ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. února 2008 *

Ve věci C-271/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 2. března 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 22. června 2006, v řízení

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

proti

Finanzamt Malchin,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, G. Arestis, (zpravodaj), E. Juhász, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG V. Bootenem a J. Spradem, Rechtsanwälte,

— za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

— za polskou vládu E. Ośnieckou-Tameckou, jako zmocněnkyní,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. října 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 15 bodu 2 šesté směrnice Rady 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s 274, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (dále jen „Netto Supermarkt") a Finanzamt Malchin (daňový úřad, dále jen „Finanzamt"), jehož předmětem bylo odmítnutí Finanzamt přiznat Netto Supermarkt osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") za roky 1995 až 1998.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 15 šesté směrnice, nazvaný „Osvobození vývozu ze Společenství a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daně", stanoví:

„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 [eur] v národní měně, přičemž hodnota [eur] 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.

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.

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.

[…]"

Vnitrostátní právní úprava

4 Pokud jde o dodání uvnitř Společenství, § 6a odst. 4 zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, dále jen „UStG“) obsahuje ustanovení o ochraně legitimního očekávání, které 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.“

5 Pokud jde o vývoz zboží ze Společenství, takovéto ustanovení o ochraně legitimního očekávání v německé daňové právní úpravě neexistuje.

6 Krom toho § 227 zákona o správě daní a poplatků z roku 1977 (Abgabenordnung 1977) stanoví:

„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.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 Od roku 1992 do roku 1998 Netto Supermarkt, která provozuje „diskontní“ supermarkety v německé spolkové zemi Meklenbursko-Přední Pomořansko, vrátila několik tisíc německých marek svým zákazníkům, kteří je zaplatili jako DPH. Netto Supermarkt se rozhodla DPH státním příslušníkům třetích států takto vracet pouze tehdy, pokud předložili doklad o vývozu ze Společenství zboží zakoupeného v rámci neobchodní cesty, přičemž takovýto doklad představovalo jednak to, že otisk celního razítka se z poloviny nacházel na pokladním dokladu a z poloviny na celním formuláři, a jednak to, že cizí občan předložil svůj pas.

8 V roce 1998 požádala Netto Supermarkt Hauptzollamt Neubrandenburg (hlavní celní úřad Neubrandenburg), aby ověřil, zda celní razítko č. 73 a formuláře, na kterých se nacházelo, nebyly padělány. Po první negativní odpovědi uvedeného hlavního celního úřadu tento úřad Netto Supermarkt oznámil, že z nového přezkoumání vyplynulo, že dokumenty, které mu byly Netto Supermarkt předloženy, byly padělané. Následně oddělení daňového dozoru zjistilo, že mezi roky 1993 a 1998 byl velký počet dokladů o vývozu zboží vyroben polskými státními příslušníky pomocí padělaných celních formulářů nebo že tyto údajné doklady obsahovaly otisk padělaného celního razítka. Tímto způsobem polští státní příslušníci žádali od Netto Supermarkt vrácení DPH a tato jim ho poskytla.

9 V roce 1999 Finanzamt uložil Netto Supermarkt zaplacení dodatečné DPH splatné za roky 1993 až 1998, která odpovídala skutečně dosaženému obratu v těchto letech.

10 Rozhodnutím ze dne 14. února 2000 Finanzamt zamítl žádost Netto Supermarket o prominutí DPH dodatečně vyměřené za uvedené roky. Proti tomuto rozhodnutí o zamítnutí podala Netto Supermarket odvolání v rámci autoremedury.

11 Rozhodnutím ze dne 3. května 2000 Finanzamt uvedenému odvolání vyhověl pouze zčásti. Přiznal osvobození od DPH za roky 1993 a 1994, protože daňový výměr za tyto roky již nebylo možné změnit a za roky 1993 a 1997 přiznal prominutí úroků. Ve zbylé části Finanzamt odvolání podané Netto Supermarkt zamítl vzhledem k tomu, že posledně uvedená byla povinna zmíněnou daň zaplatit, protože nemohla předložit řádné doklady o vývozu, které by opravňovaly k osvobození od DPH. Podle Finanzamt měla Netto Supermarkt dříve přezkoumat pravost dokladů o vývozu a při vynaložení přiměřené péče mohla zabránit podvodu, který trval několik roků. Krom toho měl za to, že skutečnost, že Netto Supermarkt přispěla k objasnění skutkových okolností, nemá vliv na částku DPH, kterou tato společnost dluží.

12 Následně Netto Supermarkt podala proti tomuto částečně zamítavému rozhodnutí z 3. května 2000 žalobu u Finanzgericht, kterou se domáhala osvobození od DPH dodatečně požadované za roky 1995 až 1998. Tato žaloba byla Finanzgericht zamítnuta.

13 Netto Supermarkt pak podala u Bundesfinanzhof opravný prostředek „Revision“, ve kterém tvrdí, že Finanzgericht měl dodání zboží polským kupujícím považovat na základě obdobného použití vnitrostátního pravidla týkajícího se ochrany legitimního očekávání uvedeného v § 6a odst. 4 UStG, které je uplatnitelné v rámci Společenství, za osvobozené od daně. V tomto opravném prostředku Netto Supermarkt rovněž uplatňuje zásadu ekvity uvedenou v § 227 zákona o správě daní a poplatků z roku 1977.

