SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA JÁNA MAZÁKA,

predstavljeni 25. oktobra 2007 [1]

I – Uvod

1. S sklepom z dne 2. marca 2006 je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) Sodišču predložilo vprašanje o razlagi Šeste Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, [2] kot je bila spremenjena z Direktivo 95/7/ES [3] (v nadaljevanju: Šesta direktiva), zlasti člen 15 te direktive.

2. Predložitveno sodišče se v bistvu želi prepričati, ali je treba določbe o oprostitvi davka za izvoze v tretjo državo iz člena 15(2) Šeste direktive razlagati tako, da državi članici prepovedujejo, da zaradi pravičnosti odobri oprostitev davka v primeru, ko pogoji za oprostitev dejansko niso bili izpolnjeni, vendar davčni zavezanec zaradi goljufivega ravnanja domnevnih kupcev, tudi če je ravnal s skrbnostjo dobrega gospodarja, ni bil sposoben prepoznati, da ti pogoji niso bili izpolnjeni.

3. To vprašanje je nastalo v okoliščinah, v katerih so poljski državljani več let z goljufijo zahtevali in pridobili od nemškega supermarketa „Netto“ (v nadaljevanju: Netto Supermarkt) vračilo prometnega davka za blago, ki je baje bilo izvoženo iz Skupnosti, tako da so zbirali račune na parkiriščih, v nakupovalnih košarah in smeteh supermarketa ter tako da so ponarejali dokaze o izvozu s ponarejenimi obrazci in carinskimi žigi.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – OL 1977 L 145, str. 1.

3 – Direktiva Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost –obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL L 102, str. 18).

II – Pravni okvir

A – *Šesta direktiva*

4. Člen 15 Šeste direktive z naslovom „Oprostitve pri izvozu iz Skupnosti in podobnih transakcijah ter pri mednarodnem prevozu“ določa, kolikor je upoštevno za to zadevo, to:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, oprostijo:

[…]

2. dobavo blaga, ki ga kupec ali druga oseba, ki nima sedeža na ozemlju države, za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven Skupnosti, razen blaga, ki ga prevaža kupec sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih čolnov, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo;

Pri dobavi blaga, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, se ta oprostitev uporablja pod pogojem, da:

– potnik nima stalnega prebivališča znotraj Skupnosti,

– je blago odpeljano v namembni kraj izven Skupnosti pred koncem tretjega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se opravi dobava,

– je skupna vrednost dobave, skupaj z davkom na dodano vrednost, višja od protivrednosti 175 ECU v nacionalni valuti, določeni v skladu

s členom 7(2) Direktive 69/169/EGS; države članice pa lahko oprostijo dobavo, katere skupna vrednost je nižja od tega zneska.

Vsaka država članica pošlje Komisiji vzorce žigov, ki jih uporablja za potrjevanje iz druge alinee tretjega pododstavka. Komisija pošlje to informacijo davčnim organom drugih držav članic.“

Za namene uporabe drugega pododstavka:

– potnik, ki nima stalnega prebivališča znotraj Skupnosti pomeni potnika, katerega stalno ali običajno prebivališče ni znotraj Skupnosti. Za namene te določbe ‚stalno ali običajno prebivališče‘ pomeni kraj, ki je kot tak naveden v potnem listu, osebni izkaznici ali v drugem identifikacijskem dokumentu, ki ga za veljavnega priznava država članica, na ozemlju katere je opravljena dobava,

– za dokazilo o izvozu velja račun ali drug dokument namesto njega, ki ga potrdi carinski urad v kraju, kjer blago zapusti Skupnost.

B – *Upoštevno nacionalno pravo*

5. V Nemčiji je Šesto direktivo prenesel Umsatzsteuergesetz 1993 (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UstG 1993).

6. Določbe, ki se nanašajo na oprostitev izvoza in podobnih transakcij od davka na dodano vrednost, so v členu 4(1)(a) in členu 6 UstG 1993.

7. V skladu s členom 4(1)(a) UStG 1993 so transakcije, ki spadajo pod člen 1(1)(1) UStG

1993, med drugim dobava za izvoz (člen 6 UStG 1993), oproščene davka.

