FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JAN MAZÀK

föredraget den 25 oktober 2007 [1]

I — Inledning

1. Genom begäran om förhandsavgörande av den 2 mars 2006 hänsköt Bundesfinanzhof (Federal finansdomstol) (Tyskland) en fråga till domstolen om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, [2] i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG (nedan kallat sjätte direktivet), [3] särskilt artikel 15 i detta.

2. Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida bestämmelserna om undantag från skatteplikt för export till ett tredje land i artikel 15.2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att de utgör hinder för att en medlemsstat beviljar skattebefrielse på grund av en skälighetsbedömning i ett fall där villkoren för skattebefrielse inte är uppfyllda, men den skattskyldige på grund av bedrägligt beteende från köparnas sida inte ens med vederbörlig omsorg kunnat inse att beloppet omfattas av skatteplikt.

3. Frågan har ställts mot bakgrund av att polska medborgare i flera år, genom att samla in kassakvitton som slängts på kundparkeringar, i kundkorgar eller i papperskorgar på den tyska stormarknaden Netto (Netto Supermarkt) samt förfalska exportbevis med hjälp av förfalskade blanketter och tullstämplar, i bedrägligt syfte har kunnat ansöka om och av stormarknaden erhålla återbetalning av omsättningsskatt på varor som påståtts ha exporterats från gemenskapen.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — EGT L 145, s. 1.

3 — Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Sjätte direktivet*

4. De relevanta bestämmelserna i artikel 15 i sjätte direktivet, under rubriken Undantag för export från gemenskapen och liknande transaktioner samt internationella transporter, har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

…

2. Leverans av varor som av en kund som inte är etablerad inom landet eller för hans räkning, skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen med undantag av varor som transporteras av kunden själv för utrustning, bunkring och proviantering av nöjesbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk.

I fall leveransen avser varor som medförs i resenärers personliga bagage skall detta undantag tillämpas förutsatt att:

— resenären inte är etablerad inom gemenskapen,

— varorna transporteras ut ur gemenskapen före utgången av den tredje månaden efter den månad då leveransen genomförs,

— leveransens sammanlagda värde inklusive mervärdesskatt överstiger motvärdet i nationell valuta av 175 ecu,

fastställt i enlighet med artikel 7.2 i direktiv 69/169/EEG. Medlemsstaterna får emellertid undanta en leverans vars sammanlagda värde är lägre än detta belopp.

Varje medlemsstat skall till kommissionen översända prov på de stämplar som den använder för det påtecknande som anges i tredje stycket andra strecksatsen. Kommissionen skall vidarebefordra denna information till skattemyndigheterna i de övriga medlemsstaterna."

För tillämpningen av andra stycket gäller följande:

B — *Nationella bestämmelser*

— med en resenär som inte är etablerad inom gemenskapen avses en resenär vars hemvist eller stadigvarande vistelseort inte är belägen inom gemenskapen. I denna bestämmelse avses med "hemvist eller stadigvarande vistelseort" den plats som anges som sådan i pass, identitetskort eller någon annan identitetshandling som den medlemsstat, inom vilken leveransen äger rum, godkänner som identitetshandling,

5. Sjätte direktivet har genomförts i Tyskland genom Umsatzsteuergesetz 1993 (mervärdesskattelag, nedan kallad UStG 1993).

6. Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för export och liknande transaktioner återfinns i 4 § punkt 1 a och 6 § UStG 1993.

— exportbevis skall framläggas i form av fakturan eller jämförbar handling som skall vara påtecknad av det tullkontor där varorna lämnade gemenskapen.

7. Av 4 § punkt 1 a UStG 1993 följer att bland de transaktioner som omfattas av 1 §

första stycket punkt 1 UStG 1993 undantas bland annat export (6 § UStG 1993) från mervärdesskatteplikt.

8. Enligt 6 § första stycket punkt 2 UStG 1993 föreligger export när köparen vid en leverans har transporterat eller skickat varan till ett tredje lands territorium, som inte utgör ett territorium som avses i 1 § tredje stycket UStG 1993, och köparen är utländsk.

9. Enligt 6 § fjärde stycket UStG 1993 har näringsidkaren bevisbördan för att förutsättningarna, bland annat enligt första stycket, föreligger. Det federala finansministeriet kan, med bemyndigande från Bundesrat, genom förordning bestämma hur näringsidkaren skall styrka att förutsättningarna föreligger.

