ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 14. septembra 2006 *

V spojených veciach C-181/04 až C-183/04,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutím Symvoulio tis Epikrateias (Grécko) z 3. marca 2004 a doručené Súdnemu dvoru 19. apríla 2004, ktoré súvisia s konaniami:

Elmeka NE

proti

Ypourgos Oikonomikon,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris a G. Arestis (spravodajca),

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,

tajomník: H. von Holstein, zástupca tajomníka,

* Jazyk konania: gréčtina.

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. septembra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— grécka vláda, v zastúpení: M. Apessos, S. Spyropoulos a I. Bakopoulos, ako aj S. Chala, splnomocnení zástupcovia,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,

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

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 1. decembra 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 15 ods. 4 písm. a), článku 15 ods. 5 a 8 šiestej smernice 77/388/EHS Rady 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 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224, ďalej len „šiesta smernica"), ako aj zásad ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporu medzi spoločnosťou Elmeka NE (ďalej len „Elmeka") a Ypourgos Oikonomikon (ministerstvo financií) v súvislosti s rozhodnutím ministerstva o zamietnutí oslobodenia plnení, ktorými sa dosiahlo nájomné za prepravu paliva určeného na zásobovanie lodí, od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH").

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 15 šiestej smernice 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*]:

...

4. dodanie tovaru na účely zabezpečenia pohonných hmôt a potravín pre plavidlá [dodanie tovarov určených na zásobovanie lodí — *neoficiálny preklad*]:

   a) používané pre navigáciu na otvorených moriach, na palube ktorých je personál za mzdu, alebo cestujúci vykonávajúci obchodnú, priemyselnú alebo rybársku činnosť [určené na plavbu na otvorenom mori a zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich alebo vykonávajúce obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov — *neoficiálny preklad*];

   b) používané na záchranné akcie a pomoc na mori, alebo na lov rýb pri pobreží, s výnimkou lodných potravinových zásob [určených na záchranné akcie a pomoc na mori alebo na pobrežný rybolov, s výnimkou palubných zásob v prípade lodí určených na pobrežný rybolov — *neoficiálny preklad*];

   ...

5. dodávky, prestavba, opravy a údržba, nájom alebo prenájom morských plavidiel podľa odseku 4 a) a b), dodávky, prenájom, opravy a údržba zariadení vrátane rybárskej výbavy, ktorú plavidlá majú, prípadne ktorú na palube spotrebujú [dodávky, prestavby, opravy, údržba, nájom alebo prenájom námorných lodí uvedených v odseku 4 písm. a) a b), ako aj dodávky, prenájom, opravy a údržbu zariadení, vrátane rybárskeho vybavenia, ktoré je pevnou súčasťou týchto lodí alebo slúži na ich prevádzku — *neoficiálny preklad*],

...

8. dodávky služieb, ktoré nezahrňuje odsek 5, nevyhnutných pre námorné plavidlá podľa tohto odseku, resp. pre ich náklad [poskytovanie iných služieb ako sú služby uvedené v odseku 5, uskutočňovaných s cieľom zabezpečenia priamych potrieb tam uvedených námorných lodí a ich nákladu — *neoficiálny preklad*],

..."

Vnútroštátna právna úprava

4 Článok 22 ods. 1 zákona č. 1642/1986 o uplatnení DPH a ostatných ustanoveniach (FEK A' 125), ktorým sa do gréckeho právneho poriadku preberá šiesta smernica v znení platnom počas relevantného obdobia, stanovuje najmä, že:

„Od dane sú oslobodené:

a) dodávka a dovoz lodí určených na obchodnú dopravu a rybolov platiteľom dane podliehajúcim bežnému režimu DPH alebo lodí určených na akýkoľvek iný spôsob prevádzky, na likvidáciu alebo na použitie ozbrojenými silami a verejnými orgánmi vo všeobecnosti, dodávka a dovoz vodných dopravných prostriedkov určených na záchranné akcie a pomoc na mori, ako aj zariadení a materiálov určených na to, aby tvorili súčasť alebo boli použité na lodiach alebo vodných prostriedkoch určených na záchranné akcie na mori. Z oslobodenia sú vyňaté lode používané na súkromné účely, určené na zábavu a šport;