8. Za dobavo za izvoz gre v skladu s členom 6(1)(2) UStG 1993, kadar kupec ob dobavi odpelje ali odpošlje predmet dobave na ozemlje tretje države, razen ozemelj iz člena 1(3) UStG 1993, in je kupec tujec.

9. V skladu s členom 6(4) UStG 1993 mora izvajalec dokazati pogoje, med drugim, iz pododstavka 1. Zvezno ministrstvo za finance lahko s soglasjem Bundesrat določi z uredbo, kako mora podjetnik predložiti dokaz.

10. Ministrstvo je uporabilo pooblastilo, ki mu ga podeljuje člen 6(4) UStG 1993, v členu 8(1) Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uredba o izvajanju zakona o prometnem davku, v nadaljevanju: UstDV). V skladu s to določbo mora podjetnik v primeru dobave za izvoz v okviru te uredbe na podlagi dokumentov dokazati, da je on ali kupec odpeljal ali odposlal predmet dobave na ozemlje tretje države (dokaz o izvozu). Dokumentacija mora biti taka, da se lahko jasno in enostavno preveri, ali so pogoji izpolnjeni.

11. Člen 6a(4) UStG 1993 vsebuje glede *dobav znotraj Skupnosti* določbo o varstvu upravičenih pričakovanj, ki se glasi:

„Če podjetnik obravnava dobavo kot oproščeno davka, čeprav pogoji iz člena 1 niso izpolnjeni, se dobava šteje za oproščeno davka, če zahteva za oprostitev davka temelji na nepravilni izjavi kupca in podjetnik ni mogel prepoznati nepravilnosti teh izjav, niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja. V tem primeru kupec dolguje neplačani davek.“

12. Nacionalni zakon nima enakovredne določbe o varstvu upravičenega pričakovanja za *dobave za izvoz* v tretje države.

13. Nemški Abgabenordung (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: AO) pa vsebuje v členu 227 naslednje splošne določbe o pravičnosti:

„Davčni organi lahko v celoti ali deloma odpustijo terjatve, ki izhajajo iz zavezanosti za davek, če bi bilo v posebnih okoliščinah nepravično, da se izterjajo; pod istimi pogoji se zneski, ki so že bili plačani, povrnejo ali poračunajo.“

III – Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

14. V postopku v glavni stvari gre za spor med Netto Supermarkt (tožeča stranka in vlagatelj revizije) in Finanzamt Malchin (v nadaljevanju: davčni urad;tožena stranka in nasprotna stranka v postopku revizije) glede odpustitve prometnega davka, ki ga je davčni urad odmeril Netto Supermarkt, ker pogoji za dobave za izvoz, oproščene davka, niso bili izpolnjeni.

15. Netto Supermarkt upravlja več diskontnih supermarketov v nemški zvezni deželi Mecklenburg-Vorpommern. V zvezi z vračilom prometnega davka se je interno odločil, da bo vračal prometni davek nekomercialnim potnikom le, če je bil odtis žiga pol na bonu in pol na carinskem obrazcu ter če je tuji državljan predložil svoj potni list. Ta pravila je uvedel, preden so se pojavila navodila Bundesministerium der Finanzen (zvezno ministrstvo za finance) z dne 18. marca 1999 o oprostitvi prometnega davka dobav za izvoz nekomercialnim potnikom, ki vsebujejo priporočila glede dokaza o izvozu pri nekomercialnem potovanju.

16. Od 1992 do 1998 je Netto Supermarkt vrnil precejšnje vsote davka na dodano vrednost nekaterim strankam na podlagi napačne domneve, da so bili pravni pogoji za oprostitev davka za dobave za izvoz izpolnjeni. Kot so pozneje potrdile preiskave, ki jih je opravil davčni urad, so poljski državljani predložili Netto Supermarkt ponarejene obrazce carinskega organa in račune drugih strank, ki so jih našli na parkirišču Netto trgovin. Nato so ponarejene obrazce in uporabljene račune opremili z žigom, ki je bil ponaredek izvirnega žiga carinskega organa.

