ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

14. září 2006 *

Ve spojených věcech C-181/04 až C-183/04,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podané rozhodnutími Symvoulio tis Epikrateias (Řecko) ze dne 3. března 2004, došlými Soudnímu dvoru dne 19. dubna 2004, v řízeních

Elmeka NE

proti

Ypourgos Oikonomikon,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris a G. Arestis (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

* Jednací jazyk: řečtina.

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. září 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za řeckou vládu M. Apessosem, S. Spyropoulosem a I. Bakopoulosem, jakož i S. Chala, jako zmocněnci,

— za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,

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

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 1. prosince 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 15 bodu 4 písm. a) a bodů 5 a 8 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 9/1, s. 23), ve

znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 9/1, s. 224, dále jen „šestá směrnice"), jakož i zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty.

2 Tyto žádosti byly podány v rámci sporu mezi společností Elmeka NE (dále jen „Elmeka") a Ypourgos Oikonomikon (ministerstvo financí) ve věci zamítnutí posledně uvedeným osvobodit od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") činnosti, které vedly k příjmům z pronájmu lodě na přepravu paliva určeného pro zásobování lodí.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 15 šesté směrnice 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:

[...]

4. dodání zboží pro zásobování lodí:

   a) užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplatu nebo užívaných k obchodní či průmyslové činnosti nebo k rybolovu,

   b) užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k pobřežnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodávek palubních zásob,

   [...]

5. dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem námořních lodí uvedených v odst. 4 písm. a) a b) a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení – včetně rybářského vybavení – které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

[...]

8. poskytování služeb jiných než uvedených v odstavci 5 k zabezpečení bezprostředních potřeb námořních lodí uvedených ve zmíněném odstavci nebo bezprostředních potřeb jejich nákladu;

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

4 Článek 22 odst. 1 zákona č. 1642/1986 o DPH a ostatních ustanoveních (FEK A' 125), který provádí šestou směrnici do řeckého právního řádu, ve znění platném v rozhodné době, uvádí zejména:

„Od daně jsou osvobozeny:

a) dodání a dovoz lodí určených pro obchodní dopravu a rybolov osobami povinnými k DPH nebo určených pro jakýkoli jiný způsob využití, pro likvidaci nebo použití ozbrojenými silami nebo veřejnými orgány obecně, dodání a dovoz plovoucích dopravních prostředků určených pro záchranné práce a pomoc na moři, jakož i předměty a materiály určené k tomu, aby tvořily součást nebo byly použité na lodích nebo plovoucích prostředcích určených pro záchranu na moři. Z osvobození jsou vyňaty lodě používané pro soukromé účely, určené pro zábavu nebo sport;

[...]

c) dodání a dovoz paliv, maziv, zásob a jiného zboží určených pro zásobování lodí, plovoucích dopravních prostředků a vzdušných dopravních prostředků, jež jsou osvobozeny v souladu s ustanoveními bodů a) a b). Ohledně lodí nebo plovoucích dopravních prostředků určených pro vnitrostátní obchodní plavbu nebo určených k jinému využití v rámci státu, jakož i ohledně rybářských lodí lovících v řeckých teritoriálních vodách se osvobození od daně omezuje pouze na paliva a maziva;

d) nájem a pronájem lodí a vzdušných dopravních prostředků za účelem uskutečnění zdanitelných plnění nebo činností osvobozených od daně s právem odečíst daň zaplacenou na vstupu. Z osvobození je vyňat nájem a pronájem lodí nebo vzdušných dopravních prostředků používaných pro soukromé účely, určené pro zábavu nebo sport. [...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

5 Předmětem činnosti Elmeka je provozování cisternové lodi přepravující ropné produkty v Řecku, na účet různých nájemců, kteří obchodují s tekutými palivy.

6 Během daňové kontroly účetních knih a dokladů Elmeka týkajících se zdaňovacích období 1994 až 1996 bylo zjištěno, že tato společnost zařadila mezi své nájemce-dodavatele panamskou společnost Oceanic International Bunkering SA (dále jen „Oceanic"), jejímž předmětem činnosti je obchod s ropnými produkty. Rovněž bylo zjištěno, že Elmeka nefakturovala DPH z brutto nájemného vybraného na základě každého náložného listu na přepravu ropných produktů určených pro zásobování lodí v Řecku na účet společnosti Oceanic z toho důvodu, že se jednalo o operace osvobozené od této daně.

