

Sujungtos bylos C-181/04–C-183/04

Elmeka NE

prieš

Ypourgos Oikonomikon

(Symvoulío tis Epikrateias prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio – 15 straipsnio 4 dalies a punktas, 5 ir 8 dalys – Jūrinių laivų nuomos atleidimas nuo mokesčio – Taikymo sritis“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčio*

(Tarybos direktyvos 77/388 15 straipsnio 4 dalies a punktas ir 5 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčio*

(Tarybos direktyvos 77/388 15 straipsnio 8 dalis)

3. *Bendrijos teisė – Principai – Teisėt? l?kesi? apsauga*

1. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokesčių ?statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kuriuo remiasi to paties straipsnio 5 dalis, taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje j?roje ir gabena keleivius už atlyg?, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje j?roje ir naudojamiems komercin?je, pramon?s ar žvejybos veikloje.

Iš ties?, nors tam tikros Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkto kalbin?s versijos duoda pagrindo skirtingiems aiškinimams, šio straipsnio formuluot? ir tikslas vis d?lto leidžia naudojimo laivybai atviroje j?roje kriterij? taikyti visiems šioje nuostatoje minimiems laivams. Jei ši nuostata b?t? taikoma ne tik laivybai atviroje j?roje naudojamiems laivams, šio straipsnio 4 dalies b punktas, kuriame taip pat numatomas laivų, naudojamų pakran?i? žvejybai, atleidimas nuo mokesčio, b?t? perteklinis.

(žr. 14, 16 ir rezoliucin?s dalies 1 punktus)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokesčių ?statymų derinimo 15 straipsnio 8 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, kurios reikalingos j?rini? laivų tiesiogin?ms reikm?ms.

Iš tikr?j?, siekiant užtikrinti darną visos Šeštosios direktyvos taikymą, atleidimas nuo mokesčio, numatytas 15 straipsnio 8 dalyje, negali b?ti taikomas paslaugoms, suteiktoms ankstesniame prekybos etape.

(žr. 24–25 ir rezoliucin?s dalies 2 punktus)

3. Bendroje prid?tin?s vert?s mokes?io sistemoje nacionalin?s mokes?io institucijos turi laikytis teis?t? l?kes?io apsaugos principo. Nacionalinis teismas turi ?vertinti, ar tuo atveju, kai valstyb?s nar?s mokes?io administratoriaus sprendimas leido apmokestinamajam asmeniui neperleisti prid?tin?s vert?s mokes?io mok?jimo pareigos kitai sutarties šaliai, apmokestinamasis asmuo gal?jo pagr?stai tik?ti, kad nagrin?jam? sprendim? pri?m? kompetentinga institucija.

(žr. 26, 36 punktus, 3 rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. rugs?jo 14 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokes?io – 15 straipsnio 4 dalies a punktas, 5 ir 8 dalys – J?rini? laiv? nuomos atleidimas nuo mokes?io – Taikymo sritis“

Sujungtose bylose C?181/04–C?183/04

d?l 2004 m. kovo 3 d. *Symvoulia tis Epikrateias* (Graikija) sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2004 m. balandžio 19 d., pagal EB 234 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

Elmeka NE

prieš

Ypourgos Oikonomikon,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teis?jai J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris ir G. Arestis (praneš?jas),

generalin? advokat? C. Stix?Hackl,

pos?džio sekretorius H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir po 2005 m. rugs?jo 8 d. pos?džio,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Apessos, S. Spyropoulos ir I. Bakopoulos V bei S. Chala,

- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

išklausęs 2005 m. gruodžio 1 d. posėdyje pateiktą generalinį advokatų išvadą,
priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą yra pateikti dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47, toliau – Šeštoji direktyva) 15 straipsnio 4 dalies a punkto, 5 ir 8 dalių išaiškinimo bei teisėtų lokesčių ir teisinio saugumo principų išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti byloje bendrovė *Elmeka NE* (toliau – *Elmeka*) prieš *Ypourgos Oikonomikon* (Finansų ministras) dėl pastarojo atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) kelines operacijas, kurias vykdančios imamos pervežimo mokestis už kuro, skirtą jūrinių laivų kuro atsargoms, pervežimui.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje teigiama:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