17. Goljufivo ravnanje je bilo odkrito leta 1998, ko se je Netto Supermarkt obrnil na

Hauptzollamt Neubrandenburg (glavni carinski urad, Neubrandenburg), da bi izvedel, ali so bili pogosto uporabljeni žig in ustrezni papirji ponarejeni. Potem ko je zaposleni glavnega carinskega urada prvotno menil, da so obrazci in žig pristni, je ta urad po dodatnem preiskovanju ugotovil, da so bili izročeni dokumenti ponarejeni.

18. Nato je davčni urad od Netto Supermarkt zahteval plačilo davka na dodano vrednost za leta od 1993 do 1997 in za mesec december 1998.

19. Zahtevek Netto Supermarkt za odpustitev prometnega davka, ki jo je zahteval retroaktivno za leta od 1993 do 1998, je bil zavrnjen z odločbo davčnega urada z dne 14. februarja 2000.

20. Ugovor zoper to odločbo je bil le deloma uspešen. Sicer je davčni urad zavrnil ugovor z odločbo z dne 3. maja 2000, v kateri je navedel predvsem, da izterjava davka ni bila vsebinsko nepravična in da uveljavljanje terjatev, ki izhajajo iz zavezanosti za davek, v posebnih okoliščinah tega primera ne nasprotuje zakonskim načelom. Menil je, da mora Netto Supermarkt sebi pripisati delno odgovornost za neupravičena izplačila prometnih davkov, čeprav je s premišljenim dejanjem preprečil nadaljnjo škodo.

21. Netto Supermarkt je to odločbo izpodbijal s tožbo pri Finanzgericht (finančno sodišče), ki je bila neuspešna.

22. V postopku v glavni stvari mora Bundesfinanzhof odločiti o pritožbi, ki jo je Netto Supermarkt vložil zoper sodbo Finanzgericht. Netto Supermarkt v podporo svoji pritožbi v bistvu trdi, da bi moralo Finanzgericht obravnavati dobave poljskim kupcem kot oproščene davka po analogiji na podlagi člena 6(a)(4) UstG 1993 in da so poleg tega izpolnjeni pogoji za določitev davka zaradi pravičnosti v skladu z izjemo, določeno v AO.

23. Bundesfinanzhof meni glede na, med drugim, sodno prakso Sodišča v zvezi z

načelom varstva upravičenih pričakovanj in dobre vere na področju predpisov o davku na dodano vrednost, da je dvomljivo, ali se lahko oprostitev davka dobav za izvoz praviloma zavrne, če podjetnik ni mogel, niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja, prepoznati, da je dokaz o izvozu, ki mu ga je predložil kupec, ponarejen.

24. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali predpisi prava Skupnosti o oprostitvi plačila davka pri izvozih v tretjo državo nasprotujejo oprostitvi plačila davka s strani države članice zaradi pravičnosti, če pogoji za oprostitev sicer niso izpolnjeni, vendar davčni zavezanec niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja ni mogel prepoznati, da niso izpolnjeni?“

IV – Pravna analiza

1. *Bistvene trditve strank*

25. V tem postopku so nemška in poljska vlada ter Komisija in Netto Supermarkt predložili pisna stališča.

26. Nemška in poljska vlada zastopata mnenje, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti pritrdilno.

27. Nemška vlada poudarja, da je treba v skladu z besedilom člena 15, točka 2, Šeste direktive preprečiti vsakršno utajo, izogibanje ali zlorabo. Ker gre za izjemo, je treba to določbo uporabljati restriktivno. Države članice lahko odobrijo oprostitev davka samo v primerih, ko so pogoji iz tega člena dejansko izpolnjeni, kar pa mora dokazati dobavitelj.

28. Po mnenju nemške vlade skupni interes za enakovredno obdavčitev prevlada nad interesi posamičnega podjetnika, da se ga obravnava na določen način.

