NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
CHRISTINE STIX-HACKL
prednesené 1. decembra 2005 [1]

I — Úvod

1. V tomto prejudiciálnom konaní Symvoulio tis Epikrateias (Grécko) žiada Súdny dvor o výklad článku 15 šiestej smernice Rady [2] (ďalej len „šiesta smernica"), ktorý sa týka oslobodenia od dane pri vývoze, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave v prípade nájomného za prepravu paliva určeného na zásobovanie lodí. Ďalej sa chce tento súd dozvedieť, za akých podmienok môže konanie daňového orgánu v prípade, ak by sa oslobodenie od dane neuplatnilo, založiť u platiteľa dane pri uplatnení zásady legitímnej dôvery legitímne očakávanie ochrany, ktoré bráni dodatočnému uloženiu dane z pridanej hodnoty (DPH).

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

2. Článok 15 šiestej smernice predovšetkým 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*]:

...

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Smernica 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

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*];

..."

B — *Vnútroštátne právo*

3. Článok 22 zákona č. 1642/1986, 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. Nájom obchodných turistických lodí, na ktoré sa vzťahuje zákon č. 438/1976 (FEK 256 A') je oslobodený od dane, ak pri svojich cestách kotví tiež v prístavoch mimo Grécka... Vyššie uvedené ustanovenia týkajúce sa lodí, na ktoré sa vzťahuje zákon č. 438/1976, sa uplatňujú aj na iné obchodné lode;

..."

III — Skutkové okolnosti, spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

4. Spoločnosť Elmeka NE (ďalej len „Elmeka") prevádzkuje súkromnú cisternovú loď, ktorá uskutočňuje vo vnútri krajiny prepravu ropných výrobkov na účet rôznych nájomcov, obchodníkov s tekutými palivami.

5. Počas daňovej kontroly účtovných kníh a dokladov podniku vzťahujúcich sa na zdaňovacie obdobia 1994, 1995 a 1996 zistili príslušné vnútroštátne daňové orgány, že medzi nájomcov dodávateľov, ktorí mali obchodné vzťahy s dovolateľkou vo veci samej a od ktorých dostávala príkazy na prepravu ropných výrobkov, patrila najmä panamská spoločnosť Oceanic International Bunkering, ktorej predmetom podnikania je obchodovanie s ropnými výrobkami a mazivami. Tieto orgány okrem iného zistili, že dovolateľka vo veci samej nefakturovala vyššie uvedenej spoločnosti DPH z hrubého nájomného, ktoré vyberala za prepravu

ropných výrobkov určených na zásobovanie lodí vo vnútri krajiny, pretože sa domnievala, že tieto činnosti boli oslobodené od predmetnej dane.

6. Listom z 21. júna 1994 dovolateľka vo veci samej požiadala daňový úrad v Pireus príslušný pre morské záležitosti o informáciu, či v rámci zásobovania lodí plaviacich sa do zahraničia vykonávajúcich prepravu palív, ktoré pochádzajú z rafinérií na kotvišti prístavu Pireus, bola zo zákona povinná fakturovať DPH na základe lodného konosamentu (nákladný list), ktorý vystavila pre Oceanic International Bunkering, alebo či bola oslobodená od tejto dane na základe článku 22 zákona č. 1642/1986, a ak áno, na základe akého konania. Listom z 24. júna 1994 vyššie uvedené orgány odpovedali, že predmetný konosament bol oslobodený od DPH.

7. Keďže po zrušení oslobodenia od DPH prepravcov ropných výrobkov od 1. januára 1993 začali služby poskytované dovolateľkou podliehať DPH, pretože boli vykonávané na vnútroštátnom území, príslušné orgány vydali 5. júna 1997 rozhodnutia o zdanení týkajúce sa sporných zdaňovacích období, teda od 1. januára do 31. decembra 1994 (vec C-181/04), od 1. januára do 31. decembra 1995 (vec C-182/04) a od 1. januára do 31. decembra 1996 (vec C-183/04), na základe ktorých bola dovolateľka vo veci samej povinná zaplatiť daňový rozdiel, daňové zvýšenie pre každé zdaňovacie obdobie z dôvodu nesprávnych podaných daňových priznaní a pokutu.