...

c) dodávka a dovoz palív, mazív, zásob a iných vecí určených na zásobovanie lodí, vodných a vzdušných dopravných prostriedkov, ktoré sú oslobodené od dane podľa ustanovení písmen a) a b). Pri lodiach a vodných dopravných prostriedkoch určených pre vnútornú plavbu, alebo určených na iné využitie vo vnútri štátu, ako aj pri rybárskych lodiach, loviacich v gréckych teritoriálnych vodách sa oslobodenie od dane obmedzuje len na palivá a mazivá;

d) nájom lodí a prenájom vzdušných dopravných prostriedkov s cieľom uskutočnenia zdaniteľných plnení alebo plnení oslobodených od dane s právom odpočítania dane zaplatenej na vstupe. Z oslobodenia je vyňatý nájom a prenájom lodí alebo vzdušných dopravných prostriedkov používaných na súkromné účely, určených na zábavu a šport...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

5 Predmetom podnikania spoločnosti Elmeka je prevádzkovanie cisternovej lode, ktorá uskutočňuje prepravu ropných výrobkov v Grécku, na účet rôznych nájomcov obchodujúcich s tekutými palivami.

6 Počas daňovej kontroly účtovných kníh a dokladov spoločnosti Elmeka vzťahujúcich sa na zdaňovacie obdobia rokov 1994 až 1996 sa zistilo, že táto spoločnosť zaraďovala medzi svojich nájomcov — dodávateľov panamskú spoločnosť Oceanic International Bunkering SA (ďalej len „Oceanic“), ktorej predmetom podnikania je obchodovanie s ropnými výrobkami. Rovnako sa zistilo, že Elmeka nefakturovala DPH z hrubého nájomného, ktoré vyberala na základe každého lodného nákladného listu na prepravu ropných výrobkov určených na zásobovanie lodí v Grécku na účet spoločnosti Oceanic, a to z dôvodu, že išlo o činnosti oslobodené od tejto dane.

7 Listom z 21. júna 1994 zaslanom Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (daňový úrad Pireus príslušný pre morské záležitosti, ďalej len „daňový úrad Pireus“) požiadala Elmeka o informácie v súvislosti s otázkou, či je podľa zákona v rámci zásobovania lodí plaviacich sa do zahraničia a prepravujúcich palivá pochádzajúce z kotviska prístavu Pireus prostredníctvom svojej cisternovej lode a na účet spoločnosti Oceanic, povinná fakturovať DPH v prípade lodného nákladného listu,

ktorý tejto spoločnosti vydala, alebo či je od tejto dane oslobodená na základe zákona č. 1642/1986 a ak áno, tak na základe akého konania. V odpovedi na túto žiadosť jej daňový úrad Pireus oznámil, že predmetné nákladné listy sú oslobodené od DPH.

8 Po zrušení oslobodenia poskytovania služieb prepravy ropných výrobkov od DPH s účinnosťou od 1. januára 1993, služby poskytované spoločnosťou Elmeka začali podliehať DPH z dôvodu, že k ich poskytnutiu došlo vo vnútri štátu, a to nezávisle od skutočnosti, že príjemca týchto služieb bol usadený mimo územia Spoločenstva. Za týchto podmienok príslušný daňový orgán troma rozhodnutiami týkajúcimi sa troch sporných zdaňovacích období, konkrétne rokov 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) a 1996 (C-181/04) uložil spoločnosti Elmeka zaplatiť v prvom rade rozdiel vo výške istiny dlžnej dane, sumu zvýšenia tejto dane z dôvodu nesprávneho priznania za každý dotknutý rok a pokutu.