29. Poleg tega je oprostitev, določena v členu 15, točka 2, Šeste direktive, namenjena vzpo-

stavitvi enotnega notranjega trga. Pravilo o varstvu upravičenih pričakovanj, kot je to določeno v členu 6a(4) UstG 1993 za dobave znotraj Skupnosti, se torej ne sme po analogiji uporabiti za dobave za izvoz.

30. Nemška vlada poleg tega trdi, da sodna praksa Sodišča v zvezi z načelom varstva upravičenih pričakovanj (dobra vera) v kontekstu predpisov o davku na dodano vrednost [4] ni upoštevna v tej zadevi, saj se je v tistih zadevah skušala preprečiti dvojna obdavčitev iste transakcije, medtem ko gre pri tej zadevi za zagotovitev, da se zadevne transakcije sploh obdavčijo. Sodna praksa Sodišča, ki jo navaja predložitveno sodišče, v zvezi s pogoji odpustitve uvoznih in izvoznih dajatev [5] podpira stališče, da položaj, kot je ta sporni v tej zadevi, ne utemeljuje oprostitve v korist dobavitelja. Tako tveganje mora nositi podjetnik, ne javnost.

31. Če Sodišče ne bi sledilo svoji argumentaciji, nemška vlada podredno navaja, da se lahko oprostitev davka iz razlogov varstva upravičenih pričakovanj in dobre vere lahko odobri le pod zelo omejenimi pogoji, ki niso izpolnjeni v tej zadevi, v kateri bi Netto Supermarkt, če bi izvajal potrebno skrbnost, lahko preprečil goljufijo, ki je trajala šest let.

32. Poljska vlada na podlagi argumentov, ki so v bistvenem podobni argumentom nemške vlade, trdi, da ne more biti nobene oprostitve davka v primeru, kot je obravnavani, kjer pogoji za uporabo oprostitve, zlasti da gre za dobavo za izvoz, niso izpolnjeni. Poudarja, da člen 15, točka 2, Šeste direktive ne dovoljuje odstopanja zaradi pravičnosti ali pri spoštovanju skrbnosti dobrega gospodarja. Upoštevati je tudi treba potrebo po varstvu nacionalnih proračunov ter lastnih sredstev Evropskih skupnosti, ki izvirajo iz DDV.

33. Komisija in Netto Supermarkt nasprotno menita, da predpisi prava Skupnosti o oprostitvi davka dobav za izvoz ne nasprotujejo

4 – Sodbi z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius Holding (C-342/87, Recueil, str. 4227), in z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, Recueil, str. I-6973).

5 – Sodbi z dne 18. januarja 1996 v zadevi SEIM (C-446/93, Recueil, str. I-73) in z dne 13. novembra 1984 v združenih zadevah Van Gend & Loos proti Komisiji (98/83 in 230/83, Recueil, str. 3763); glej tudi sodbo z dne 11. julija 2002 v zadevi Hyper proti Komisiji (T-205/99, Recueil, str. II-3141).

odobritvi oprostitve zaradi pravičnosti v okoliščinah, kot so obravnavane v tej zadevi. Strinjata se, da izjava za zapisnik Sveta na sestanku z dne 16. decembra 1991 glede člena 28c(A) Direktive 77/388/EGS, kot je bila spremenjena z Direktivo „notranji trg“ 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991, ki jo navaja predložitveno sodišče, [6] čeprav se je prvotno nanašala na enotni notranji trg, izraža splošna načela prava Skupnosti in podpira to stališče bolj kot pa mu nasprotuje.

34. Oba, Komisija in Netto Supermarkt, trdita [7], da če je dobavitelj naredil vse, da bi se izognil davčni utaji, kar se lahko razumno pričakuje od podjetnika, ki ravna s skrbnostjo dobrega gospodarja, se lahko zanese na zakonitost svojih dejanj in ne bi smel odgovarjati za goljufiva ravnanja tretjih oseb. Glede na okoliščine in prispevek Netto Supermarkt k odkritju spornih goljufivih dejanj, so pogoji za oprostitev davka Netto Supermarkt zaradi varstva upravičenih pričakovanj in – kot dodaja Komisija – načela sorazmernosti izpolnjeni.

