# NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
# JÁN MAZÁK
## prednesené 25. októbra 2007 [1]

## I — Úvod

1. Rozhodnutím z 2. marca 2006 podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) (Nemecko) na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [2], zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES [3] (ďalej len „šiesta smernica"), predovšetkým článku 15 tejto smernice.

2. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či ustanovenia o oslobodení vývozu do tretieho štátu od dane podľa článku 15 bodu 2 šiestej smernice sa majú vykladať tak, že bránia členskému štátu, aby z dôvodu spravodlivosti povolil oslobodenie od dane v prípade, keď síce predpoklady na oslobodenie neexistujú, ale zdaniteľná osoba nemohla pre podvodné správanie údajných kupujúcich tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka.

3. Táto otázka vznikla v rámci toho, že poľskí štátni príslušníci v priebehu niekoľkých rokov podvodným konaním žiadali a následne získavali od nemeckého supermarketu „Netto" (ďalej len „Netto Supermarkt") vrátenie dane z obratu za tovary údajne vyvezené zo Spoločenstva na základe pokladničných blokov, ktoré zbierali na parkoviskách, v nákupných košíkoch a v odpadkových košoch na papier v supermarketoch, a vývozných dokladov sfalšovaných použitím falošných formulárov a falošných colných pečiatok.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 — Smernica Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty — rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274).

## II — Právny rámec

A — *Šiesta smernica*

4. Článok 15 šiestej smernice nazvaný „Oslobodenie od dane pri vývoze zo Spoločenstva, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave“ v rozsahu rozhodujúcom v tejto veci stanovuje:

„Ak to nie je v rozpore s ustanoveniami spoločenstva, členské štáty oslobodia od dane nižšie uvedené položky za podmienok definovaných s cieľom zabezpečiť správnu a priamu aplikáciu zákona o oslobodení od dane a ktoré by zabránili daňovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitiu zákonných ustanovení [Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, členské štáty za podmienok, ktoré stanovili s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie oslobodení uvedených nižšie a zabrániť daňovým podvodom, únikom a prípadnému zneužitiu, oslobodia od dane — *neoficiálny preklad*]:

...

2. dodanie tovarov odoslaných alebo dopravených na miesto určenia mimo Spoločenstva kupujúcim alebo v jeho mene, ktoré sa nerealizujú na tomto teritóriu, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným kupujúcim pre potreby vnútorného vybavenia, zásobenia výletných lodí a súkromných lietadiel, alebo akýchkoľvek dopravných prostriedkov používaných na súkromné účely, pohonnými hmotami a proviantom;

V prípade dodávky tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, táto výnimka platí za podmienky, že:

— cestujúci nepodniká v rámci spoločenstva,

— tovar sa prepravuje na miesto určenia mimo spoločenstva do konca tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa dodanie realizovalo,

— celková hodnota dodania vrátane dane z pridanej hodnoty je vyššia ako ekvivalent 175 ECU v národnej

mene stanovenej v súlade s článkom 7 (2) smernice 69/169/EHS; členské štáty ale môžu oslobodiť od dane i dodanie s celkovou hodnotou nižšou než táto suma.

Každý členský štát zašle Komisii vzorky pečiatok, ktoré používa na potvrdenie uvedené v druhej zarážke tretieho pododseku. Komisia zašle túto informáciu daňovým úradom v ďalších členských štátoch.“

Na účely uplatňovania druhého pododseku sa:

B — *Uplatniteľná vnútroštátna právna úprava*

— za cestujúceho, ktorý nepodniká v spoločenstve považuje cestujúci, ktorého trvalé bydlisko sa nenachádza v spoločenstve. Na účely tohto ustanovenia ‚trvalé bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržuje‘ znamená miesto zapísané ako takéto v pase, preukaze totožnosti alebo iných dokladoch totožnosti, ktoré členské štáty v rámci územia, ktorých sa uskutočňuje dodanie, uznávajú za platné,

5. Šiesta smernica bola v Nemecku prebratá prostredníctvom Umsatzsteuergesetz 1993 (zákon o dani z obratu, ďalej len „UstG 1993“).