<...>

4. prekes, skirtas aprūpinti kuro ir maisto atsargomis laivus:

a) naudojamus laivybai atviroje jūroje ir gabenančius keleivius už atlygą arba naudojamus komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje;

b) naudojamus gelbėjimui ir pagalbai jūroje arba pakrančių žvejybai, išskyrus pakrančių žvejybos laivų aprūpinimą maisto atsargomis;

<...>

5. jūrinių laivų, nurodytų 4 dalies a ir b punktuose, tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, nuomojimą ir juose montuotas ar naudojamas įrangas, skaitant ir žvejybos įrangą, tiekimą, nuomojimą, remontą ir priežiūrą;

<...>

8. nenurodytas 5 dalyje paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodytų jūrinių laivų ar jų krovinių tiesioginiais reikimais;

<...>“

Nacionalinė teisės aktai

4 Įstatymo Nr. 1642/1986 dėl PVM ir kitų nuostatų taikymo (FEK A' 125), kuris perkelia Šeštąjį direktyvų teisinių Graikijos sistemų, šiuo metu galiojančios redakcijos 22 straipsnio 1 dalis nustato:

„Nuo mokesčio atleidžiami:

a) apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikoma prasta PVM sistema, vykdomas laivų, skirtų naudoti komercinei laivybai ir žvejybai arba kitiems tikslams, arba skirtų sunaikinti, arba ginkluotų pajėgų ar valstybės apskritai naudojimui, tiekimas ir importas, plaukiančių transporto priemonių, naudojamų gelbėjimui arba pagalbai įroje, bei objektų ir reikmenų, kurie yra juose montuoti ar skirti naudoti gelbėjimo įroje laivuose, tiekimas ir importas. Asmeniniam naudojimui skirti laivai, naudojami pramogoms ir sportui, nuo mokesčio neatleidžiami;

<...>

c) kuro, tepalų, maisto atsargų ir kitų prekių, skirtų laivų, plaukiančių transporto priemonių ir orlaivių kuro atsargoms, tiekimas ir importas, kurie atleidžiami nuo mokesčio pagal a ir b punktus. Nuo mokesčio atleidžiami tik kuras ir tepalai, jei laivai ir plaukiančios transporto priemonės yra naudojami komercinei vidaus laivybai arba kitiems tikslams šalies viduje ir jei žvejybos laivai žvejoja teritoriniuose Graikijos vandenyse;

d) laivų ir orlaivių nuoma, kai jie yra skirti toliau vykdyti apmokestinamuosius sandorius arba atleistus nuo mokesčio sandorius su teise atskaityti pirkimo mokestį. Asmeniniam naudojimui skirtų laivų ir orlaivių nuoma pramogoms ir sportui neatleidžiama nuo mokesčio. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

5 *Elmeka* vykdo vairių frachtuotojų, prekiaujančių skystais degalais, vardu naftos produktų pervežimo tanklaiviu Graikijoje veiklą.

6 Atliekant mokestinį *Elmeka* apskaitos knygų ir dokumentų patikrinimą už 1994–1996 mokestinius metus nustatyta, kad vienas iš jos frachtuotojų–tiekėjų buvo Panamos bendrovė *Oceanic International Bunkering SA* (toliau – *Oceanic*), kuri veržiasi prekyba naftos produktais. Taip pat nustatyta, kad *Elmeka* suskaitose faktrose nenurodydavo PVM nuo pervežimo mokesčio, neatskaitydami mokesčių, kurį ji gaudavo kiekvieno konosamento naftos produktų, skirtų aprūpinti kuro atsargomis laivus Graikijoje bendrovės *Oceanic* vardu, gabenimui, pagrindu, remiantis tuo, kad šie sandoriai atleidžiami nuo PVM.

7 1994 m. birželio 21 d. laišku, nusiųstu *Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios* (Pirėjo laivininkystės mokesčių tarnyba, toliau Pirėjo mokesčių tarnyba), *Elmeka* klausė, ar bendrovės *Oceanic* vardu, bet savo tanklaiviu aprūpindama kuro atsargomis laivus, naudojamus užsienio kelionėms ir vežančius kūrį iš rafinavimo fabrikų, esančių Pirėjo uosto reiduose, ji teisėtai turėjo nurodyti suskaitose faktrose PVM už kiekvieną minutą bendrovei išleisti apyvartą konosamentą, ar ji buvo atleista nuo šio mokesčio pagal Įstatymą Nr. 1642/1986, ir kokia procedūra tokiu atveju reikėtų vadovautis. Atsakydama šį klausimą, Pirėjo mokesčių tarnyba nurodė, kad minėti konosamentai yra atleisti nuo PVM.