35. Končno, Netto Supermarkt trdi, da pravila Skupnosti o uvoznih in izvoznih dajatvah v različnih pogledih niso primerljiva s pravili, ki vzpostavljajo sistem DDV, in da sodna praksa v zvezi z vračilom ali odpustitvijo uvoznih ali izvoznih dajatev torej ni brez težav uporabljiva v tej zadevi.

2. *Presoja*

36. Pri odgovoru na vprašanje za predhodno odločanje je treba najprej upoštevati, da ni sporno, da pogoji za oprostitev davka dobave za izvoz blaga, ki je odposlano ali odpeljano v tretjo državo, kot je določeno v členu 15 Šeste direktive, glede na dejansko stanje iz postopka v glavni stvari niso bili izpolnjeni.

6 – Direktiva Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL 1991 L 376, str. 1); navedeni del se glasi: „Svet in Komisija izjavljata, uporaba prehodnih določb v nobenem primeru ne sme imeti za posledico, da se oprostitev v skladu s členom 28c(A) zavrne, kadar se naknadno izkaže, da je kupec v zvezi s tem predložil nepravilne podatke, medtem ko je davčni zavezanec sprejel potrebne ukrepe, da bi preprečil nepravilno uporabo pravil o DDV v zvezi z dobavami njegovega podjetja.“

7 – Sodbe z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483); z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161) in z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, ZOdl., str. I-4191).

37. Res je tudi, kot sta poudarili nemška in poljska vlada v svojih stališčih, da se lahko oprostitev davka, kot je ta obravnavana, načelno odobri le, če se dokaže, da so pogoji za oprostitev izpolnjeni.

38. Posebnost te zadeve pa je v njenem kriminalnem ozadju in v dejstvu, da je dobavitelj zaradi goljufivih dejanj tretjih oseb, (domnevnih) kupcev in izvoznikov, napačno menil, da so pogoji za oprostitev davka dobav za izvoz izpolnjeni.

39. Kot je jasno iz predložitvenega sklepa ter iz formulacije vprašanja za predhodno odločanje, predložitveno sodišče izhaja v zvezi s tem iz predpostavke, da je Netto Supermarkt, davčni zavezanec, deloval v dobri veri, to pomeni, da ni mogel niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja prepoznati, da pogoji za oprostitev niso bili izpolnjeni. O tej ugotovitvi predložitvenega sodišča se v okviru tega postopka ne sme dvomiti.

40. Torej gre pri vprašanju za predhodno odločanje za to, ali lahko država v teh okoliščinah, čeprav pogoji za oprostitev dejansko niso bili izpolnjeni, zaradi pravičnosti vseeno razbremeni davčnega zavezanca odgovornosti za plačilo davka.

41. Iz naslednjih razlogov se strinjam z Netto Supermarkt in Komisijo, da je treba na to vprašanje, ki se nanaša na porazdelitev tveganja v primeru goljufivega ravnanja tretje osebe in varstva davčnega zavezanca, ki deluje v dobre veri, odgovoriti pritrdilno.

42. Ker v Šesti direktivi ni nobene določbe glede položaja, kot je ta v tej zadevi, se je treba spomniti na to, prvič, da morajo v skladu z ustaljeno sodno prakso države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Skupnosti, spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Skupnosti, kot so načelo sorazmernosti, načelo pravne varnosti in načelo varstva upravičenih pričakovanj. [8]

43. Glede načela sorazmernosti je Sodišče že poudarilo, da medtem ko je legitimno, če

8 – Glej v tem smislu med drugim v opombi 7 navedeno sodbo Federation of Technological Industries in drugi, točka 29, in sodbo z dne 14. septembra 2006 v združenih zadevah Elmeka (C-181/04 in C-183/04, ZOdl., str. I-8167, točka 31).

skuša država članica kar najbolj učinkovito zaščititi pravice državne blagajne, taki ukrepi ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno v ta namen. [9]

44. V zvezi s tem je treba upoštevati, da čeprav je dobavitelj kot davčni zavezanec v skladu s skupnim sistemom DDV zavezan plačati DDV, DDV kot davek na potrošnjo v končni fazi nosi končni potrošnik. [10] Očitno ne da bi sami imeli naravno korist od plačila DDV ali interes zanj in ne da bi se od njih pričakovalo, da nosijo breme davka z ekonomskega vidika, davčni zavezanci torej delujejo kot pobiralci davka za državo [11] in v interesu javne blagajne.

