STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 25. října 2007 [1]

I – Úvod

1. Usnesením ze dne 2. března 2006 Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) (Německo) položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [2], ve znění směrnice Rady 95/7/ES [3], (dále jen „šestá směrnice"), a zejména článku 15 uvedené směrnice.

2. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení o osvobození vývozu do třetí země od daně stanovené v čl. 15 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládána tak, že brání poskytování osvobození od daně členským státem z důvodu spravedlnosti, i když nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně, ale osoba povinná k dani nemohla z důvodu podvodného jednání domnělých kupujících tento nedostatek rozpoznat ani při vynaložení odborné péče.

3. Tato otázka byla vznesena v situaci, kdy po dobu několika let polští státní příslušníci podvodně požadovali a získávali od německého supermarketu „Netto" (dále jen „Netto Supermarkt") vrácení daně z obratu za zboží, které údajně vyvezli ze Společenství, tím, že sbírali volně ležící pokladní doklady na parkovištích, v nákupních vozících a odpadkových koších supermarketů a padělali vývozní doklady pomocí falešných formulářů a falešných celních razítek.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 — Směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

II – Právní rámec

A – *Šestá směrnice*

4. Článek 15 šesté směrnice nazvaný „Osvobození vývozu ze Společenství a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daně“ stanoví, v rozsahu relevantním v projednávané věci:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[…]

2. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství kupujícím neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí či letadel, popřípadě jiného dopravního prostředku pro soukromé použití;

Na dodání zboží, které má být přepravováno v osobních zavazadlech cestujících, se toto osvobození od daně vztahuje, jestliže

– cestující není usazen uvnitř Společenství,

– zboží je přepravováno na místo nacházející se mimo Společenství do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž se dodání uskutečnilo,

– celková hodnota dodání včetně daně z přidané hodnoty je vyšší než ekvivalent 175 ECU v národní měně, přičemž hodnota ECU se

stanoví podle čl. 7 odst. 2 směrnice 69/169/EHS; členské státy mohou nicméně osvobodit od daně i dodání s celkovou hodnotou nižší než tato částka.

Každý členský stát předá Komisi vzorky razítek, která používá při vydání potvrzení uvedených v druhé odrážce třetího pododstavce. Komise sdělí tyto údaje správcům daně ostatních členských států.“

Pro účely použití druhého pododstavce se:

– za cestujícího, který není usazen uvnitř Společenství, považuje cestující, jehož trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, se nenachází uvnitř Společenství. Pro účely tohoto ustanovení se ‚trvalým bydlištěm nebo místem obvyklého pobytu‘ rozumí místo zapsané jako takové v cestovním pasu, průkazu totožnosti nebo jiném dokladu totožnosti, který uznává za platný členský stát, na jehož území je dodání uskutečňováno,

– vývoz prokáže fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který bude potvrzen celním úřadem, kterým zboží opustilo Společenství.

B – *Relevantní vnitrostátní právní úprava*

5. Šestá směrnice byla v Německu provedena zákonem z roku 1993 o dani z obratu (dále jen „Umsatzsteuergesetz 1993“ nebo „UstG 1993“).

6. Ustanovení týkající se osvobození vývozu a obdobných plnění od daně z přidané hodnoty jsou obsažena v § 4 odst. 1 písm. a) a § 6 UstG 1993.

7. Podle § 4 odst. 1 písm. a) UStG 1993 jsou všechny obraty spadající pod § 1 odst. 1 bod 1

UStG 1993, stejně jako vývoz zboží (§ 6 UStG 1993), osvobozeny od daně z obratu.

8. O vývoz zboží jde podle § 6 odst. 1 bodu 2 UStG 1993 tehdy, je-li při dodání předmět dodání přepraven nebo odeslán kupujícím do na území třetí země, s výjimkou území uvedených v § 1 odst. 3 UStG 1993, a je-li kupující cizincem.

9. Podle § 6 odst. 4 UStG 1993 musí být podmínky stanovené mimo jiné odstavcem 1 hospodářským subjektem doloženy. Spolkové ministerstvo financí může se souhlasem Bundesrat (spolková rada) nařízením stanovit, jakým způsobem má hospodářský subjekt podat důkazy.