8 1993 m. sausio 1 d. įsigaliojus atleidimo nuo PVM, kuris buvo taikomas naftos produktų pervežimo paslaugoms, panaikinimui, *Elmeka* teikiamos paslaugos buvo apmokestintos PVM, nes

jos buvo suteiktos šalies viduje, nepaisant to, kad j? gav?jai buvo ?sisteig? ne Bendrijoje. Šiomis aplinkyb?mis kompetentingas mokes?i? administratorius, pri?m?s tris sprendimus, susijusius su trejais mokestiniais metais, b?tent 1994 m. (C?183/04), 1995 m. (C?182/04) ir 1996 m. (C?181/04), pareikalavo iš *Elmeka* sumok?ti pagrindinio mok?tino mokes?io skirtum?, mokes?io priemok? už kiekvienus metus ir baud?.

9 *Elmeka* gin?ijo min?tus sprendimus *Dioikitiko Protodikeio Peiraios* (Pir?jo administracinis pirmosios instancijos teismas). Atmetus jos ieškin?, bendrov? padav? apeliacin? skund? *Dioikitiko Efeteio Peiraios* (Pir?jo administracinis apeliacinis teismas), kuris, panaikin?s pirmosios instancijos sprendim?, šioje byloje nusprend?, kad jei real?s Pir?jo mokes?i? tarnybos veiksmai suk?l? apmokestinamajam asmeniui ilgalaik? ir teis?t? ?sitikinim?, kad PVM jam netaikomas, tod?l pareiga j? sumok?ti neperleidžiama vartotojams, šiam apmokestinamajam asmeniui netaikomas min?tas mokestis, jei, apmokestinus juo v?liau, finansiniam jo verslo stabilumui iškilt? pavojus. Ta?iau šis panaikinimo pagrindas buvo atmestas teigiant, kad *Elmeka* nepateik? konkre?i? jos finansin? situacij? atspindin?i? ?rodym?, tod?l ne?vykdy? vienos iš s?lyg?, kuri b?tina taikant su ilgalaikiu ir teis?tu ?sitikiniu susijusi? taisykl?. *Dioikitiko Efeteio Peiraios* taip pat nusprend?, kad *Elmeka* vykdomam kuro pervežimui netaikomas ?statymo Nr. 1642/1986 22 straipsnio 1 dalies c punktas ir kad 1997 m. birželio 5 d. kompetentingo mokes?i? administratoriaus sprendime Nr. 6 teis?tai pareikalauta iš min?tos bendrov?s sumok?ti PVM. Tod?l apeliacinis skundas taip pat buvo atmestas.

10 Taigi *Elmeka* pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo atmesti *Symvouliao tis Epikrateias*, kuris nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos identiškai suformuluotus bylose C?181/04–C?183/04 prejudicinius klausimus:

„1) Ar Šeštosios Tarybos direktyvos <...> 15 straipsnio 4 dalies a punkto nuostatos, ? kurias nukreipia šios direktyvos 15 straipsnio 5 dalis, apima tiek laiv?, naudojam? laivybai atviroje j?roje ir gabenan?i? keleivius už atlyg?, tiek naudojam? komercin?je, pramon?s ar žvejybos veikloje, frachtavim? ar apima tik laiv?, naudojam? laivybai atviroje j?roje, frachtavim? taip, kad antru atveju ?statymo Nr. 1642/1986 22 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo sritis frachtuojam? laiv? r?ši? atžvilgiu b?t? platesn? nei šios direktyvos?

2) Ar pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dal? atleidimo nuo mokes?i? tikslais paslaug? gav?jas turi b?ti pats laivo savininkas, ar toks atleidimas yra taikomas, net jei paslaugos yra teikiamos tretiesiems asmenims su s?lyga, jei tai yra daroma tiesioginiam 15 straipsnio 5 dalyje nurodyt? poreiki?, kurie taip pat yra nurodyti ir šio straipsnio 4 dalies a ir b punktuose, tenkinimui?