6. Ustanovenia týkajúce sa oslobodenia vývozu a podobných plnení od dane z pridanej hodnoty sú uvedené v § 4 ods. 1 písm. a) a § 6 UstG 1993.

— vývoz sa preukáže formou faktúry alebo iným dokumentom miesto neho, ktorý bude podpísaný colným úradom, ktorým tovar opustil spoločenstvo.

7. Podľa § 4 ods. 1 písm. a) UstG 1993 je z obchodnej činnosti, na ktorú sa vzťahuje § 1

ods. 1 prvý pododsek UstG 1993, oslobodený okrem iného aj vývoz tovaru (§ 6 UstG 1993).

8. O vývoz tovaru podľa § 6 ods. 1 bodu 2 UstG 1993 ide v prípade, ak kupujúci pri dodávke predmet dodávky prepravil alebo odoslal do tretieho štátu okrem štátov podľa § 1 ods. 3 UstG 1993 a zároveň ide o zahraničného kupujúceho.

9. Podľa § 6 ods. 4 UstG 1993 musí podnikateľ preukázať okrem iného splnenie podmienok odseku 1. Ministerstvo financií môže so súhlasom Bundesrat nariadením stanoviť spôsob, akým má podnikateľ predložiť tento dôkaz.

10. Právomoc priznanú v § 6 ods. 4 UstG 1993 ministerstvo využilo v § 8 ods. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (vykonávacie nariadenie k dani z obratu, ďalej len „UstDV“). Podľa tohto ustanovenia musí podnikateľ pri vývoze tovaru v pôsobnosti uvedeného nariadenia predložiť doklady o tom, že on alebo kupujúci prepravil alebo odoslal predmet dodávky do tretieho štátu (vývozný doklad). Splnenie podmienok musí jednoznačne vyplývať z dokladov a musí byť ľahko overiteľné.

11. Pre *dodávky v rámci Spoločenstva* stanovuje § 6a ods. 4 UstG 1993 ochranu legitímnej dôvery, ktorá znie takto:

„Ak podnikateľ zaobchádza s dodávkou ako s dodávkou nepodliehajúcou dani, hoci nie sú splnené podmienky podľa § 1, dodávka sa predsa len posudzuje ako nepodliehajúca dani, pokiaľ je žiadosť o oslobodenie od dane založená na nesprávnych údajoch kupujúceho a podnikateľ nesprávnosť týchto údajov nemohol rozpoznať ani so starostlivosťou riadneho obchodníka. V tomto prípade je nezaplatenú daň povinný uhradiť kupujúci.“

12. Vnútroštátne právo neobsahuje zodpovedajúcu úpravu ochrany legitímnej dôvery pri *vývoze tovaru* do tretích štátov.

13. Nemecký Abgabenordung (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „AO“) však obsahuje v § 227 tieto všeobecné ustanovenia týkajúce sa spravodlivého zaobchádzania:

„Daňové orgány môžu úplne alebo sčasti upustiť od nárokov z daňového dlhu, ak by ich zaplatenie nebolo v konkrétnom prípade spravodlivé; za rovnakých podmienok sumy, ktoré už boli zaplatené, môžu byť vrátené alebo započítané.“

**III — Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálna otázka**

14. V konaní vo veci samej ide o spor medzi Netto Supermarkt (žalobca a účastník konania podávajúci opravný prostriedok „Revision“) a Finanzamt Malchin (žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku, ďalej len „daňový úrad“) vo veci odpustenia dane z obratu, ktorú daňový úrad vyrubil Netto Supermarkt z dôvodu, že neboli splnené podmienky na oslobodenie vývozu tovaru od dane.

15. Netto Supermarkt prevádzkuje v nemeckej spolkovej krajine Meklenbursku-Prednom Pomoransku viaceré diskontné supermarkety. Pokiaľ ide o vrátenie dane z obratu, tento podnik v rámci interných pravidiel stanovil, že daň z obratu v nekomerčnej cestnej doprave vráti len v prípade, keď sa odtlačok pečiatky nachádza z polovice na pokladničnom doklade a colnom formulári a cudzí štátny príslušník predloží svoj pas. Tieto pravidlá boli zavedené pred vydaním obežníka Bundesministerium der Finanzen (ministerstvo financií) z 18. marca 1999 o oslobodení od dane z obratu pri vývoze tovaru v nekomerčnej cestnej doprave, ktorý obsahuje odporúčania na preukázanie vývozu v nekomerčnej cestnej doprave.

