ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. februára 2008 *

Vo veci C-271/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 2. marca 2006 a doručený Súdnemu dvoru 22. júna 2006, ktorý súvisí s konaním:

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

proti

Finanzamt Malchin,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia G. Arestis, (spravodajca), E. Juhász, J. Malenovský a T. von Danwitz,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, v zastúpení: V. Booten a J. Sprado, Rechtsanwälte,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— poľská vláda, v zastúpení: E. Ośniecka-Tamecka, splnomocnená zástupkyňa,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. októbra 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 15 bodu 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (ďalej len „Netto Supermarkt") a Finanzamt Malchin (daňový úrad, ďalej len „Finanzamt") z dôvodu, že Finanzamt odmietol priznať Netto Supermarkt oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") za obdobie od roku 1995 do roku 1998.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 15 šiestej smernice nazvaný „Oslobodenie od dane pri vývoze zo Spoločenstva, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave" 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 [eur] 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.

Na účely uplatňovania druhého pododseku sa:

— 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,

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

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.

…“

Vnútroštátna právna úprava

4 Pokiaľ ide o dodávky v rámci Spoločenstva, § 6a ods. 4 zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, ďalej len „UstG“) obsahuje ustanovenie týkajúce sa ochrany legitímnej dôvery, ktoré znie:

„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.“

5 Čo sa týka vývozu tovaru zo Spoločenstva, nemecká daňová právna úprava neobsahuje také ustanovenie týkajúce sa ochrany legitímnej dôvery.

6 Okrem toho § 227 daňového zákonníka z roku 1977 (Abgabenordnung 1977) stanovuje:

„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.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 Od roku 1992 do roku 1998 Netto Supermarkt, ktorý prevádzkuje „diskontné“ supermarkety v nemeckej spolkovej krajine Meklenbursku-Prednom Pomoransku, vrátil niekoľko tisíc nemeckých mariek svojim zákazníkom, ktorí ich zaplatili ako DPH. Netto Supermarkt sa rozhodol vrátiť DPH štátnym príslušníkom tretích krajín, ktorí predložili dôkaz o vývoze zo Spoločenstva tovaru zakúpeného pri vycestovaní na neobchodné účely, pričom tento dôkaz pozostával jednak z toho, že odtlačok colnej pečiatky sa nachádzal z polovice na pokladničnom doklade a colnom formulári a jednak z toho, že cudzí štátny príslušník predložil svoj pas.

8 V roku 1998 sa Netto Supermarkt obrátil na Hauptzollamt Neubrandenburg (Hlavný colný úrad Neubrandenburg) aby zistil, či colná pečiatka č. 73 a colné doklady, na ktorých sa nachádzala, neboli sfalšované. Po prvej negatívnej odpovedi tento hlavný colný úrad oznámil Netto Supermarkt, že z ďalšieho preskúmania vyplynulo, že dokumenty, ktoré predložil Netto Supermarkt, boli falošné. Následne oddelenie daňového dozoru zistilo, že v rokoch 1993 až 1998 bol veľký počet dokladov o vývoze tovaru vyrobený poľskými štátnymi príslušníkmi pomocou falošných formulárov, alebo tieto údajné doklady obsahovali odtlačok sfalšovanej colnej pečiatky. Týmto spôsobom poľskí štátni príslušníci žiadali od Netto Supermarkt vrátenie DPH, ktoré im bolo priznané.

9 V roku 1999 Finanzamt vyrubil Netto Supermarkt dodatočnú DPH za obdobie od roku 1993 do roku 1998, ktorá zodpovedala obratu skutočne dosiahnutému v tomto období.

10 Finanzamt rozhodnutím zo 14. februára 2000 zamietol žiadosť Netto Supermarkt o odpustenie DPH dodatočne vyrubenej za dané obdobie. Netto Supermarkt podal námietku proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí.