7 Dopisem ze dne 21. června 1994 zaslaným Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (daňový úřad v Pireu příslušný pro mořské záležitosti, dále jen „daňový úřad v Pireu") Elmeka požádala o informace ohledně toho, zda měla v rámci zásobování svou cisternovou lodí, na účet společnosti Oceanic, lodě plující do zahraničí a přepravující paliva pocházející z rafinerií na kotvišti přístavu Pireus rovněž povinnost fakturovat DPH z náložného listu, který vystavila pro uvedenou

společnost, nebo zda byla osvobozena od této daně na základě zákona č. 1642/1986 a, v takovém případě, v souladu s jakým postupem. Daňový úřad v Pireu v odpovědi na její otázku uvedl, že dotčené náložné listy byly osvobozeny od DPH.

8 V důsledku zrušení, s účinností od 1. ledna 1993, osvobození od DPH, které se uplatnilo na služby přepravy ropných produktů, byla na služby poskytované Elmeka uložena DPH z toho důvodu, že se uskutečnily uvnitř státu, nezávisle na skutečnosti, že jejich příjemce byl usazen mimo Společenství. Za těchto podmínek příslušný daňový orgán uložil Elmeka třemi rozhodnutími týkajícími se tří dotčených zdaňovacích období, tedy roku 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) a 1996 (C-181/04), zaplacení rozdílu jistiny dlužné daně, jakož i zvýšení této daně z důvodu nesprávného přiznání za každý dotčený rok a pokutu.

9 Elmeka zpochybnila uvedená rozhodnutí u Dioikitiko Protodikeio Pireos (správní soud prvního stupně v Pireu). Poté, co tento soud její žalobu zamítl, tato společnost podala odvolání u Dioikitiko Efeteio Pireos (odvolací správní soud v Pireu), jenž po zrušení prvoinstančního rozsudku v projednávaném případě uznal, že pokud pozitivní jednání daňového úřadu v Pireu způsobilo u poplatníka trvalé a legitimní přesvědčení, že nepodléhal DPH, v důsledku čehož nepřenesl tuto daň na spotřebu, tato osoba nebyla povinná k uvedené dani, pokud by v důsledku jejího uložení byla ohrožena finanční stabilita jejího podniku. Nicméně tento důvod odvolání směřující ke zrušení byl zamítnut, jelikož Elmeka nepředložila konkrétní důkazy týkající se její finanční situace, a proto nebyla schopna prokázat jednu z podmínek uplatnění pravidla vztahujícího se na existenci trvalého a legitimního předsvědčení. Dioikitiko Efeteio Pireos rovněž rozhodl, že přeprava paliv prováděná společností Elmeka

nespadala do působnosti čl. 22 odst. 1 písm. c) zákona č. 1642/1986 a že rozhodnutím č. 6 příslušného daňového úřadu ze dne 5. června 1997 byla této společnosti uložena DPH oprávněně. Žaloba tak byla v tomto bodu zamítnuta.

10 Elmeka proto podala proti tomuto zamítavému rozsudku kasační opravný prostředek ke Symvoulio tis Epikrateias, jenž se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky, přičemž jejich znění je v každé z věcí C-181/04 až 183/04 shodné:

„1) Musejí být ustanovení čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté směrnice [...], na které odkazuje čl. 15 odst. 5 této směrnice, vykládány v tom smyslu, že se týkají nájmu jak lodí určených pro navigaci [plavbu] na volném moři a zajišťujících placenou přepravu cestujících, tak lodí sloužících k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu, nebo se týkají pouze nájmu lodí určených pro plavbu na volném moři, takže za tohoto druhého předpokladu ustanovení čl. 22 odst. 1 písm. d) zákona č. 1642/1986 by měla, co se týče kategorie lodí, kterých se týká nájem, širší působnost než ustanovení směrnice?

2) Musí mít pro účely osvobození od daně na základě čl. 15 bodu 8 šesté směrnice poskytnutí služeb za příjemce samotného rejdaře, nebo se toto osvobození od daně uplatňuje, i když je poskytnutí služby určeno třetí osobě, pokud je učiněno pro přímé potřeby lodí uvedených v bodu 5 tohoto článku, které jsou rovněž uvedeny v bodu 4 písm. a) a b) tohoto článku?