16. Od roku 1992 do roku 1998 Netto Supermarkt vrátil niektorým zo svojich zákazníkov daň z pridanej hodnoty v značnej výške na základe mylného predpokladu, že podmienky na oslobodenie vývozu tovaru od dane boli splnené. Ako neskôr potvrdili vyšetrovania daňového úradu, poľskí štátni príslušníci predkladali Netto Supermarkt sfalšované formuláre colného orgánu a používali pokladničné bloky iných zákazníkov, ktoré našli na parkoviskách supermarketov Netto. Na sfalšované formuláre a použité pokladničné bloky použili odtlačok pečiatky, ktorá bola napodobeninou originálnej pečiatky colného orgánu.

17. Podvodné správanie bolo odhalené v roku 1998, keď sa Netto Supermarkt obrátil

na Hauptzollamt Neubrandenburg (Hlavný colný úrad Neubrandenburg) aby zistil, či často sa vyskytujúca pečiatka a s ňou súvisiace doklady neboli sfalšované. Najprv zamestnanec hlavného colného úradu posúdil formuláre a pečiatku ako pravé, ale na základe ďalšieho preskúmania tento úrad zistil, že predložené dokumenty sú falošné.

18. V dôsledku toho daňový úrad vyrubil Netto Supermarkt daň z pridanej hodnoty za obdobie od roku 1993 do roku 1997 a za december 1998.

19. Netto Supermarkt žiadal odpustenie dodatočne vyrubenej dane z obratu za obdobie od roku 1993 do roku 1998, jeho žiadosť však daňový úrad rozhodnutím zo 14. februára 2000 zamietol.

20. Námietke proti tomuto rozhodnutiu sa vyhovelo len čiastočne. Vo zvyšnej časti bola zamietnutá rozhodnutím z 3. mája 2000, v ktorom daňový úrad najmä uviedol, že vybratie dane nie je vecne nespravodlivé a vymáhanie nároku zodpovedajúceho daňovej povinnosti za osobitných okolností daného prípadu nie je v rozpore so zásadami vyplývajúcimi zo zákona. Rozhodol, že Netto Supermarkt je povinný niesť čiastočnú zodpovednosť za neoprávnené zaplatenie dane z obratu, hoci jeho obozretným konaním bolo zabránené ďalším škodám.

21. Netto Supermarkt podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Finanzgericht (finančný súd), ktoré nebolo úspešné.

22. V konaní vo veci samej rozhodoval Bundesfinanzhof o mimoriadnom opravnom prostriedku „Revision“, ktorý podal Netto Supermarkt proti rozhodnutiu finančného súdu. Na podporu tohto mimoriadneho opravného prostriedku Netto Supermarkt najmä uvádza, že finančný súd mal dodávky poľským odberateľom posúdiť analogickým uplatnením § 6a ods. 4 UstG 1993 ako oslobodené od dane a navyše boli splnené predpoklady na to, aby bola pri daňovom výmere zohľadnená výnimka z dôvodu spravodlivého zaobchádzania podľa AO.

23. Odvolaním sa okrem iného na zásadu ochrany legitímnej dôvery a dobrej viery

v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktorá je stanovená judikatúrou Súdneho dvora, Bundesfinanzhof považuje za spochybniteľné, či oslobodenie od dane pri vývoze tovaru možno vo všeobecnosti odmietnuť aj potom, ak dodávajúci podnikateľ sfalšovanie vývozného dokladu, ktorý mu predloží kupujúci, nemohol zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka.

