ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н JÁN MAZÀK
представено на 25 октомври 2007 година [1]

I — Въведение

1. С акт от 2 март 2006 г. Bundesfinanzhof (Федерален съд по финансовоправни спорове) (Германия) отправя запитване относно тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа [2], изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета [3] (наричана по-нататък „Шеста директива“), и по-специално на член 15 от нея.

2. Препращащата юрисдикция иска главно да се установи дали разпоредбите относно освобождаването от данък при износ за трети страни, както е предвидено в член 15, параграф 2 от Шеста директива, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава-членка да предоставя освобождаване от данък по справедливост в случай, когато условията за освобождаване всъщност не са били изпълнени, а поради измамно поведение на предполагаемите купувачи, данъчнозадълженото лице дори да е положило грижата на добър стопанин, не е могло да установи, че тези условия не са били изпълнени.

3. Въпросът е поставен във връзка с фактическата обстановка по казус, при който в продължение на няколко години полски граждани по измамен начин са искали и са получавали от германската верига супермаркети „Nett“ („Netto Supermarkt“) възстановяване на данъка върху оборота във връзка със стоки, за които се твърди, че са изнесени извън Общността, като същите са събирали фискални бонове, изоставени в паркингите, в кошниците за пазаруване и в кошчетата за отпадъци, и като подправяли доказателствата за износ чрез използване на фалшиви формуляри и подправени митнически печати.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — ОВ L 145, 1977 г., стр. 1.

3 — Директива 95/7/ЕО от 10 април 1995 г. за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на нови мерки за опростяване във връзка с данъка върху добавената стойност — обхват на някои освобождавания от данъка и практически подробности по тяхното прилагане (ОВ L 102, 1995 г., стр. 18).

II — Правна уредба

A — *Шеста директива*

4. Член 15 от Шеста директива, озаглавен „ Освободени доставки при износ, приравнени на него сделки и международен транспорт“, доколкото се прилага към настоящия казус, гласи както следва:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите-членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободените доставки и да предотвратят възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

2. доставката на стоки, експедирани или превозвани до местоназначение извън територията на страната или за сметка на купувач, който не е установен на територията на страната, с изключение на стоките, превозвани от самия купувач, за оборудване и зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечения и частни самолети или на други средства за превоз за лични нужди;

При случаите, когато доставката се отнася до стоки, които се пренасят в личния багаж на пътници, освобождаването се прилага при условие, че;

— пътникът не е установен на територията на Общността,

— стоките се транспортират до местоназначение извън Общността преди края на третия месец, следващ месе/ца, през който е извършена доставката,

— общата стойност на доставката с данъка върху добавената стойност, превишава равностойността в национална валута на 175 [евро], определена в

съответствие с член 7, параграф 2 от Директива 69/169/ЕИО […]; държавите-членки могат обаче да освобождават от данък и доставки с обща стойност под този размер.

Всяка държава-членка предава на Комисията образци от печатите, които поставя при заверката по трета алинея, второ тире. Комисията предава тази информация на данъчните органи на останалите държави-членки.“ [неофициален превод]

За целите на прилагането на втората алинея:

Б — *Национална правна уредба*

— като пътник, неустановен в Общността, се смята пътникът, чието местоживеене или обичайно местопребиваване не се намира в Общността. За целите на настоящата разпоредба „постоянен адрес или обичайно пребиваване“ означава мястото, посочено за такова в паспорт, лична карта или други документи за самоличност, признати за валидни от държавата-членка, на чиято територия се извършва доставката,

5. Шеста директива е транспонирана в Германия с Umsatzsteuergesetz 1993 (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UstG 1993“).

6. Разпоредбите относно освобождаването на износни и на подобни на тях сделки от данък върху добавената стойност се съдържат в § 4, алинея 1, буква а) и в § 6 от UstG 1993.

— като доказателство за износ служи фактурата или друг документ вместо фактура, заверен от митническите власти на мястото, от което стоките напускат Общността.

7. По силата на § 4, алинея 1, буква а) от UstG 1993 от сделките, които попадат

в обхвата на § 1, алинея 1, точка 1 от UstG 1993, доставките при износ са освободени от данък.

8. Съгласно § 6, параграф 1, точка 2 от UstG 1993 е налице доставка при износ, когато в рамките на дадена доставка купувачът превозва или изпраща предмета на доставката на територията на трета страна, с изключение на териториите по § 1, алинея 3 от UstG 1993, и е чуждестранен купувач.

