STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 1. prosince 2005 [1]

I – Úvod

1. V projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Symvoulio tis Epikrateias žádá Soudní dvůr o výklad článku 15 šesté směrnice Rady 77/388/EHS [2] (dále jen „šestá směrnice") týkajícího se osvobození vývozu a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daně s ohledem na poplatky za pronájem lodě na přepravu paliva určeného pro zásobování lodí. Kromě toho by tento soud pro případ, že osvobození od daně nelze použít, chtěl vědět, do jaké míry může být podle zásady ochrany legitimního očekávání aktem daňového orgánu založeno legitimní očekávání osoby povinné k dani, které brání zpětnému uložení daně z přidané hodnoty.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Šestá 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. 09/01, s. 1).

II – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

2. Článek 15 šesté směrnice zejména 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 na 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;

[...]“

B – *Vnitrostátní právní předpisy*

3. Článek 22 zákona č. 1642/1986, který provádí šestou směrnici do řeckého práva, ve znění platném v rozhodné době, uvádí zejména:

„1. Od daně jsou osvobozeny:

a) dodání a dovoz lodí určených pro obchodní dopravu a rybolov osobami povinnými k dani z přidané hodnoty (dále jen „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. Nájem a pronájem obchodních nebo průmyslových lodí pro turistické účely ve smyslu zákona č. 438/1976 (FEK A' 256) je osvobozen od daně, pokud při svých cestách vplouvají rovněž od zahraničních přístavů [...] Ustanovení tohoto písmene, která se týkají lodí ve smyslu zákona č. 438/1976, platí rovněž pro ostatní obchodní nebo průmyslové lodě;

[...]"

III – Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

4. Společnost Elmeka provozuje cisternovou loď, kterou přepravuje ropné produkty v tuzemsku, na účet různých nájemců, kteří obchodují s tekutými palivy.

5. Během daňové kontroly účetních knih a dokladů Elmeka týkajících se zdaňovacích období 1994, 1995 a 1996 zjistily příslušné vnitrostátní daňové orgány, že tato společnost zařadila mezi své nájemce-dodavatele společnost Oceanic International Bunkering SA se sídlem v Panamě, jejímž předmětem činnosti je obchod s ropnými produkty a mazivy. Orgány dále zjistily, že společnost Elmeka uvedené společnosti nefakturovala DPH z brutto nájemného vybraného na

základě každého nákladu na přepravu ropných produktů určených pro zásobování lodí v tuzemsku s odůvodněním, že tyto operace jsou od této daně osvobozené.

6. Dopisem ze dne 21. června 1994 zaslaným daňovému úřadu v Pireu příslušnému pro mořské záležitosti žalobkyně požádala o informace ohledně toho, zda měla v rámci zásobování lodí palivy, u lodí plujících do zahraničí a přepravujících paliva pocházející z rafinerií na kotvišti přístavu Pireus, ze zákona povinnost fakturovat DPH z náložného listu, který vystavila pro společnost Oceanic International Bunkering, nebo zda byla osvobozena od této daně na základě zákona č. 1642/1986 a, v takovém případě, v souladu s jakým postupem. Dopisem ze dne 24. června 1994 odpověděl výše uvedený orgán, že dotčený náložný list byl osvobozen od DPH.

7. S odůvodněním, že v důsledku zrušení osvobození od DPH uplatňovaného na služby přepravy ropných produktů s účinností od 1. ledna 1993 byla na služby poskytované žalobkyní uložena DPH z toho důvodu, že se uskutečnily uvnitř státu, příslušný daňový orgán dne 5. června 1997 vydal rozhodnutí týkající se tří dotčených zdaňovacích období, tedy od 1. ledna do 31. prosince 1994 (C-181/04), od 1. ledna do 31. prosince 1995 (C-182/04) a od 1. ledna do 31. prosince 1996 (C-183/04), kterými stanovil povinnost žalobkyně zaplatit rozdíl jistiny daně, zvýšení této daně pro každé z dotčených zdaňovacích období z důvodů nesprávných přiznání, která podala, jakož i pokutu.