9 Elmeka napadla tieto rozhodnutia na Dioikitiko Protodikeio Pireos (prvostupňový správny súd Pireus). Po tom, ako tento súd zamietol jej žalobu, podala táto spoločnosť odvolanie na Dioikitiko Efeteio Pireos (odvolací správny súd Pireus), ktorý po zrušení rozsudku prvostupňového súdu v danom prípade uznal, že ak pozitívne správanie sa daňového úradu Pireus spôsobilo u platiteľa dane trvalé a legitímne presvedčenie, že nepodlieha DPH, v dôsledku čoho túto daň neuplatňoval na svoje výkony, v takom prípade platiteľ dane nepodlieha tejto dani, pokiaľ je z dôvodu jej uloženia *a posteriori* ohrozená finančná stabilita jeho podniku. V každom prípade však tento odvolací dôvod bol zamietnutý, pretože Elmeka nepredložila konkrétne dôkazy o svojej finančnej situácii, a preto sa jej nepodarilo preukázať jednu z podmienok uplatnenia pravidla vzťahujúceho sa na existenciu trvalého a legitímneho presvedčenia. Dioikitiko Efeteio Pireos taktiež rozhodol, že článok 22 ods. 1 písm. c) zákona č. 1642/1986 sa nevzťahuje na prepravu palív

uskutočnenú spoločnosťou Elmeka a že rozhodnutím príslušného daňového orgánu č. 6 z 5. júna 1997 bolo tejto spoločnosti oprávnene uložené DPH zaplatiť. Žaloba sa tým v tomto bode zamietla.

10 Elmeka preto podala dovolanie proti tomuto rozsudku na Symvoulio tis Epikrateias, ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky, pričom ich znenie je v každej z vecí C-181/04 až C-183/04 rovnaké:

„1. Je potrebné vykladať ustanovenia článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice..., na ktoré odkazuje článok 15 ods. 5 tejto smernice, v tom zmysle, že sa vzťahujú tak na nájom lodí určených na plavbu na otvorenom mori a na odplatnú prepravu cestujúcich, ako aj na nájom lodí vykonávajúcich obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov, alebo tak, že sa vzťahujú výlučne na nájom lodí určených na plavbu na otvorenom mori, pričom podľa tohto druhého predpokladu by mali ustanovenia článku 22 ods. 1 písm. d) zákona č. 1642/1986, pokiaľ ide o kategóriu nájomných lodí, širšiu pôsobnosť ako ustanovenia tejto smernice?

2. Musí byť na účely oslobodenia od dane podľa článku 15 ods. 8 šiestej smernice príjemcom poskytnutých služieb sám vlastník lode, alebo sa toto oslobodenie priznáva aj vtedy, ak je služba poskytnutá tretej osobe, pokiaľ sa vykonáva pre uspokojenie priamych potrieb lodí uvedených v odseku 5 tohto istého článku a taktiež pod písmenami a) a b) odseku 4 tohto článku?

3. Umožňujú pravidlá a zásady práva Spoločenstva týkajúce sa [DPH], a ak áno, za akých podmienok, vyžadovať dodatočné zaplatenie dane, ktorú si povinná osoba

počas dotknutého obdobia neuplatnila u druhej zmluvnej strany, a ktorú následne neodviedla daňovému orgánu, pretože správanie sa tohto orgánu ju presvedčilo o tom, že nie je povinná si túto daň uplatniť?"

11 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 2. júna 2004 boli veci C-181/04 až C-183/04 spojené na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj na účely vyhlásenia rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

12 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa požiadavka určenia lode na „plavbu na otvorenom mori" uvedená v článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice, na ktorý odkazuje článok 15 ods. 5 tejto smernice, vzťahuje výlučne na lode určené na odplatnú prepravu cestujúcich, alebo aj na lode určené na výkon obchodných a priemyselných činností alebo rybolov.

13 Grécka vláda a Komisia Európskych spoločenstiev sa spoločne domnievajú, že ustanovenia článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice sa týkajú lodí len v prípade, že sú určené na plavbu na otvorenom mori a zabezpečujú odplatnú prepravu

cestujúcich alebo výkon obchodných a priemyselných činností alebo rybolov. Talianska vláda sa naopak domnieva, že tieto ustanovenia je potrebné vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré stanovujú, sa vzťahuje na jednej strane na lode určené na plavbu na otvorenom mori a zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich a na druhej strane na lode určené na výkon obchodných a priemyselných činností alebo rybolov.