9. Съгласно § 6, алинея 4 от UstG 1993, inter alia, наличието на условията на алинея 1 трябва да бъде доказано от търговеца. Федералното министерство на финансите със съгласието на Bundesrat определя с Правилник как търговецът предоставя тези доказателства.

10. Министерството е упражнило предоставеното му с § 6, алинея 4 от UstG 1993 правомощие в § 8, алинея 1 от Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Правилник за прилагане на Закона за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UstDV“). Съгласно тази разпоредба при доставки за износ в обхвата на прилагане на този правилник търговецът трябва да докаже с документни доказателства, че той или купувачът е превозил или експедирал предмета на сделката на територията на трета страна (доказателство за износ). Документацията трябва да посочва еднозначно и по начин, при който е лесно да се провери, че условията са изпълнени.

11. Във връзка с *доставки в рамките на Общността* в § 6а, алинея 4 от UstG 1993 се съдържа разпоредба относно защитата на оправданите правни очаквания, която гласи следното:

„Ако търговецът счита дадена доставка за освободена, въпреки че посочените в алинея 1 условия не са изпълнени, доставката независимо от това трябва също да се разглежда като освободена от данък, ако претендираното освобождаване се основава на неточните сведения на купувача и търговецът не е могъл да установи неточността на тези сведения дори при прилагане на грижата на добър търговец. В този случай купувачът дължи несъбрания данък.“

12. Националното право не предвижда равностойна разпоредба относно защитата на оправданите правни очаквания във връзка с доставки при износ в трети страни.

13. Германският Abgabenordung (Данъчен кодекс, наричан по-нататък „АО“) съдържа, обаче, в § 227 следните общи разпоредби относно справедливостта:

„Данъчните органи могат да опрощават напълно или частично публични вземания, свързани с данъчни задължения, когато с оглед обстоятелствата по конкретния случай, би било несправедливо последните да бъдат събрани; при същите условия вече платени суми могат да бъдат възстановени или прихванати.“

III — Факти, производство и отправени въпроси

14. В главното производство Netto Supermarkt (като ищец и жалбоподател на ревизионна жалба) и Finanzamt Malchin („Данъчна служба“) (като ответник по иска и ответник по ревизионната жалба) спорят относно опрощаването на данък върху оборота, който Finanzamt определя на Netto Supermarkt на основание, че условията за освобождаване от данък не са били изпълнени.

15. Netto Supermarkt стопанисва и управлява дискаунт супермаркети в германската провинция Mecklenburg-Vorpommern. Що се отнася до възстановяването на данък върху оборота, е било взето вътрешнофирмено решение да се извършат такива възстановявания по повод на пътувания с нетърговска цел само ако половината от печата на митницата се намира върху фискалния бон, а другата половина върху митническия формуляр, както и при представянето от чуждестранния гражданин на неговия паспорт. Дружеството въвежда тези правила преди издаването на циркулярното писмо на Bundesministerium der Finanzen (Федерално министерство на финансите) от 18 март 1999 г. относно освобождаване от данък върху оборота на доставки при износ за нетърговски пътници, в което се съдържат препоръки за доказването на износ при туристически пътувания с нетърговски характер.

16. От 1992 до 1998 г. Netto Supermarkt възстановява значителна сума данък върху добавената стойност на някои от клиентите му, тъй като погрешно счита, че се били изпълнени правните условия за възстановяване при доставки за износ. Както и извършените по-късно разследвания от Finanzamt потвърждават, че полски граждани са представили на Netto Supermarkt подправени формуляри на митническите служби и са използвали фискални бонове на други клиенти, намерени в паркингите на магазините на веригата Netto. След това те представят подправените формуляри и използват фискални бонове с поставен върху тях печат, който е бил подправена версия на оригиналния печат на митническата служба.

17. Измамното поведение е разкрито през 1998 г., когато Netto Supermarkt влиза в

контакт с Hauptzollamt Neubrandenburg (Регионална митническа дирекция, Neubrandenburg), за да установи дали често използваният печат и съответните документи били подправени. След като първоначално служител на регионалната митническа дирекция счел, че формулярите и печатът не били подправени, вследствие на допълнителна проверка същият установил, че представените документи били подправени.

18. След това Finanzamt изисква от Netto Supermarkt да заплати данъка върху добавената стойност, дължим за годините 1993 до 1997 и за декември 1998 г.

