ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 21ης Φεβρουαρίου 2008 *

Στην υπόθεση C-271/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 2ας Μαρτίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Ιουνίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

κατά

Finanzamt Malchin,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη (εισηγητή), E. Juhász, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, εκπροσωπούμενη από τους V. Booten και J. Sprado, Rechtsanwälte,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. Ośniecka-Tamecka,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Οκτωβρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (στο εξής: Netto Supermarkt) και της Finanzamt Malchin (φορολογική αρχή, στο εξής: Finanzamt) σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να χορηγήσει στη Netto Supermarkt απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τα έτη 1995 έως 1998.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας, με επικεφαλίδα «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, των εξομοιουμένων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών», ορίζει:

«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.

Για την εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου:

— 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,

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

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.

[…]»

Η εθνική νομοθεσία

4 Όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, το άρθρο 6a, παράγραφος 4, του νόμου 1993 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1993, *BGBI.* 1993 I, σ. 565, στο εξής: UStG), περιλαμβάνει διάταξη σχετική με την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης 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.»

5 Όσον αφορά τις παραδόσεις προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας, μια τέτοια διάταξη σχετική με την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν υφίσταται στη γερμανική φορολογική νομοθεσία.

6 Εξάλλου, το άρθρο 227 του φορολογικού κώδικα του 1977 (Abgabenordnung 1977) ορίζει:

«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.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Από το 1992 έως το 1998, η Netto Supermarkt, η οποία εκμεταλλεύεται υπεραγορές με παροχή εκπτώσεως στο ομόσπονδο κράτος του Mecklembourg-Δυτική Πομερανία, επέστρεψε αρκετές χιλιάδες γερμανικών μάρκων στους πελάτες της που αυτοί είχαν καταβάλει ως ΦΠΑ. Είχε αποφασίσει να προβεί στις επιστροφές αυτές στους υπηκόους τρίτων κρατών εφόσον οι τελευταίοι ήσαν σε θέση να προσκομίσουν την απόδειξη εξαγωγής εκτός της Κοινότητας, των εμπορευμάτων τα οποία είχαν αγοράσει επ' ευκαιρία μη εμπορικού χαρακτήρα ταξιδίων· μια τέτοια απόδειξη προέκυπτε, αφενός, από το γεγονός ότι το κουπόνι και το τελωνειακό έγγραφο έφεραν κατά το ήμισυ τη σφραγίδα του τελωνείου καθώς και, αφετέρου, από την επίδειξη από τον αλλοδαπό του διαβατηρίου του.

8 Το 1998, η Netto Supermarkt ζήτησε από το Hauptzollamt Neubrandenburg (κεντρικό τελωνείο του Neubrandenburg) να εξακριβώσει αν η τελωνειακή σφραγίδα αριθ. 73 καθώς και τα τελωνειακά έγγραφα που έφεραν τη σφραγίδα αυτή ήσαν νοθευμένα. Μετά από μια πρώτη αρνητική απάντηση του εν λόγω κεντρικού γραφείου, το τελευταίο πληροφόρησε τη Netto Supermarkt ότι νέα εξέταση αποκάλυψε ότι τα έγγραφα που η τελευταία του είχε παραδώσει ήσαν πλαστά. Στη συνέχεια, η υπηρεσία διώξεως φορολογικού εγκλήματος διαπίστωσε ότι, μεταξύ 1993 και 1998, μεγάλος αριθμός αποδεικτικών εξαγωγής εμπορευμάτων είχαν κατασκευαστεί με πλαστά τελωνειακά έγγραφα από Πολωνούς υπηκόους ή είχε τεθεί επί των φερομένων αυτών αποδεικτικών νοθευμένη τελωνειακή σφραγίδα. Με το μέσο αυτό οι Πολωνοί υπήκοοι ζητούσαν την επιστροφή του ΦΠΑ από τη Netto Supermarkt και η τελευταία τη χορηγούσε.

9 Το 1999, η Finanzamt επέβαλε στη Netto Supermarkt την καταβολή του οφειλόμενου συμπληρωματικού ΦΠΑ για τα έτη 1993 έως 1998 και που αντιστοιχούσε στον κύκλο εργασιών που όντως είχε πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια των ετών αυτών.

10 Με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2000, η Finanzamt απέρριψε την αίτηση της Netto Supermarkt με την οποία ζητούσε την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που είχε ζητηθεί εκ των υστέρων για τα έτη αυτά. Η Netto Supermarkt άσκησε κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ιεραρχική προσφυγή.