24. Na základe toho Bundesfinanzhof položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Odporuje právnej úprave Spoločenstva týkajúcej sa oslobodenia od dane pri vývoze do tretieho štátu, ak členský štát prizná na základe spravodlivého zaobchádzania oslobodenie od dane v prípade, keď síce podmienky na oslobodenie nie sú splnené, ale zdaniteľná osoba nemohla tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka?“

## IV — Právne posúdenie

### A — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

25. V tomto konaní písomné pripomienky predložili nemecká a poľská vláda, ako aj Komisia a Netto Supermarkt.

26. Nemecká a poľská vláda sa domnievajú, že na položenú otázku treba odpovedať kladne.

27. Nemecká vláda zdôrazňuje, že v súlade s ustanovením článku 15 bodu 2 šiestej smernice je potrebné zabrániť akémukoľvek daňovému podvodu, úniku a prípadnému zneužitiu oslobodenia od dane. Keďže ide o oslobodenie, toto ustanovenie je potrebné uplatňovať reštriktívne. Členské štáty môžu priznať oslobodenie od dane len v prípadoch, ak sú splnené podmienky stanovené uvedeným článkom, čo musí preukázať dodávateľ.

28. Podľa nemeckej vlády spoločný záujem na rovnosti v zdanení v podstate vyvažuje záujem jednotlivých podnikateľov na individuálnom zaobchádzaní.

29. Okrem toho účelom oslobodenia od dane stanoveného v článku 15 bode 2 šiestej

smernice je vytvorenie jednotného vnútorného trhu. Pravidlo ochrany legitímnej dôvery uvedené v § 6a ods. 4 UstG 1993 týkajúce sa dodávok v rámci Spoločenstva preto nemožno analogicky uplatniť na vývoz tovaru.

30. Nemecká vláda navyše tvrdí, že judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa zásady ochrany legitímnej dôvery (dobrej viery) v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty [4] nemožno uplatniť v prejednávanej veci, pretože v uvedených prípadoch mal Súdny dvor v úmysle zabrániť dvojitému zdaneniu tej istej operácie, kým prejednávaný prípad sa týka zabezpečenia toho, aby uvedené operácie boli zdanené. Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa podmienok odpustenia dovozného a vývozného cla [5], ktorú uviedol vnútroštátny súd, podporuje stanovisko, že situácia, o akú ide v prejednávanom prípade, neodôvodňuje oslobodenie dodávateľa od dane. Toto riziko má znášať podnikateľ a nie verejnosť.

31. V prípade, ak Súdny dvor nebude súhlasiť s jej stanoviskom, nemecká vláda tvrdí, že oslobodenie od dane na základe ochrany legitímnej dôvery a dobrej viery možno priznať len za veľmi obmedzených podmienok, ktoré v prejednávanom prípade neboli splnené, pretože Netto Supermarkt mohol pri vynaložení dostatočnej starostlivosti zabrániť podvodu trvajúcemu šesť rokov.

32. Na základe podobných tvrdení, ako uviedla nemecká vláda, poľská vláda v podstate zastáva názor, že k oslobodeniu od dane nemôže dôjsť v prípade, aký je aj v prejednávanej veci, kde nie sú splnené podmienky oslobodenia, najmä podmienka vývozu tovaru. Poukazuje na to, že článok 15 bod 2 šiestej smernice neumožňuje výnimku z dôvodu spravodlivého zaobchádzania alebo v súlade so zásadou starostlivosti riadneho obchodníka. Takisto treba brať do úvahy potrebu ochrany rozpočtov jednotlivých štátov a vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev pochádzajúcich z DPH.

33. Naopak, Komisia a Netto Supermarkt tvrdia, že ustanoveniam práva Spoločenstva o oslobodení vývozu tovaru od dane neodporuje priznanie oslobodenia

4 — Rozsudky z 13. decembra 1989, Genius Holding, C-342/87, Zb. s. 4227, a z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973.

5 — Rozsudky Súdneho dvora z 18. januára 1996, SEIM, C-446/93, Zb. s. I-73, a z 13. novembra 1984, Van Gend & Loos/Komisia, 98/83 a 230/83, Zb. s. 3763; pozri tiež rozsudok Súdu prvého stupňa z 11. júla 2002, Hyper/Komisia, T-205/99, Zb. s. II-3141.

z dôvodu spravodlivého zaobchádzania za podmienok, o aké ide v danom prípade. Súhlasia, že vyhlásenie k zasadnutiu Rady zo 16. decembra 1991 k článku 28c časť A smernice 77/388/EHS, zmenenej a doplnenej tzv. smernicou o vnútornom trhu 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktoré uvádza vnútroštátny súd [6], hoci sa týkalo hlavne vytvorenia jednotného vnútorného trhu, odráža všeobecné zásady práva Spoločenstva a skôr podporuje toto stanovisko, ako mu odporuje.