19. Искането на Netto Supermarkt да му бъде опростен ретроактивно данъкът върху оборота за периода съответно от 1993 до 1998 г. е отхвърлено с решение на Finanzamt от 14 февруари 2000 г.

20. Жалбата по административен ред е частично уважена. В останалата ѝ част тя е отхвърлена с решение от 3 май 2000 г., в което Finanzamt приема по-специално, че събирането на данъка не било обективно несправедливо и че с оглед на особените обстоятелства на конкретния казус изпълнението на притезанието, свързано с данъчното задължение, не противоречало на правните разпоредби. Според Finanzamt Netto Supermarkt трябвало да поеме частична отговорност, че неоснователно е съпричинило изплащане на данък върху оборота, макар вследствие на обмислени действия да е възпрепятствало настъпването на допълнителни вреди.

21. Netto Supermarkt подава жалба срещу това решение пред Finanzgericht (Съд по финансовоправни спорове), която е отхвърлена.

22. В главното производство Bundesfinanzhof трябва да се произнесе по подадената от Netto Supermarkt ревизионна жалба срещу решението на Finanzgericht. В подкрепа на жалбата си Netto Supermarkt изтъква основно, че Finanzgericht трябвало да третира доставките на полски купувачи като освободени от данък, като прилага по аналогия § 6, буква а), точка 4) от UstG 1993, а освен това били налице условията на предвидената специална хипотеза в AO за определяне на данъка по справедливост.

23. Като се позовава, между другото, на съдебната практика на Съда относно

принципа за защита на оправданите правни очаквания и на добросъвестността в областта на правото относно данъка върху добавената стойност, Bundesfinanzhof изразява съмнение дали освобождаваното от данък на доставка при износ може по принцип да бъде отказано, когато дори и при полагане на грижата на добър търговец доставчикът не е могъл да забележи, че представените му от купувача доказателства за износ са били подправени.

24. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли нормите на общностното право относно освобождаването от данък при износ към трета страна предоставянето на освобождаване от данък от държава-членка по справедливост, когато условията за освобождаване не са налице, а данъчнозадълженото лице не е могло да забележи, че не са налице дори при полагане на грижата на добър търговец?“

IV — Правен анализ

1. *Основни доводи на страните*

25. В рамките на настоящото производство писмени становища представят правителствата на Германия и на Полша, както и Комисията и Netto Supermarkt.

26. Германското и полското правителство са на мнение, че на поставения въпрос следа да бъде даден утвърдителен отговор.

27. Германското правителство подчертава, че съгласно текста на член 15, точка 2 от Шеста директива трябва да се предотвратяват случаите на данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба. Тъй като с нея се предвижда освобождаване, тази разпоредба трябва да се тълкува стеснително. Държавите-членки могат да предоставят освобождаване само когато условията в този член са действително изпълнени, което трябва да бъде доказано от доставчика.

28. Според германското правителство общият интерес за равноправно данъчно третиране надделява над интереса на отделния търговец да бъде третиран по специален начин.

29. Освен това предвиденото в член 15, точка 2 от Шеста директива

освобождаване служи за изграждането на единен вътрешен пазар. Ето защо правило за защитата на оправданите правни очаквания като установеното в § 6a, алинея 4 от UstG 1993 за доставки в рамките на Общността не може да бъде прилагано по аналогия за доставки при износ.

30. Германското правителство твърди освен това, че съдебната практика на Съда относно принципа на защита на оправданите правни очаквания (добросъвестност) в контекста на правилата относно данъка върху добавената стойност [4] не е относима към настоящия случай, защото в посочените казуси Съдът е възнамерявал да предотврати двойното данъчно облагане на една и съща сделка, докато в настоящия случай става дума дали въпросните сделки въобще трябва да се обложат с данък. Посочената от препращащата юрисдикция съдебна практика относно условията за опрощаване на вносни и износни мита [5] е в подкрепа по-скоро на становището, че в положение като разглежданото в настоящия случай не е оправдано да се предостави освобождаване в полза на доставчика. Подобен риск трябва да се носи от търговеца, а не от обществото.

31. В случай че Съдът реши да не следва неговия подход, германското правителство твърди при условията на евентуалност, че данъчно освобождаване на основание защитата на оправдани правни очаквания и на добросъвестността може да бъде предоставено само при много ограничителни условия, които не са изпълнени в настоящия случай, тъй като ако Netto Supermarkt беше положило подходяща грижа, е било възможно да се възпрепятства продължилата в продължение на 6 години измама.