8. Dovolateľka vo veci samej najskôr spochybnila sporné rozhodnutia pred Dioikitiko Protodikeio (prvostupňový správny súd) v Pireus. Táto žaloba bola zamietnutá. Podala odvolanie proti tomuto rozsudku na Dioikitiko Efeteio (odvolací správny súd) v Pireus, ktorý čiastočne zrušil prvostupňový rozsudok. Odvolací súd v podstate konštatoval, že ak vzhľadom na všeobecnú prax založilo konanie správnych orgánov vyjadrené pozitívnymi úkonmi u platiteľa dane počas dlhého obdobia stálu a odôvodnenú dôveru, že nepodlieha DPH, ktorá mala za následok nevykonanie povinnosti uplatňovať túto daň u spotrebiteľa, retroaktívne uloženie dane nie je prípustné, pokiaľ ohrozuje finančnú stabilitu dotknutého podniku. Dovolateľka však nepreukázala hrozbu svojho finančného úpadku. Dioikitiko Efeteio tiež rozhodol, že oslobodenie od DPH sa uplatňuje iba na dodávky paliva priamo uskutočnené dodávateľom a nie na prepravu vykonanú na účet dodávateľa prepravcami, medzi ktorých patrí dovolateľka. V dôsledku toho Dioikitiko Efeteio rozhodol, že dovolateľka je v súlade s právom povinná zaplatiť hlavný dlh, ale nie zvýšenie a daňovú pokutu, lebo sa uspokojila s výlučným plnením pokynov orgánov.

9. Dovolateľka podala dovolanie proti tomuto rozsudku na Symvoulio tis Epikrateias (Štátna rada). V rámci dovolania vnútroštátny súd uznesením z 3. marca 2004 podal na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania, doručený kancelárii Súdneho dvora 19. apríla 2004, ktorý sa týka týchto prejudiciálnych otázok:

„1. Je potrebné vykladať ustanovenia článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice 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 (smernica Rady 77/388/EHS), 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 dane z pridanej hodnoty, 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?"

IV — O prvej prejudiciálnej otázke

10. Na určenie, či sa na sporné nájomné za prepravu paliva vzťahuje pôsobnosť odsekov 5 alebo 8 článku 15 šiestej smernice sa vnútroštátny súd v podstate chce svojou prvou otázkou dozvedieť, či sa požiadavka určenia lode na „plavbu na otvorenom mori" uvedená v článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice — na ktorý odkazujú dva vyššie

uvedené odseky — vzťahuje výlučne na lode určené na odplatnú prepravu cestujúcich alebo aj na lode určené na výkon obchodných a priemyselných činností alebo rybolov uvedených v tomto ustanovení.

A — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

11. Komisia sa domnieva, že ustanovenia článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice sa týkajú lodí iba v prípade, že sú určené na plavbu na otvorenom mori a zabezpečujú odplatnú prepravu cestujúcich alebo výkon obchodných a priemyselných činností alebo rybolov. Tieto kritériá sa teda musia uplatniť kumulatívnym spôsobom.

12. Grécka vláda zastáva rovnaký názor ako Komisia.

13. Talianska vláda sa naopak domnieva, že ustanovenia článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice treba vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane sa vzťahuje jednak na lode určené na plavbu na otvorenom mori a zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich, jednak na lode určené na výkon obchodných a priemyselných činností alebo rybolov.

B — *Posúdenie*

14. Ako uviedla Komisia vo svojich pripomienkach, väčšina jazykových verzií článku 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice preukazuje, že na základe tohto ustanovenia sa daňové oslobodenie vzťahuje výlučne na lode, ktoré sú určené na plavbu na otvorenom mori, a na lode, ktoré zabezpečujú odplatnú prepravu cestujúcich alebo vykonávajú obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov. Niektoré verzie však umožňujú výklad tohto ustanovenia najmä spôsobom, že toto oslobodenie od dane požívajú výlučne lode zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich a určené na plavbu na otvorenom mori, pričom porovnanie jednotlivých jazykových verzií ani ich doslovný výklad neumožňuje vyvodiť žiaden jasný záver.

15. Štruktúra a účel ustanovenia[3] však hovorí v prospech požiadavky určenia lode na „plavbu na otvorenom mori", ktorá sa uplatňuje na všetky formy lodí uvedených v tomto ustanovení.