3) Ar Bendrijos teis?s normos ir principai, susij? su (PVM), leidžia, –jei taip – kok? naudojant mechanizm?, – reikalauti sumok?ti mokest? v?liau, kurio mok?jimo prievol?s mokes?io mok?tojas per tam tikr? laikotarp? neperleido kitai sutarties šaliai ir kuris nebuvo sumok?tas mokes?i? administratoriui, nes pastarojo veiksmai j? ?tikino, jog jis neturi perleisti šio mokes?io mok?jimo prievol?s?“

11 Pagal 2004 m. birželio 2 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutart?, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas, bylos C?181/04–C?183/04 buvo sujungtos.

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

12 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkte minimas naudojimo „laivybai

atviroje j?roje“ kriterijus, kur? nurodo to paties straipsnio 5 dalis, susij?s tik su laivais, gabenan?iais keleivius u? atlyg?, ar ir su laivais, naudojamais komercin?je, pramon?s ar ?vejybos veikloje.

13 Graikijos vyriausyb? ir Europos Bendrij? Komisija sutar?, kad ?eštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkto nuostatose kalbama tik apie tuos laivus, kurie plaukioja atviroje j?roje ir gabena keleivius u? atlyg? arba kurie naudojami komercin?je, pramon?s ar ?vejybos veikloje. Italijos vyriausyb?, priešingai, teigia, jog min?tos nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad jose nustatomas atleidimas nuo mokes?io taikomas laivams, kurie plaukioja atviroje j?roje ir gabena keleivius u? atlyg? ir kurie naudojami komercin?je, pramon?s ar ?vejybos veikloje.

14 Nors šiuo poži?riu tam tikros ?eštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkto kalbin?s versijos duoda pagrindo skirtingiems aiškinimams, šio straipsnio formuluot? ir tikslas si?lo naudojimo laivybai atviroje j?roje kriterij? taikyti visiems šioje nuostatoje minimiems laivams. Iš šio straipsnio pavadinimo „Eksporto iš Bendrijos ir panaši? sandori? bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokes?io“ ir iš 4 dalies pirmojo sakinio yra aišku, kad šio straipsnio nuostatose numatomas j?rini? laiv? apr?pinimo kuro atsargomis ir tam tikromis s?lygomis preki? j?riniam laivams tiekimo atleidimas nuo PVM. Iš ties? taikant naudojimo laivybai atviroje j?roje kriterij? nuo mokes?io neatleidžiama dauguma j?rini? laiv?, naudojam? komercin?je, pramon?s ar ?vejybos veikloje. Jei ši nuostata b?t? taikoma ne tik laivybai atviroje j?roje naudojamiems laivams, šio straipsnio 4 dalies b punktas, kuriame taip pat numatomas laiv?, naudojam? pakran?i? ?vejybai, atleidimas nuo mokes?io, b?t? perteklinis.

15 Kita vertus, aiškinimas, kad ?eštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas taikomas tik laivams, naudojamiems laivybai atviroje j?roje, atitinka Teisingumo Teismo nusistov?jusi? praktik?, pagal kuri? atleidimas nuo PVM turi b?ti aiškinamas griežtai, nes jis yra bendrojo principo, teigian?io, jog kiekviena apmokestinamojo asmens u? atlyg? suteikta paslauga apmokestinama PVM, išimtis (šiuo klausimu žr. 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C?185/89, Rink. p. I?2561, 19 punkt? ir 2004 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *Cimber Air*, C?382/02, Rink. p. I?8379, 25 punkt?).

16 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad ?eštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kur? nurodo to paties straipsnio 5 dalis, taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje j?roje ir gabena keleivius u? atlyg?, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje j?roje ir naudojamiems komercin?je, pramon?s ar ?vejybos veikloje.

D?l antrojo klausimo

17 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar ?eštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje numatytas atleidimas nuo mokes?io taikomas tik paslaugoms, reikalingoms j?rini? laiv? ir j? krovini?, nustatyt? šio straipsnio 5 dalyje, tiesiogin?ms reikm?ms ir skirtoms laivo savininkui, ar šis atleidimas taip pat taikomas tretiesiems asmenims teikiamoms paslaugoms.

18 Šiuo atveju reikia priminti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme nagrin?jam? byl? objektas yra *Elmeka* vykdomos kuro pervežimo operacijos *Oceanic*, kuri parduoda degalus min?t? laiv? savininkams, vardu. Iš tikr?j? *Elmeka* teikia paslaugas ne tiesiogiai laiv? savininkams, bet *Oceanic*, kuri pati tiekia prekes min?tiems laiv? savininkams.