11 Rozhodnutím z 3. mája 2000 Finanzamt uvedenej námietke vyhovel len čiastočne. Priznal oslobodenie od DPH za roky 1993 a 1994, pretože daňový výmer za toto obdobie už nebolo možné zmeniť, a za obdobie rokov 1993 až 1997 priznal zníženie úrokov. Vo zvyšnej časti Finanzamt zamietol námietku podanú Netto Supermarkt z dôvodu, že táto spoločnosť je osobou podliehajúcou uvedenej dani, pretože nebola spôsobilá predložiť doklady o vývoze tovaru v správnej a náležitej forme, ktoré by oprávňovali jej oslobodenie od DPH. Podľa Finanzamt mal Netto Supermarkt skôr preskúmať pravosť vývozných dokladov a vynaložením riadnej starostlivosti mohol predísť podvodu, ktorý trval niekoľko rokov. Okrem toho sa domnieval, že skutočnosť, že Netto Supermarkt sa podieľal na objasnení skutkových okolností, nemá žiadny vplyv na výšku DPH, ktorú táto spoločnosť dlží.

12 Následne Netto Supermarkt podal proti tomuto rozhodnutiu o čiastočnom zamietnutí z 3. mája 2000 odvolanie na Finanzgericht, ktorým sa domáhal oslobodenia od DPH vyrubenej dodatočne za roky 1995 až 1998. Finanzgericht toto odvolanie zamietol.

13 Netto Supermarkt podal na Bundesfinanzhof mimoriadny opravný prostriedok „Revision“, v ktorom tvrdí, že Finanzgericht mal dodávky tovaru poľským odberateľom posúdiť ako oslobodené od dane analogickým uplatnením vnútroštátneho pravidla týkajúceho sa ochrany legitímnej dôvery podľa § 6a ods. 4 UstG, ktoré je uplatniteľné v rámci Spoločenstva. V tomto opravnom prostriedku Netto Supermarkt takisto uvádza zásadu rovnosti zaobchádzania vyjadrenú v § 227 daňového zákonníka z roku 1977.

14 Vzhľadom na zásadu ochrany legitímnej dôvery Bundesfinanzhof zastáva názor, že v každom prípade je spochybniteľné, či na základe práva Spoločenstva možno oslobodiť od dane dodávku tovaru zo Spoločenstva v prípade, ak dodávateľ nemohol ani pri vynaložení starostlivosti riadneho obchodníka zistiť sfalšovanie vývozného dokladu predloženého kupujúcim, a to objektívne takisto v prípade, ak podmienky oslobodenia tejto dodávky nie sú splnené z dôvodu sfalšovania dokumentov poskytnutých na odôvodnenie vývozu, ako je to v prejednávanej veci.

15 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť 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?“

O prejudiciálnej otázke

16 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 15 bod 2 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, aby členský štát oslobodil od DPH vývoz tovaru zo Spoločenstva v prípade, keď síce podmienky na oslobodenie nie sú splnené, ale zdaniteľná osoba nemohla tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka z dôvodu sfalšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci.

17 Ako vyplýva z prvej časti vety v článku 15 šiestej smernice, úlohou členských štátov je stanoviť podmienky uplatnenia oslobodenia od dane vývozu tovaru zo Spoločenstva. Toto ustanovenie tiež spresňuje, že uvedené štáty stanovia dané podmienky najmä s cieľom zabrániť „daňovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitiu zákonných ustanovení [daňovým podvodom, únikom a prípadnému zneužitiu, oslobodia od dane — *neoficiálny preklad*]“.

18 V každom prípade je potrebné pripomenúť, že pri výkone právomocí, ktoré im priznávajú smernice Spoločenstva, členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, akou je zásada proporcionality, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, body 45 až 48; z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 29, ako aj zo 14. septembra 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, Zb. s. I-8167, bod 31).

19 Osobitne pokiaľ ide o zásadu proporcionality, Súdny dvor už rozhodol, že členské štáty musia v súlade s touto zásadou použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Spoločenstva (pozri rozsudky Molenheide a i., už citovaný, bod 46, ako aj z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 52).

20 Takto, hoci 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 (pozri najmä rozsudky Molenheide a i., už citovaný, bod 47, ako aj Federation of Technological Industries a i., už citovaný, bod 30).