8. Žalobkyně podala proti sporným rozhodnutím žalobu nejprve u Dioikitiko Protodikeio Pireos (správní soud prvního stupně v Pireu), která byla zamítnuta. Proti tomuto rozsudku podala odvolání u Dioikitiko Efeteio Pireos (odvolací správní soud v Pireu), který prvoinstanční rozsudek zčásti zrušil. Zastával přitom v zásadě názor, že pokud pozitivní jednání správního orgánu způsobilo u poplatníka trvalé a legitimní očekávání vyplývající z obecné zkušenosti, že nepodléhal DPH, v důsledku čehož nemusel přenést tuto daň na spotřebitele, stanovení výše daně se zpětnou platností není přípustné, pokud by v důsledku jejího uložení byla ohrožena finanční stabilita dotčeného podniku. Žalobkyně však nebezpečí svého finančního úpadku neprokázala. Kromě toho Dioikitiko Efeteio rozhodl, že osvobození od DPH lze použít jen na dodávky paliv, které provádějí přímo dodavatelé, nikoliv však na přepravu na účet dodavatelů prováděnou přepravcem, jakým je i žalobkyně. V důsledku toho Dioikitiko Efeteio rozhodl, že žalobkyně byla povinná zaplatit hlavní daňový dluh, nikoliv však zvýšení a daňovou pokutu, protože žalobkyně plnila výlučně pokyny daňových orgánů.

9. Proti tomuto rozsudku žalobkyně podala kasační opravný prostředek k Symvoulio tis Epikrateias (Státní rada). V rámci tohoto řízení Symvoulio tis Epikrateias usnesením ze dne 3. března 2004, došlým kanceláři Soudního dvora dne 19. dubna 2004, podal Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

1. Musejí být ustanovení čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (směrnice 77/388/EHS), 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, za jediné podmínky, že 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 o 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?

IV – K první předběžné otázce

10. Aby bylo možné zjistit, zda se na sporné poplatky za pronájem lodě na přepravu paliv použije čl. 15 body 5 nebo 8 šesté směrnice, předkládající soud by svou první předběžnou otázkou chtěl nejprve vědět, zda uplatnění požadavku určení „k plavbě na volném moři“ uvedeného v čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté

směrnice – na který oba uvedené body odkazují – se vztahuje pouze na ty lodě, které se užívají k přepravě cestujících za úplatu, nebo rovněž na lodě uvedené v tomto ustanovení sloužící k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu.

A – *Hlavní argumenty účastníků řízení*

11. Komise je názoru, že ustanovení čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté směrnice se týká lodí jen do té míry, do jaké jsou tyto lodě určeny k plavbě na volném moři a k přepravě cestujících za úplatu nebo k obchodní či průmyslové činnosti nebo k rybolovu. Kritéria je tedy nutno použít kumulativně na všechny dotčené lodě.

12. Řecká vláda sdílí tento názor.

13. Italská vláda je naproti tomu názoru, že ustanovení čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté směrnice je třeba vykládat tak, že osvobození od daně se týká jednak lodí určených k plavbě na volném moři a přepravujících cestující za úplatu a zajišťujících přepravu cestujících za úplatu a jednak lodí sloužících k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu.

B – *Posouzení*

14. Jak Komise uvedla ve svém vyjádření, většina jazykových znění čl. 15 bodu 4 písm. a) šesté směrnice stanoví, že podle tohoto ustanovení se osvobození od daně vztahuje pouze na ty lodě, které jsou určeny k plavbě na volném moři a zajišťují přepravu cestujících za úplatu, nebo slouží k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu. Některá jazyková znění však připouštějí rovněž výklad, že toto osvobození od daně se vztahuje pouze na lodě zajišťující přepravu cestujících za úplatu určené k plavbě na volném moři, takže srovnání různých jazykových znění nebo doslovný výklad nevede k jednoznačnému závěru.

15. Struktura a účel sporného ustanovení [3] však mluví pro skutečnost, že uplatnění požadavku určení k plavbě na volném moři se vztahuje na všechny typy lodí zmiňované v tomto ustanovení.