14 Aj keď určité jazykové verzie článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice umožňujú v tomto ohľade odlišné výklady, jej štruktúra a účel vedú skôr k uplatneniu požiadavky určenia na plavbu na otvorenom mori pre všetky typy lodí uvedené v tomto ustanovení. Už zo samotného názvu tohto článku „Oslobodenie od dane pri vývoze mimo územia Spoločenstva, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave", ako aj z prvej časti znenia tohto odseku 4 vyplýva, že ustanovenia tohto článku majú za cieľ za určitých podmienok oslobodiť od DPH dodávky tovarov námorným lodiam na účely zásobovania. Preto uplatnenie požiadavky určenia na plavbu na otvorenom mori neumožňuje oslobodiť od dane námorné lode vykonávajúce obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov, pokiaľ ich nevykonávajú na otvorenom mori. Ak by toto ustanovenie malo byť chápané tak, že sa nevzťahuje len na lode určené na plavbu na otvorenom mori, odsek 4 písm. b) tohto článku, ktorý stanovuje toto oslobodenie aj pre lode určené na pobrežný rybolov, by bol zbytočný.

15 Okrem toho výklad, podľa ktorého by sa článok 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice vzťahoval len na lode určené na plavbu na otvorenom mori zodpovedá ustálenej judikatúre Súdneho dvora, podľa ktorej je potrebné oslobodenia od DPH vykladať doslovne, pretože sú výnimkou zo všeobecnej zásady, podľa ktorej každá služba poskytnutá platiteľom dane za odplatu podlieha dani z obratu (pozri najmä rozsudky z 26. júna 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, Zb. s. I-2561, bod 19, a zo 16. septembra 2004, Cimber Air, C-382/02, Zb. s. I-8379, bod 25).

16 Preto je potrebné na prvú otázku odpovedať tak, že článok 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice, na ktorý odkazuje odsek 5 tohto článku, sa vzťahuje nielen na lode určené na plavbu na otvorenom mori zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich, ale taktiež na lode určené na plavbu na otvorenom mori vykonávajúce obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov.

O druhej otázke

17 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa oslobodenie od dane podľa článku 15 ods. 8 šiestej smernice vzťahuje len na poskytovanie služieb pre uspokojenie priamych potrieb námorných lodí uvedených v odseku 5 toho istého článku a ich nákladu, ktoré sú určené len vlastníkovi lode, alebo či sa toto oslobodenie od dane vzťahuje na takéto služby aj v prípade, keď sú poskytované tretej osobe.

18 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že predmetom konaní, v ktorých má vnútroštátny súd rozhodnúť, je preprava palív uskutočnená spoločnosťou Elmeka na účet Oceanic, ktorá predáva palivá vlastníkom dotknutých lodí. Preto Elmeka neposkytuje svoje služby priamo vlastníkom lodí, ale spoločnosť Oceanic, ktorá sama dodáva tieto tovary spomínaným vlastníkom lodí.

19 Grécka a talianska vláda, ako aj Komisia sa domnievajú, že na to, aby služby mohli byť oslobodené podľa článku 15 ods. 8 šiestej smernice, musia byť poskytované samotnému vlastníkovi lode.

20 Je potrebné pripomenúť, že oslobodenia od dane sú vlastnými pojmami práva Spoločenstva, ktoré je potrebné umiestniť do všeobecného rámca spoločného systému DPH zavadeného šiestou smernicou (pozri najmä rozsudky z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 21; z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 25, a Cimber Air, už citovaný, bod 23). Tak ako bolo uvedené v odseku 15 tohto rozsudku, oslobodenia od DPH je potrebné vykladať doslovne.

21 Činnosti týkajúce sa zásobovania lodí uvedené v článku 15 ods. 4 šiestej smernice sú oslobodené od dane preto, lebo ich možno považovať za vývoz (pozri v tomto zmysle rozsudok Velker International Oil Company, už citovaný, bod 21).