3 — Pozri rozsudky z 24. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-434/97, Zb. s. I-1129, bod 22, a z 27. marca 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Zb. s. I-1345, bod 19.

16. V prvom rade treba uviesť, že článok 15 ods. 4 písm. b) šiestej smernice osobitne ustanovuje oslobodenie od dane pre lode určené na pobrežný rybolov. Ako správne uviedla grécka vláda, toto ustanovenie by bolo nadbytočné, pokiaľ by sa požiadavka určenia lode na plavbu na „otvorenom mori" uplatňovala výlučne na lode zabezpečujúce prepravu cestujúcich a všetky lode určené na rybolov by takto boli oslobodené od DPH na základe článku 15 ods. 4 písm. a).

17. V druhom rade takýto výklad tiež potvrdzuje cieľ a účel sporného oslobodenia od dane. Z názvu článku 15 („Oslobodenie od dane pri vývoze, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave") vyplýva, že ustanovenia tohto článku šiestej smernice majú všeobecne za cieľ oslobodiť od DPH dodávky tovarov a služieb pre námorné lode a vzdušné dopravné prostriedky určené na medzinárodnú dopravu. [4]

18. Ak by sa požiadavka určenia lode na „plavbu na otvorenom mori" uplatnila iba na lode zabezpečujúce prepravu cestujúcich, bolo by množstvo lodí, ktoré nikdy neopustili vnútroštátne územie, hlavne napríklad lode určené síce na plavbu na mori, ale iba na účely pobrežného rybolovu alebo rybolovu v hospodárskom pásme dotknutého členského štátu, ako aj lode určené výlučne na vnútroštátnu dopravu na výkon obchodných a priemyselných činností alebo rybolov vo vnútorných vodách, ktoré nie sú prímorské, a na vodných tokoch, oslobodených od dane bez toho, aby splnili toto kritérium.

19. Výklad, podľa ktorého by sa článok 15 ods. 4 písm. a) mal uplatňoval aj na iné lode, ako lode určené na plavbu na otvorenom mori, by podľa mňa tiež nezodpovedal ustálenej judikatúre, podľa ktorej musia byť oslobodenia od DPH vykladané reštriktívne, pretože predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej každá služba poskytnutá platiteľom dane za odplatu podlieha dani z obratu. [5]

20. Navrhujem teda odpovedať na prvú otázku tak, že článok 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice, na ktorý odkazuje článok 15 ods. 5 tejto smernice, sa vzťahuje iba na lode určené na plavbu na otvorenom mori

4 — Komisia to potvrdila v neskoršom návrhu presnejšej právnej úpravy: pozri návrh smernice Rady z 23. januára 1980 týkajúcej sa systému Spoločenstva uplatniteľného v oblasti daní z pridanej hodnoty a spotrebných daní na výrobky zásobovania lodí, vzdušných dopravných prostriedkov a medzinárodných vlakov (Ú. v. ES C 31, s. 10). Odôvodnenie návrhu uvádza, že „článok 15 [obsahuje] ustanovenia, ktoré majú za cieľ za určitých podmienok oslobodiť od dane dodávky tovarov na paluby námorných lodí a vzdušných dopravných prostriedkov v medzinárodnej doprave na účely zásobovania".

5 — Rozsudky z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Zb. s. 1737, bod 13; z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 20; z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 28, a z 20. novembra 2003, Unterpertinger, C-212/01, Zb. s. I-13859, bod 34.

zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich alebo vykonávajúce obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov.

21. Na záver treba poznamenať, že vnútroštátnemu súdu prináleží vo svetle tejto odpovede overiť, či pravidlo stanovené gréckym právom pre kategóriu lodí, ktoré sa týka ich prenájmu, spĺňa požiadavky šiestej smernice.

V — O druhej prejudiciálnej otázke

22. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či oslobodenie od dane ustanovené v článku 15 ods. 8 šiestej smernice predpokladá, že služba je poskytnutá priamo vlastníkovi lode určenej na plavbu na otvorenom mori, alebo či služba môže byť poskytnutá tiež tretej osobe, ak je v konečnom dôsledku nepriamo určená tejto lodi.

A — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

23. Komisia, rovnako ako aj grécka a talianska vláda, sa domnieva, že na to, aby mohla byť služba oslobodená od dane podľa článku 15 ods. 8 šiestej smernice, musí byť poskytnutá samotnému vlastníkovi.