3) Umožňují pravidla a zásady práva Společenství týkající se [DPH] – a za jakých podmínek – vyžadovat zpětně zaplacení daně, kterou osoba povinná k dani

nepřenesla během dotčeného období na druhou smluvní stranu a kterou v důsledku toho neodvedla finančnímu orgánu, protože jednání posledně uvedeného ji přesvědčilo, že nemusí tuto daň přenést?“

11 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 2. června 2004 byly věci C-181/03 až C-183/04 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení a rozsudku.

K předběžným otázkám

K první otázce

12 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda se požadavek určení lodě „k plavbě po volném moři“ uvedený v čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté směrnice, na který odkazuje bod 5 téhož článku, vztahuje výlučně na lodi určené pro placenou přepravu cestujících, nebo zda se vztahuje rovněž na lodě sloužící k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu.

13 Řecká vláda a Komise Evropských společenství se společně domnívají, že ustanovení čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté směrnice se vztahují na lodě pouze tehdy, jsou-li určeny k plavbě na volném moři a zajišťují-li přepravu cestujících za úplatu nebo slouží-li

k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu. Italská vláda má naopak za to, že uvedená ustanovení je třeba vykládat tak, že se osvobození od daně, které stanoví, týká jednak lodí určených k plavbě na volném moři zajišťujících přepravu cestujících za úplatu, a jednak lodí sloužících k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu.

14 V tomto ohledu, i když některá jazyková znění čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté směrnice umožňují odlišné výklady, jeho struktura a cíl nicméně směřují k uplatnění požadavku určení k plavbě na volném moři na všechny typy lodí zmiňované v uvedeném ustanovení. Z názvu téhož článku, tedy „Osvobození vývozu [mimo území Společenství] a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daně" (*neoficiální překlad*), vyplývá, že cílem ustanovení tohoto článku je za určitých podmínek osvobodit od DPH dodávky zboží námořním lodím pro účely zásobování. Uplatnění požadavku určení pro plavbu na volném moři neumožňuje, aby se osvobození od daně vztahovalo na námořní lodě sloužící k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu, pokud tyto činnosti nejsou vykonávány na volném moři. Pokud by toto ustanovení mělo být vykládáno tak, že se nevztahuje jen na lodi určené k plavbě na volném moři, bod 4 písm. b) téhož článku, jenž stanoví takové osvobození rovněž pro lodi určené k pobřežnímu rybolovu, by byl nadbytečný.

15 Mimoto výklad, podle kterého se čl. 15 bod 4 písm. a) šesté směrnice použije pouze na lodi určené k plavbě na volném moři, je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, podle které osvobození od DPH musejí být vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které každá služba poskytnutá osobou povinnou k dani za protiplnění podléhá dani z obratu (viz zejména rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, Recueil, s. I-2561, bod 19, a ze dne 16. září 2004, Cimber Air, C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379, bod 25).

16 V důsledku toho je na první otázku třeba odpovědět tak, že čl. 15 bod 4 písm. a) šesté směrnice, na který odkazuje bod 5 téhož článku, se použije nejen na lodě určené k plavbě na volném moři zajišťující přepravu cestujících za úplatu, ale rovněž na lodě určené k plavbě na volném moři sloužící k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu.

Ke druhé otázce

17 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda se osvobození od daně zaktovené v čl. 15 bodu 8 šesté směrnice vztahuje pouze na služby poskytnuté pro přímé potřeby námořních lodí uvedených v bodu 5 téhož článku, jakož i jejich nákladu, a které jsou určeny samotnému rejdaři, nebo zda se toto osvobození uplatňuje rovněž u těch služeb, které jsou poskytované třetím osobám.

18 V tomto ohledu je potřeba připomenout, že předmětem věcí projednávaných před předkládajícím soudem je přeprava paliv uskutečněná společností Elmeka na účet Oceanic, která prodává paliva rejdařům dotčených lodí. Elmeka tudíž neposkytuje své služby přímo rejdařům, nýbrž společnosti Oceanic, která sama dodává toto zboží uvedeným rejdařům.