14 S ohledem na zásadu ochrany legitimního očekávání považuje Bundesfinanzhof v každém případě za sporné, zda může být na základě práva Společenství osvobozen od daně vývoz zboží ze Společenství v případě, kdy poskytovatel, který dodání provedl, nemohl ani při vynaložení veškeré odborné péče zjistit padělání dokladu o vývozu předloženého kupujícím, a to i tehdy, jestliže podmínky osvobození tohoto dodání od daně objektivně nejsou splněny z důvodu, jako je tomu v projednávané věci, padělání dokumentů předložených za účelem prokázání vývozu.

15 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit 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 ekvity, nejsou-li splněny podmínky pro osvobození od daně, ale osoba povinná k dani nemohla tento nedostatek rozpoznat ani při vynaložení odborné péče?“

K předběžné otázce

16 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 15 bod 2 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát osvobodil vývoz zboží ze Společenství od DPH, nejsou-li podmínky tohoto osvobození splněny, ale osoba povinná k dani to nemohla z důvodu padělání dokladu o vývozu předloženého kupujícím zjistit ani při vynaložení veškeré odborné péče.

17 Jak vyplývá z první části věty článku 15 šesté směrnice, přísluší členským státům stanovit podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží ze Společenství od daně. Toto ustanovení rovněž upřesňuje, že uvedené státy stanoví tyto podmínky zejména k „zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“.

18 Je nicméně třeba připomenout, že při výkonu pravomocí, které jim udělují směrnice Společenství, musí členské státy dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, jako jsou zásady proporcionality, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání (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, body 45 až 48; ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 29, jakož i ze dne 14. září 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, Sb. rozh. s. I-8167, bod 31).

19 Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 52).

20 Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30).

21 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že v oblasti DPH jednají dodavatelé jako výběrčí daně na účet státu a v zájmu veřejného rozpočtu (viz rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi, C-10/92, Recueil, s. I-5105, bod 25). Tito dodavatelé musejí zaplatit DPH, přestože tato daň je jako daň ze spotřeby v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem (viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, body 22 a 28).

22 To je důvodem, proč cíl předcházení daňovým podvodům, uvedený v článku 15 šesté směrnice, někdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů. Nicméně v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58).

23 Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 45 svého stanoviska, bylo by zjevně nepřiměřené připisovat osobě povinné k dani ztrátu daňových příjmů způsobenou podvodným jednáním třetích osob, na které nemá žádný vliv.

24 Naopak, jak Soudní dvůr již rozhodl, není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (viz rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 65 a citovaná judikatura).

25 Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují významné skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH *a posteriori* (viz rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 66).

26 Bylo by stejně tak v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží ze Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl a ani nemohl vědět, podmínky osvobození od daně nebyly ve skutečnosti splněny (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 50).

27 Z toho vyplývá, že dodavatel musí mít možnost spolehnout se na legalitu plnění, které uskutečňuje, aniž by riskoval, že ztratí svoje právo na osvobození od DPH, pokud jako ve věci v původním řízení není ani při vynaložení veškeré odborné péče schopen zjistit, že podmínky osvobození nebyly ve skutečnosti splněny z důvodu padělání dokladu o vývozu předloženého kupujícím.

28 Krom toho je třeba dodat, že na rozdíl od toho, co tvrdí německá vláda, judikaturu Soudního dvora v oblasti celního práva, podle níž hospodářský subjekt, který nemůže prokázat, že jsou splněny podmínky prominutí dovozních nebo vývozních cel, musí nést navzdory své dobré víře z toho vyplývající důsledky, není možné použít ke zpochybnění výše uvedených úvah v takové situaci jako ve věci v původním řízení. Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 53 svého stanoviska, uvedenou judikaturu

není možné přenést na specifickou situaci, ve které se nachází osoba povinná k dani, na níž se vztahuje společný systém DPH vytvořený šestou směrnicí, a to z důvodu rozdílů ve struktuře, předmětu a účelu, které existují mezi tímto systémem a režimem Společenství týkajícím se výběru cel.

29 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je nutno odpovědět na předloženou otázku tak, že článek 15 bod 2 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát osvobodil vývoz zboží ze Společenství od DPH, nejsou-li podmínky tohoto osvobození splněny, ale osoba povinná k dani to nemohla z důvodu padělání dokladu o vývozu předloženého kupujícím zjistit ani při vynaložení veškeré odborné péče.

K nákladům řízení

30 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 15 bod 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 ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát osvobodil vývoz zboží z Evropského společenství od daně z přidané hodnoty, nejsou-li podmínky tohoto osvobození splněny, ale osoba povinná k dani to nemohla z důvodu padělání dokladu o vývozu předloženého kupujícím zjistit ani při vynaložení veškeré odborné péče.

Podpisy.