OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
CHRISTINE STIX-HACKL
przedstawiona w dniu 1 grudnia 2005 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu prejudycjalnym grecki Symvoulio tis Epikrateias zwrócił się do Trybunału o dokonanie wykładni art. 15 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG dotyczącej podatku od wartości dodanej [2] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") w zakresie zwolnienia od podatku wywozu, operacji podobnych oraz transportu międzynarodowego w odniesieniu do opłat za transport paliw służących zaopatrzeniu statków. Ponadto sąd krajowy oczekuje wyjaśnienia, w przypadku gdy zwolnienie od podatku nie znajduje zastosowania, w jakim zakresie zachowanie organów administracji podatkowej może na podstawie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań uzasadniać zasługujące na ochronę oczekiwania podatnika, które wykluczają określenie podatku VAT a posteriori.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1).

II — Ramy prawne

A — *Uregulowania wspólnotowe*

2. Artykuł 15 szóstej dyrektywy stanowi, co następuje:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

4. dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków, które:

a) używane są do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożące pasażerów za opłatą lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa;

b) używane są dla ratownictwa lub udzielania pomocy na morzu, lub połowu przybrzeżnego ryb, przy czym w ostatnim przypadku, z wyjątkiem zaopatrzenia statków;

[...]

5. dostawy, modyfikacja, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich, określonych w ust. 4 lit. a) i b) oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprzętu łącznie z wyposażeniem służącym do połowu ryb lub w tym celu używanym;

[...]

8. usługi inne niż określone w ust. 5, które są przeznaczone dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich określonych w tym ustępie lub ich ładunku;

[...]".

B — *Uregulowania krajowe*

3. Artykuł 22 ustawy nr 1642/1986, która stanowi transpozycję szóstej dyrektywy do greckiego porządku prawnego, w brzmieniu obowiązującym w okresie, którego dotyczy spór, stanowił:

„1. Zwalnia się od podatku:

a) dostawę i przywóz statków używanych do celów handlowych lub rybołówstwa przez podatników podlegających ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT lub używanych do innych celów, przeznaczonych do złomowania lub wykorzystywanych przez siły zbrojne oraz przez władze publiczne, dostawę i przywóz pływających środków transportu używanych do celów ratownictwa lub pomocy na morzu oraz sprzętu i wyposażenia wbudowanych lub wykorzystywanych na statkach lub pływających środkach transportu używanych do celów ratownictwa morskiego. Zwolnienia tego nie stosuje się

do statków używanych do celów prywatnych, celów rekreacyjnych lub sportowych;

[...]

c) dostawę i przywóz paliw, olejów, zapasów i innych towarów służących zaopatrzeniu statków, pływających środków transportu oraz statków powietrznych, które są zwolnione od podatku zgodnie z postanowieniami lit. a) i b). W odniesieniu do statków i pływających środków transportu służących celom handlu wewnętrznego lub przeznaczonych do innych celów na terytorium kraju oraz do statków rybackich dokonujących połowów na wodach greckiego morza terytorialnego zwolnienie dotyczy tylko paliw i olejów;

d) czarter statków lub wynajem statków powietrznych związany z wykonywaniem czynności opodatkowanych lub czynności zwolnionych, które uprawniają do dokonania odliczenia podatku naliczonego. Zwolnienia tego nie stosuje się do czarteru i wynajmu statków lub statków powietrznych używanych do celów prywatnych, celów rekreacyjnych lub sportowych. Czarter statków wykorzystywanych do prowadzenia działalności w zakresie turystyki w rozumieniu ustawy 438/1976 (FEK A' 256) jest zwolniony od podatku, jeśli statki te w trakcie rejsów wpływają także do zagranicznych portów [...]. Postanowienia tej litery, które dotyczą statków w rozumieniu ustawy 438/1976, dotyczą także pozostałych statków handlowych;

[...]".

III — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

4. Przedmiotem działalności Elmeki jest eksploatacja tankowca, który wykorzystuje ona do transportu produktów ropopochodnych na terenie kraju, na rzecz podmiotów handlujących paliwami ciekłymi, które dokonują czarteru statku.

5. Podczas kontroli podatkowej ksiąg rachunkowych i dokumentów księgowych przedsiębiorstwa, dotyczących lat 1994–1996, właściwe krajowe organy podatkowe ustaliły, że wśród dokonujących czarteru dostawców była spółka Oceanic International Bunkering z siedzibą w Panamie, której przedmiotem działalności jest handel produktami ropopochodnymi i olejami. Organy podatkowe ustaliły również, że Elmeka nie wykazywała podatku VAT od frachtu brutto, który otrzymywała za transport ładunków

produktów ropopochodnych, służących zaopatrzeniu statków na terenie kraju, świadczonego na rachunek spółki Oceanic, uznając, iż są to czynności zwolnione od podatku.