3 — Viz rozsudky ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie (C-434/97, Recueil, s. I-1129, bod 22) a ze dne 27. března 1990, Cricket St. Thomas (C-372/88, Recueil, s. I-1345, bod 19).

16. Za prvé je třeba poukázat na to, že čl. 15 bod 4 písm. a) šesté směrnice zakotvuje osvobození od daně specificky pro lodě určené k pobřežnímu rybolovu. Jak řecká vláda správně uvedla, toto ustanovení by bylo nadbytečné, pokud by se požadavek určení „k plavbě na volném moři" vztahoval výlučně na lodě zajišťující přepravu cestujících a tím by všechny lodě určené k rybolovu byly osvobozeny od DPH na základě čl. 15 odst. 4 písm. a).

17. Za druhé, tento výklad je rovněž potvrzen cílem a účelem sporného osvobození od daně. Z nadpisu článku 15 („Osvobození vývozu a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daně") je totiž patrné, že ustanovení článku 15 šesté směrnice směřují obecně k tomu, aby byla od DPH osvobozena dodání zboží a poskytování služeb na námořní lodě a letadla určené k mezinárodní přepravě [4].

18. Pokud by se požadavek určení lodě „k plavbě na volném moři" vztahoval pouze na lodě přepravující cestující, bylo by bez tohoto požadavku do osvobození od daně zahrnuto množství lodí, které nikdy neopouštějí území státu, a sice například jak lodě určené sice k plavbě na moři, avšak jen pro účely dopravy na pobřeží nebo rybolovu v hospodářském pásmu dotčeného členského státu, tak i lodě určené výlučně ve vnitrostátní dopravě k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo k rybolovu ve vnitřních vodách nebo tocích.

19. Výklad, podle kterého čl. 15 bod 4 písm. a) zahrnuje nejen lodě určené k plavbě na volném moři, podle mého názoru ostatně rovněž není v souladu s ustálenou judikaturou, podle které je třeba vykládat osvobození od DPH striktně, protože představují výjimky z obecné zásady, podle které každá služba, kterou osoba povinná k dani poskytuje za úplatu, podléhá dani z obratu [5].

20. Na základě uvedeného navrhuji zodpovědět první předběžnou otázku tak, že čl. 15 bod 4 písm. a) šesté směrnice, na který odkazuje čl. 15 bod 5 této směrnice, se vztahuje pouze na lodě určené k plavbě na

4 — Komise toto potvrdila v pozdějším návrhu přesnější úpravy práva Společenství o DPH pro palubní potřeby vzdušných dopravních prostředků a plovoucích dopravních prostředků, jakož i vlaků v mezinárodní dopravě: viz návrh směrnice Rady ze dne 23. ledna 1980 týkající se úpravy práva Společenství o DPH a spotřebních daních pro palubní potřeby vzdušných dopravních prostředků a plovoucích dopravních prostředků, jakož i vlaků v mezinárodní dopravě (Úř. věst. C 31, s. 10). Odůvodnění návrhu uvádí, že šestá směrnice „v článku 15 obsahuje ustanovení, podle kterých mají být za určitých podmínek dodání zboží pro zásobování námořních lodí a letadel v mezinárodní dopravě osvobozena od daně".

5 — Rozsudky ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger (C-212/01, Recueil, s. I-13859, bod 34), ze dne 10. září 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler (C-141/00, Recueil, I-6833, bod 28), ze dne 5. června 1997, Sparekassernes Datacenter (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 20) a ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 13).

volném moři zajišťující přepravu cestujících za úplatu nebo sloužící k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu.

21. Závěrem je třeba uvést, že je věcí vnitrostátního soudu, aby ve světle této odpovědi přezkoumal, zda ustanovení řeckého práva ohledně kategorie lodí, které se týká nájmu a pronájmu, splňuje požadavky šesté směrnice.

V – Ke druhé předběžné otázce

22. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 15 bodu 8 šesté směrnice musí být příjemcem poskytovaných služeb samotný rejdař příslušné lodě určené pro plavbu na volném moři, nebo zda může být služba poskytována rovněž třetí osobě, pokud je nakonec určena pro přímé potřeby této lodě.