45. Glede na te okoliščine bi bilo po mojem mnenju popolnoma nesorazmerno, da bi bil davčni zavezanec v dejanskem stanju, kot je ta v postopku v glavni stvari, odgovoren za primanjkljaj v davčnih prihodkih, ki so ga povzročila goljufiva dejanja tretjih oseb. Od davčnega zavezanca se lahko gotovo pričakuje, da izvaja nalogo, ki mu je bila dodeljena v skladu s skupnim sistemom DDV, z vso skrbnostjo in da prevzame odgovornost za kakršne koli primanjkljaje v zvezi s tem. Vendar pa je v primeru primanjkljajev, ki so zunaj vpliva davčnega zavezanca, naloga države članice, da zagotovi – v interesu javne blagajne – celotno delovanje sistema in da prepreči vsakršno utajo, izogibanje ali zlorabo. Torej mora država članica nositi tudi ustrezna tveganja.

46. To stališče podpirajo številne odločbe Sodišča, iz katerih – kljub določenim razlikam v zvezi z dejanskim stanjem – jasno izhaja, da se davčnega zavezanca, ki deluje v dobri veri, natančneje pod pogojem, da ni sodeloval pri nepravilnostih in je sprejel vse ukrepe, ki se od njega lahko razumno zahtevajo, ne sme šteti za odgovornega za goljufivo ravnanje namesto drugih. [12]

9 – Glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 47) in v opombi 7 navedeno sodbo Federation of Technological Industries in drugi, točka 30.

10 – Glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona (C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točki 22 in 28).

11 – Glej sodbo z dne 20 oktobra 1993 v zadevi Maurizio Balocchi (C-10/92, Recueil, str. I-5105, točka 25).

12 – Glej v tem smislu tudi sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott v zadevi Teleos in drugi (sodba z dne 27. septembra 2007, C-409/04, ZOdl., str. I-7797 in I-7801, točka 77 in opomba 27).

47. Tako je Sodišče v zadevi Optigen ugotovilo, da na pravico davčnega zavezanca, ki izvaja transakcije, ki same niso del goljufije z DDV, da odbije vstopni DDV, ne sme vplivati okoliščina, da je v verigi dobav, katere del so te transakcije, ne da bi bili ti davčni zavezanci o tem seznanjeni oziroma bi ne da bi to mogli vedeti, druga transakcija, izvršena pred to ali po njej, del goljufije z DDV. [13]

48. V enakem smislu je Sodišče pozneje v sodbi Kittel ugotovilo, da „bi se izvajalci, ki sprejmejo vse ukrepe, ki jih je od njih mogoče zahtevati, da zagotovijo, da njihove transakcije niso del goljufije, pa naj gre za utajo DDV ali druge goljufije, lahko zanesli na zakonitost teh transakcij, ne da bi tvegali, da izgubijo pravico do odbitka vstopnega DDV“. [14]

49. Dobavitelj, kot je obravnavani v postopku v glavni stvari, ki, kot je ugotovilo predložitveno sodišče, ni zmožen niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja prepoznati, da pogoji za oprostitev dejansko niso bili izpolnjeni, gotovo izpolni zahteve glede dobre vere in skrbnosti, kot jih predvideva zgoraj navedena sodna praksa. V zvezi s tem se lahko doda, da tudi – kot se zdi iz predložitvenega sklepa – carinski organi, s katerimi je Netto Supermarkt stopil v stik, niso mogli brez težav na prvi pogled videti, da so bili predloženi dokumenti ponarejeni.