6. W piśmie z dnia 21 czerwca 1994 r. skarżąca skierowała do właściwego w sprawach morskich organu podatkowego w Pireusie pytanie, czy w ramach zaopatrywania w paliwo, pochodzące z rafinerii redy portu w Pireusie, statków wykonujących rejsy za granicę jest zobowiązana na podstawie obowiązujących przepisów do fakturowania podatku VAT od konosamentu (listu przewozowego), który wystawia na rzecz spółki Oceanic International Bunkering, czy też jest zwolniona od podatku na mocy ustawy nr 1642/1986, a jeżeli tak, to w jakim trybie. W piśmie z dnia 24 czerwca 1994 r. wskazany powyżej organ podatkowy udzielił odpowiedzi, że rzeczony konosament jest zwolniony od podatku VAT.

7. Właściwy organ podatkowy w dniu 5 czerwca 1997 r. wydał decyzje dotyczące lat podatkowych będących przedmiotem sporu — a mianowicie okresu od 1 stycznia do 31 grudnia 1994 r. (sprawa C-181/04), okresu od 1 stycznia do 31 grudnia 1995 r. (sprawa C-182/04) oraz okresu od 1 stycznia do 31 grudnia 1996 r. (sprawa C-183/04) — w których określił podatek do zapłaty przez skarżącą, w wysokości różnicy między podatkiem należnym a uiszczonym, dodatkowe zobowiązanie podatkowe związane z nierzetelnymi deklaracjami podatkowymi za każdy wyżej wymieniony rok podatkowy oraz grzywnę. W uzasadnieniu organ podatkowy wskazał, że w wyniku uchylenia ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1993 r. zwolnienia od podatku VAT podmiotów świadczących usługi transportu produktów ropopochodnych, usługi wykonane przez skarżącą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, bowiem były one wykonywane na terytorium kraju.

8. Skarżąca wniosła skargę na sporne decyzje do Dioikitiko Protodikeio w Pireusie (sądu administracyjnego pierwszej instancji), która została oddalona. Skarżąca wystąpiła z apelacją od tego wyroku do Dioikitiko Efeteio w Pireusie (administracyjnego sądu apelacyjnego), który uchylił w części wyrok sądu pierwszej instancji i stwierdził, że jeśli działanie organu administracji wywołało u podatnika trwałe i oparte na ogólnym doświadczeniu przekonanie, iż nie podlega on podatkowi VAT z takim skutkiem, iż nie musi naliczać on tegoż podatku swoim odbiorcom, określenie podatku a posteriori jest niedopuszczalne, o ile nałożenie podatku zagrażałoby stabilności finansowej danego przedsiębiorstwa. Jednakże skarżąca nie przedstawiła danych dotyczących zagrożenia swojej sytuacji finansowej. Dioikitiko Efeteio orzekł także, że zwolnienie od podatku VAT dotyczy dostaw paliw wykonywanych bezpośrednio przez dostawcę, a nie transportu wykonywanego na rachunek dostawcy przez podmioty dokonujące transportu takie jak skarżąca. W związku z tym Dioikitiko Efeteio orzekł, że skarżąca jest zobowiązana do zapłaty zaległego podatku, lecz nie jest zobowiązana do zapłaty dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz grzywny, bowiem postępowała zgodnie z zaleceniami organów podatkowych.

9. Skarżąca wniosła skargę na ten wyrok do Symvoulio tis Epikrateias (rady państwa). W ramach tego postępowania Symvoulio tis Epikrateias zwrócił się do Trybunału Wspólnot Europejskich postanowieniem z dnia 3 marca 2004 r., które wpłynęło do kancelarii Trybunału w dniu 19 kwietnia 2004 r., z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącego następujących pytań:

„1) Czy art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, do którego odwołuje się art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on czarteru zarówno statków morskich przewożących pasażerów za opłatą, jak i statków używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa, czy też dotyczy on wyłącznie czarteru statków morskich, co w ostatnim przypadku oznacza, że przepisy art. 22 ust. 1 lit. d) ustawy nr 1642/1986 mają, w odniesieniu do kategorii statków objętych czarterem, szerszy zakres zastosowania niż przepis dyrektywy?

2) Czy zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy wymaga, by usługa była świadczona na rzecz samego armatora, czy też zwolnienie to przysługuje również, gdy usługa jest świadczona na rzecz podmiotu trzeciego, jeżeli jest ona związana z zaspokajaniem bezpośrednich potrzeb statków wymienionych w art. 15 pkt 5, czyli statków, o których również mowa w art. 15 pkt 4 lit. a) i b)?