10. Ministerstvo využilo své pravomoci stanovené v § 6 odst. 4 UstG 1993 v rámci § 8 odst. 1 nařízení k provedení zákona o dani z obratu (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, dále jen „UstDV“). Podle uvedeného ustanovení musí při vývozu zboží hospodářský subjekt spadající do rozsahu působnosti tohoto nařízení prokázat, že on nebo odběratel přepravil nebo odeslal předmět dodání do třetí země (důkaz o vývozu). Tyto podmínky musí z dokladů vyplývat jednoznačně a být snadno přezkoumatelné.

11. Pro *dodání uvnitř Společenství* § 6a odst. 4 UStG 1993 stanoví zásadu ochrany legitimního očekávání, která zní následovně:

„Jestliže hospodářský subjekt zachází s dodáním, jako by bylo osvobozeno od daně, ačkoliv nejsou splněny podmínky stanovené odstavcem 1, je přesto nutné toto dodání pokládat za osvobozené od daně, jestliže je nárokování osvobození od daně založeno na nesprávných údajích kupujícího a hospodářský subjekt nemohl rozpoznat nesprávnost těchto údajů ani při vynaložení odborné péče. V takovém případě dluží ušlou daň kupující.“

12. Vnitrostátní právo pro *vývoz zboží* do třetích zemí nestanoví odpovídající zásadu ochrany legitimního očekávání.

13. Ustanovení § 227 německého všeobecného daňového zákoníku (Abgabenordnung, dále jen „AO“) však obsahuje následující obecná ustanovení o spravedlivých důvodech:

„Finanční úřady mohou dlužné daňové pohledávky zcela nebo zčásti prominout, pokud by bylo jejich vymáhání s ohledem na okolnosti konkrétního případu nespravedlivé; za stejných podmínek mohou být již zaplacené částky vráceny nebo započteny.“

III – Skutkový základ sporu, průběh řízení a předběžné otázky

14. Účastníci původního řízení, Netto Supermarkt (jako žalobkyně a účastnice řízení podávající opravný prostředek „Revision“) a Finanzamt Malchin (finanční úřad Malchin, dále jen „finanční úřad“) (jako žalovaný a odpůrce), vedou spor o prominutí daně z obratu, kterou finanční úřad vyměřil Netto Supermarkt z důvodu nesplnění podmínek pro osvobození od daně při vývozu.

15. Netto Supermarkt provozuje několik diskontních supermarketů v německé zemi Meklenbursko-Přední Pomořansko. Pokud jde o vrácení daně z obratu, žalobkyně v původním řízení v rámci podniku stanovila, že daně z obratu se v nekomerční oblasti cestovního ruchu proplácí pouze tehdy, pokud se otisk razítka nachází z poloviny na poukázce a z poloviny na celním formuláři a k tomu cizí státní příslušník předkládá svůj cestovní doklad. Tato pravidla zavedla před vydáním oběžníku spolkového ministerstva financí ze dne 18. března 1999 o osvobození od daně z obratu při vývozu zboží v nekomerční oblasti cestovního ruchu, ve kterém jsou obsažena doporučení pro doklady o vývozu v nekomerční oblasti cestovního ruchu.

16. V letech 1992 až 1998 Netto Supermarkt proplatila některým svým zákazníkům vysoké částky daně z přidané hodnoty na základě mylného předpokladu, že byly splněny právní podmínky pro osvobození od daně při vývozu. Pozdější vyšetřování finančního úřadu potvrdilo, že polští státní příslušníci předložili Netto Supermarkt padělané formuláře celního orgánu a použili účtenky jiných zákazníků, které nalezli na parkovištích obchodů Netto. Falešné formuláře a použité účtenky opatřili razítkem, které bylo padělkem originálního razítka celního orgánu.

17. Toto podvodné jednání bylo odhaleno v roce 1998, kdy Netto Supermarkt požádala

Hauptzollamt (hlavní celní úřad) v Neubrandenburg, aby zjistil, zda bylo padělán o často používané razítko a související dokumenty. Zaměstnankyně hlavního celního úřadu považovala nejprve formuláře a razítko za pravé, později však tento úřad na základě dalšího šetření shledal, že předložené dokumenty jsou padělané.

18. Finanční úřad poté požádal Netto Supermarkt o zaplacení daně z přidané hodnoty za roky 1993 až 1997 a za měsíc prosinec 1998.

19. Prominutí vyměřených daní z obratu za roky 1993 až 1998 požadované Netto Supermarkt finanční úřad rozhodnutím ze dne 14. února 2000 zamítl.