B — *Posúdenie*

24. Predovšetkým treba pripomenúť činnosť relevantnú v prejednávanej veci, konkrétne prepravu palív na zásobovanie lodí vykonávanú spoločnosťou Elmeka pre odberateľa dodávateľa Oceanic International Bunkering, ktorý predáva palivá vlastníkom dotknutých lodí. V dôsledku toho Elmeka neposkytuje tieto služby priamo posledným menovaným, ale odberateľovi dodávateľovi, ktorý v súlade s článkom 15 ods. 4 písm. a) dodáva palivá vlastníkov v rámci dodávky nepodliehajúcej DPH, ak sú splnené podmienky takého oslobodenia od dane.

25. Ako uviedli účastníci tohto konania, Súdny dvor rozhodol v rozsudku Velker International Oil Company, že oslobodenie dodávok tovarov určených na zásobovanie lodí stanovené v článku 15 ods. 4 od dane treba chápať v tom zmysle, že sa môže uplatniť len na dodávky tovarov osobe prevádzkujúcej loď, ktorá použije tieto tovary na zásobovanie, a nemožno ho preto rozšíriť na dodávky týchto tovarov uskutočnené v štádiu, ktoré predchádzalo predaju. [6]

6 — Rozsudok z 26. júna 1990, C-185/89, Zb. s. I-2561, body 22 a 30.

26. V odôvodnení tohto rozsudku Súdny dvor predovšetkým uviedol, že reštriktívny výklad je zvlášť nevyhnutný najmä vtedy, keď ide o ustanovenia, ktoré obsahujú výnimky z pravidla zdaňovania činností vykonávaných „vo vnútri krajiny". [7] Okrem iného konštatoval, že činnosti uvedené v článku 15 ods. 4 sú oslobodené od dane preto, lebo ich možno považovať za vývoz, v rámci ktorého sa oslobodenie od dane ustanovené v článku 15 ods. 1 uplatňuje výlučne na konečné dodávky tovarov vyvážaných predajcom alebo na jeho účet. [8]

27. Nakoniec treba spomenúť toto odôvodnenie Súdneho dvora v predmetnom rozsudku: „... rozšírenie oslobodenia na štádiá, ktoré predchádzajú konečnej dodávke tovarov osobe prevádzkujúcej loď by 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, ktoré by v žiadnom prípade neprispeli k administratívnemu zjednodušeniu, 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". [9]

28. Podľa môjho názoru odôvodnenia podporujúce tento rozsudok možno uplatniť aj na oslobodenie služieb v zmysle článku 15 ods. 8. Tiež nevidím dôvod, prečo by sa v prejednávanej veci na účely uplatnenia oslobodenia od DPH mal robiť rozdiel medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb — v obidvoch prípadoch uskutočnených na otvorenom mori.

29. Vo svetle už citovaného rozsudku Velke International Oil Company sa teda domnievam, že analogicky k prípadu dodania tovarov na zásobovanie námorných lodí upravenom v článku 15 ods. 4 služby priamo určené pre príslušnú námornú loď musia byť tiež priamo poskytnuté vlastníkovi tejto lode na to, aby sa na ne vzťahovalo oslobodenie od dane v súlade s článkom 15 ods. 8.

30. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku tak, že oslobodenie od dane podľa článku 15 ods. 8 šiestej smernice predpokladá, že poskytovanie služieb je určené priamo samotnému vlastníkovi.

VI — O tretej otázke

31. Tretia prejudiciálna otázka v podstate smeruje k zisteniu, za akých podmienok

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

ustanovenia a zásady Spoločenstva týkajúce sa práva DPH, a osobitne zásady legitímnej dôvery a právnej istoty, bránia dodatočnému uloženiu dane so zreteľom na okolnosti sporu vo veci samej.

Spoločenstva v oblasti DPH nie sú prekážkou retroaktívneho vymáhania DPH v prejednávanej veci, pretože dôveru, ktorej sa domáha platiteľ dane, možno pripísať skutočnosti, že na žiadosť dovolateľky vo veci samej jej spornú informáciu poskytol daňový orgán, ktorý nebol príslušný odpovedať na túto otázku vzhľadom na ustanovenia zákona.

A — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

32. Komisia uvádza, že ustálená judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa zrušenia zvýhodňujúcich správnych aktov, ako aj judikatúra týkajúca sa zásad ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty v kontexte DPH svedčia v tomto prípade v prospech uplatnenia zásady legitímnej dôvery na ochranu platiteľa dane. Počas ústnej časti konania však Komisia doplnila, že skutočnosť uvedená gréckou vládou po prvýkrát v jej písomných pripomienkach k návrhu na začatie prejudiciálneho konania, že informácia o nezdanení nebola poskytnutá príslušnými orgánmi, by prípadne mohla viesť k inému posúdeniu.

34. Talianska vláda uvádza, že s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora a osobitne na rozsudok Gemeente Leusden a Holin Groep [10] musí rovnováha medzi zásadami právnej istoty a legitímnej dôvery na jednej strane a potrebou dodržiavať ustanovenia práva Spoločenstva týkajúce sa DPH na druhej strane viesť k záveru, že členský štát má bezpochyby právo požadovať zaplatenie DPH, ale nie zaplatenie pokuty alebo úrokov.

B — *Posúdenie*

33. Grécka vláda vychádza zo zásady, že uplatnenie ochrany legitímnej dôvery musí byť posúdené na základe rovnováhy medzi existenciou legitímneho očakávania ochrany na jednej strane a zásady zákonnosti na druhej strane. Podľa gréckej vlády pravidlá

35. Na úvod treba pripomenúť, že prebratie právnych predpisov Spoločenstva sa musí uskutočniť v súlade s procesnými a formálnymi pravidlami vnútroštátneho

10 — Rozsudok z 29. apríla 2004, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337.

práva, avšak v medziach stanovených všeobecnými zásadami práva Spoločenstva. [11]

36. To platí tiež pre uloženie a vyberanie DPH vnútroštátnymi orgánmi. Samotná šiesta smernica nestanovuje dodatočné uloženie dane, ako je to v prípade prejednávanej veci. Vnútroštátny súd má záujem vedieť, či a ak áno, za akých podmienok je takéto dodatočné určenie dane prípustné, najmä vzhľadom na skutočnosť, že informácia daňového orgánu vyvolala u platiteľa dane presvedčenie, že jeho činnosť nepodlieha zdaneniu.

37. V tejto súvislosti treba predovšetkým konštatovať, že na základe ustálenej judikatúry Súdneho dvora zásada ochrany legitímnej dôvery tvorí súčasť právneho poriadku Spoločenstva, a preto ju musia dodržiavať tak orgány Spoločenstva, ako aj členské štáty pri preberaní právnych predpisov Spoločenstva a všetky vnútroštátne orgány poverené uplatňovaním práva Spoločenstva. [12]

38. Súdny dvor z toho vyvodil záver, že na jednej strane treba považovať za prípustné, ak vnútroštátne právo chráni legitímnu dôveru a právnu istotu v takej oblasti, akou je vymáhanie neoprávnene poskytnutej štátnej pomoci. Vnútroštátne právne predpisy však nemôžu viesť k tomu, aby sa realizácia právnej úpravy Spoločenstva stala prakticky nemožná alebo neprimerane náročná a vnútroštátne právo sa musí uplatňovať nediskriminačným spôsobom v porovnaní s konaniami, v ktorých sa výlučne rozhoduje o vnútroštátnych sporoch rovnakej povahy. Okrem iného treba v plnom rozsahu prihliadať na záujem Spoločenstva. [13]

39. Na druhej strane Súdny dvor posudzoval vnútroštátne pravidlá, najmä pravidlá prijaté v oblasti DPH, priamo podľa zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty. [14]

40. V tejto súvislosti konštatoval, že už raz priznané postavenie platiteľa dane nemôže byť následne platiteľovi dane odňaté s retroaktívnym účinkom okrem prípadov podvodu alebo zneužitia bez toho, aby neboli porušené zásady ochrany legitímnej dôvery

11 — Rozsudky z 21. septembra 1983, Deutsche Milchkontor a i., 205/82 až 215/82, Zb. s. 2633, bod 17, a z 9. októbra 2001, Flemmer a i., C-80/99 až C-82/99, Zb. s. I-7211, bod 55.