3) Czy zgodnie z przepisami i zasadami prawa wspólnotowego dotyczącymi podatku VAT dopuszczalne jest — a jeżeli tak, to pod jakimi warunkami — żądanie a posteriori zapłaty podatku, którego podatnik w tym czasie nie naliczał swojemu partnerowi handlowemu, i w wyniku czego nie wpłacił podatku na rachunek administracji podatkowej, będąc przekonanym, że nie jest on zobowiązany do naliczenia tego podatku, przy czym przekonanie to zostało wywołane zachowaniem organów podatkowych?".

IV — W przedmiocie pytania pierwszego

10. W pierwszym pytaniu sąd krajowy, w celu ustalenia, czy sporne opłaty za fracht paliw podlegają zwolnieniu, o którym mowa w art. 15 pkt 5 lub 8 szóstej dyrektywy, oczekuje zasadniczo wyjaśnienia, czy określone w art. 15 pkt 4 lit. a) — do którego odwołuje się ww. art. 15 pkt 5 i 8 — kryterium wykorzystywania statków „do żeg-

lugi na pełnym morzu" odnosi się jedynie do statków przewożących pasażerów za opłatą, czy także do wskazanych w tym samym przepisie statków używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

A — *Podstawowe argumenty uczestników*

11. Zdaniem *Komisji* art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczy wyłącznie statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu do przewozu pasażerów za opłatą, do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa. Kryteria te znajdują zatem zastosowanie łącznie do wszystkich statków, o których mowa.

12. *Rząd grecki* podziela to stanowisko.

13. Natomiast zdaniem *rządu włoskiego* art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że określone w nim zwolnienie dotyczy, po pierwsze, statków wykorzystywanych do żeglugi na pełnym morzu, które przewożą pasażerów za opłatą, oraz, po drugie, statków używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

B — *Ocena*

14. Jak wskazała Komisja w swoim stanowisku, większość wersji językowych art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy wskazuje na to, że zgodnie z tym przepisem zwolnieniem objęte są wyłącznie te statki, które są wykorzystywane zarówno do żeglugi na pełnym morzu, jak i do przewozu pasażerów za opłatą, do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa. Interpretacja niektórych wersji językowych prowadzi jednak m.in. do wniosku, że jedynie statki wykorzystywane do przewozu pasażerów muszą być jednocześnie wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu, by mogły zostać objęte zwolnieniem od podatku. W konsekwencji porównanie różnych wersji językowych lub wykładnia literalna nie prowadzą do jednoznacznych wniosków.

15. Struktura i cel spornego przepisu [3] przemawiają jednak za stosowaniem kryterium wykorzystywania do żeglugi na pełnym morzu do wszystkich rodzajów statków wymienionych w tym przepisie.

3 — Zobacz wyroki z dnia 24 lutego 2000 r. w sprawie C-434/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-1129, pkt 22 oraz z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie 372/88 Cricket St. Thomas, Rec. str. I-1345, pkt 19.

16. Po pierwsze, należy mianowicie wskazać, że art. 15 pkt 4 lit. b) szóstej dyrektywy przewiduje zwolnienie od podatku statków używanych do połowu przybrzeżnego ryb. Jak słusznie wskazał rząd grecki, przepis ten byłby zbędny, gdyby kryterium wykorzystywania do żeglugi na „pełnym morzu" odnosiło się wyłącznie do statków pasażerskich i tym samym wszystkie statki wykorzystywane do celów rybołówstwa były zwolnione od podatku VAT już na podstawie art. 15 pkt 4 lit. a).

17. Po drugie, wykładnię tę potwierdza także cel spornego zwolnienia od podatku. Z tytułu art. 15 („Zwolnienia wywozu poza obszar Wspólnoty, operacji podobnych i transportu międzynarodowego") wynika mianowicie, że celem przepisów zawartych w art. 15 szóstej dyrektywy jest zwolnienie od podatku VAT dostaw towarów i usług świadczonych na rzecz statków morskich i powietrznych, które są wykorzystywane w transporcie międzynarodowym [4].

18. Gdyby kryterium wykorzystywania do żeglugi na „pełnym morzu" było stosowane wyłącznie do statków pasażerskich, wówczas wiele statków, które nigdy nie opuszczają terytorium kraju, na przykład zarówno statki, które używane są do żeglugi morskiej, ale jedynie przybrzeżnej lub do celów rybołówstwa w strefie ekonomicznej danego państwa członkowskiego, jak i statki wykorzystywane wyłącznie na terytorium kraju do celów handlowych lub do celów rybołówstwa na wodach śródlądowych lub rzekach, byłoby objętych zwolnieniem.

19. Wykładnia, zgodnie z którą zakresem art. 15 pkt 4 lit. a) są objęte nie tylko statki wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu, moim zdaniem jest niezgodna z utrwalonym orzecznictwem, stosownie do którego zwolnienia od podatku VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowią one wyjątek od ogólnej zasady, zgodnie z którą każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika podlega podatkowi obrotowemu [5].