10. Ministeriet har använt sig av bemyndigandet genom 6 § fjärde stycket UStG 1993 till 8 § första stycket i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (genomförandeförordning om mervärdesskatt, nedan kallad UstDV). Enligt denna bestämmelse måste näringsidkaren vid export inom förordningens giltighetsområde genom verifikationer styrka att näringsidkaren själv eller köparen transporterat eller sänt föremålet för leveransen till ett tredje lands territorium (exportbevis). Av verifikationerna måste det entydigt och lättprövat framgå att förutsättningarna är uppfyllda.

11. För *leveranser inom gemenskapen* föreskrivs i 6a § fjärde stycket UStG 1993 följande skydd för berättigade förväntningar:

”Om näringsidkaren behandlar en leverans som skattefri, även om förutsättningarna i första stycket inte är uppfyllda, så skall leveransen likväl bedömas som skattefri om ianspråktagandet av skattebefrielsen beror på felaktiga uppgifter från köparen och näringsidkaren även vid iakttagande av den vederbörliga omsorg som krävs av en hederlig näringsidkare inte hade kunnat upptäcka att dessa uppgifter var felaktiga. I dessa fall skall den ingående mervärdesskatten erläggas av köparen.”

12. Något liknande skydd för berättigade förväntningar finns inte i den nationella rätten vid *exportleveranser* till tredje land.

13. I 227 § i den tyska Abgabenordung (lag om skatt och avgifter, nedan kallad AO) föreskrivs följande skälighetsbedömning:

”Skattemyndigheterna kan helt eller delvis efterge en skatteskuld om det i ett enskilt fall framstår som oskäligt att utkräva skulden. Under samma förutsättningar kan belopp som redan har betalats återbetalas eller räknas av.”

III — Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågor

14. Målet vid den nationella domstolen avser en tvist mellan Netto Supermarkt (sökande och klagande) och Finanzamt Malchin (nedan kallad skattemyndigheten) (svarande och motpart) om eftergift av omsättningsskatt som skattemyndigheten hade påfört Netto Supermarkt på grundval av att villkoren för skattefria exportleveranser inte hade uppfyllts.

15. Netto Supermarkt driver flera lågprisvaruhus i den tyska delstaten Mecklenburg-Vorpommern. När det gäller återbetalning av omsättningsskatt hade man internt beslutat att återbetala omsättningsskatt till privatpersoner som inte reser för affärsändamål endast om stämpelavtrycket anbringats till hälften på kvittot och tullblanketten, och den utländska medborgaren visade upp sitt pass. Netto Supermarkt hade infört dessa regler innan Bundesministerium der Finanzen (det federala finansministeriet) utfärdade ett cirkulär av den 18 mars 1999 om befrielse från omsättningsskatt för exportleveranser till privatpersoner som inte reser för affärsändamål, som innehöll rekommendationer om exportbevis vid resande som inte sker för affärsändamål.

16. Mellan åren 1992 och 1998 återbetalade Netto Supermarkt avsevärda belopp för mervärdesskatt till en del av sina kunder på grundval av det felaktiga antagandet att de rättsliga villkoren för skattebefrielse för exportleveranser var uppfyllda. Som det senare bekräftades av skattemyndighetens utredningar hade polska medborgare lämnat in förfalskade tullblanketter och andra kunders kvitton till Nettosupermarkt, vilka de hittat på parkeringarna till olika Nettovaruhus. De hade försett de förfalskade blanketterna och de använda kvittona med en stämpel, som var en förfalskning av tullmyndighetens originalstämpel.

17. Detta bedrägliga beteende avslöjades år 1998, när Netto Supermarkt kontaktade

Hauptzollamt Neubrandenburg (tullmyndigheten i Neubrandenburg) för att få klarhet i huruvida den ofta förekommande stämpeln och motsvarande dokument var förfalskade. Efter det att en anställd vid Hauptzollamt först hade angett att blanketterna och stämpeln var äkta, fann Hauptzollamt vid närmare granskning att de inlämnade dokumenten var förfalskade.

18. Skattemyndigheten begärde därefter att Netto Supermarkt skulle betala mervärdesskatt för åren 1993 till 1997 och för december 1998.

19. Netto Supermarkts ansökan om eftergift av omsättningsskatten i efterhand för åren 1993 till 1998 avslogs genom skattemyndighetens beslut av den 14 februari 2000.