A – *Hlavní argumenty účastníků řízení*

23. Komise, jakož i řecká a italská vláda, jsou názoru, že k osvobození od DPH podle čl. 15 bodu 8 šesté směrnice musí být splněna podmínka, že příjemcem služby je samotný rejdař.

B – *Posouzení*

24. Nejprve je třeba připomenout činnost dotčenou v projednávaném případě, totiž přepravu paliv pro zásobování lodí firmou Elmeka pro nájemce-dodavatele Oceanic International Bunkering, který prodává paliva rejdařům dotčených lodí. V důsledku toho Elmeka neposkytuje svou službu přímo posledně uvedeným, nýbrž nájemci-dodavateli, který dodává paliva rejdaři v rámci dodávky osvobozené od DPH na základě čl. 15 odst. 4 písm. a), pokud jsou pro takové osvobození splněny všechny podmínky.

25. Jak uvedli účastníci tohoto řízení, Soudní dvůr ve věci Velker rozhodl, že osvobození od daně pro dodání zboží pro zásobování lodí stanovené v čl. 15 bodu 4 je třeba chápat v tom smyslu, že se může uplatnit pouze na dodávky zboží provozovateli lodí, který využívá toto zboží k zásobování lodí, a nelze ho tak rozšířit na dodávky zboží uskutečněné ve stadiu předcházejícím jeho prodeji [6].

6 — Rozsudek ze dne 26. června 1990, Velker (C-185/89, Recueil, s. I-2561, body 22 a 30).

26. V odůvodnění uvedeného rozsudku Soudní dvůr zejména s ohledem na osvobození od daně, která představují výjimku z pravidla plnění daňové povinnosti „v tuzemsku", nejprve odkázal na vyžadovaný striktní výklad [7]. Mimo jiné konstatoval, že služby uvedené ve čl. 15 bodu 4 jsou osvobozeny od DPH z důvodu skutečnosti, že je lze pokládat za vývoz s ohledem na to, že osvobození od daně stanovené v čl. 15 bodu 1 se uplatní jen na konečné dodávky zboží vyváženého prodejcem nebo na jeho účet [8].

27. Konečně je třeba uvést následující odůvodnění Soudního dvora v tomto rozsudku: „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 v žádném případě nevedly ke správnímu zjednodušení, nýbrž 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" [9].

28. Podle mého názoru lze důvody, které tvoří základ tohoto rozsudku, uplatnit i na osvobození služeb ve smyslu čl. 15 bodu 8 šesté směrnice. Není rovněž patrné, proč by v projednávaném případě ohledně uplatnění osvobození od DPH mělo být rozlišováno mezi dodáním zboží a poskytováním služeb námořním lodím.

29. Ve světle rozsudku Velker jsem tedy názoru, že analogicky k případu dodání zboží pro zásobování námořních lodí upravenému ve čl. 15 bodu 4 musí být rovněž služby, které jsou určeny pro přímé potřeby příslušné námořní lodi, poskytovány rejdaři, aby spadaly do osvobození od daně na základě čl. 15 bodu 8.

30. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na druhou předběžnou otázku tak, že osvobození od daně na základě čl. 15 bodu 8 šesté směrnice předpokládá, že příjemcem služby je přímo rejdař.

VI – K třetí předběžné otázce

31. Třetí předběžná otázka směřuje v podstatě k tomu, do jaké míry ustanovení

7 — Viz body 19 a 20 rozsudku.
8 — Viz body 21 a 22 rozsudku.
9 — Viz bod 24 rozsudku.

a zásady práva Společenství o DPH, zejména zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, brání zpětnému uložení daně při zohlednění okolností původního řízení.

A – *Hlavní argumenty účastníků řízení*

32. Komise k tomu uvádí, že ustálená judikatura Soudního dvora v otázce zrušení zvýhodňujících správních aktů, jakož i příslušná judikatura v otázce ochrany legitimního očekávání a právní jistoty v rámci daně z přidané hodnoty, mluví v projednávaném případě pro použití zásady ochrany legitimního očekávání k ochraně osoby povinné k dani. Během jednání však Komise doplnila, že skutečnost doložená řeckou vládou teprve v jejím písemném vyjádření k žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, že informace o osvobození Elmeka od daně nebyla sdělena příslušnými orgány, by mohla případně vést k jinému závěru.