34. Komisia aj Netto Supermarkt uvádzajú [7], že pokiaľ dodávateľ vykonal všetky potrebné opatrenia na zabránenie daňového podvodu, ktoré možno oprávnene očakávať od podnikateľa konajúceho so starostlivosťou riadneho obchodníka, môže sa odvolávať na zákonnosť svojej činnosti a nemožno mu pripísať zodpovednosť za podvodné konanie tretích osôb. Vzhľadom na okolnosti a účasť Netto Supermarkt na odhalení tohto podvodného konania, podmienky oslobodenia Netto Supermarkt na základe ochrany legitímnej dôvery a — ako dodáva Komisia — zásady proporcionality sú splnené.

35. Napokon Netto Supermarkt tvrdí, že pravidlá Spoločenstva týkajúce sa dovozného a vývozného cla nie sú z rôznych dôvodov porovnateľné s pravidlami, na ktorých je založený systém DPH, a judikatúra vzťahujúca sa na vrátenie alebo oslobodenie od dovozného alebo vývozného cla preto v tomto prípade nie je uplatniteľná.

B — *Posúdenie*

36. Pri odpovedi na prejudiciálnu otázku je potrebné najskôr poznamenať, že je nesporné, že podmienky oslobodenia od dane pri dodávke tovaru, ktorý je odoslaný alebo dopravený do tretieho štátu, stanovené v článku 15 šiestej smernice neboli vzhľadom na okolnosti vo veci samej splnené.

6 — Smernica Rady zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160); časť, na ktorú odkazuje vnútroštátny súd, znie: „Rada a Komisia vyhlasujú, že uplatnenie ustanovení prechodnej úpravy nesmie mať v žiadnom prípade za následok, že oslobodenie podľa článku 28c časti A bude zamietnuté, ak sa dodatočne ukáže, že nadobúdateľ uviedol vecne nesprávne údaje, zatiaľ čo zdaniteľná osoba urobila potrebné opatrenia, aby pri dodávkach svojho podniku zabránila nesprávnemu uplatneniu predpisov o dani z pridanej hodnoty“ [*neoficiálny preklad*].

7 — Odkazujú okrem iného na rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483; zo 6. júla 2006, Kittel, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, a z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191.

37. Takisto je pravdou, ako vo svojich pripomienkach zdôraznila nemecká a poľská vláda, že oslobodenie od dane, o aké ide v prejednávanej veci, možno v podstate priznať iba vtedy, ak je dokázané, že podmienky na oslobodenie sú splnené.

38. Osobitný charakter prejednávaného prípadu však spočíva v jeho trestnoprávnej povahe a skutočnosti, že na základe podvodného konania tretích osôb, (údajných) kupujúcich a vývozcov, sa dodávateľ mylne domnieval, že podmienky na oslobodenie od dane pri vývoze tovaru boli splnené.

39. Ako jasne vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a zo znenia prejudiciálnej otázky, vnútroštátny súd v tomto ohľade vychádza z predpokladu, že Netto Supermarkt, ktorý je zdaniteľnou osobou, konal v dobrej viere, teda ani pri vynaložení starostlivosti riadneho obchodníka nemohol zistiť, že podmienky na oslobodenie od dane neboli splnené. Tento záver vnútroštátneho súdu nie je v rámci predmetného konania sporný.

40. Predmetom prejudiciálnej otázky je preto zistenie, či za uvedených okolností, hoci podmienky na oslobodenie od dane neboli splnené, môže členský štát z dôvodu spravodlivého zaobchádzania oslobodiť zdaniteľnú osobu od povinnosti zaplatiť daň.