12 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 26. apríla 1988, Krücken, 316/86, Zb. s. 2213, bod 22; z 1. apríla 1993, Lageder a i., C-31/91 à C-44/91, Zb. s. I-1761, bod 33; z 3. decembra 1998, Belgocodex, C-381/97, Zb. s. I-8153, bod 26, a z 8. júna 2000, Schloßstraße, C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 44.

13 — Pozri rozsudky z 20. marca 1997, Alcan Deutschland, C-24/95, Zb. s. I-1591, body 24 a 25, a Deutsche Milchkontor a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 11, body 30 až 32.

14 — Pozri najmä rozsudky z 26. apríla 2005, „Goed Wonen", C-376/02, Zb. s. I-3445, bod 34; Gemeente Leusden a Holin Groep, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 69; Schloßstraße, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 44, a Belgocodex, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 26.

a právnej istoty, pretože v opačnom prípade by sa platiteľovi dane retroaktívne odňalo právo na odpočet daní zaplatených na vstupe pri investičných nákladoch, ktoré vynaložil. [15]

41. Tieto prípady sa však týkali otázky, či právne predpisy alebo ich zmeny mohli u platiteľa dane založiť legitímnu dôveru, ktorá mala byť chránená. [16] V prejednávanej veci však vyvstáva otázka, či a ak áno, za akých podmienok môže nesprávna informácia poskytnutá daňovým orgánom odôvodniť takúto legitímnu dôveru.

42. Domnievam sa, že v zásade nič nebráni tomu, aby správny akt mohol založiť legitímnu dôveru, ktorá musí byť chránená právom Spoločenstva, pretože, ako som uviedla vyššie [17], zásadu ochrany legitímnej dôvery musia podľa judikatúry Súdneho dvora dodržiavať všetky vnútroštátne orgány povinné prebrať právo Spoločenstva. Ako som už konštatovala [18], Súdny dvor tiež potvrdil v súvislosti s neoprávnene udelenou štátnou pomocou prípustnosť vnútroštátnej právnej úpravy týkajúcej sa zásady ochrany legitímnej dôvery v dôsledku uplatniteľnosti tej istej zásady na základe práva Spoločenstva. V prípade štátnej pomoci je skutočnosť spôsobilá vyvolať legitímnu dôveru vo všeobecnosti tiež založená správnym aktom.

43. Na druhej strane Súdny dvor v rade rozsudkov týkajúcich sa nedostatkov alebo pochybení orgánov členského štátu pri uplatňovaní práva Spoločenstva rozhodol, že „prax členského štátu v rozpore s právnou úpravou Spoločenstva nemôže založiť legitímnu dôveru hospodárskeho subjektu, ktorý má z takto vytvoreného stavu prospech". [19]

44. Domnievam sa však, že ani z tejto judikatúry nemožno vyvodiť záver, že v prípade, akým je prejednávaná vec, nemôže existovať legitímna dôvera, ktorú treba chrániť.

45. Táto judikatúra je skôr založená na myšlienke, že vnútroštátna prax, ktorá neprihliada na „presné ustanovenie práva Spoločenstva" [20], nemôže viesť k tomu, že táto právna úprava Spoločenstva nebude pri uplatnení zásady ochrany legitímnej dôvery prebratá. Treba tiež v tejto súvislosti zobrať

15 — Rozsudok z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, body 34 až 38.

16 — Rozsudok Schloßstraße, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 45.

17 — Pozri bod 37 vyššie.

18 — Pozri bod 38 vyššie.

19 — Pozri rozsudky Lageder a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 34, ako aj z 15. decembra 1982, Maizena, 5/82, Zb. s. 4601, bod 22, a zo 16. novembra 1983, Thyssen/Komisia, 188/82, Zb. s. 3721.

20 — Pozri rozsudky Lageder a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 35, a Krücken, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 24.

do úvahy všeobecný záujem v oblastiach, akými sú štátna pomoc, vývozné náhrady alebo vlastné zdroje Spoločenstva, pri ktorých niekedy členské štáty nemajú žiaden zrejmý záujem správne uplatňovať dotknuté právne predpisy Spoločenstva. Z tohto dôvodu treba zabrániť, aby prísnym uplatňovaním zásady ochrany legitímnej dôvery členské štáty mohli v konečnom dôsledku brániť svojím konaním, ktoré je v rozpore s právom Spoločenstva, úplnému uplatňovaniu práva Spoločenstva na hospodársky subjekt.