20. Námitka podaná proti uvedenému rozhodnutí byla úspěšná pouze zčásti. Ostatní nároky finanční úřad zamítl rozhodnutím ze dne 3. května 2000, když uvedl zejména, že výběr daně není objektivně nespravedlivý a vymáhání nároku na základě dlužné daně se nepříčí zákonným zásadám, a to ani s přihlédnutím ke zvláštním okolnostem daného případu. Finanční úřad rozhodl, že Netto Supermarkt musí přijmout odpovědnost za to, že spoluzavinila neoprávněné proplácení daní z obratu, ačkoli svým obezřetným chováním zabránila dalším škodám.

21. Netto Supermarkt podala proti uvedenému rozhodnutí žalobu k Finanzgericht (finanční soud), která byla zamítnuta.

22. V původním řízení má Bundesfinanzhof rozhodnout o opravném prostředku „Revision“ podaném Netto Supermarkt proti rozsudku Finanzgericht. Na podporu svého opravného prostředku Netto Supermarkt v zásadě uplatňuje, že Finanzgericht měl dodání polským kupujícím na základě obdobného použití § 6a odst. 4 UStG 1993 osvobodit od daně a že navíc byly splněny podmínky pro úpravu daňového výměru z důvodu spravedlnosti stanoveného v AO.

23. S ohledem, mimo jiné, na judikaturu Soudního dvora týkající se zásady ochrany

legitimního očekávání a dobré víry v oblasti práva daně z přidané hodnoty považuje Bundesfinanzhof za sporné, zda může být obecně zakázáno osvobození od daně při vývozu zboží, jestliže prodávající nemůže padělání vývozních dokladů, které mu kupující předloží, rozpoznat ani při vynaložení odborné péče.

24. Z uvedených důvodů Bundesfinanzhof položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání předpisy práva Společenství týkající se osvobození od daně při vývozech do třetí země poskytování osvobození od daně členským státem z důvodu spravedlnosti, i když nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně, ale osoba povinná k dani nemohla tento nedostatek rozpoznat ani při vynaložení odborné péče?“

IV – Právní rozbor

A – *Hlavní vyjádření zúčastněných*

25. Písemná vyjádření předložily v projednávané věci německá a polská vláda a rovněž Komise a Netto Supermarkt.

26. Německá a polská vláda mají za to, že položená otázka by měla být zodpovězena kladně.

27. Německá vláda zdůrazňuje, že s ohledem na znění čl. 15 odst. 2 šesté směrnice je nutné zamezit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Vzhledem k tomu, že se jedná o výjimku, musí být toto ustanovení vykládáno striktně. Členské státy mohou poskytnout osvobození od daně pouze v případech, kdy jsou podmínky uvedeného článku skutečně splněny, což musí prokázat prodávající.

28. Německá vláda tvrdí, že společný zájem na stejném zdanění v zásadě převažuje nad zájmem jednotlivého hospodářského subjektu na určitém zacházení.

29. Výjimka stanovená v čl. 15 odst. 2 šesté směrnice navíc slouží vytváření jednotného

vnitřního trhu. Zásadu ochrany legitimního očekávání, která je stanovena v § 6 odst. 4 UstG 1993 pro dodání uvnitř Společenství, tedy nelze obdobně použít pro vývoz.

30. Německá vláda navíc argumentuje, že judikatura Soudního dvora týkající se zásady ochrany legitimního očekávání (dobré víry) v rámci předpisů o dani z přidané hodnoty [4] není v projednávané věci relevantní, neboť v těchto věcech Soudní dvůr zamýšlel zamezit dvojímu zdanění stejné operace, zatímco v projednávané věci je dotčena otázka zdanění dotčených operací jako takového. Judikatura Soudního dvora týkající se podmínek prominutí dovozních a vývozních cel zmiňovaná předkládajícím soudem [5] spíše podporuje názor, že okolnosti dotčené v projednávané věci neodůvodňují osvobození prodávajícího od daně. Toto riziko nese hospodářský subjekt, nikoli veřejnost.

31. Pokud by se Soudní dvůr neřídil touto úvahou, německá vláda podpůrně uvádí, že osvobození od daně z důvodu ochrany legitimního očekávání a dobré víry by bylo možné poskytnout pouze za velmi omezených podmínek, které nejsou v projednávané věci splněny, neboť v případě vynaložení odborné péče Netto Supermarkt by mohla podvodnému jednání, jež trvalo šest let, zamezit.