20. W związku z powyższym proponuję, aby na pytanie pierwsze udzielić odpowiedzi, że art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy, do którego odsyła art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, dotyczy wyłącznie statków wykorzystywanych do żeglugi na pełnym morzu, które są

4 — Komisja potwierdziła to w późniejszym projekcie regulacji wspólnotowej w sprawie podatku VAT dotyczącego zaopatrzenia statków powietrznych i morskich oraz pociągów wykonujących transport transgraniczny. Zobacz projekt dyrektywy Rady z dnia 23 stycznia 1980 r. w sprawie wspólnotowej regulacji podatku VAT i podatków konsumpcyjnych dotyczących zaopatrzenia statków powietrznych i morskich oraz pociągów wykonujących transport transgraniczny (Dz.U. C 31, str. 10). W uzasadnieniu projektu wskazano, że szósta dyrektywa „zawiera w art. 15 przepisy, zgodnie z którymi, po spełnieniu określonych przesłanek, dostawy towarów służące zaopatrzeniu statków morskich i powietrznych w ruchu transgranicznym powinny zostać zwolnione od podatku".

5 — Wyroki z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-212/01 Unterpertinger, Rec. str. I-13859, pkt 34, z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 28, z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 Sparekassernes Datacenter, Rec. str. I-3017, pkt 20 oraz z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. str. 1737, pkt 13.

używane do przewozu pasażerów za opłatą, do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

21. Podsumowując, należy ponadto zauważyć, że do sądów krajowych należy zbadanie, w świetle niniejszej odpowiedzi, czy przepisy prawa greckiego dotyczące kategorii statków, które mogą zostać wynajęte, odpowiadają wymogom szóstej dyrektywy.

V — W przedmiocie pytania drugiego

22. W pytaniu drugim sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy wymaga, by usługa była świadczona na rzecz samego armatora danego statku morskiego, czy też zwolnienie to przysługuje również, gdy usługa jest świadczona na rzecz podmiotu trzeciego, jeżeli jest ona związana z zaspokajaniem bezpośrednich potrzeb tego statku.

A — *Podstawowe argumenty uczestników*

23. Komisja oraz rząd grecki i rząd włoski uważają, że usługi powinny być świadczone na rzecz samego armatora, aby można stosować zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy.

B — *Ocena*

24. Przede wszystkim należy przypomnieć, że obrót będący przedmiotem niniejszej sprawy dotyczy transportu paliw w celu zaopatrzenia statków wykonywanego przez Elmekę na rachunek czarterującego dostawcy — Oceanic International Bunkering, która sprzedaje te paliwa armatorom statków. W związku z powyższym Elmeka nie świadczy usług bezpośrednio na rzecz armatorów, lecz na rzecz czarterującego dostawcy, który dokonuje dostawy paliw na rzecz armatorów, zwolnionej zgodnie z art. 15 pkt 4 lit. a) od podatku VAT, o ile spełnione są wszystkie przesłanki takiego zwolnienia.

25. Jak wskazali uczestnicy niniejszego postępowania, Trybunał w wyroku w sprawie Velker stwierdził, że zwolnienie od podatku dostaw towarów służących zaopatrzeniu statków, o którym mowa w art. 15 pkt 4, należy interpretować w ten sposób, iż dotyczy ono tylko dostaw towarów na rzecz armatora, który wykorzystuje je do zaopatrzenia statków, a zatem nie może ono obejmować dostaw towarów na wcześniejszym etapie obrotu [6].

6 — Wyrok z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker, Rec. str. I-2561, pkt 22 i 30.

26. W uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał wskazał przede wszystkim na konieczność dokonywania ścisłej wykładni zwolnień od podatku, które stanowią wyjątek od podlegania obowiązkowi podatkowemu „na terenie kraju" [7]. Stwierdził on ponadto, że operacje wskazane w art. 15 pkt 4 są zwolnione od podatku, bowiem są one zrównane z wywozem, w odniesieniu do którego przewidziane w art. 15 pkt 1 zwolnienie od podatku stosuje się wyłącznie do końcowej dostawy towarów dokonywanej przez sprzedawcę lub na jego rachunek [8].

27. Wreszcie należy wskazać następujące rozważania Trybunału zawarte w rzeczonym wyroku: „Stosowanie zwolnienia na etapach poprzedzających ostateczną dostawę towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki wymagałoby od państw członkowskich ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu zapewnienia, że towary objęte zwolnieniem zostaną dostarczone do miejsca ostatecznego przeznaczenia. Mechanizmy tego rodzaju nie prowadziłyby do uproszczeń o charakterze administracyjnym, lecz oznaczałyby dla państw oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z określonym w art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy celem polegającym na „zapewnieniu właściwego i prostego zastosowania zwolnień" [9].