20. En invändning mot det beslutet godtogs endast delvis. Invändningen i övrigt ogillades genom beslut av den 3 maj 2000, i vilket skattemyndigheten särskilt angav att det inte var i sak oskäligt att uppbära skatten och att det under de särskilda omständigheterna i fallet i fråga inte stred mot lagstiftningen på området att kräva in skatteskulden. Skattemyndigheten ansåg att Netto Supermarkt var delvis ansvarigt för den felaktiga utbetalningen av omsättningsskatt, trots att ytterligare skador hade förhindrats tack vare åtgärder som det vidtagit.

21. Netto Supermarkt överklagade utan framgång beslutet till Finanzgericht (finansdomstol).

22. I målet vid den nationella domstolen skall Bundesfinanzhof pröva Netto Supermarkts överklagande av Finanzgerichts dom. Netto Supermarkt har till stöd för sitt överklagande i huvudsak anfört att Finanzgericht borde ha behandlat leveranserna till polska köpare som skattebefriade med stöd av en analog tillämpning av 6a § fjärde stycket UStG 1993 analogt, och att villkoren dessutom är uppfyllda för att vid taxeringen beakta den möjlighet till skälighetsbedömning som anges i AO.

23. Bundesfinanzhof har bland annat hänvisat till domstolens rättspraxis om principen

om skydd för berättigade förväntningar och god tro på mervärdesskatterättens område och anser att det är oklart huruvida skattebefrielse för en exportleverans som regel kan nekas när näringsidkaren i fråga inte ens med iakttagande av vederbörlig omsorg upptäckte att det exportbevis som köparen visade upp för honom var förfalskat.

24. Mot bakgrund av det ovanstående har Bundesfinanzhof beslutat att hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Strider en skattebefrielse på grund av en skälighetsbedömning i en medlemsstat mot de gemenskapsrättsliga reglerna om skattebefrielse för export till ett tredje land, om förutsättningarna för skattebefrielsen visserligen inte föreligger, men den skattskyldige inte ens med vederbörlig omsorg kunde inse att beloppet omfattades av skatteplikt?”

IV — Rättslig bedömning

1. *Parternas argument*

25. Den tyska och den polska regeringen samt kommissionen och Netto Supermarkt har inkommit med skriftliga yttranden i förevarande mål.

26. Den tyska och den polska regeringen anser att tolkningsfrågan bör besvaras jakande.

27. Den tyska regeringen har betonat att enligt ordalydelsen i artikel 15.2 i sjätte direktivet skall eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk förhindras. Eftersom det i bestämmelsen föreskrivs ett undantag skall den tillämpas restriktivt. Medlemsstaterna får bevilja skattebefrielse endast om villkoren i den artikeln faktiskt är uppfyllda, vilket det åligger leverantören att bevisa.

28. Allmänintresset av lika beskattning uppväger enligt den tyska regeringen i princip den enskilde näringsidkarens intresse av särskild behandling.

29. Syftet med undantaget i artikel 15.2 i sjätte direktivet är dessutom att skapa en

enhetlig inre marknad. En regel om skydd för berättigade förväntningar av det slag som fastställs i 6a § fjärde stycket UStG 1993 för leveranser inom gemenskapen kan därför inte tillämpas analogt på exportleveranser.

30. Den tyska regeringen har vidare hävdat att domstolens rättspraxis om principen om skydd för berättigade förväntningar (god tro) i samband med mervärdesskattebestämmelser [4] inte är relevant i förevarande mål, eftersom domstolen i dessa mål avsåg att förhindra dubbelbeskattning av samma transaktion, medan det i förevarande mål handlar om att säkerställa att transaktionerna i fråga alls beskattas. I rättspraxis från domstolen som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, och som avser villkoren för eftergift av import- och exporttullar, [5] finns det stöd för åsikten att en sådan situation som den som är i fråga i förevarande mål inte rättfärdigar skattebefrielse för leverantören. Risken skall bäras av näringsidkaren, inte av allmänheten.

31. För det fall domstolen inte skulle instämma i dess synsätt har den tyska regeringen i andra hand gjort gällande att en skattebefrielse som grundar sig på skyddet för berättigade förväntningar och god tro kan beviljas endast på mycket restriktiva villkor, vilka inte är uppfyllda i förevarande mål. Netto Supermarkt hade nämligen, om det hade iakttagit tillräcklig omsorg, kunnat förhindra bedrägerierna, som hade pågått i sex år.