46. Zdá sa mi, že situácia týkajúca sa vyberania DPH vykonávaného v prvom rade v záujme členských štátov, sa musí posudzovať odlišne. V tomto prípade by malo byť nebezpečenstvo, že členský štát by mohol svojou praxou, ktorá je v rozpore s právom Spoločenstva, brániť úplnému uplatňovaniu tohto práva v prospech hospodárskeho subjektu a na úkor Spoločenstva, citeľne nižšie. V tomto prípade sa do popredia dostáva skôr otázka právnej ochrany hospodárskeho subjektu proti správnemu aktu členského štátu pri uplatnení práva Spoločenstva a nevidím dôvod, prečo by sa hospodársky subjekt nemohol domáhať zásady ochrany legitímnej dôvery vyvodenej z práva Spoločenstva voči vnútroštátnym orgánom.

47. V dôsledku toho si myslím, že šiesta smernica vykladaná vo svetle zásady ochrany legitímnej dôvery môže v zásade brániť dodatočnému uloženiu dane, ak nepresná odpoveď vnútroštátneho daňového orgánu založila u platiteľa dane legitímnu dôveru.

48. Podľa judikatúry Súdneho dvora o zásade ochrany legitímnej dôvery však uplatnenie tejto zásady predpokladá, že sa preukáže dobrá viera platiteľa dane, pokiaľ ide o skutočnosť, že nepodlieha zdaneniu. [21]

49. V prejednávanej veci majú podľa môjho názoru osobitný význam dva aspekty, konkrétne na jednej strane možnosť rozpoznať nepresnosť daňovej informácie a na druhej strane spôsobilosť samotného správneho aktu založiť dobrú vieru platiteľa dane, pokiaľ ide o skutočnosť, že nepodlieha zdaneniu.

50. Pokiaľ ide o možnosť rozpoznať nepresnosť daňovej informácie, treba poznamenať, že v práve štátnej pomoci Súdny dvor bezpochyby kladie na hospodársky subjekt vysoké požiadavky s ohľadom na ochranu legitímnej dôvery v tom zmysle, že tento subjekt sa môže spoliehať na zákonnosť

21 — Pozri najmä rozsudky zo 16. júla 1998, Oelmühle a Schmidt Söhne, C-298/96, Zb. s. I-4767, bod 29, a z 19. septembra 2002, Huber, C-336/00, Zb. s. I-7699, bod 59.

získanej pomoci, iba ak je táto pomoc pridelená v súlade s postupom stanoveným v článku 88 ES. Súdny dvor tu vychádza zo zásady, že ide o „subjekt konajúci so starostlivosťou riadneho hospodára", ktorý „musí byť za normálnych okolností schopný sa ubezpečiť, že tento postup bol dodržaný". [22] Súdny dvor sa však odvoláva na procesné hľadisko poskytovania štátnej pomoci, ktoré je relatívne zrozumiteľné, zatiaľ čo prejednávaná vec sa týka zákonnosti oslobodenia od dane, teda vecného hľadiska, o ktorého správnosti sa môže dotknutý podnik v konečnom dôsledku len ťažko uistiť. [23]

51. V tejto súvislosti treba poznamenať, ako je zrejmé aj z odpovede na prvé dve otázky, že sporné oslobodenie od dane pripúšťa v zásade viaceré výklady a že príslušné ustanovenia šiestej smernice nie sú podľa môjho názoru tak „jasné", aby sa platiteľ dane nesmel v dobrej viere v prejednávanej veci spoľahnúť na obsahovú správnosť informácie poskytnutej daňovým orgánom.

52. Pokiaľ ide o konkrétnu spôsobilosť samotného správneho aktu založiť dobrú vieru platiteľa dane, že jeho činnosť nepodlieha zdaneniu, prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, či existuje dobrá viera vzhľadom na špecifické okolnosti prejednávanej veci. [24]

53. Skutočnosť uvedená gréckou vládou v ústnej časti konania, že informácia bola poskytnutá útvarom, ktorý v rámci daňového orgánu nebol príslušný, môže hovoriť v neprospech dobrej viery platiteľa dane iba pod podmienkou, že tento nedostatok príslušnosti mohol rozpoznať bežne obozretný hospodársky subjekt, pričom vnútroštátnemu súdu prináleží túto okolnosť posúdiť. Pochybenie orgánu v rámci interného rozdelenia príslušnosti tiež nemôže byť podľa môjho názoru v neprospech hospodárskeho subjektu.