41. Z nasledujúcich dôvodov sa prikláňam k stanovisku Netto Supermarkt a Komisie, že na túto otázku týkajúcu sa rozdelenia rizika v prípade podvodného správania tretej osoby a ochrany zdaniteľnej osoby konajúcej v dobrej viere treba odpovedať kladne.

42. Keďže šiesta smernica neobsahuje ustanovenie vzťahujúce sa na situáciu, akou je tá v prejednávanej veci, je potrebné pripomenúť, po prvé, že podľa ustálenej judikatúry členské štáty pri výkone právomocí, ktoré sú im zverené smernicami Spoločenstva, musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, akou je zásada proporcionality, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery. [8]

43. Pokiaľ ide konkrétne o zásadu proporcionality, Súdny dvor už uviedol, že hoci

8 — V tomto zmysle pozri okrem iného rozsudky Federation of Technological Industries a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 29, a zo 14. septembra 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, Zb. s. I-8167, bod 31.

je legitímne, že cieľom členského štátu je čo najúčinnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, takéto opatrenia nesmú prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa. [9]

44. V tomto ohľade je potrebné poznamenať, že hoci dodávateľ, ktorý je podľa spoločného systému DPH zdaniteľnou osobou povinnou zaplatiť DPH ako daň zo spotreby, DPH napokon znáša konečný spotrebiteľ. [10] Je zrejmé, že bez toho, aby mali zdaniteľné osoby úžitok zo zaplatenia DPH alebo záujem na jej zaplatení a hospodársky znášali túto daň, vyberajú uvedenú daň pre štát [11] a na účely verejných financií.

45. Podľa môjho názoru by bolo zjavne neprimerané, aby bola zdaniteľnej osobe za okolností, aké nastali v predmetnej veci, pripísaná zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch spôsobenú podvodným správaním tretích osôb. Od zdaniteľnej osoby možno určite očakávať, že s povinnou obozretnosťou a starostlivosťou zabezpečí úlohu, ktorá jej vyplýva zo spoločného systému DPH, a možno ju považovať za zodpovednú za akékoľvek nedostatky v tomto ohľade. Pokiaľ však ide o nedostatky mimo rámca vplyvu zdaniteľnej osoby, je úlohou členského štátu, aby zabezpečil — v záujme verejných financií — celkové fungovanie systému a zabránil akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo zneužitiu. Členský štát by mal preto takisto znášať zodpovedajúce riziko.

46. Toto stanovisko podporujú mnohé rozhodnutia Súdneho dvora, z ktorých — napriek určitým rozdielom vzhľadom na skutkové okolnosti — jasne vyplýva, že zdaniteľnej osobe konajúcej v dobrej viere, teda presnejšie za podmienky, že sa nepodieľala na nezrovnalostiach a prijala všetky preventívne opatrenia, ktoré od nej možno oprávnene očakávať, nemožno pripísať zodpovednosť za podvodné správanie iných osôb. [12]

9 — V tomto zmysle pozri rozsudky z 18. decembra 1998, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 47, a Federation of Technological Industries a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 30.

10 — V tomto zmysle pozri okrem iného rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, body 22 a 28.

11 — Pozri rozsudok z 20. októbra 1993, Maurizio Balocchi, C-10/92, Zb. s. I-5105, bod 25.

12 — Pozri v tomto zmysle tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 77 a poznámka pod čiarou 27.

47. Preto v rozsudku Optigen Súdny dvor rozhodol, že právo zdaniteľnej osoby na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, uskutočňujúcej plnenia, ktoré nie sú samy osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, nemôže byť ovplyvnené tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby a ktoré je bez toho, aby to zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. [13]

48. Následne Súdny dvor tiež v rozsudku Kittel rozhodol, že „subjekty, ktoré prijmú všetky opatrenia, ktoré je možné od nich oprávnene požadovať na zabezpečenie toho, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH, alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe“ [14].

49. Dodávateľa, akým je ten v prejednávanej veci, ktorý podľa vnútroštátneho súdu ani so starostlivosťou riadneho obchodníka nemohol zistiť, že podmienky na oslobodenie neboli splnené, treba určite považovať za konajúceho v dobrej viere a starostlivo, ako uvádza vyššie uvedená judikatúra. V tomto ohľade možno dodať, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zrejmé, že ani colné orgány, na ktoré sa obrátil Netto Supermarkt, neboli schopné na prvý pohľad skonštatovať, že predložené dokumenty boli sfalšované.