11 Με απόφαση της 3ης Μαΐου 2000, η Finanzamt έκανε εν μέρει δεκτή την εν λόγω προσφυγή. Χορήγησε απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τα έτη 1993 και 1994, επειδή οι βεβαιώσεις φόρου δεν μπορούσαν πλέον να τροποποιηθούν για τα έτη αυτά, και χορήγησε διαγραφή των τόκων για τα έτη 1993 έως 1997. Κατά τα λοιπά, η Finanzamt απέρριψε την ιεραρχική προσφυγή που άσκησε η Netto Supermarkt κρίνοντας ότι η τελευταία ήταν υπόχρεη για τον φόρο, διότι δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει νομότυπα αποδεικτικά εξαγωγής που να δικαιολογούν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Κατά τη Finanzamt, η Netto Supermarkt όφειλε να εξακριβώσει νωρίτερα το αυθεντικό των αποδεικτικών εξαγωγής και μπορούσε, επιδεικνύοντας την πρόσφορη επιμέλεια, να αποφύγει την απάτη που διαρκούσε επί πολλά έτη. Εξάλλου, έκρινε ότι το γεγονός ότι η Netto Supermarkt είχε συμβάλει στην αποκάλυψη των περιστατικών δεν είχε επίπτωση επί του ποσού του ΦΠΑ που όφειλε η εταιρία αυτή.

12 Στη συνέχεια, η Netto Supermarkt άσκησε δικαστική προσφυγή κατά της εν μέρει απορριπτικής αυτής αποφάσεως της 3ης Μαΐου 2000 ενώπιον του Finanzgericht με την οποία ζητούσε την απαλλαγή από τον απαιτούμενο εκ των υστέρων ΦΠΑ για τα έτη 1995 έως 1998. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε από το Finanzgericht.

13 Η Netto Supermarkt υπέβαλε τότε αίτηση «Revision» ενώπιον του Bundesfinanzhof, με την οποία υποστήριξε ότι το Finanzgericht έπρεπε να κρίνει τις παραδόσεις στους Πολωνούς αγοραστές ως απαλλασσόμενες, στηριζόμενο, κατ' αναλογία, στην εθνική διάταξη περί της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, του άρθρου 6a, παράγραφος 4, του UStG, διάταξη η οποία έχει εφαρμογή στο ενδοκοινοτικό πλαίσιο. Με την αίτηση αυτή, η Netto Supermarkt επικαλείται επίσης την αρχή της επιεικείας που διαλαμβάνει το άρθρο 227 του φορολογικού κώδικα του 1977.

14 Λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, το Bundesfinanzhof θεωρεί ότι, σε κάθε περίπτωση, υπάρχει αμφιβολία επί του ζητήματος αν, δυνάμει του κοινοτικού δικαίου, παράδοση προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας μπορεί να τύχει απαλλαγής στην περίπτωση που ο προμηθευτής ο οποίος προέβη στην παράδοση δεν ήταν σε θέση, ακόμη και επιδεικνύοντας κάθε επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, να διαπιστώσει τη νόθευση του αποδεικτικού εξαγωγής που προσκόμισε ο αγοραστής, τούτο δε όταν, αντικειμενικά, οι προϋποθέσεις απαλλαγής μιας τέτοιας παραδόσεως δεν συντρέχουν λόγω, όπως εν προκειμένω, της νοθεύσεως των εγγράφων που προσκομίστηκαν για να δικαιολογήσουν την εξαγωγή.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει 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;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

16 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εμποδίζει την απαλλαγή, εκ μέρους κράτους μέλους, του ΦΠΑ του σχετικού με παράδοση αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας όταν οι προϋποθέσεις μιας τέτοιας απαλλαγής δεν συντρέχουν, αλλά ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να αντιληφθεί τούτο, ακόμη και αν επεδείκνυε την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, λόγω της νοθεύσεως του αποδεικτικού εξαγωγής που προσκόμισε ο αγοραστής.

17 Όπως προκύπτει από το πρώτο τμήμα της πρώτης περιόδου του άρθρου 15 της έκτης οδηγίας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τις προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής μιας παραδόσεως αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας. Η διάταξη αυτή διευκρινίζει επίσης ότι τα εν λόγω κράτη θεσπίζουν αυτές τις προϋποθέσεις προκειμένου ειδικότερα «να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση».

18 Πάντως, πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της κοινοτικής έννομης τάξης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (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, σκέψεις 45 έως 48· της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψη 29, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, ΕΛΜΕΚΑ, Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκέψη 31).

19 Ειδικότερα, όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έκρινε ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη κοινοτική νομοθεσία (βλ. αποφάσεις Molenheide κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψη 46, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψη 52).

20 Έτσι, μολονότι είναι θεμιτό να επιδιώκεται με τα μέτρα που λαμβάνει κράτος μέλος η αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημόσιου Ταμείου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ., ιδίως, προαναφερθείσες αποφάσεις Molenheide κ.λπ., σκέψη 47, και Federation of Technological Industries κ.λπ., σκέψη 30).

21 Συναφώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους και προς το συμφέρον του Δημοσίου Ταμείου (βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, Balocchi, Συλλογή 1993, σ. I-5105, σκέψη 25). Οι προμηθευτές αυτοί είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ ενώ ο φόρος αυτός, ως καταναλωτικός φόρος, βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή (βλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψεις 22 και 28).