32. På grundval av väsentligen liknande argument som de som lagts fram av den tyska regeringen har den polska regeringen hävdat att skattebefrielse inte kan beviljas i ett fall som det som är i fråga i förevarande mål, eftersom villkoren för ansökan om skattebefrielse, i synnerhet att det är fråga om export, inte är uppfyllda. Den polska regeringen har påpekat att artikel 15.2 i sjätte direktivet inte medger undantag av billighetsskäl eller på grundval av att vederbörlig omsorg iakttagits. Hänsyn skall även tas till behovet av att skydda de nationella budgetarna och Europeiska gemenskapernas egna medel som härrör från mervärdesskatt.

33. Kommissionen och Netto Supermarkt anser däremot att under de omständigheter som är i fråga i förevarande mål utgör gemenskapsrättsliga bestämmelser om undantag från skatteplikt för exportleveranser inte

4 — Dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), och av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel (REG 2000, s. I-6973).

5 — Dom av den 18 januari 1996 i mål C-446/93, SEIM (REG 1996, s. I-73), och dom av den 13 november 1984 i de förenade målen 98/83 och 230/83, Van Gend & Loos mot kommissionen (REG 1984, s. 3763). Se även förstainstansrättens dom av den 11 juli 2002 i mål T-205/99, Hyper mot kommissionen (REG 2002, s. II-3141).

hinder för att skattebefrielse beviljas på grund av en skälighetsbedömning. De är eniga om att förklaringen till rådets protokoll vid mötet den 16 december 1991 om artikel 28c.A i direktiv 77/388/EEG, i dess lydelse enligt direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 om den inre marknaden, vilket den hänskjutande domstolen har citerat,[6] återspeglar allmänna gemenskapsrättsliga principer och ger stöd för detta synsätt i stället för att motsäga det, även om förklaringen främst gällde skapandet av en enhetlig inre marknad.

34. Både kommissionen och Netto Supermarkt har hävdat[7] att om leverantören för att undvika skattebedrägeri har gjort allt som rimligen kan förväntas av en aktör som iakttar vederbörlig omsorg, skall han kunna förlita sig på att hans verksamhet är rättsenlig och bör inte hållas ansvarig för tredje parters bedrägliga handlingar. Mot bakgrund av omständigheterna och det faktum att Netto Supermarkt har bidragit till avslöjandet av de bedrägliga handlingarna i fråga, är villkoren för skattebefrielse för Netto Supermarkt uppfyllda på grundval av skyddet för berättigade förväntningar och, vilket kommissionen har tillagt, proportionalitetsprincipen.

35. Netto Supermarkt har slutligen hävdat att gemenskapsbestämmelserna om import- och exporttullar i olika avseenden inte går att jämföra med bestämmelserna om inrättande av mervärdesskattesystemet, och att rättspraxis om återbetalning eller eftergift av import- eller exporttullar därför inte utan vidare är tillämplig i förevarande mål.

2. *Bedömning*

36. Vid besvarande av tolkningsfrågan bör det först påpekas att det är utrett att de villkor för undantag från skatteplikt för leverans av varor som skickas eller transporteras till en icke-medlemsstat som anges i artikel 15 i sjätte direktivet inte är uppfyllda när det gäller omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

6 — Rådets direktiv 91/680 av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1). Det stycke som det hänvisats till har följande lydelse: ”Rådet och kommissionen erinrar om att tillämpningen av övergångsbestämmelserna inte i något fall får resultera i att det undantag som avses i artikel 28c.A nekas, när det i efterhand framkommer att köparen har tillhandahållit felaktiga uppgifter i detta hänseende, men den skattskyldiga personen har vidtagit nödvändiga åtgärder för att förhindra felaktig tillämpning av mervärdesskattebestämmelserna i samband med leveranser med anknytning till hans företag.”

7 — Med hänvisning, bland annat, till dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl. (REG 2006, s. I-483), av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel (REG 2006, s. I-6161), och av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl. (REG 2006, s. I-4191).

37. Det är också riktigt, vilket den tyska och den polska regeringen har betonat i sina yttranden, att en skattebefrielse av detta slag i princip kan beviljas endast om det har bevisats att villkoren för undantag är uppfyllda.

38. Förevarande mål är emellertid speciellt med anledning av att det är fråga om brottsliga handlingar och det förhållandet att tredje parter, (de påstådda) köparna och exportörerna, genom bedrägliga handlingar gav leverantören en falsk bild av att villkoren för undantag från skatteplikt för exportleveranser var uppfyllda.