32. Като си служи с подобни на изтъкнатите от германското правителство доводи, полското правителство поддържа, че не може да има освобождаване от данък в подобен на разглеждания казус, при който условията за прилагане на освобождаването, по-специално че е налице износна сделка, не са изпълнени. То подчертава, че член 15, точка 2 от Шеста директива не позволява дерогация по съображения за справедливост или за полагане на грижа на добър търговец. Трябва да се държи сметка също и за необходимостта от защита на националните бюджети и на собствените ресурси на Европейските общности с източник ДДС.

33. За разлика от това, Комисията и Netto Supermarkt застъпват становището, че разпоредбите на общностното право относно освобождаването от данък при доставки за износ не се противопоставят на предоставянето на данъчно

4 — Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius Holding (C-342/87, Recueil, стр. 4227) и Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, Recueil, стр. I-6973).

5 — Решение от 13 ноември 1984 г. по дело Van Gend & Loos, Решение по дело Bosman/Комисия (98/83 и 230/83, Recueil, стр. 3763) и Решение от 18 януари 1996 г. по дело SEIM (C-446/93, Recueil, стр. I-73); вж. също Решение от 11 юли 2002 г. по дело Hyper/Комисия (T-205/99, Recueil, стр. II-3141).

освобождаване по справедливост при обстоятелства като разглежданите по главното производство. Те приемат, че Декларацията към протокола от заседанието на Съвета на министрите от 16 декември 1991 г. по член 28в, част А от Директива 77/388/ЕИО, изменена с Директива 91/680/ЕИО от 16 декември 1991 г. [6], на която се позовава препращащата юрисдикция, макар да е насочена предимно към изграждането на единен вътрешен пазар, отразява общи принципи на общностното право и е по-скоро в подкрепа на това становище, а не му се противопоставя.

34. Както Комисията, така и Netto Supermarkt твърдят [7], че когато, за да предотврати данъчната измама, доставчикът е направил всичко, което разумно може да се очаква от търговец, който полага грижа на добър търговец, той може да се довери на правомерността на своите действия и не трябва да носи отговорност за измамните действия на трето лице. Предвид обстоятелствата и приноса на Netto Supermarkt за разкриване на разглежданите измамни действия, условията за освобождаване на Netto Supermarkt на основание защитата на оправданите правни очаквания и както Комисията добавя, на принципа на пропорционалност, са изпълнени.

35. На последно място, Netto Supermarkt твърди, че общностните правила в областта на вносни и износни мита в много отношения не са сравними с тези, с които се установява системата на ДДС, и ето защо съдебната практика относно възстановяването или опрощаването на вносни и износни мита не е приложима към настоящия случай.

2. *Анализ*

36. За да се отговори на отправения въпрос, следва да се отбележи преди всичко, че е безспорно, че условията за освобождаване от данък на доставките на стоки, превозени или експедирани в държава, която не е членка, по смисъла на член 15 от Шеста директива не са били изпълнени предвид обстоятелствата по главното производство.

6 — Директива на Съвета относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110); посоченият текст е формулиран, както следва: „Съветът и Комисията заявяват, че прилагането на разпоредбите на преходния режим не може в никакъв случай да води до отказ на предвиденото в член 28в, част А освобождаване, когато впоследствие се окаже, че купувачът е представил в това отношение неправилни данни, при положение че данъчнозадълженото лице е предприело необходимите мерки с цел да предотврати неправилното прилагане на ДДС нормите за доставките, отнасящи се до неговото предприятие“.

7 — Решение от по дело Optigen и др. (съединени дела C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483), Решение от 11 май 2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др. (C-384/04, Recueil, стр. I-4191) и Решение от по дело Kittel и Recolta Recycling (съединени дела C-439/04, C-440/04, Recueil, стр. I-6161).

37. Вярно е също, че както подчертават в становищата си германското и италианското правителство, освобождаване от данък като разглежданото по главното производство може да бъде предоставено само ако е доказано, че условията за освобождаване са били изпълнени.

38. Особеността на настоящия случай се състои обаче в наказателноправния му аспект, както и в това, че вследствие на измамни действия на трети лица — (за които се твърди, че са) купувачи и износители — се създава погрешна представа у доставчика, че били изпълнени условията за освобождаване от данък при доставки за износ.