28. Moim zdaniem rozważania leżące u podstaw tego wyroku znajdują zastosowanie także do zwolnienia świadczenia usług, o którym mowa w art. 15 pkt 8. Nie ma również widocznych powodów, by w niniejszym przypadku odmiennie traktować w zakresie stosowania zwolnień od podatku VAT dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz statków morskich.

29. Moim zdaniem w świetle wyroku w sprawie Velker analogicznie do uregulowanego w art. 15 pkt 4 przypadku dostawy towarów w celu zaopatrzenia statków morskich, także usługi służące zaspokojeniu potrzeb danego statku morskiego powinny być świadczone na rzecz armatora tego statku, by mogły zostać objęte zwolnieniem od podatku zgodnie z art. 15 pkt 8.

30. W związku z powyższym proponuję, by na pytanie drugie udzielić odpowiedzi, że zwolnienie od podatku przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy dotyczy usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora.

VI — W przedmiocie pytania trzeciego

31. W pytaniu trzecim sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy przepisy i zasady

7 — Zobacz ww. wyrok, pkt 19 i 20.
8 — Zobacz ww. wyrok, pkt 21 i 22.
9 — Zobacz ww. wyrok, pkt 24.

prawa wspólnotowego dotyczące podatku VAT, a w szczególności zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa, sprzeciwiają się określeniu podatku a posteriori przy uwzględnieniu okoliczności postępowania przed sądem krajowym.

A — *Podstawowe argumenty uczestników*

32. *Komisja* wskazuje w tym względzie, że utrwalone orzecznictwo Trybunału dotyczące uchylenia aktów administracyjnych przyznających prawa, jak i właściwe orzecznictwo dotyczące ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa w zakresie podatku VAT, przemawiają w niniejszym przypadku za stosowaniem zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w celu ochrony interesów podatnika. W trakcie procedury ustnej Komisja dodała jednak, że okoliczność, przedstawiona przez rząd grecki dopiero w uwagach na piśmie dotyczących wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, że informacja dotycząca zwolnienia od podatku została udzielona Elmece przez niewłaściwy urząd, może ewentualnie prowadzić do odmiennej oceny.

33. *Rząd grecki* uważa, że stosowanie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań powinno opierać się na zachowaniu równowagi między stwierdzeniem istnienia uzasadnionych oczekiwań zasługujących na ochronę a zasadą legalności. Przepisy prawa wspólnotowego dotyczące podatku VAT nie wykluczają pobrania w niniejszym przypadku podatku a posteriori, ponieważ uzasadnione oczekiwania podatnika wynikały między innymi z faktu, że odpowiedzi na pytanie skarżącej udzielił organ podatkowy, który zgodnie z przepisami nie był właściwy w tym zakresie.

34. *Rząd włoski* podnosi, że w świetle orzecznictwa Trybunału, w szczególności wyroku w sprawie Gemeente Leusden [10], zachowanie równowagi między zasadą pewności prawa i zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań a koniecznością przestrzegania regulacji wspólnotowej dotyczącej podatku VAT prowadzi do wniosku, iż państwo członkowskie może pobrać podatek VAT, lecz nie może nałożyć jakiejkolwiek sankcji ani żądać zapłaty odsetek.

B — *Ocena*

35. Na wstępie należy przypomnieć, że wykonanie regulacji wspólnotowych zasadniczo odbywa się zgodnie z przepisami proceduralnymi i materialnymi prawa krajowego, jednak z zastrzeżeniem granic wyznaczonych

10 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337.

przez prawo wspólnotowe oraz zasady ogólne prawa wspólnotowego [11].

36. Powyższe stwierdzenie odnosi się również do określenia i pobrania podatku VAT przez krajowe organy podatkowe. Szósta dyrektywa nie reguluje określenia podatku a posteriori, które jest przedmiotem niniejszej sprawy. Sąd krajowy dąży do ustalenia, czy lub w jakim zakresie takie określenie podatku jest dopuszczalne, w szczególności przy uwzględnieniu okoliczności, że informacja udzielona przez organ podatkowy wywołała u podatnika przekonanie, iż osiągnięty przez niego obrót jest zwolniony od podatku.

37. W tej kwestii należy przede wszystkim stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań stanowi część wspólnotowego porządku prawnego. Z tego względu musi być ona przestrzegana podczas stosowania regulacji wspólnotowych zarówno przez instytucje wspólnotowe, jak i przez państwa członkowskie, w tym przez każdy organ administracji krajowej, któremu powierzono stosowanie prawa wspólnotowego [12].