33. Řecká vláda vychází z toho, že použitelnost ochrany legitimního očekávání je třeba posoudit na základě zvážení jednak existence legitimního očekávání a jednak zásady legality. Podle řecké vlády právní předpisy Společenství o DPH v projednávaném případě nebránily inkasu DPH se zpětnou platností, protože uvedené legitimní očekávání osoby povinné k dani je třeba zejména přičíst tomu, že dotčenou informaci sdělil na žádost žalobkyně v původním řízení daňový orgán, který nebyl podle zákona příslušný k zodpovězení této žádosti.

34. Italská vláda tvrdí, že s ohledem na judikaturu Soudního dvora, a zejména rozsudek Gemeente Leusden [10], zvážení mezi jednak zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání a jednak nutností dodržovat právní předpisy Společenství o DPH, musí vést k tomu, že členský stát může vybírat daň z přidané hodnoty samotnou, nikoliv však pokutu nebo úroky.

B – *Posouzení*

35. Úvodem je třeba připomenout, že právní předpisy Společenství jsou prováděny v souladu s procesními a hmotněprávními pravidly vnitrostátního právního řádu, avšak v rámci mezí stanovených právem Společen-

10 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep (spojené věci C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337).

ství, včetně obecných zásad práva Společenství [11].

36. Toto platí rovněž pro uložení a vybírání DPH vnitrostátními orgány. Šestá směrnice jako taková neupravuje zpětné uložení daně, jak je tomu v projednávaném případě. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda, a za jakých podmínek, je takové uložení daně přípustné, zejména s ohledem na skutečnost, že informace daňového orgánu vyvolala přesvědčení osoby povinné k dani o osvobození její činnosti od daně.

37. V tomto ohledu je třeba úvodem konstatovat, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je zásada ochrany legitimního očekávání součástí právního řádu Společenství, a proto ji musí dodržovat jak orgány Společenství, tak i členské státy při provádění právních předpisů Společenství, jakož i všechny vnitrostátní orgány pověřené uplatňovat právo Společenství [12].

38. Soudní dvůr z toho vyvodil, že jednak je třeba považovat za přípustné, pokud vnitrostátní právo chrání legitimní očekávání a právní jistotu v oblasti, jako je oblast vymáhání protiprávně vyplacené podpory Společenství. Vnitrostátní předpisy ovšem nesmějí směřovat k tomu, aby prakticky znemožnily nebo nadměrně ztížily provedení právních předpisů Společenství, a vnitrostátní právo se musí použít způsobem, který není diskriminující ve srovnání s postupy, ve kterých se rozhoduje o stejném čistě vnitrostátním sporu. Krom toho musí být v plném rozsahu zohledněn zájem Společenství [13].

39. Krom toho Soudní dvůr posuzoval v řadě rozsudků vnitrostátní předpisy, zejména předpisy přijaté v oblasti DPH, přímo podle zásady ochrany legitimního očekávání, jakož i právní jistoty [14].

40. Konstatoval tak, jednou přiznané postavení osoby povinné k dani nelze osobě povinné k dani odejmout vyjma případů podvodu nebo zneužití, aniž by tím nedošlo k porušení zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, protože osobě

11 — Rozsudky ze dne 9. října 2001, Flemmer a další (C-80/99C- a až C-82/99, Recueil, s. I-7211, bod 55) a ze dne 21. září 1983, Deutsche Milchkontor a další (205/82 až 215/82, Recueil, s. 2633, bod 17).

12 — V tomto smyslu mimo jiné rozsudky ze dne 26. dubna 1988, Krücken (316/86, Recueil, s. 2213, bod 22), ze dne 1. dubna 1993, Lageder a další (C-31/91 až C-44/91, s. I-1761, bod 33), ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 26) a ze dne 8. června 2000, Schlossstraße (C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 44).