22 Tak ako sa zákonné oslobodenie stanovené v článku 15 ods. 1 šiestej smernice uplatňuje výlučne na konečné dodávky tovarov vyvážaných alebo prepravovaných predajcom alebo na jeho účet mimo územia Spoločenstva, možno oslobodenie stanovené v odseku 4 tohto článku v súvislosti s činnosťami týkajúcimi sa vývozu uplatniť len na dodávky tovarov osobe prevádzkujúcej loď, ktorá použije tieto tovary na zásobovanie, a nemožno ho preto rozšíriť na dodávky tovarov uskutočnené v štádiu, ktoré predchádzalo ich predaju (pozri v tomto zmysle rozsudok Velker International Oil Company, už citovaný, bod 22).

23 Preto by rozšírenie oslobodenia na štádiá, ktoré predchádzajú konečnej dodávke tovarov osobe prevádzkujúcej loď od štátov vyžadovalo, aby zaviedli mechanizmy kontroly a dohľadu s cieľom ubezpečiť sa o konečnom mieste určenia dodávaných tovarov, ktoré sú oslobodené od dane. Tieto mechanizmy by sa voči štátom a dotknutým subjektom prejavili v podobe povinností, ktoré by boli nezlučiteľné so „správnym a jednoduchým uplatnením oslobodenia od dane" uloženým prvou vetou článku 15 šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Velker International Oil Company, už citovaný, bod 24).

24 Hoci, ako to zdôraznila generálna advokátka v bode 28 svojich návrhov, tieto dôvody možno uplatniť aj na oslobodenie služieb v zmysle článku 15 ods. 8 šiestej smernice od dane. Z toho vyplýva, že s cieľom zabezpečiť rovnaké uplatnenie šiestej smernice ako celku sa oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení vzťahuje len na priame poskytovanie služieb vlastníkovi lode, a nemožno ho teda rozšíriť na služby uskutočňované v štádiách predchádzajúcich predaju.

25 Preto je potrebné na druhú otázku odpovedať, že článok 15 ods. 8 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa vzťahuje len na služby poskytnuté priamo vlastníkovi lode na účely priameho uspokojenia potrieb námornej lode.

O tretej otázke

26 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či vzhľadom na pravidlá a zásady práva Spoločenstva týkajúce sa DPH úkon daňového orgánu, ktorým bolo platiteľovi dane povolené, aby si u druhej zmluvnej strany neuplatnil DPH, môže napriek nezákonnosti tohto aktu založiť legitímnu dôveru platiteľa dane, ktorá bráni zaplateniu tejto dane *a posteriori*.

27 Komisia sa domnieva, že zásada ochrany legitímnej dôvery neumožňuje vyžadovať zaplatenie *a posteriori* DPH, ktorú si platiteľ dane neuplatnil u druhej zmluvnej strany počas predmetných zdaňovacích období a ktorú neodviedol daňovému orgánu, pretože správanie tohto orgánu ho počas viacerých posledných rokov legitímne presvedčilo, že nebol povinný uplatňovať túto daň. Počas pojednávania

však Komisia napriek tomu doplnila, že skutočnosť, že by informácia nebola poskytnutá príslušným daňovým orgánom, by prípadne mohla viesť k inému posúdeniu.

28 Grécka vláda sa naopak domnieva, že pravidlá práva Spoločenstva týkajúce sa DPH nie sú prekážkou vymáhania *a posteriori* dane, ktorá nebola odvedená daňovému orgánu, pretože platiteľ dane bol presvedčený, že nie je povinný uplatňovať túto daň, z dôvodu, že takéto presvedčenie prináleží výkladu relevantných právnych ustanovení, ktorý na žiadosť platiteľa dane poskytol daňový orgán, a najmä z dôvodu, že tento orgán nebol príslušný vyjadriť sa k tejto žiadosti.

29 Talianska vláda sa domnieva, že správna rovnováha medzi zabezpečením zásady právnej istoty, ako aj ochrany legitímnej dôvery na jednej strane a nevyhnutnosťou dodržiavať právnu úpravu Spoločenstva v oblasti DPH na druhej strane, musí viesť k záveru, podľa ktorého nemožno vo veciach samých uložiť žiadnu sankciu, ani požadovať zaplatenie úrokov, zatiaľ čo uvedená daň by však mala byť zaplatená.