38. W związku z powyższym Trybunał wskazał, po pierwsze, że należy uznać za dopuszczalną ochronę uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa przez prawo krajowe w dziedzinie takiej jak żądanie zwrotu nienależnie wypłaconych dotacji wspólnotowych. Przepisy krajowe nie mogą jednak skutkować tym, by stosowanie regulacji wspólnotowych było praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, oraz powinny one być stosowane bez dyskryminacji w porównaniu z postępowaniami, w których rozpoznawane są spory podobnego rodzaju o charakterze krajowym. Ponadto interes Wspólnoty powinien być uwzględniony w pełnym zakresie [13].

39. Po drugie, Trybunał rozpatrywał w szeregu wyroków środki krajowe, w szczególności przepisy krajowe dotyczące podatku VAT, bezpośrednio w świetle zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz pewności prawa [14].

40. Stwierdził on na przykład, że zgodnie z zasadami ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa status podatnika nie może zostać uchylony z mocą wsteczną, poza przypadkami oszustw lub nadużyć, bowiem

11 — Wyroki z dnia 9 października 2001 r. w sprawach połączonych od C-80/99 do C-82/99 Flemmer i in., Rec. str. I-7211, pkt 55 i z dnia 21 września 1983 r. w sprawach połączonych od 205/82 do 215/82 Deutsche Milchkontor GmbH i in., Rec. str. 2633, pkt 17.

12 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki z dnia 26 kwietnia 1988 r. w sprawie 316/86 Krücken, Rec. str. 2213, pkt 22, z dnia 1 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych od C-31/91 do C-44/91 Lageder i in., Rec. str. I-1761, pkt 33, z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 Belgocodex, Rec. str. I-8153, pkt 26 i z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schlossstraße, Rec. str. I-4279, pkt 44.

13 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 20 marca 1997 r. w sprawie C-24/95 Alcan, Rec. str. I-1591, pkt 24 i 25, jak i ww. w przypisie 11 w sprawach połączonych od 205/82 do 215/82, pkt 30–32.

14 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-376/02 Stichting „Goed Wonen", Zb.Orz. str. I-3445, pkt 34, ww. w przypisie 10 w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02, pkt 69, ww. w przypisie 12 w sprawie C-396/98, pkt 44, i ww. w przypisie 12 w sprawie C-381/97, pkt 26.

oznaczałoby to pozbawienie podatnika z mocą wsteczną prawa do odliczenia podatku naliczonego od dokonanych przez niego inwestycji [15].

41. Sprawy te dotyczyły jednak zagadnienia, czy przepisy krajowe, ewentualnie ich zmiana, mogą uzasadniać zasługujące na ochronę uzasadnione oczekiwania [16]. W niniejszej sprawie powstaje natomiast pytanie, czy i w jakim zakresie błędna informacja udzielona przez organ podatkowy może uzasadniać takie oczekiwania.

42. Moim zdaniem zasadniczo nic nie przemawia przeciwko temu, by również działanie administracji uzasadniało zasługujące na ochronę przez prawo wspólnotowe oczekiwania, bowiem zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, jak już wskazałam [17], powinna być przestrzegana przez każdy organ, któremu powierzono stosowanie prawa wspólnotowego. Trybunał potwierdził również, jak też już wskazałam [18], co do zasady dopuszczalność przepisów krajowych dotyczących ochrony uzasadnionych oczekiwań, na gruncie stosowania ustanowionej w prawie wspólnotowym zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w odniesieniu do nienależnie wypłaconej pomocy. Stan faktyczny wywołujący ewentualnie uzasadnione oczekiwania w przypadku pomocy jest kreowany zazwyczaj przez działanie administracji państwowej.

43. Jednakże Trybunał w wielu wyrokach, które dotyczyły również pomyłek lub błędów krajowych urzędów lub organów w zakresie stosowania prawa wspólnotowego, stwierdził, że „sprzeczna z prawem wspólnotowym praktyka państwa członkowskiego nie może uzasadniać powstania po stronie podmiotu gospodarczego, dla którego była korzystna, uzasadnionych oczekiwań" [19].

44. Moim zdaniem jednak również na podstawie tego orzecznictwa nie można przyjąć, że w przypadku takim jak niniejszy nie wystąpią oczekiwania zasługujące na ochronę.

45. U podstaw wskazanego orzecznictwa leży bowiem założenie, że praktyka państwa członkowskiego, która jest sprzeczna z „jasnym przepisem prawa wspólnotowego" [20], nie może ostatecznie prowadzić na mocy zasady ochrony uzasadnionych

15 — Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 34–38.

16 — Zobacz ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie C-396/98, pkt 45.

17 — Zobacz powyżej, pkt 37.

18 — Zobacz powyżej, pkt 38.