39. Av begäran om förhandsavgörande och tolkningsfrågans ordalydelse framgår att den hänskjutande domstolen i detta sammanhang utgår från antagandet att Netto Supermarkt, den skattskyldiga personen, handlade i god tro, det vill säga kunde inte ens med vederbörlig omsorg inse att villkoren för undantag inte var uppfyllda. Detta konstaterande av den hänskjutande domstolen är inte ifrågasatt i förevarande förfarande.

40. Syftet med tolkningsfrågan är således att få klarhet i huruvida en medlemsstat under dessa omständigheter får befria en skattskyldig person från skatteplikt på grundval av en skälighetsbedömning, trots att villkoren för undantag i själva verket inte var uppfyllda.

41. Jag instämmer av nedan angivna skäl i Netto Supermarkts och kommissionens åsikt att tolkningsfrågan, vilken gäller riskfördelningen vid bedrägligt beteende från tredje parts sida och skyddet för en skattskyldig person som handlar i god tro, bör besvaras jakande.

42. Eftersom sjätte direktivet inte innehåller någon bestämmelse om situationer av det slag som avses i förevarande mål, bör det erinras om att enligt fast rättspraxis skall medlemsstaterna vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom gemenskapsdirektiven iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapens rättsordning, bland annat principerna om proportionalitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar. [8]

43. Såvitt avser proportionalitetsprincipen har domstolen redan påpekat att även om det

8 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i målet Federation of Technological Industries m.fl. (ovan fotnot 7), punkt 29, och dom av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181–C-183/04, Elmeka (REG 2006, s. I-8167), punkt 31.

är legitimt av medlemsstaten att så effektivt som möjligt försöka säkerställa det allmännas anspråk, får sådana åtgärder inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. [9]

44. Det bör i detta sammanhang påpekas att även om leverantören i egenskap av skattskyldig person inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt är skyldig att betala mervärdesskatt som en skatt på konsumtion, skall mervärdesskatten i sista hand bäras av slutkonsumenten. [10] Utan att själva ha en direkt fördel eller intresse av att mervärdesskatten betalas, och utan att själva förväntas stå för skatten ekonomiskt, ombesörjer således skattskyldiga personer skatteuppbörd åt staten [11] och statskassan.

45. Jag anser mot denna bakgrund att det vore uppenbart oproportionerligt att under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen hålla en skattskyldig person ansvarig för ett bortfall i skatteintäkter som har orsakats genom tredje parters bedrägliga handlingar. En skattskyldig person kan visserligen förväntas utföra den uppgift som åligger honom inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt med all vederbörlig omsorg och kan hållas ansvarig för eventuella brister i detta avseende. Vad avser brister utanför den skattskyldiga personens ansvarsområde, åligger det emellertid medlemsstaten att i det allmännas intresse säkerställa att systemet fungerar och att förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Motsvarande risker bör därför bäras av medlemsstaten.

46. Det finns stöd för detta synsätt i ett antal av domstolens avgöranden, av vilka det, trots vissa olikheter vad gäller de faktiska omständigheterna, tydligt framgår att en skattskyldig person som handlar i god tro, det vill säga som inte varit inblandad i oegentligheterna och som vidtagit alla försiktighetsåtgärder som rimligen kan krävas, inte skall behöva ansvara för andra personers bedrägliga beteende. [12]

9 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl. (REG 1997, s. I-7281), punkt 47, och domen i målet Federation of Technological Industries m.fl. (ovan fotnot 7), punkt 30.

10 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona (REG 2006, s. I-9373), punkterna 22 och 28.

11 — Se dom av den 20 oktober 1993 i mål C-10/92, Maurizio Balocchi (REG 1993, s. I-5105), punkt 25.

12 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande av den 11 januari 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl. (REG 2007, s. I-7801), punkt 77 och fotnot 27.