39. Както става ясно от акта за препращане и от формулировката на преюдициалния въпрос, препращащата юрисдикция изхожда от предположението, че данъчнозадълженото лице Netto Supermarkt действа добросъвестно, т.е. че търговецът не е могъл дори при полагане на грижата на добър търговец да забележи, че не са били налице условията за освобождаване. Констатацията на препращащата юрисдикция не трябва да се поставя под въпрос в рамките на настоящото производство.

40. В преюдициалния въпрос става дума по-скоро за това дали при конкретните обстоятелства, макар в действителност условията да не са били изпълнени, държава-членка може на основание по справедливост все пак да освободи данъчнозадълженото лице от задължението да плати данък.

41. Поради изложените по-долу причини аз споделям становището на Netto Supermarkt и на Комисията, че отговорът на този въпрос, който засяга разпределянето на риска в случай на измамно поведение на трето лице и защитата на действащо добросъвестно данъчнозадължено лице, следва да бъде утвърдителен.

42. Тъй като Шеста директива не съдържа разпоредба относно хипотеза като разглеждания казус, на първо място следва да се припомни, че според установената съдебна практика, когато упражняват предоставени им с общностна директива правомощия държавите-членки трябва да вземат предвид общите принципи на правото, които са част от общностния правен ред като принципите на пропорционалност, на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания [8].

43. Що се отнася по-специално до принципа на пропорционалност, Съдът вече е

8 — Вж. в този смисъл по-специално Решение по дело Federation of Technological Industries и др., посочено в бележка под линия 7, и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Elmeka (C-181/04—C-183/04, Recueil, стр. I-8167, точка 31).

посочил, че докато е правилно приетите от държавите-членки мерки да целят да защитят по възможно най-ефективния начин правата на държавното съкровище, те не трябва да надхвърлят необходимото за тази цел [9].

44. В това отношение следва да се отбележи, че независимо че доставчиците като данъчнозадължени лица по общата система на ДДС са лица — платци на ДДС, все пак като данък върху потреблението ДДС в крайна сметка се понася от крайните потребители [10]. Тъй като очевидно те самите нямат естествено полза или интерес от плащането на ДДС и тъй като от икономическа гледна точка не би трябвало да понасят този данък, те са лица, които събират данъка в полза на държавата [11] и действат в интерес на държавната хазна.

45. Предвид фактическата обстановка според мен е ясно несъразмерно, при обстоятелства като тези по главното производство, да се приеме, че дадено данъчнозадължено лице носи отговорност за пропуснати приходи поради измамните действия на трети лица. От дадено данъчнозадължено лице може естествено да се очаква да положи необходимата грижа при изпълнение на възложените му в рамките на общата система на ДДС задачи и може да се счита, че носи отговорност за евентуални пропуски в това отношение. Що се отнася до пропуски извън сферата на влияние на данъчнозадълженото лице, държавите-членки са длъжни — в интерес на държавната хазна — да осигурят цялостното функциониране на системата и да предотвратят случаи на измама, избягване на данъци и злоупотреба. Ето защо, държавите-членки следва да понесат и съответните рискове.

46. Това схващане се подкрепя в поредица решения на Съда, от които ясно е видно, въпреки някои различия относно фактическата обстановка, че данъчнозадължено лице, което е действало добросъвестно, по-точно което не е участвало в нередности, и е предприело предпазни мерки, не следва да носи отговорност за измамното поведение на друго лице [12].

9 — Вж. в този смисъл Решение от по дело Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точка 47) и Решение подело Federation of Technological Industries и др., посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 30.

10 — Вж. в този смисъл по-специално Решение от 3 октомври 2006 г. подело Banca popolare di Cremona (C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точки 22 и 28).

11 — Вж. Решение от 20 октомври 1993 г. по дело Balocchi (C-10/92, Recueil, стр. I-5105, точка 25).

12 — Вж. в този смисъл също заключението на генерален адвокат Kokott по дело Teleos и др. (Решение от 27 септември 2007 г., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точка 77 и бележка под линия 27.

47. Така в Решение по дело Optigen и др. Съдът констатира, че правото да се приспадне заплатено за получени доставки ДДС от данъчнозадължено лице, което извършва сделки, които сами по себе си не са опорочени от ДДС измамата, не може да бъде засегнато от факта, че във веригата от доставки, част от която са тези доставки, други предходни или последващи сделки са опорочени от ДДС измамата, без данъчнозадълженото лица да знае или да разполага със средства да узнае, че е била извършена измама [13].