19 — Zobacz ww. w przypisie 12 wyrok w sprawach połączonych od C-31/91 do C-44/91, pkt 34, wyroki z dnia 16 listopada 1983 r. w sprawie 188/82 Thyssen przeciwko Komisji, Rec. str. 3721 i z dnia 15 grudnia 198 r. w sprawie 5/82 Maizena, Rec. str. 4601, pkt 22.

20 — Zobacz ww. w przypisie 12 wyroki w sprawach połączonych od C-31/91 do C-44/91, pkt 35, i w sprawie 316/86, pkt 24.

oczekiwań do niewykonania spornej regulacji wspólnotowej. Należy tutaj uwzględnić także ogólne interesy w dziedzinie takiej jak pomoc albo refundacje wywozowe lub środki własne Wspólnoty, w których państwa członkowskie nie mają własnego interesu w prawidłowym stosowaniu właściwych przepisów wspólnotowych. Mając na uwadze powyższe, rygorystyczne stosowanie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań powinno zapobiec temu, by państwa członkowskie w wyniku własnego sprzecznego z prawem wspólnotowym zachowania udaremniły w rezultacie pełne stosowanie prawa wspólnotowego do podmiotu gospodarczego.

46. Moim zdaniem inaczej należy oceniać sytuację związaną z poborem podatku VAT, który odbywa się przede wszystkim w interesie państw członkowskich. Tutaj niebezpieczeństwo, że państwo członkowskie poprzez sprzeczną z prawem wspólnotowym praktykę, działając na korzyść podmiotu gospodarczego, a na niekorzyść Wspólnoty, mogłoby zniweczyć pełne stosowanie prawa wspólnotowego, jest dużo mniejsze. W tym kontekście na pierwszy plan wysuwa się przede wszystkim zagadnienie ochrony prawnej podmiotu gospodarczego wobec działań administracji państwa członkowskiego związanych ze stosowaniem prawa wspólnotowego i trudno zrozumieć, dlaczego podmiot ten nie mógłby się powołać na wynikającą z prawa wspólnotowego zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań wobec organów państwa członkowskiego.

47. W związku z powyższym moim zdaniem szósta dyrektywa, interpretowana w świetle zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, zasadniczo sprzeciwia się określeniu podatku a posteriori, gdy na skutek nieprawidłowej odpowiedzi udzielonej przez krajowy organ podatkowy powstało uzasadnione oczekiwanie po stronie podatnika.

48. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału dotyczącym zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań przesłanką konieczną jest tutaj dobra wiara podatnika w odniesieniu do zwolnienia od podatku [21].

49. Moim zdaniem w tym kontekście w niniejszej sprawie szczególne znaczenie mają dwa aspekty, a mianowicie, po pierwsze, możliwość stwierdzenia nieprawidłowości udzielonej informacji podatkowej oraz, po drugie, taki charakter działania administracji, który uzasadnia dobrą wiarę podatnika w odniesieniu do zwolnienia od podatku osiągniętego przez niego obrotu.

50. W odniesieniu do kwestii możliwości stwierdzenia nieprawidłowości udzielonej informacji podatkowej należy zauważyć, że Trybunał w zakresie przepisów dotyczących pomocy, odnosząc się do ochrony uzasadnionych oczekiwań, stawia wobec podmiotu gospodarczego wysokie wymagania, bowiem podmiot ten może mieć przeświadczenie o zgodności z prawem przydzielonej mu pomocy, tylko jeśli została ona przydzielona

21 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-298/96 Ölmühle Hamburg, Rec. str. I-4767, pkt 29 i z dnia 19 września 2002 r. w sprawie C-336/00 Huber, Rec. str. I-7699, pkt 59.

zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 88 WE. Trybunał przyjmuje tu założenie „starannego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą", który „miał możliwość upewnienia się, że procedura została zachowana" [22]. Jednak Trybunał odwołuje się tu do jednego z aspektów procedury dotyczącej przyznawania pomocy, co jest jeszcze względnie zrozumiałe, natomiast w niniejszej sprawie rozpatrywana jest legalność zwolnienia od podatku, czyli element materialny, co do zgodności którego z prawem dane przedsiębiorstwo nie może się ostatecznie „upewnić" [23].

51. W tym kontekście należy ponadto zauważyć, że sporne zwolnienie od podatku, jak wyraźnie wynika z odpowiedzi na dwa pierwsze pytania prejudycjalne, zasadniczo może być interpretowane na wiele sposobów, a zatem moim zdaniem właściwe postanowienia szóstej dyrektywy nie są na tyle „jasne", by podatnik w niniejszym przypadku nie mógł w dobrej wierze żywić przekonania co do prawidłowości informacji udzielonej przez organy podatkowe.