32. Na základě v zásadě podobných argumentů, jaké uplatňuje německá vláda, polská vláda tvrdí, že v takovém případě, jaký je dotčen v projednávané věci, kdy nejsou splněny podmínky pro použití osvobození, zejména existence vývozu, nelze osvobození od daně poskytnout. Konstatuje, že čl. 15 odst. 2 šesté směrnice nepřipouští výjimku z důvodu zohlednění spravedlnosti nebo vynaložení odborné péče. Je rovněž třeba přihlédnout k nutnosti zajistit ochranu vnitrostátních rozpočtů a vlastních zdrojů Evropských společenství vytvářených z DPH.

33. Komise a Netto Supermarkt naopak mají za to, že ustanovení práva Společenství týkající se osvobození od daně při vývozu nebrání poskytování osvobození od daně členským

4 — Rozsudky ze dne 13. prosince 1989, Genius Holding (C-342/87, Recueil, s. 4227), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, Recueil, s. I-6973).

5 — Rozsudky ze dne 18. ledna 1996, SEIM (C-446/93, Recueil, s. I-73), a ze dne 13. listopadu 1984, Van Gend & Loos v. Komise (98/83 a 230/83, Recueil, s. 3763); viz rovněž rozsudek ze dne 11. července 2002, Hyper v. Komise (T-205/99, Recueil, s. II-3141).

státem z důvodu spravedlnosti za takových okolností, jaké jsou dotčeny v projednávané věci. Souhlasí, že protokol ze zasedání Rady ze dne 16. prosince 1991 k článku 28c části A směrnice 77/388/EHS, ve znění tzv. směrnice o vnitřním trhu 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, zmiňovaný předkládajícím soudem [6], i když se týkal především vytváření jednotného vnitřního trhu, odráží obecné zásady práva Společenství a uvedené stanovisko nepopírá, ale naopak podporuje.

34. Komise a Netto Supermarkt tvrdí [7], že pokud prodávající učinil k zamezení daňového podvodu vše, co lze přiměřeně očekávat od hospodářského subjektu jednajícího s odbornou péčí, může se spoléhat na legalitu svého jednání a neměl by být odpovědný za podvodné jednání třetích osob. S ohledem na okolnosti a na podíl Netto Supermarkt na odhalení dotčeného podvodného jednání jsou splněny podmínky pro osvobození Netto Supermarkt od daně z důvodu ochrany legitimního očekávání a – jak doplňuje Komise – zásady proporcionality.

35. Netto Supermarkt konečně tvrdí, že předpisy Společenství týkající se dovozních a vývozních cel nejsou v různých ohledech srovnatelné s předpisy, jimiž se vytváří systém DPH, a že judikaturu týkající se vrácení nebo prominutí dovozních nebo vývozních cel tedy nelze bez dalšího na projednávanou věc použít.

B – *Posouzení*

36. V rámci poskytnutí odpovědi na položenou otázku je třeba nejprve poznamenat, že je nesporné, že podmínky pro osvobození dodávek zboží, které je odesláno nebo přepraveno do třetí země, od daně podle článku 15 šesté směrnice nebyly splněny s ohledem na okolnosti původního řízení.

6 — Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst., L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160); zmiňovaná pasáž zní takto: „Rada a Komise prohlašují, že použití přechodných ustanovení nesmí vést v žádném případě k tomu, že osvobození od daně podle článku 28c části A bude odmítáno, pokud později vyjde najevo, že kupující uvedl nesprávné údaje, zatímco osoba povinná k dani přijala potřebná opatření, aby zabránila u dodání souvisejících s jejím podnikem nesprávnému používání předpisů o dani z přidané hodnoty."

7 — Rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen (C-354/03, Sb. rozh. s. I-483); ze dne 6. července 2006, Kittel (C-439/04, Sb. rozh. s. I-6161), a ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191).

37. Je rovněž pravda, jak zdůrazňují německá a polská vláda ve svých vyjádřeních, že takové osvobození od daně, jaké je dotčeno v projednávané věci, může být v zásadě poskytnuto pouze tehdy, pokud je prokázáno, že byly splněny podmínky pro osvobození.

38. Zvláštnost projednávané věci však spočívá v jejích trestněprávních aspektech a ve skutečnosti, že v důsledku podvodného jednání třetích osob, (údajných) kupujících a vývozců, měl prodávající nesprávně za to, že byly splněny podmínky pro osvobození vývozu od daně.