13 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 20. března 1997, Alcan (C-24/95, Recueil, s. I-1591, body 24 a 25), jakož i spojené věci 205/82 až 215/82 (uvedené v poznámce pod čarou 11), body 30 až 32.

14 — Viz mimo jiné rozsudek ze dne 26. dubna 2005, Stichting „Goed Wonen" (C-376/02, Sb. rozh. s. I-3445, bod 34), rozsudek ve spojených věcech C-487/01 a C-7/02 (uvedený v poznámce pod čarou 10), bod 69, rozsudek ve věci C-396/98 (uvedený v poznámce pod čarou 12), bod 44, a rozsudek ve věci C-381/97 (uvedený v poznámce pod čarou 12), bod 26.

povinné k dani by jinak bylo se zpětnou platností odejmuto právo uplatňovat nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu z investičních nákladů, které vynaložila [15].

41. V těchto věcech však šlo o otázku, zda vnitrostátní právní předpisy nebo jejich změny mohou u osoby povinné k dani založit legitimní očekávání, které je třeba chránit [16]. V projednávaném případě je však položena otázka, zda a do jaké míry může takové legitimní očekávání založit nesprávná informace daňového orgánu.

42. Podle mého názoru nebrání nic tomu, aby správní akt mohl založit legitimní očekávání, které musí být chráněno právem Společenství, jelikož, jak jsem již uvedla [17], podle judikatury Soudního dvora je třeba, aby zásadu ochrany legitimního očekávání dodržoval každý orgán pověřený uplatňovat právo Společenství. Soudní dvůr, jak jsem již rovněž konstatovala [18], měl rovněž za to, že na základě použitelnosti zásady práva Společenství týkající se ochrany legitimního očekávání ve vztahu k neprávem vyplaceným podporám je přípustné použít vnitrostátní předpisy o ochraně legitimního očekávání. Skutečnost, která může způsobit legitimní očekávání, je v případech státních podpor založena obvykle rovněž správním aktem.

43. Kromě toho Soudní dvůr v řadě rozsudků týkajících se rovněž nesprávností nebo chyb vnitrostátních orgánů při použití práva Společenství konstatoval, že „jednání členského státu v rozporu s právem Společenství nemohlo založit legitimní očekávání u hospodářského subjektu, který má z takto vytvořeného stavu prospěch“ [19].

44. Jsem ovšem názoru, že ani z této judikatury nelze vyvodit, že v případě, jakým je projednávaný případ, nemůže existovat legitimní očekávání, které je třeba chránit.

45. Základem této judikatury je totiž spíše myšlenka, že praxe členského státu která porušuje „přesné ustanovení práva Společenství“ [20], nesmí vést, použitím zásady ochrany legitimního očekávání, v konečném důsledku k tomu, že sporný předpis práva Společenství

15 — Rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, Recueil, s. I-4321, body 34 až 38).

16 — Viz rozsudek ve věci C-396/98 (uvedený v poznámce pod čarou 12), bod 45.

17 — Viz výše, bod 37.

18 — Viz výše, bod 38.

19 — Viz rozsudek ve spojených věcech C-31/91 až C-44/91 (uvedené v poznámce pod čarou 12), bod 34, rozsudek ze dne 16. listopadu 1983, Thyssen (188/82, Recueil, s. 3721) a rozsudek ze dne 15. prosince 1982, Maizena (5/82, Recueil, s. 4601, bod 22).

20 — Výslovně viz rozsudky ve spojených věcech C-31/91 až C-44/91 (uvedené v poznámce pod čarou 12), bod 35, a rozsudek ve věci 316/86 (uvedený v poznámce pod čarou12), bod 24.

nebude proveden. Je třeba zohlednit rovněž obecný zájem v oblastech, jakými jsou státní podpory, vývozní náhrady nebo vlastní zdroje Společenství, ve kterých členské státy někdy nemají přirozený vlastní zájem na správném použití dotčených předpisů práva Společenství. Za těchto okolností má být striktním zacházením se zásadou ochrany legitimního očekávání zamezeno, aby členské státy svým vlastním aktem, který je v rozporu s právem Společenství, mohly ve výsledku zmařit úplné použití práva Společenství vůči hospodářskému subjektu.