19 Řecká a italská vláda, jakož i Komise, mají za to, že aby byly osvobozeny od daně podle čl. 15 bodu 8 šesté směrnice, musí být služby poskytovány samotnému rejdaři.

20 Je namístě připomenout, že osvobození od daně tvoří autonomní pojmy práva Společenství, které musejí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH, tak jak jej zavádí šestá směrnice (viz zejména rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 21, ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 25, a výše uvedený Cimber Air, bod 23). Jak bylo mimoto uvedeno v bodu 15 tohoto rozsudku, osvobození od DPH musejí být vykládána striktně.

21 Zásobování lodí zmiňované v čl. 15 bodu 4 šesté směrnice je osvobozeno od daně z důvodu skutečnosti, že je lze pokládat za vývoz (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Velker International Oil Company, bod 21).

22 Pokud jde o vývoz, tak jako se úplné osvobození zakotvené v čl. 15 bodu 1 šesté směrnice použije výlučně na konečné dodávky zboží odeslané nebo přepravované prodejcem nebo na jeho účet mimo území Společenství, tak se osvobození zakotvené v bodu 4 téhož článku může uplatnit pouze na dodávky zboží provozovateli lodí, který využívá toto zboží k zásobování, a nelze ho tak rozšířit na dodávky zboží uskutečněné ve stadiu předcházejícím jeho prodeji (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Velker International Oil Company, bod 22).

23 Rozšíření osvobození od daně na stadia předcházející konečnému dodání zboží provozovateli lodí by totiž od států vyžadovalo, aby zavedly mechanismy kontroly a dozoru za účelem ubezpečení se o konečném místě dodání zboží osvobozeného od daně. Tyto mechanismy by se vůči státům a dotčeným provozovatelům projevily formou omezení, která by byla neslučitelná se „správným a jednoznačným uplatňováním osvobození od daně“ stanoveným v první větě článku 15 šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Velker International Oil Company, bod 24).

24 Jak přitom uvedla generální advokátka v bodu 28 svého stanoviska, uvedené důvody lze uplatnit i na osvobození služeb ve smyslu čl. 15 bodu 8 šesté směrnice. Z toho vyplývá, že za účelem zajištění soudržného uplatňování šesté směrnice jako celku se osvobození stanovené v tomto ustanovení uplatní pouze na služby poskytnuté přímo rejdaři, a nelze jej tudíž rozšířit na služby, které jsou poskytnuty ve stadiu předcházejícím prodeji.

25 V důsledku toho je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 15 bod 8 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že osvobození zakotvené v tomto ustanovení se vztahuje na služby poskytované přímo rejdaři pro přímé potřeby námořních lodí.

K třetí otázce

26 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda, s ohledem na pravidla a zásady práva Společenství týkající se DPH, akt vnitrostátního daňového orgánu umožňující osobě povinné k dani nepřenést DPH na druhou smluvní stranu, může, i navzdory protiprávnosti tohoto aktu, založit legitimní očekávání osoby povinné k dani, které brání zpětnému zaplacení této daně.

27 Komise se domnívá, že zásada ochrany legitimního očekávání neumožňuje vyžadovat zpětné zaplacení DPH, kterou osoba povinná k dani nepřenesla na druhou smluvní stranu během dotčených zdaňovacích období a kterou neodvedla daňovému orgánu, pokud jednání posledně uvedeného během několika let tuto osobu povinnou k dani legitimně přesvědčilo, že nemusí tuto daň přenést. Komise

nicméně během jednání dodala, že skutečnost, že informace nebyla sdělena příslušným daňovým orgánem, by mohla v konečném důsledku vést k jinému závěru.

28 Řecká vláda má naopak za to, že pravidla a zásady práva Společenství týkající se DPH nebrání dodatečnému vybrání daně, která nebyla odvedena daňovému orgánu, protože osoba povinná k dani byla přesvědčena, že nemusela tuto daň přenést, pokud je toto přesvědčení způsobeno výkladem příslušných právních ustanovení, který na žádost osoby povinné k dani podal příslušný daňový orgán, a zejména pokud tento orgán nebyl příslušný se k takové žádosti vyjádřit.