39. Z předkládacího usnesení, jakož i ze znění předběžné otázky je zjevné, že předkládající soud v tomto ohledu vychází z předpokladu, že osoba povinná k dani, Netto Supermarkt, jednala v dobré víře, a nebyla tedy schopna ani při vynaložení odborné péče rozpoznat, že podmínky pro osvobození od daně nejsou splněny. Toto zjištění předkládajícího soudu nelze v rámci řízení v projednávané věci zpochybňovat.

40. Podstatou předběžné otázky tedy je, zda za uvedených okolností, i když ve skutečnosti nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně, může členský stát z důvodu spravedlnosti zprostit osobu povinnou k dani její povinnosti uhradit daň.

41. Z níže uvedených důvodů sdílím názor Netto Supermarkt a Komise, že na uvedenou otázku, která se týká rozdělení rizika v případě podvodného jednání třetí osoby a ochrany osoby povinné k dani jednající v dobré víře, je třeba odpovědět kladně.

42. Vzhledem k tomu, že šestá směrnice neobsahuje žádné ustanovení týkající se takové situace, jaká je dotčena v projednávané věci, je třeba nejprve připomenout, že podle ustálené judikatury musí členské státy při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny směrnicemi Společenství, dodržovat obecné zásady práva, které jsou součástí právního řádu Společenství, jako jsou zásady proporcionality, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání [8].

43. Pokud jde konkrétněji o zásadu proporcionality, Soudní dvůr konstatoval, že je

8 — Viz v tomto smyslu, mimo jiné, rozsudek Federation of Technological Industries a další, uvedený v poznámce pod čarou 7, a rozsudek ze dne 14. září 2006, Elmeka (C-181/04, Sb. rozh. s. I-8167, bod 31).

sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření nicméně nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné [9].

44. V této souvislosti je třeba poznamenat, že ačkoli je prodávající, jako osoba povinná k dani v rámci společného systému DPH, povinen hradit DPH jako daň ze spotřeby, DPH v konečném důsledku nese spotřebitel [10]. Osoby povinné k dani zjevně nemají žádný přirozený prospěch z platby DPH ani zájem na této platbě a nepředpokládá se, že ponesou daň z hospodářského hlediska, a daň tedy vybírají pro stát [11] a v zájmu veřejné pokladny.

45. V tomto ohledu mám za to, že za takových okolností, jaké jsou dotčeny v původním řízení, by bylo zjevně nepřiměřené, aby osoba povinná k dani nesla odpovědnost za výpadek daňových příjmů způsobený podvodným jednáním třetích osob. Lze jistě vyžadovat, aby se osoba povinná k dani zhostila úkolu, který jí náleží v rámci společného systému DPH, s náležitou pozorností a péčí a aby nesla odpovědnost za jakékoli nedostatky v tomto ohledu. Pokud však jde o nedostatky spadající mimo kontrolu osoby povinné k dani, přísluší členskému státu, aby v zájmu veřejné pokladny zajistil všeobecné fungování systému a zamezil jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Odpovídající rizika by tedy měl nést příslušný členský stát.

46. Tento názor podporuje řada rozhodnutí Soudního dvora, z nichž – přes určité rozdíly týkající se skutkových okolností – zjevně vyplývá, že osoba povinná k dani jednající v dobré víře, tedy přesněji za podmínky, že se nepodílela na žádných nesrovnalostech a přijala veškerá opatření, jež lze přiměřeně požadovat, by neměla být odpovědná za podvodné jednání jiných osob [12].

9 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 47), a rozsudek Federation of Technological Industries a další, uvedený v poznámce pod čarou 7, bod 30.

10 — Viz v tomto smyslu, mimo jiné, rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, body 22 a 28).

11 — Viz rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, Recueil s. I-5105, bod 25).

12 — Viz v tomto smyslu rovněž stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Teleos a další (rozsudek ze dne 27. září 2007, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 77) a poznámka pod čarou 27.

47. V rozsudku Optigen proto Soudní dvůr určil, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, jež sama o sobě nejsou zasažena podvodem na DPH, na odpočet DPH odvedené na vstupu rovněž není dotčen okolností, že v řetězci dodání, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH, aniž by posledně uvedená věděla nebo mohla vědět o existenci podvodu [13].

48. Ve stejném smyslu Soudní dvůr následně ve rozsudku Kittel rozhodl, že „subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost spoléhat na legalitu uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“ [14].