46. Mám za to, že jinak je třeba posoudit situaci ohledně výběru DPH, který se uskutečňuje primárně v zájmu členských států. V tomto případě by nebezpečí, že členský stát svým vlastním jednáním v rozporu s právem Společenství zamezí úplnému použití práva Společenství ve prospěch hospodářského subjektu a na úkor Společenství, mělo být podstatně menšího rozsahu. V této souvislosti se do popředí dostává spíše otázka právní ochrany hospodářského subjektu vůči správnímu aktu členského státu při provádění práva Společenství a není důvod, proč by hospodářský subjekt nemohl mít možnost dovolávat se vůči orgánům členského státu zásady ochrany legitimního očekávání vycházející z práva Společenství.

47. Jsem tedy názoru, že šestá směrnice, vykládána ve světle zásady ochrany legitimního očekávání, může v zásadě zcela bránit zpětnému uložení daně, pokud bylo nesprávnou informací vnitrostátního daňového orgánu založeno legitimní očekávání osoby povinné k dani.

48. Podle judikatury Soudního dvora ohledně zásady ochrany legitimního očekávání je ovšem podmínkou, aby osoba povinná k dani byla ohledně osvobození od daně v dobré víře [21].

49. V projednávaném případě mají podle mého názoru zvláštní význam dva aspekty, totiž jednak možnost rozpoznat, že informace o dani je nesprávná a jednak způsobilost správního aktu samého založit dobrou víru osoby povinné k dani týkající se osvobození její činnosti od daně.

50. K otázce rozpoznatelnosti, že informace o dani je nesprávná, je třeba poznamenat, že Soudní dvůr klade v právu státních podpor ohledně zásady ochrany legitimního očekávání na příslušný hospodářský subjekt tak vysoké požadavky, že tento subjekt se může

21 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 16. července 1998, Ölmühle Hamburg (C-298/96, Recueil, s. I-4767, bod 29) a ze dne 19. září 2002, Huber (C-336/00, Recueil, s. I-7699, bod 59).

spoléhat na legalitu jemu poskytnutých podpor pouze tehdy, pokud podpory byly poskytnuty v souladu s postupem stanoveným v článku 88 ES. Soudní dvůr zde vychází z toho, že „hospodářský subjekt postupující s řádnou péčí" musí „být běžně schopen ujistit se o tom, že byl tento postup dodržen" [22]. Soudní dvůr přitom ovšem poukazuje na aspekt postupu poskytování státní podpory, který je ještě relativně srozumitelný, zatímco v projednávaném případě jde o legalitu osvobození od daně, tedy o hmotněprávní aspekt, o jehož správnosti se dotčený podnik v konečném důsledku může těžko „ujistit" [23].

51. V této souvislosti je mimo jiné třeba poznamenat, že sporné osvobození od daně, jak je patrné z odpovědí na první dvě předběžné otázky, připouští v zásadě více výkladů a příslušná ustanovení šesté směrnice podle mého názoru tedy nejsou natolik „jasná", aby se osoba povinná k dani v projednávaném případě nemohla v dobré víře spolehnout na obsahovou správnost informace daňového orgánu.

52. Co se pak týče konkrétní způsobilosti správního aktu jako takového založit dobrou víru osoby povinné k dani ve vztahu k osvobození její činnosti od daně, je věcí vnitrostátního soudu, aby přezkoumal, zda podle konkrétních okolností projednávaného případu existuje tato dobrá víra osoby povinné k dani [24].

53. Skutečnost uvedená řeckou vládou během jednání, že informace byla poskytnuta nepříslušným daňovým orgánem, by mohla mířit proti dobré víře osoby povinné k dani pouze tehdy, kdy by tuto nepříslušnost musel rozpoznat hospodářský subjekt postupující s běžnou péčí, což je věcí posouzení vnitrostátního soudu. Chyba orgánu týkající se vnitřního rozdělení příslušnosti totiž podle mého názoru nemůže být v neprospěch hospodářského subjektu.