50. Okrem toho je pravdou, že vyhlásenie k zasadnutiu Rady zo 16. decembra 1991 sa týka ochrany legitímnej dôvery a dobrej viery zdaniteľnej osoby vzhľadom na dodávky v rámci Spoločenstva. Z toho však nemožno vyvodzovať, ako správne poznamenala Komisia a Netto Supermarkt, že zdaniteľnej osobe nemožno priznať rovnakú ochranu, pokiaľ ide o vývoz tovaru. Keďže dôvody priznania oslobodenia v prípade, akým je ten v prejednávanej veci, podľa vyššie uvedených úvah vyplývajú z ochrany každého dodávateľa konajúceho v dobrej viere, nevidím dôvod, prečo by cieľ zriadenia spoločného

13 — V tomto zmysle pozri rozsudok Optigen a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 7, body 51 a 52.

14 — Rozsudok Kittel, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 51 s odkazom na Federation of Technological Industry a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 7. Naopak, Súdny dvor v rozsudkoch Genius Holding (už citovaný v poznámke pod čiarou 4), konkrétne bod 18, a Schmeink & Cofreth a Strobel (už citovaný v poznámke pod čiarou 4), bod 61, rozhodol, že v prípade, ak bola na faktúre nesprávne uvedená DPH, možno vystavovateľovi faktúry, ktorý nekonal v dobrej viere, pripísať zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch.

trhu, ktorý sleduje harmonizácia právnej úpravy týkajúcej sa daní z obratu, nemal túto ochranu priznať, pokiaľ ide o vývoz tovaru.

51. Tento rozdiel v práve Spoločenstva však môže značne znevýhodniť obchodníkov, ktorí z dôvodu druhu dodávaného tovaru, zemepisnej polohy alebo iného dôvodu majú vysoký podiel vyvážaného tovaru, voči obchodníkom s dodávkami prevažne v rámci Spoločenstva.

52. Podľa môjho názoru môže byť preto dokonca v rozpore so zásadou rovnosti uložiť zdaniteľným osobám konajúcim v dobrej viere za okolností, aké nastali v prejednávanej veci, povinnosť zaplatiť daň vzhľadom na vyvážané tovary, pričom za rovnakých okolností zahŕňajúcich podvod zo strany tretej osoby by sa im priznalo oslobodenie od dane vzhľadom na dodávky v rámci Spoločenstva.

53. Napokon, pokiaľ ide o odkaz nemeckej vlády na judikatúru Súdneho dvora v oblasti colného práva, súhlasím s Komisiou a Netto Supermarkt, že vzhľadom na rozdiely v štruktúre, predmete, a účele systému Spoločenstva týkajúceho sa výberu cla v porovnaní so spoločným systémom DPH podľa šiestej smernice nemožno zistenia Súdneho dvora v súvislosti s colným právom uplatniť na osobitnú situáciu zdaniteľnej osoby v systéme DPH tak, že by spochybnili predchádzajúce závery. [15]

54. Z predchádzajúceho vyplýva, že právnej úprave Spoločenstva týkajúcej sa oslobodenia od dane pri vývoze do tretieho štátu neodporuje, ak členský štát prizná na základe spravodlivého zaobchádzania oslobodenie od dane za okolností, aké nastali v tejto veci v prípade, keď síce podmienky na oslobodenie nie sú splnené, ale zdaniteľná osoba nemohla tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka.

15 — V tomto zmysle pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Telios a i., už citované v poznámke pod čiarou 12, najmä bod 80.

## V — Návrh

55. Preto navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálnu otázku odpovedal takto:

V situácii, akou je tá v prejednávanej veci, článok 15 bod 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES, sa má vykladať tak, že mu neodporuje, ak členský štát prizná na základe spravodlivého zaobchádzania oslobodenie od dane v prípade, keď síce podmienky na oslobodenie nie sú splnené, ale zdaniteľná osoba nemohla tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka.