

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 1. prosince 2005(1)

Spojené věci C-181/04, C-182/04 a C-183/04

Elmeke NE

proti

Ypourgos Oikonomikon

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Symvoulío tis Epikrateias (řecko)]

„Daž z přidané hodnoty – Osvobození od daně – Osvobození nájmu námořních lodí od daně – Přesobnost“

I – Úvod

1. V projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Symvoulío 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 lodí 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.

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 českého práva, ve znění platném v rozhodné době, uvádí zejména:

„1. Od daní 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 obecní, 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 lovcích v českých teritoriálních vodách se osvobození od daní omezuje pouze na paliva a maziva,

d) nájem a pronájem lodí a vzdušných dopravních prostředků za účelem uskutečnění zdanitelných plnění nebo činností osvobozených od daní s právem odejít 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 daní, 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, právní řízení a právní otázky

4. Společnost Elmeke 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 Elmeke 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 Elmeke uvedené společnosti nefakturovala DPH z brutto nájemného vybraného na základě každého nákladu na přepravu ropných produktů určených pro zásobování lodí v tuzemsku s odvodněním, že tyto operace jsou od této daně osvobozené.

6. Dopisem ze dne 21. března 1994 zasláným 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. března 1994 odpověděl výše uvedený orgán, že dotčený náložný list byl osvobozen od DPH.

7. S odvodněním, 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. března 1997 vydal rozhodnutí týkající se tří dotčených zdaňovacích období, tedy od 1. ledna do 31. prosince 1994 (Č181/04), od 1. ledna do 31. prosince 1995 (Č182/04) a od 1. ledna do 31. prosince 1996 (Č183/04), kterými stanovil povinnost žalobkyně zaplatit rozdíl jistiny daně, zvýšení této daně pro každé z dotčených zdaňovacích období z důvodu nesprávných poznání, 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 provádí přímo dodavatelé, nikoliv však na přepravu na účet dodavatele prováděnou přepravníkem, 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 Symvoulío tis Epikrateias (Státní rada). V rámci tohoto řízení Symvoulío 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 obrátu (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 určeno 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 zaplacení daně, kterou osoba povinná k dani nepřednesla 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 předložené otázce

10. Aby bylo možné zjistit, zda se na sporné poplatky za pronájem lodí na přepravu paliv použije čl. 15 body 5 nebo 8 šesté směrnice, předkládající soud by svou první předložnou 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 zmínované v tomto ustanovení.

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

mo?i“ vztahoval výlu?n? na lod? zajiř?ující p?pravu cestujících a tím by všechny lod? ur?ené k rybolovu byly osvobozeny od DPH na základ? ?l. 15 odst. 4 písm. a).

17. Za druhé, tento výklad je rovn?ž potvrzen cílem a ú?elem sporného osvobození od dan?. Z nadpisu ?lánku 15 („Osvobození vývozu a obdobných pln?ní a mezinárodní p?pravy od dan?“) je totiž patrné, že ustanovení ?lánku 15 šesté sm?rnice sm?ují obecn? k tomu, aby byla od DPH osvobozena dodání zboží a poskytování služeb na námo?ní lod? a letadla ur?ené k mezinárodní p?prav?(4).

18. Pokud by se požadavek ur?ení lod? „k plavb? na volném mo?i“ vztahoval pouze na lod? p?pravující cestující, bylo by bez tohoto požadavku do osvobození od dan? zahrnuto množství lodí, které nikdy neopouř?jí území státu, a sice například jak lod? ur?ené sice k plavb? na mo?i, avšak jen pro ú?ely dopravy na pob?eží nebo rybolovu v hospodá?ském pásnu dot?eného ?lenského státu, tak i lod? ur?ené výlu?n? ve vnitrostátní doprav? k obchodní nebo pr?myslové ?innosti nebo k rybolovu ve vnit?ních vodách nebo tocích.

19. Výklad, podle kterého ?l. 15 bod 4 písm. a) zahrnuje nejen lod? ur?ené k plavb? na volném mo?i, podle mého názoru ostatn? rovn?ž není v souladu s ustálenou judikaturou, podle které je t?eba vykládat osvobození od DPH striktn?, protože p?edstavují výjimky z obecné zásady, podle které každá služba, kterou osoba povinná k dani poskytuje za úplatu, podléhá dani z obratu(5).

20. Na základ? uvedeného navrhuji zodpov?t první p?edb?žnou otázku tak, že ?l. 15 bod 4 písm. a) šesté sm?rnice, na který odkazuje ?l. 15 bod 5 této sm?rnice, se vztahuje pouze na lod? ur?ené k plavb? na volném mo?i zajiř?ující p?pravu cestujících za úplatu nebo sloužící k obchodní nebo pr?myslové ?innosti nebo rybolovu.

21. Záv?rem je t?eba uvést, že je v?cí vnitrostátního soudu, aby ve sv?tle této odpov?di p?ezkoumal, zda ustanovení ?eckého práva ohledn? kategorie lodí, které se týká nájmu a pronájmu, spl?uje požadavky šesté sm?rnice.

V – Ke druhé p?edb?žné otázce

22. Podstatou druhé p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda pro ú?ely osvobození od dan? stanoveného v ?l. 15 bodu 8 šesté sm?rnice musí být p?íjemcem poskytovaných služeb samotný rejda? p?íslušné lod? ur?ené pro plavbu na volném mo?i, nebo zda m?že být služba poskytována rovn?ž t?etí osob?, pokud je nakonec ur?ena pro p?ímé pot?eby této lod?.

A – Hlavní argumenty ú?astníků ?ízení

23. Komise, jakož i ?ecká a italská vláda, jsou názoru, že k osvobození od DPH podle ?l. 15 bodu 8 šesté sm?rnice musí být spln?na podmínka, že p?íjemcem služby je samotný rejda?.

B – Posouzení

24. Nejprve je t?eba p?ipomenout ?innost dot?enou v projednávaném p?ípad?, totiž p?pravu paliv pro zásobování lodí firmou Elmeka pro nájemce-dodavatele Oceanic International Bunkering, který prodává paliva rejda?m dot?ených lodí. V d?sledku toho Elmeka neposkytuje svou službu p?ímo posledn? uvedeným, nýbrž nájemci-dodavateli, který dodává paliva rejda?i v rámci dodávky osvobozené od DPH na základ? ?l. 15 odst. 4 písm. a), pokud jsou pro takové osvobození spln?ny všechny podmínky.

25. Jak uvedli ú?astníci tohoto ?ízení, Soudní dv?r ve v?ci Velker rozhodl, že osvobození od dan? pro dodání zboží pro zásobování lodí stanovené v ?l. 15 bodu 4 je t?eba chápat v tom smyslu, že se m?že uplatnit pouze na dodávky zboží provozovateli lodí, který využívá toto zboží k

zásobování lodí, a nelze ho tak rozšířit na dodávky zboží uskutečně ve stadiu předcházejícím jeho prodeji(6).

26. V odvodnění 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 odvodnění Soudního dvora v tomto rozsudku: „Rozšíření osvobození od daně na stadia předcházející konečnému dodání zboží provozovateli lodí by totiž od státu 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 správnému zjednodušení, nýbrž by se vzhledem k státu 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 primární 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 odpověď na druhou předložnou otázku tak, že osvobození od daně na základě čl. 15 bodu 8 šesté směrnice předpokládá, že příjemcem služby je přímo rejdař.

VI – K těmto předložným otázkám

31. Těmto předložným otázkám odpovídá v podstatě k tomu, do jaké míry ustanovení a zásady práva Společenství o DPH, zejména zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, brání způsobilému uložení daně při zohlednění okolností vodního řízení.

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

32. Komise k tomu uvádí, že ustálená judikatura Soudního dvora v otázce zrušení zvláštních 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 předložné otázce, že informace o osvobození Elmeke 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 zvažování jednak existence legitimního očekávání a jednak zásady legality. Podle řecké vlády právní předpisy Společenství o DPH v projednávaném případě nebránily inkasu DPH se způsobilou platností, protože uvedené legitimní očekávání osoby povinné k dani je třeba zejména

přijít tomu, že dotčenou informaci sdělil na žádost žalobkyně v prvodním 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), zvažení 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 Společenství, včetně obecných zásad práva Společenství(11).

36. Toto platí rovněž pro uložení a vybírání DPH vnitrostátními orgány. Šestá směrnice jako taková neupravuje způsbné 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 přístupu 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 povinné k dani by jinak bylo se způsobnou 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), může 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 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 v rámci hospodářského subjektu.

46. Mám za to, že jinak je třeba posoudit situaci ohledně výbvu 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 orgánem 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 zpěsobilost 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 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 daní, jak je patrné z odpovědí na první dvě předložené 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 daní, je v cí 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 nepřislušným daňovým orgánem, by mohla mít proti dobré víře osoby povinné k dani pouze tehdy, kdy by tuto nepřislušnost musel rozpoznat hospodářský subjekt postupující s běžnou péčí, což je v cí 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 nepřislušnosti orgánu vydávajícího informace daňovým orgánem by rovněž mělo proti dobré víře osoby povinné k dani.

55. Na základě výše uvedeného tedy navrhuji odpovědět na třetí předložnou otázku tak, že šestá směrnice, vykládána ve světle zásady ochrany legitimního očekávání, brání způtnému uložení daní, pokud bylo informací vnitrostátního daňového orgánu založeno takové legitimní očekávání ohledně osvobození činnosti od daní, jaké je předmetem 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 dobré víře. Dobrá víra osoby povinné k dani přitom může být zpochybněna nepřislušností 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 nepřislušnosti 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 předložné 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, na který odkazuje čl. 15 bod 5 uvedené směrnice, se použije pouze na loď 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 zinnosti od daně, jaké je předem v cí v povodním řízení. Vnitrostátnímu soudu přísluší na základě konkrétních okolností případu v povodním řízení zjistit, zda takové legitimní očekávání existuje, což předpokládá, že osoba povinná k dani jednala v dobré víře. Dobrá víra osoby povinné k dani přitom může být zpochybněna nepřislusností daňového orgánu, který poskytl spornou nesprávnou informaci, pouze tehdy, kdy musela být podle názoru vnitrostátního soudu rozpoznatelná pro hospodářský subjekt postupující s běžnou péř. Dobrá víra osoby povinné k dani může být dále vyvrácena rovněž na základě skutečnosti, jakou je rychlá oprava chyby nebo vyjasnění nepřislusnosti orgánu vydávajícího informace daňovým orgánem.

1 – Povodní 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).

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).

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). Odvodnění 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).

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

7 – Viz body 19 a 20 rozsudku.

8 – Viz body 21 a 22 rozsudku.

9 – Viz bod 24 rozsudku.

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).

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. ?ervna 2000, Schlossstraße (C?396/98, Recueil, s. I?4279, bod 44).

13 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 20. b?ezna 1997, Alcan (C?24/95, Recueil, s. I?1591, body 24 a 25), jakož i spojené v?ci 205/82 až 215/82 (uvedené v poznámce pod ?arou 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 v?cech C?487/01 a C?7/02 (uvedený v poznámce pod ?arou 10), bod 69, rozsudek ve v?ci C?396/98 (uvedený v poznámce pod ?arou 12), bod 44, a rozsudek ve v?ci C?381/97 (uvedený v poznámce pod ?arou 12), bod 26.

15 – Rozsudek ze dne 8. ?ervna 2000, Breitsohl (C?400/98, Recueil, s. I?4321, body 34 až 38).

16 – Viz rozsudek ve v?ci C?396/98 (uvedený v poznámce pod ?arou 12), bod 45.

17 – Viz výše, bod 37.

18 – Viz výše, bod 38.

19 – Viz rozsudek ve spojených v?cech C?31/91 až C?44/91 (uvedené v poznámce pod ?arou 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 – Výslovn? viz rozsudky ve spojených v?cech C?31/91 až C?44/91 (uvedené v poznámce pod ?arou 12), bod 35, a rozsudek ve v?ci 316/86 (uvedený v poznámce pod ?arou 12), bod 24.

21 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 16. ?ervence 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).

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. N?mecko (C?5/89, Recueil, s. I?3437, bod 14) a rozsudek ve v?ci C?24/95 (uvedený v poznámce pod ?arou 13), bod 25.

23 – Zdá se, že Soudní dv?r také nepoužívá kritérium jednotné striktní pé?e, nýbrž odkazuje na konkrétní typ podniku, například na „zem?d?lce postupujícího s b?žnou pé?í“: viz například rozsudek ve v?ci C?336/00 (uvedený v poznámce pod ?arou 21), poslední odrážka bodu 58; viz rovněž stanovisko generálního advokáta Albera p?ednesené dne 14. b?ezna 2002 v této v?ci, bod 119, podle n?hož „u zem?d?lce nemohou být kladeny stejné požadavky ohledn? jeho povinnosti informovat se jako u velkých hospodá?ských podnik? v rámci práva hospodá?ské sout?že“.

24 – Nap?. viz rozsudek ve v?ci C?381/97 (uvedený v poznámce pod ?arou 12), bod 26.