράς πρέπει να εμποδίσουν τη χορήγηση μιας τέτοιας προστασίας όσον αφορά τις παραδόσεις προς εξαγωγή.

51. Αντιθέτως, αν το κοινοτικό δίκαιο καθιέρωνε μια τέτοια διάκριση, τούτο μπορούσε να θέσει σε πολύ μειονεκτική θέση τους επιχειρηματίες των οποίων οι παραδόσεις γίνονται εν πολλοίς προς εξαγωγή (λόγω του είδους των αγαθών που παρέχουν, της γεωγραφικής τους θέσεως ή για άλλο λόγο) σε σχέση με τους επιχειρηματίες των οποίων οι παραδόσεις είναι κυρίως ενδοκοινοτικές.

52. Επομένως, φρονώ ότι θα μπορούσε να είναι αντίθετη προς την αρχή της ισότητας αν την καταβολή του φόρου για τις παραδόσεις προς εξαγωγή έπρεπε να φέρουν οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι ενεργούν καλοπίστως υπό περιστάσεις όπως εκείνες της διαφοράς της κύριας δίκης, ενώ, υπό τις ίδιες περιστάσεις που ενέχουν απάτη εκ μέρους τρίτων, η απαλλαγή θα χορηγείται αν πρόκειται για ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

53. Τέλος, όσον αφορά την παραπομπή εκ μέρους της Γερμανικής Κυβερνήσεως στη νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα του τελωνειακού δικαίου, αντιλαμβάνομαι, όπως και η Επιτροπή καθώς και η Netto Supermarkt, ότι, λόγω των διαφορών δομής, αντικειμένου και σκοπού μεταξύ του κοινοτικού συστήματος επιβολής δασμών και του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας που καθιερώνει η έκτη οδηγία, δεν είναι δυνατό να μεταφέρονται οι διαπιστώσεις στις οποίες κατέληξε το Δικαστήριο προηγουμένως σε συγκεκριμένη περίπτωση ενός υποκειμένου στον φόρο στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ ώστε να τεθούν υπό αίρεση οι προηγούμενες διαπιστώσεις [15].

54. Υπό το φως των προεκτεθέντων, προκύπτει ότι οι κανόνες του κοινοτικού δικαίου ως προς τη φορολογική απαλλαγή των εξαγωγών προς τρίτη χώρα δεν εμποδίζουν κράτος μέλος να χορηγεί απαλλαγή για λόγους επιείκειας υπό περιστάσεις όπως εκείνες της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής δεν συντρέχουν, όμως ο υποκείμενος στον φόρο δεν ήταν σε θέση να αντιληφθεί τούτο, έστω και αν επεδείκνυε την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου.

15 — Βλ. επίσης, συναφώς, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Kokott στην υπόθεση Teleos κ.λπ., (απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 12), ειδικότερα σημείο 80.

V — Πρόταση

55. Για τους λόγους αυτούς προτείνω, στο υποβληθέν στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα, να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Σε κατάσταση όπως εκείνη της διαφοράς της κύριας δίκης, το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 97/7/ΕΚ του Συμβουλίου, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζει κράτος μέλος να χορηγεί απαλλαγή για λόγους επιείκειας υπό περιστάσεις όπως εκείνες της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής δεν συντρέχουν, όμως ο υποκείμενος στον φόρο δεν ήταν σε θέση να αντιληφθεί τούτο, έστω και αν επεδείκνυε την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου.»