49. Takový prodávající, jaký je dotčen v původním řízení, který podle poznatků předkládajícího soudu není ani při vynaložení odborné péče schopen rozpoznat, že podmínky pro osvobození od daně nejsou ve skutečnosti splněny, jistě splňuje kritéria jednání v dobré víře a pozornosti zmiňovaná v uvedené judikatuře. V této souvislosti lze doplnit, že z předkládacího usnesení vyplývá, že dokonce i celní orgány oslovené Netto Supermarkt nebyly bez dalšího šetření schopny na první pohled určit, že předložené dokumenty jsou padělané.

50. Kromě toho je pravda, že protokol ze zasedání Rady ze dne 16. prosince 1991 se týká ochrany legitimního očekávání a dobré víry osob povinných k dani s ohledem na dodání uvnitř Společenství. Komise a Netto Supermarkt však správně uvádějí, že z této skutečnosti nelze dovozovat, že by osoba povinná k dani neměla požívat rovnocenné ochrany, pokud jde o vývoz. Vzhledem k tomu, že důvody pro poskytnutí osvobození v takové věci, jakou je projednávaná věc, vycházejí, jak vyplývá z výše uvedených úvah, z ochrany jednotlivých prodávajících jednajících v dobré víře, není mi jasné, jak by cíl sledovaný harmonizací právních předpisů

13 — Viz v tomto smyslu rozsudek Optigen, uvedený v poznámce pod čarou 7, body 51 a 52.

14 — Rozsudek uvedený v poznámce pod čarou 7, bod 51, s odkazem na rozsudek Federation of Technological Industries, uvedený v poznámce pod čarou 7. Soudní dvůr naopak v rozsudku Genius Holding (uvedeném v poznámce pod čarou 4), zejména v bodě 18, a v rozsudku Schmeink & Cofreth a Strobel (uvedeném v poznámce pod čarou 4), bod 61, konstatoval, že v případě nesprávné fakturace DPH může být vystavovatel faktury odpovědný za výpadek daňových příjmů, nejednal-li v dobré víře.

týkajících se daní z obratu, kterým je vytvoření společného trhu, mohl bránit přiznání takové ochrany s ohledem na vývoz.

51. Takové rozlišení v rámci práva Společenství může spíše podstatným způsobem znevýhodňovat subjekty, které z důvodu druhu dodávaného zboží, své zeměpisné polohy nebo z nějakého jiného důvodu mají vysoký podíl vyváženého zboží, ve srovnání se subjekty s dodáními převážně uvnitř Společenství.

52. Mám za to, že by proto mohlo být dokonce v rozporu se zásadou rovnosti, kdyby osoby povinné k dani jednající v dobré víře za takových okolností, jaké jsou dotčeny v projednávané věci, byly povinny uhradit daň z vývozu, přičemž za stejných okolností zahrnujících podvodné jednání třetích osob by byly osvobozeny od daně dodání uvnitř Společenství.

53. Konečně, pokud jde o zmínku německé vlády týkající se judikatury Soudního dvora v oblasti celního práva, souhlasím s Komisí a Netto Supermarkt, že z důvodu odlišností systému, cíle a účelu režimu Společenství pro výběr cel ve srovnání se společným systémem DPH podle šesté směrnice není možné přenést poznatky Soudního dvora týkající se prvně jmenované oblasti na konkrétní situaci osoby povinné k dani v rámci režimu DPH, a zpochybnit tak předchozí závěry [15].

54. S ohledem na výše uvedené úvahy mám za to, že předpisy práva Společenství týkající se osvobození od daně při vývozech do třetí země nebrání poskytování osvobození od daně členským státem z důvodu spravedlnosti za takových okolností, jaké jsou dotčeny v projednávané věci, i když nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně, ale osoba povinná k dani nemohla tento nedostatek rozpoznat ani při vynaložení odborné péče.

15 — Viz v tomto smyslu rovněž stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Teleos a další, uvedené v poznámce pod čarou 12, zejména bod 80.

V – Závěry

55. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou v projednávané věci takto:

„V takové situaci, jaká je dotčena v původním řízení, čl. 15 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES, musí být vykládán tak, že nebrání poskytování osvobození od daně členským státem z důvodu spravedlnosti tehdy, když sice nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně, ale osoba povinná k dani nemohla tento nedostatek rozpoznat ani při vynaložení odborné péče.“