47. Domstolen fann således i domen i målet Optigen att rätten för en skattskyldig person, som utför transaktioner vilka inte i sig utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt, att dra av ingående mervärdesskatt inte påverkas av att den leveranskedja där dessa transaktioner ingår även omfattar en annan tidigare eller senare transaktion, vilken utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt, om inte den skattskyldiga personen kände till eller kunde känna till att bedrägeri förelåg. [13]

48. Domstolen ansåg, på liknande sätt, senare i domen i målet Kittel att ”näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier, skall kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt”. [14]

49. En leverantör som den i fråga i målet vid den nationella domstolen som, vilket den hänskjutande domstolen har slagit fast, inte ens med vederbörlig omsorg har kunnat inse att villkoren för undantag inte var uppfyllda, uppfyller det krav på att ha handlat med omsorg och i god tro som avses i ovannämnd rättspraxis. Det kan i detta sammanhang tilläggas att det av begäran om förhandsavgörande framgår att inte heller de tullmyndigheter som Netto Supermarkt kontaktade kunde vid första anblicken se att dokumenten i fråga var förfalskade.

50. När det vidare gäller förklaringen till rådets protokoll från mötet av den 16 december 1991, är det riktigt att det avser skyddet av skattskyldiga personers berättigade förväntningar och god tro i samband med leveranser inom gemenskapen. Kommissionen och Netto Supermarkt har med rätta påpekat att detta inte innebär att en skattskyldig person inte bör åtnjuta ett likvärdigt skydd vid exportleveranser. Eftersom skälen för att bevilja skattebefrielse i ett fall som det som är i fråga i förevarande mål grundas på skyddet av enskilda leverantörer som handlar i god tro, vilket framgår av det ovan anförda, är det svårt att förstå hur syftet med harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, vilket är att

13 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Optigen m.fl. (ovan fotnot 7), punkterna 51 och 52.

14 — Se domen i målet Kittel (ovan fotnot 7), punkt 51, med hänvisning till domen i målet Federation of Technological Industry m.fl. (ovan fotnot 7). Däremot har domstolen i domen i målet Genius Holding (ovan fotnot 4), särskilt punkt 18, och i målet Schmeink & Cofreth och Strobel (ovan fotnot 4), punkt 61, slagit fast att i ett fall där mervärdesskatt felaktigt hade fakturerats kunde fakturautställaren hållas ansvarig för bortfallet av skatteintäkter, om han inte hade handlat i god tro.

inrätta en inre marknad, skulle kunna innebära att ett sådant skydd inte kan beviljas vid exportleveranser.

51. Om en sådan åtskillnad gjordes i gemenskapsrätten skulle däremot näringsidkare som på grundval av det slag av varor de levererar, eller sin geografiska placering, eller av någon annan anledning, har en stor andel exportleveranser försättas i en betydligt sämre ställning än näringsidkare som främst levererar inom gemenskapen.

52. Enligt min åsikt kan det därför till och med strida mot likabehandlingsprincipen att, under omständigheter som de som är i fråga i förevarande mål, hålla skattskyldiga personer som handlat i god tro ansvariga för att betala mervärdesskatt för exportleveranser, om de under samma omständigheter där tredje parter handlat bedrägligt skulle ha beviljats skattebefrielse för leveranser inom gemenskapen.

53. När det slutligen gäller den tyska regeringens hänvisning till domstolens rättspraxis avseende tullagstiftning, instämmer jag med kommissionen och Netto Supermarkt i att det, på grund av olikheterna i struktur, föremål och syfte mellan gemenskapens system för uttag av tullar och det gemensamma systemet för mervärdesskatt enligt sjätte direktivet, inte är möjligt att överföra domstolens konstateranden beträffande tullagstiftningen på den särskilda situation som gäller för en skattskyldig person inom ramen för systemet för mervärdesskatt på ett sätt som skulle ifrågasätta ovanstående slutsatser. [15]

54. Av det ovan anförda följer att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om undantag från skatteplikt för export till ett tredje land inte hindrar att en medlemsstat, under omständigheter som de som är i fråga i förevarande mål, beviljar skattebefrielse på grundval av en skälighetsbedömning, när villkoren för skattebefrielse visserligen inte är uppfyllda, men den skattskyldige inte ens med vederbörlig omsorg hade kunnat inse att beloppet omfattades av skatteplikt.

15 — Se även, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande av den 11 januari 2007 i målet Teleos m.fl. (ovan fotnot 12), särskilt punkt 80.

V — Förslag till avgörande

55. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan på följande sätt:

I en situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall artikel 15.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG, tolkas så, att den inte hindrar att en medlemsstat beviljar skattebefrielse på grundval av en skälighetsbedömning, när villkoren för skattebefrielse inte är uppfyllda, men den skattskyldige inte ens med vederbörlig omsorg hade kunnat inse att beloppet omfattades av skatteplikt.