52. Toteż w odniesieniu do możliwości uznania, że działanie administracji uzasadnia dobrą wiarę podatnika co do tego, że wykonywane przez niego czynności są zwolnione od podatku, to do sądu krajowego należy zbadanie, czy można przyjąć, iż w konkretnym przypadku podatnik działał w dobrej wierze [24].

53. Wskazana przez rząd grecki w trakcie procedury ustnej okoliczność, że informacja została udzielona przez niewłaściwy organ podatkowy, może przemawiać przeciwko dobrej wierze podatnika, tylko o ile ten brak właściwości powinien zostać zauważony przez przeciętnie staranny podmiot gospodarczy, co podlega ocenie sądu krajowego. Moim zdaniem skutki błędu co do wewnętrznego podziału kompetencji popełnionego przez organ administracji nie mogą obciążać podmiotu gospodarczego.

54. Ponadto również niezwłoczne stwierdzenie przez organ podatkowy pomyłki lub braku właściwości organu udzielającego informacji przemawiałoby przeciwko dobrej wierze podatnika.

55. W związku z powyższym proponuję, by na pytanie trzecie udzielić odpowiedzi, że szósta dyrektywa, interpretowana w świetle zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, sprzeciwia się określeniu podatku a poste-

22 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 11 listopada 2004 r. w sprawach połączonych C-183/02 P i C-187/02 P Daewoo Electronics i Território Histórico de Álava przeciwko Komisji, Zb.Orz. str. I-10609, pkt 44, z dnia 20 września 1990 r. w sprawie C-5/89 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-3437, pkt 14 i ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie C-24/95, pkt 25.

23 — Wydaje się, że Trybunał nie stosuje jednolicie surowej miary staranności, lecz uwzględnia konkretny rodzaj przedsiębiorstwa, a mianowicie „przeciętnie starannego rolnika": zob. na przykład ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie C-336/00, pkt 58 tiret ostatnie; zob. także opinię rzecznika generalnego Albera z dnia 14 marca 2002 r. w tej sprawie pkt 119, zgodnie z którym „rolnikowi nie można stawiać na gruncie prawa konkurencji takich samych wymagań co do obowiązku samodzielnego uzyskania informacji jak dużemu".

24 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie C-381/97, pkt 26.

riori, jeśli na skutek informacji udzielonej przez organy podatkowe zasadne jest uzasadnione przekonanie co do zwolnienia osiągniętego obrotu, takiego jak ten będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, od podatku. Do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy w konkretnych okolicznościach sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym podatnik mógł powziąć takie uzasadnione przekonanie, co oznacza, że podatnik działał w dobrej wierze. Dobra wiara podatnika może zostać zakwestionowana w związku z brakiem właściwości organu podatkowego, który udzielił niewłaściwej informacji tylko wówczas, gdy ten brak właściwości, zgodnie z oceną sądu krajowego, powinien zostać zauważony przez przeciętnie staranny podmiot gospodarczy. Ponadto dobra wiara podatnika może zostać zakwestionowana na podstawie okoliczności takich jak niezwłoczne sprostowanie pomyłki lub stwierdzenie braku właściwości organu udzielającego informacji przez organy podatkowe.

VII — Koszty

56. Koszty poniesione przez rządy grecki i włoski, jak również przez Komisję nie podlegają zwrotowi. Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.

VIII — Wnioski

57. Mając na uwadze powyższe rozważania proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne w następujący sposób:

1) Artykuł 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG dotyczącej podatku od wartości dodanej, do którego odsyła art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, dotyczy wyłącznie statków wykorzystywanych do żeglugi na pełnym morzu, które są

używane do przewozu pasażerów za opłatą, do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

2) Zwolnienie od podatku, o którym mowa w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy, dotyczy usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora.

3) Szósta dyrektywa dotycząca podatku od wartości dodanej, interpretowana w świetle zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, sprzeciwia się określeniu podatku a posteriori, jeśli na skutek informacji udzielonej przez organy podatkowe zasadne jest uzasadnione przekonanie co do zwolnienia osiągniętego obrotu, takiego jak ten będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, od podatku. Do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy w konkretnych okolicznościach sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym podatnik mógł powziąć takie uzasadnione przekonanie, co oznacza, że podatnik działał w dobrej wierze. Dobra wiara podatnika może zostać zakwestionowana w związku z brakiem właściwości organu podatkowego, który udzielił niewłaściwej informacji tylko wówczas, gdy ten brak właściwości, zgodnie z oceną sądu krajowego, powinien zostać zauważony przez przeciętnie staranny podmiot gospodarczy. Ponadto dobra wiara podatnika może zostać zakwestionowana na podstawie okoliczności takich jak niezwłoczne sprostowanie pomyłki lub stwierdzenie braku właściwości organu udzielającego informacji przez organy podatkowe.