54. Na záver: rýchla oprava chyby alebo vyjasnenie nedostatku príslušnosti informujúceho útvaru vykonané daňovým orgánom by tiež smerovali v neprospech dobrej viery platiteľa dane.

55. V dôsledku toho navrhujem odpovedať na tretiu prejudiciálnu otázku tak, že šiesta smernica vykladaná vo svetle zásady ochrany legitímnej dôvery bráni dodatočnému uloženiu dane, ak informácia daňového orgánu založila u platiteľa dane legitímnu dôveru, že

22 — Pozri rozsudky z 11. novembra 2004, Demesa a Territorio Histórico de Álava/Komisia, C-183/02 P a C-187/02 P, Zb. s. I-10609, bod 44; z 20. septembra 1990, Komisia/Nemecko, C-5/89, Zb. s. I-3437, bod 14, a Alcan Deutschland, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 25.

23 — Zdá sa, že ani Súdny dvor neuplatňuje kritérium starostlivosti riadneho hospodára rovnako striktne, ale vychádza z konkrétnej povahy podniku, napríklad „bežne obozretný podnohospodár": pozri napríklad rozsudok Huber, už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 58, posledná zarážka; pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Alber 14. marca 2002 v tej istej veci (bod 119), podľa ktorých „nemožno klásť na podnohospodára rovnaké požiadavky, pokiaľ ide o jeho povinnosť informovať sa, ako sú požiadavky kladené veľkým hospodárskym podnikom v rámci práva hospodárskej súťaže".

24 — Pozri rozsudok Belgocodex, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 26.

činnosť, akou je činnosť v konaní vo veci samej, nepodlieha zdaneniu. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť na základe špecifických okolností prejednávanej veci, či táto legitímna dôvera existuje, čo predpokladá, že platiteľ dane konal v dobrej viere. Dobrú vieru platiteľa dane možno spochybniť nedostatkom príslušnosti útvaru daňového orgánu, ktorý poskytol predmetnú chybnú informáciu, iba pod podmienkou, že tento nedostatok príslušnosti mohol podľa posúdenia vnútroštátneho súdu bežný hospodársky subjekt rozpoznať. Dobrá viera platiteľa dane môže byť tiež spochybnená v dôsledku takých okolností, akými sú rýchla oprava chyby alebo vyjasnenie nedostatku príslušnosti informujúceho útvaru vykonané daňovým orgánom.

VII — O trovách

56. Výdavky vynaložené gréckou a talianskou vládou sa nenahrádzajú. Konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom. O trovách konania preto rozhodne tento vnútroštátny súd.

VIII — Návrh

57. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prejudiciálne otázky odpovedať 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

(ďalej len „šiesta smernica"), na ktorý odkazuje článok 15 ods. 5 tejto smernice, sa vzťahuje iba na lode určené na plavbu na otvorenom mori zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich alebo vykonávajúce obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov.

2. Oslobodenie od dane podľa článku 15 ods. 8 šiestej smernice predpokladá, že poskytovanie služieb je určené priamo samotnému vlastníkovi.

3. Šiesta smernica vykladaná vo svetle zásady ochrany legitímnej dôvery bráni dodatočnému uloženiu dane, ak informácia daňového orgánu založila u platiteľa dane legitímnu dôveru, že činnosť, akou je činnosť v konaní vo veci samej, nepodlieha zdaneniu. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť na základe špecifických okolností prejednávanej veci, či táto legitímna dôvera existuje, čo predpokladá, že platiteľ dane konal v dobrej viere. Dobrú vieru platiteľa dane možno spochybniť nedostatkom príslušnosti útvaru daňového orgánu, ktorý poskytol predmetnú chybnú informáciu, iba pod podmienkou, že tento nedostatok príslušnosti mohol podľa posúdenia vnútroštátneho súdu bežný hospodársky subjekt rozpoznať. Dobrá viera platiteľa dane môže byť tiež spochybnená v dôsledku takých okolností, akými sú rýchla oprava chyby alebo vyjasnenie nedostatku príslušnosti informujúceho útvaru vykonané daňovým orgánom.