50. Poleg tega je res, da se izjava za zapisnik Sveta na sestanku z dne 16. decembra 1991 nanaša na varstvo upravičenih pričakovanj in varstvo dobre vere davčnega zavezanca v okviru dobav znotraj Skupnosti. Vendar pa iz tega, kot sta Komisija in Netto Supermarkt pravilno pripomnila, ni mogoče sklepati, da davčni zavezanec ne bi smel uživati enakovrednega varstva v zvezi z dobavami za izvoz. Ker so razlogi za odobritev oprostitve v primeru, kot je ta sporni, zakoreninjeni, kot izhaja iz zgornjih ugotovitev, v varstvu posameznega dobavitelja, ki deluje v dobri veri, ne vidim, kako naj bi cilj usklajevanja zakonodaj

13 – Glej v tem smislu v opombi 7 navedeno sodbo Optigen in drugi, točki 51 in 52.

14 – V opombi 7 navedena sodba Kittel, točka 51, z napotilom na v opombi 7 navedeno sodbo Federation of Technological Industries. Nasprotno pa je Sodišče ugotovilo v sodbah Genius Holding (navedena v opombi 4), zlasti točka 18, in Schmeink & Cofreth in Strobel, točka 61, da v primeru, ko je bil DDV napačno obračunan na računu, se lahko izdajatelja računa šteje za odgovornega za primanjkljaj v davčnih prihodkih, če ni deloval v dobri veri.

v zvezi s prometnimi davki za vzpostavitev skupnega trga pomenil, da naj odobritev takega varstva v zvezi z dobavami za izvoz ne bi bila mogoča.

51. Tako razlikovanje v pravu Skupnosti lahko namreč postavi trgovce, ki imajo zaradi vrste blaga, ki ga dobavljajo, njihovega geografskega položaja ali kakšnega drugega razloga visok delež dobav za izvoz, v veliko slabši položaj v primerjavi s trgovci, ki večinoma dobavljajo znotraj Skupnosti.

52. Po mojem mnenju bi bilo lahko torej v nasprotju z načelom enakosti, če bi se davčne zavezance, ki delujejo v dobri veri, v dejanskem stanju, kot je v tej zadevi, štelo za odgovorne za plačilo davka za dobave za izvoz, če bi se jim v enakih okoliščinah, ki bi zajemale goljufijo s strani tretjih oseb, odobrila oprostitev za dobave znotraj Skupnosti.

53. V zvezi s sklicevanjem nemške vlade na sodno prakso Sodišča na področju carinskih predpisov se strinjam s Komisijo in Netto Supermarkt, da zaradi razlik v strukturi, predmetu in namenu sistema Skupnosti pri pobiranju carin v primerjavi s skupnim sistemom DDV v skladu s Šesto direktivo ni mogoče prenesti ugotovitev Sodišča v prvih okoliščinah na poseben položaj davčnega zavezanca v sistemu DDV, tako da bi to vzbudilo dvom o prejšnjihzaključkih. [15]

54. Iz zgornjih ugotovitev sledi, da določbe prava Skupnosti o oprostitvi davka za izvoze v tretjo državo ne nasprotujejo temu, da država članica odobri oprostitev davka zaradi pravičnosti v okoliščinah, kot so te obravnavane, ko pogoji za oprostitev niso izpolnjeni, vendar pa davčni zavezanec ni mogel niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja prepoznati, da niso bili izpolnjeni.

15 – Glej v tem smislu tudi v opombi 12 navedene sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott v zadevi Teleos in drugi, zlasti točka 80.

V – Predlog

55. Predlagam torej, naj se na vprašanje, ki ga je bilo zastavljeno Sodišču, odgovori tako:

V položaju, kot je ta obravnavani v postopku v glavni stvari, je treba člen 15, točka 2, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES, razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica odobri oprostitev davka zaradi pravičnosti, kadar pogoji za oprostitev niso izpolnjeni, vendar pa davčni zavezanec ni mogel niti z ravnanjem s skrbnostjo dobrega gospodarja prepoznati, da niso bili izpolnjeni.