22 Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ο σκοπός προλήψεως της φορολογικής απάτης που επιδιώκει το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας δικαιολογεί ενίοτε τις αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των προμηθευτών. Πάντως, κάθε κατανομή του κινδύνου μεταξύ των τελευταίων και της φορολογικής αρχής, κατόπιν απάτης που διέπραξε τρίτος, πρέπει να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 58).

23 Τούτο δεν συμβαίνει στην περίπτωση κατά την οποία ένα φορολογικό σύστημα καθιστά πλήρως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ τον προμηθευτή, ανεξάρτητα από τη συμμετοχή του στη διαπραχθείσα από τον αγοραστή απάτη (βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 58). Συγκεκριμένα, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 45 των προτάσεών του, θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογίζεται σε υποκείμενο στον φόρο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκύπτουν από τις δόλιες συμπεριφορές τρίτων επί των οποίων δεν έχει καμία επίδραση.

24 Αντιθέτως, όπως έκρινε το Δικαστήριο, δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο να απαιτείται από τον προμηθευτή να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν για να διασφαλίσει ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν οδηγεί σε συμμετοχή σε φορολογική απάτη (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 65 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 Επομένως, το ότι ο προμηθευτής ενήργησε καλοπίστως, έλαβε κάθε εύλογο μέτρο που μπορούσε και αποκλείεται η συμμετοχή του σε φορολογική απάτη αποτελούν σημαντικά στοιχεία για να καθοριστεί η δυνατότητα να υποχρεωθεί ο προμηθευτής αυτός να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 66).

26 Ομοίως, θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος το οποίο προέβλεψε τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της απαλλαγής μιας παραδόσεως αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας, καθορίζοντας, μεταξύ άλλων, κατάλογο των εγγράφων που πρέπει να υποβληθούν στις αρμόδιες αρχές, και δέχθηκε αρχικώς τα έγγραφα που υπέβαλε ο προμηθευτής ως δικαιολογητικά αποδεικτικά στοιχεία του δικαιώματος απαλλαγής μπορεί μεταγενέστερα να υποχρεώσει τον προμηθευτή αυτόν να καταβάλει τον σχετικό με την εν λόγω παράδοση ΦΠΑ, όταν αποδεικνύεται ότι, λόγω φοροδιαφυγής που διέπραξε ο αγοραστής, την οποία δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ο προμηθευτής, οι προϋποθέσεις απαλλαγής όντως δεν συνέτρεχαν (βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 50).

27 Επομένως, ένας προμηθευτής πρέπει να μπορεί να στηρίζεται στη νομιμότητα της πράξεως που επιχειρεί χωρίς να κινδυνεύει να χάσει το δικαίωμά του περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, τελεί σε αδυναμία να αντιληφθεί, έστω και αν επιδεικνύει όλη την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής δεν συνέτρεχαν στην πραγματικότητα, λόγω της νοθεύσεως του αποδεικτικού εξαγωγής που του προσκόμισε ο αγοραστής.

28 Εξάλλου, πρέπει να προστεθεί ότι, αντίθετα προς ό,τι προβάλλει η Γερμανική Κυβέρνηση, η νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα του τελωνειακού δικαίου, κατά την οποία ο επιχειρηματίας ο οποίος δεν μπορεί να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις διαγραφής εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών πρέπει να φέρει τις συνέπειες παρά την καλή του πίστη, δεν μπορεί να προβληθεί σε κατάσταση όπως εκείνη της υπόθεσης της κύριας δίκης για να αναιρέσει τις προηγούμενες σκέψεις. Συγκεκριμένα, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 53 των προτάσεών του, η εν λόγω νομολογία δεν μπορεί να μεταφερθεί στην ειδική κατάσταση στην

οποία βρίσκεται ο υποκείμενος στον φόρο που εμπίπτει στο κοινό σύστημα ΦΠΑ που καθιέρωσε η έκτη οδηγία, λόγω των διαφορών δομής, αντικειμένου και σκοπού που υπάρχουν μεταξύ ενός τέτοιου συστήματος και του κοινοτικού συστήματος της εισπράξεως των δασμών.

29 Βάσει των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15, σημείο 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζει την απαλλαγή, εκ μέρους κράτους μέλους, από τον ΦΠΑ τον σχετικό με παράδοση αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας όταν οι προϋποθέσεις μιας τέτοιας απαλλαγής δεν συντρέχουν, αλλά ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να αντιληφθεί τούτο, έστω και επιδεικνύοντας όλη την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, λόγω της νοθεύσεως του αποδεικτικού εξαγωγής που προσκόμισε ο αγοραστής.

Επί των δικαστικών εξόδων

30 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

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 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζει την απαλλαγή, εκ μέρους κράτους μέλους, από τον ΦΠΑ τον σχετικό με παράδοση αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Κοινότητας όταν οι προϋποθέσεις μιας τέτοιας απαλλαγής δεν συντρέχουν, αλλά ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να αντιληφθεί τούτο, έστω και επιδεικνύοντας όλη την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, λόγω της νοθεύσεως του αποδεικτικού εξαγωγής που προσκόμισε ο αγοραστής.

(υπογραφές)