54. Ostatně, rychlá oprava chyby nebo vyjasnění nepříslušnosti orgánu vydávajícího informace daňovým orgánem by rovněž mířilo proti dobré víře osoby povinné k dani.

55. Na základě výše uvedeného tedy navrhuji odpovědět na třetí předběžnou otázku tak, že šestá směrnice, vykládána ve světle zásady ochrany legitimního očekávání, brání zpětnému uložení daně, pokud bylo informací vnitrostátního daňového orgánu založeno

22 — Viz mimo jiné rozsudek ze dne 11. listopadu 2004, Demesa a Territorio Histórico de Álava v. Komise (C-183/02 P a C-187/02 P, Sb. rozh. s. I-10609, bod 44), ze dne 20. září 1990, Komise v. Německo (C-5/89, Recueil, s. I-3437, bod 14) a rozsudek ve věci C-24/95 (uvedený v poznámce pod čarou 13), bod 25.

23 — Zdá se, že Soudní dvůr také nepoužívá kritérium jednotné striktní péče, nýbrž odkazuje na konkrétní typ podniku, například na „zemědělce postupujícího s běžnou péčí": viz například rozsudek ve věci C-336/00 (uvedený v poznámce pod čarou 21), poslední odrážka bodu 58; viz rovněž stanovisko generálního advokáta Albera přednesené dne 14. března 2002 v této věci, bod 119, podle něhož „u zemědělce nemohou být kladeny stejné požadavky ohledně jeho povinnosti informovat se jako u velkých hospodářských podniků v rámci práva hospodářské soutěže".

24 — Např. viz rozsudek ve věci C-381/97 (uvedený v poznámce pod čarou 12), bod 26.

takové legitimní očekávání ohledně osvobození činnosti od daně, jaké je předmětem věci v původním řízení. Vnitrostátnímu soudu přísluší na základě konkrétních okolností případu v původním řízení zjistit, zda takové legitimní očekávání existuje, což předpokládá, že osoba povinná k dani jednala v dobře víře. Dobrá víra osoby povinné k dani přitom může být zpochybněna nepříslušností daňového orgánu, který poskytl spornou nesprávnou informaci, pouze tehdy, kdy musela být podle názoru vnitrostátního soudu rozpoznatelná pro hospodářský subjekt postupující s běžnou péčí. Dobrá víra osoby povinné k dani může být dále vyvrácena rovněž na základě skutečnosti, jakou je rychlá oprava chyby nebo vyjasnění nepříslušnosti orgánu vydávajícího informace daňovým orgánem.

VII – Náklady

56. Výdaje řecké a italské vlády, jakož i Komise se nenahrazují. 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 příslušný uvedený soud.

VIII – Závěry

57. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky odpověděl následovně:

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 čl. 15 bod 5 uvedené směrnice, se použije pouze na lodě určené k plavbě na volném moři zajišťující přepravu cestujících za úplatu nebo sloužící k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu.

2. Podmínkou osvobození od daně na základě čl. 15 bodu 8 šesté směrnice je, že služba je poskytována přímo rejdaři.

3. Šestá směrnice, vykládána ve světle zásady ochrany legitimního očekávání, brání zpětnému uložení daně, pokud bylo informací vnitrostátního daňového orgánu založeno takové legitimní očekávání ohledně osvobození činnosti od daně, jaké je předmětem věci v původním řízení. Vnitrostátnímu soudu přísluší na základě konkrétních okolností případu v původním řízení zjistit, zda takové legitimní očekávání existuje, což předpokládá, že osoba povinná k dani jednala v dobře víře. Dobrá víra osoby povinné k dani přitom může být zpochybněna nepříslušností daňového orgánu, který poskytl spornou nesprávnou informaci, pouze tehdy, kdy musela být podle názoru vnitrostátního soudu rozpoznatelná pro hospodářský subjekt postupující s běžnou péčí. Dobrá víra osoby povinné k dani může být dále vyvrácena rovněž na základě skutečnosti, jakou je rychlá oprava chyby nebo vyjasnění nepříslušnosti orgánu vydávajícího informace daňovým orgánem.