30 Z návrhov na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že spornými sú predbežné rozhodnutia príslušného daňového orgánu z 5. júna 1997 o zúčtovaní DPH dlžnej za zdaňovanie obdobia 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) a 1996 (C-181/04), ktorých dôsledkom je späťvzatie potvrdenia o oslobodení od tejto dane, ktoré predtým vydal daňový úrad Pireus.

31 V tomto ohľade, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery tvoria súčasť právneho poriadku Spoločenstva. Preto ich inštitúcie Spoločenstva, ale aj členské štáty musia dodržiavať pri výkone právomocí, ktoré sú im zverené smernicami Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 3. decembra 1998, Belgocodex, C-381/97, Zb. s. I-8153, bod 26, a z 26. apríla 2005, „Goed Wonen", C-376/02, Zb. s. I-3445, bod 32). Z toho vyplýva, že vnútroštátne orgány sú povinné dodržiavať zásadu ochrany legitímnej dôvery hospodárskych subjektov.

32 V súvislosti so zásadou ochrany legitímnej dôvery príjemcu kladného aktu je potrebné v prvom rade určiť, či akty správnych orgánov vyvolali u pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu odôvodnenú dôveru (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. decembra 1975, Union nationale des coopératives agricoles de céréales a i./Komisia a Rada, 95/74 až 98/74, 15/75 a 100/75, Zb. s. 1615, body 43 až 45, a z 1. februára 1978, Lührs, 78/77, Zb. s. 169, bod 6). Ak by odpoveď na túto otázku bola kladná, je potrebné, v druhom rade, preukázať legitímnu povahu tejto dôvery.

33 V tomto prípade, ako to bolo uvedené v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania, zaslala Elmeka daňovému úradu Pireus otázku s cieľom zistiť, či v rámci zásobovania lodí bola na základe článku 22 zákona č. 1642/1986 oslobodená od DPH a ak áno, na základe akého konania. Tento úrad jej odpovedal tak, že vyhlásil, že lodné nákladné listy sú oslobodené od DPH podľa spomínaného článku 22 písm. c) a d).

34 Okrem toho je potrebné zdôrazniť, že grécka vláda uviedla tak vo svojich písomných pripomienkach, ako aj počas pojednávania, že existuje výslovné ustanovenie

vnútroštátneho práva určujúce vnútroštátny orgán, do ktorého právomoci patrí odpovedať na otázky položené občanmi v súvislosti s právnymi problémami týkajúcimi sa oblasti daní.

35 V tomto ohľade náleží vnútroštátnemu sudcovi, aby preskúmal, či Elmeka, ktorej predmetom podnikania je prevádzkovanie cisternovej lode, ktorá uskutočňuje prepravu ropných výrobkov na účet rôznych nájomcov, mohla odôvodnene predpokladať, že do právomoci daňového úradu Pireus patrilo rozhodnúť o uplatnení oslobodenia od dane na takéto činnosti.

36 Vzhľadom na predchádzajúce pripomienky je potrebné na tretiu otázku odpovedať, že v rámci spoločného systému DPH sú vnútroštátne daňové orgány povinné dodržovať zásadu ochrany legitímnej dôvery. Vnútroštátny súd však musí rozhodnúť, či platiteľ dane mohol za okolností daných vo veciach samých odôvodnene predpokladať, že sporné rozhodnutie bolo prijaté príslušným orgánom.

O trovách

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter, 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 (druhá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 15 ods. 4 písm. a) 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 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, na ktorý odkazuje odsek 5 tohto istého článku, sa vzťahuje nielen na lode určené na plavbu na otvorenom mori zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich, ale taktiež na lode určené na plavbu na otvorenom mori vykonávajúce obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov.**

2. **Článok 15 ods. 8 šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa vzťahuje len na služby poskytnuté priamo vlastníkovi lode na účely priameho uspokojenia potrieb námornej lode.**

3. **V rámci spoločného systému dane z pridanej hodnoty sú vnútroštátne daňové orgány povinné dodržovať zásadu ochrany legitímnej dôvery. Vnútroštátny súd však musí rozhodnúť, či platiteľ dane mohol za okolností daných vo veciach samých odôvodnene predpokladať, že sporné rozhodnutie bolo prijaté príslušným orgánom.**

Podpisy