29 Italská vláda má za to, že správná rovnováha mezi jednak zajištěním zásady právní jistoty, jakož i zásady legitimního očekávání, a jednak nezbytností dodržovat právní úpravu Společenství v oblasti DPH musí vést k závěru, podle kterého nemůže řecký stát ve věcech v původním řízení uložit žádnou sankci nebo požadovat platbu úroků, nicméně uvedená daň by však měla být zaplacena.

30 Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že dotčenými jsou prozatímní rozhodnutí příslušného daňového orgánu ze dne 5. června 1997 o vyměření DPH dlužné za zdaňovací období 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) a 1996 (C-181/04), jejichž důsledkem je odejmutí osvobození od uvedené daně, jež bylo předtím poskytnuto daňovým úřadem v Pireu.

31 V tomto ohledu jsou podle ustálené judikatury Soudního dvora zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty součástí právního řádu Společenství. Z tohoto důvodu musejí být dodržovány orgány Společenství, avšak také členskými státy při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny směrnicemi Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex, C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 26, a ze dne 26. dubna 2005, „Goed Wonen", C-376/02, Sb. rozh. s. I-3445, bod 32). Z toho vyplývá, že vnitrostátní orgány mají povinnost dodržovat zásadu ochrany legitimního očekávání hospodářských subjektů.

32 Co se týče zásady ochrany legitimního očekávání příjemce kladného aktu, je v první řadě potřeba určit, zda akty správních orgánů vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné očekávání (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 10. prosince 1975, Union nationale des coopératives agricoles de céréales a další v. Komise a Rada, 95/74 až 98/74, 15/75 a 100/75, Recueil, s. 1615, body 43 až 45, a ze dne 1. února 1978, Lührs, 75/77, Recueil, s. 169, bod 6). Pokud bude odpověď na tuto otázku kladná, je namístě následně prokázat legitimní charakter tohoto očekávání.

33 V projednávaném případě, jak to bylo uvedeno v předkládacích rozhodnutích, Elmeka položila daňovému úřadu v Pireu otázku, zda byla ohledně zásobování lodí osvobozena od DPH na základě článku 22 zákona č. 1642/1986, a v takovém případě, v souladu s jakým postupem. Uvedený úřad jí v odpovědi sdělil, že náložné listy byly osvobozeny od DPH v souladu s čl. 22 písm. c) a d).

34 Je mimoto třeba uvést, že řecká vláda uvedla jak ve svém písemném vyjádření, tak i během jednání, že existuje výslovné ustanovení vnitrostátního právního řádu, které

určuje vnitrostátní orgán příslušný k odpovědím na otázky položené občany ohledně právních problémů týkajících se daní.

35 V tomto ohledu přísluší vnitrostátnímu soudu přezkoumat, zda Elmeka, jejímž předmětem činnosti je provozování cisternové lodi přepravující ropné produkty na účet různých nájemců, mohla důvodně předpokládat, že daňový úřad v Pireu byl příslušný k rozhodnutí o uplatnění osvobození jejích činností od daně.

36 S ohledem na výše uvedené poznámky je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že v rámci společného systému DPH musí vnitrostátní daňové orgány dodržovat zásadu ochrany legitimního očekávání. Předkládající soud musí posoudit, zda, za okolností věcí v původních řízeních, mohla osoba povinná k dani důvodně předpokládat, že dotčené rozhodnutí bylo přijato příslušným orgánem.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (druhý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 15 bod 4 písm. a) 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, na který odkazuje bod 5 téhož článku, ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, se použije nejen na lodě určené k plavbě na volném moři zajišťující přepravu cestujících za úplatu, ale rovněž na lodě určené k plavbě na volném moři sloužící k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu.**

2) **Článek 15 bod 8 šesté směrnice 77/388 je třeba vykládat tak, že osvobození zakotvené v tomto ustanovení se vztahuje na služby poskytované přímo rejdaři pro přímé potřeby námořních lodí.**

3) **V rámci společného systému daně z přidané hodnoty musí vnitrostátní daňové orgány dodržovat zásadu ochrany legitimního očekávání. Předkládající soud musí posoudit, zda, za okolností věcí v původních řízeních, mohla osoba povinná k dani důvodně předpokládat, že dotčené rozhodnutí bylo přijato příslušným orgánem.**

Podpisy.