48. В същия смисъл Съдът по-късно приема в Решение по дело Kittel, че търговците, които предприемат всякаква предпазна мярка, която може разумно да се изисква от тях, за да осигурят, че сделките им не са свързани с измама, било с ДДС измама, било с друг вид измама, трябва да могат да се доверят на законосъобразността на тези сделки, без риск да загубят правото си да приспаднат платения за получени доставки ДДС [14].

49. Доставчик като този по главното производство, който, както е констатирала препращащата юрисдикция, въпреки полагане на грижата на добър търговец не е могъл да установи, че в действителност условията за освобождаване не са били налице, със сигурност отговаря на критерия за добросъвестност и полагане на грижа по смисъла на посочената по-горе съдебна практика. Може да се добави в това отношение, че от акта за препращане е видно, че дори и митническите органи, към които се е обърнало Netto Supermarkt, не са могли на пръв поглед да забележат, че представените документи са били подправени.

50. Освен това що се отнася до Декларацията на Съвета на министрите от заседанието на 16 декември 1991 г., вярно е че тя се отнася до защитата на оправданите правни очаквания и добросъвестността на данъчнозадълженото лице в контекста на вътреобщностни доставки. Както Комисията и Netto Supermarkt с право отбелязват, от това не може обаче да се направи изводът, че данъчнозадълженото лице не трябва да се ползва с равностойна защита по отношение на износните доставки. Тъй като както следва от изложените по-горе съждения, причините за предоставяне на освобождаване в разглеждания случай са в защитата на конкретния добросъвестен доставчик, не мога да разбера защо целта за хармонизиране на правните разпоредби относно данъка върху оборота с оглед изграждане на общ пазар не би допуснала

13 — Вж. в този смисъл Решение по дело Optigen и. др., посочено по-горе в бележка под линия 7, точки 51 и 52.

14 — Решение по дело Kittel, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 51 с позоваване на Решение по дело Federation of Technological Industries и др., посочено по-горе в бележка под линия 7. Съдът приема обратното в сравнение с Решение по дело Genius Holding (посочено по-горе в бележка под линия 4), по-специално в точка 18, и Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel (посочено по-горе в бележка под линия 4), точка 61, че в случай на неправилно фактуриран ДДС, издалото фактурата лице може да бъде считано за отговорно за загубата на приходи в бюджета, ако то не е било добросъвестно.

предоставянето на подобна защита при износни сделки.

51. Такова разграничение в общностното право може по-скоро да постави търговци, при които въз основа на вида на доставяните от тях стоки, географско местонахождение или други причини доставки при износ съставляват голям дял от тяхната дейност, биха били поставени в значително неблагоприятно положение в сравнение с търговци, които осъществяват предимно вътреобщностни доставки.

52. Според мен би се оказало дори в противоречие с принципа на равнопоставеност да се приеме, че данъчнозадължени лица, които действат добросъвестно при обстоятелства като тези по настоящия случай, са длъжни да платят данък във връзка с износните доставки, при положение че на тях, в същия случай, когато трети лица са извършили измама, би им било предоставено освобождаване относно вътреобщностни доставки.

53. Накрая, по отношение на позоваването на германското правителство на практиката на Съда в областта на митническото право, съгласен съм с Комисията и Netto Supermarkt, че поради различия в структурата, предмета и целта на общностната система за събиране на мита в сравнение с общата система на ДДС по Шеста директива, не е възможно да се приложат изводите на Съда в предишен контекст към специфичното положение на данъчнозадълженото лице по ДДС системата, така че да се поставят под въпрос предишните изводи [15].

54. Предвид изложените по-горе съображения следва, че разпоредбите на общностното право относно освобождаването от данък при износ за трета страна допускат предоставянето на освобождаване от данък от държава-членка по справедливост при обстоятелства като разглежданите по главното производство, когато условията за освобождаване не са били изпълнени, но данъчнозадълженото лице не е могло, дори и при полагане на грижата на добър търговец, да забележи, че те не са били изпълнени.

15 — Вж. в този смисъл също заключението на генерален адвокат Kokott по дело Telios и др., посочено в бележка под линия 12, и по-специално в точка 80.

V — Заключение

55. Ето защо предлагам отговорът на отправения до Съда въпрос да гласи следното:

„В положение като това по главното производство член 15, точка 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, съответно изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета, трябва да бъде тълкуван, че допуска предоставянето на освобождаване от данък от държава-членка по справедливост, когато условията за освобождаване не са били изпълнени, но данъчнозадълженото лице не е могло да забележи това дори и при полагане на грижата на добър търговец.“