21 V tomto ohľade je potrebné poznamenať, že v oblasti DPH dodávatelia vyberajú daň na účet štátu a v prospech verejných financií (pozri rozsudok z 20. októbra 1993, Balocchi, C-10/92, Zb. s. I-5105, bod 25). Títo dodávatelia sú zdaniteľnými osobami povinnými zaplatiť DPH, hoci túto ako daň zo spotreby napokon znáša konečný spotrebiteľ (pozri rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, body 22 a 28).

22 V dôsledku toho cieľ spočívajúci v zamedzení daňovým podvodom uvedený v článku 15 šiestej smernice niekedy odôvodňuje vyššie požiadavky vo vzťahu k povinnostiam dodávateľov. Akékoľvek rozdelenie rizika medzi dodávateľmi a daňovým úradom v nadväznosti na podvod spôsobený treťou osobou však musí byť v súlade so zásadou proporcionality (rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 58).

23 To neplatí v prípade, ak daňový systém pripisuje dodávateľovi všetku zodpovednosť za zaplatenie DPH bez ohľadu na to, či sa tento podieľal alebo nepodieľal na podvode, ktorého sa dopustil kupujúci (pozri v tomto zmysle rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 58). Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 45 svojich návrhov, bolo by zjavne neprimerané, ak by bola zdaniteľnej osobe pripísaná zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch spôsobenú podvodným správaním tretích osôb, na ktoré nemá daná osoba žiadny vplyv.

24 Naopak, ako Súdny dvor už rozhodol, nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 65 a citovanú judikatúru).

25 Preto okolnosti, že dodávateľ konal dobromyseľne, prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci a jeho účasť na podvode je vylúčená, predstavujú dôležité faktory pre určenie možnosti uložiť mu povinnosť zaplatiť DPH *a posteriori* (pozri rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 66).

26 Rovnako by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, aby členský štát, ktorý stanovil podmienky pre uplatnenie oslobodenia vývozu tovaru zo Spoločenstva tým, že stanovil najmä zoznam dokumentov, ktoré je potrebné predložiť príslušným orgánom, pričom spočiatku dokumenty predložené dodávateľom prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie od dane, mohol následne nútiť dodávateľa, aby zaplatil DPH prislúchajúcu na takúto dodávku, ak sa ukáže, že z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, podmienky oslobodenia od dane v skutočnosti neboli splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 50).

27 Z toho vyplýva, že dodávateľ musí mať možnosť spoliehať sa na zákonnosť činnosti, ktorú uskutočňuje, bez toho, aby hrozilo, že stratí svoje právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ, ako je to v prejednávanom prípade, nemôže ani so starostlivosťou riadneho obchodníka zistiť, že podmienky oslobodenia v skutočnosti neboli splnené z dôvodu sfalšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci.

28 Okrem toho je potrebné dodať, že v rozpore s tvrdením nemeckej vlády judikatúru Súdneho dvora v oblasti colného práva, podľa ktorej subjekt, ktorý nemôže preukázať splnenie podmienok odpustenia dovozného a vývozného cla, musí z toho znášať dôsledky napriek tomu, že konal v dobrej viere, nemožno uplatniť v situácii, akou je tá v prejednávanej veci na to, aby boli spochybnené predchádzajúce úvahy. Ako uviedol generálny advokát v bode 53 svojich návrhov, danú judikatúru nemožno uplatniť na

osobitnú situáciu, v ktorej sa nachádza zdaniteľná osoba podliehajúca spoločnému systému DPH stanovenému šiestou smernicou, z dôvodu rozdielov v štruktúre, predmete a cieľoch, ktoré existujú medzi týmto systémom a systémom výberu cla stanoveným v Spoločenstve.

29 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je vhodné odpovedať na položenú otázku, že článok 15 bod 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje, aby členský štát oslobodil od DPH vývoz tovaru zo Spoločenstva v prípade, keď síce podmienky na oslobodenie nie sú splnené, ale zdaniteľná osoba nemohla tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka z dôvodu sfalšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci.

O trovách

30 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

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 z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje, aby členský štát oslobodil od dane z pridanej hodnoty vývoz tovaru z Európskeho spoločenstva v prípade, keď síce podmienky na oslobodenie nie sú splnené, ale zdaniteľná osoba nemohla tento nedostatok zistiť ani so starostlivosťou riadneho obchodníka z dôvodu sfalšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci.

Podpisy