19 Graikijos ir Italijos vyriausyb?s bei Komisija tvirtina, kad norint taikyti ?eštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje numatyt? atleidim? nuo mokes?io paslaugos turi b?ti teikiamos tiesiogiai laiv? savininkui.

20 Reikia prisiminti, kad atleidimas nuo mokesčių yra savarankiškas Bendrijos teisės terminas, kurį reikia nagrinėti atsižvelgiant į bendrą Šeštosios direktyvos nustatytą PVM sistemą (žr. ypač 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 21 punktą; 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 25 punktą ir minėtų Sprendimo *Cimber Air*, 23 punktą).

21 Taigi, kaip nurodyta šio sprendimo 15 punkte, atleidimas nuo PVM turi būti aiškinamas griežtai. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalyje numatytas aprišinimas kuro ir maisto atsargomis atleidžiamas nuo mokesčių todėl, kad jis prilyginamas eksporto operacijoms (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimo *Velker International Oil Company* 21 punktą).

22 Kalbant apie eksporto operacijas, kaip ir teisėtas atleidimas nuo mokesčių, numatytas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje, taikomas tik galutiniam prekių, kurias gabena pardavėjas ar jos gabenamos pardavėjo vardu už Bendrijos ribų, tiekimui, to paties straipsnio 4 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčių taikomas tik prekėms, kurios skirtos apdirbti kuro ir maisto atsargomis laivus, ir todėl negali būti taikomas šioms prekėms ankstesniame prekybos etape (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimo *Velker International Oil Company* 22 punktą).

23 Todėl taikant atleidimą nuo mokesčių ankstesniuose nei galutinis prekių tiekimas laivų naudotojams etapuose valstybės narės turėtų nustatyti kontrolės ir priežiūros sistemą, kad būtų užtikrinta galutinė prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo mokesčių, paskirtis. Tokia sistema valstybėms narėms ir atitinkamiems ūkio subjektams nustatytą apribojimus, nesuderinamus su „teisingu ir sąžiningu atleidimo nuo mokesčių taikymu“, numatytu Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmame sakinyje (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimo *Velker International Oil Company*, 24 punktą).

24 Savo išvados 28 punkte generalinis advokatas teigia, kad minėtos aplinkybės taikomos paslaugų, minimų Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje, atleidimui nuo mokesčių. Iš to išplaukia, kad siekiant užtikrinti darną visos Šeštosios direktyvos taikymą, atleidimas nuo mokesčių, numatytas pagal šią nuostatą, taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui suteiktoms paslaugoms ir todėl negali būti taikomas šioms paslaugoms ankstesniame prekybos etape.

25 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčių taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, kurios reikalingos įvairių laivų tiesioginims reikmėms.

Dėl trečiojo klausimo

26 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar, atsižvelgiant į PVM reglamentuojančius Bendrijos teisės aktus ir principus, nacionalinio mokesčių administratoriaus veiksmai, leidžiantys apmokestinamajam asmeniui neperleisti PVM mokėjimo pareigos kitai sutarties šaliai, gali, net jei tai neteisėta, sukelti apmokestinamajam asmeniui teisėtą įtaką, dėl kurių vėlesnis šio mokesčių sumokėjimas būtų neįmanomas.

27 Komisija teigia, kad teisėtą įtaką apsaugos principas nesuteikia teisės reikalauti vėliau sumokėti PVM, kurio sumokėjimo pareigos per mokestinius metus apmokestinamasis asmuo neperleido kitai sutarties šaliai ir kurio jis nesumokėjo mokesčių administratoriui, kai pastarojo veiksmai per daugelį metų teisėtai tikino apmokestinamąjį asmenį, kad jis neprivalo perleisti pareigos sumokėti šį mokestį. Tačiau per posėdį Komisija pridūrė, kad tai, jog kompetentingas mokesčių administratorius neperdavė informacijos, gali atvesti prie kitokio sprendimo.

28 Graikijos vyriausybė, priešingai, teigia, kad Bendrijos teisės normos dėl PVM nekliudo vėliau surinkti mokestį, kuris nebuvo sumokėtas mokesčio administratoriui, nes apmokestinamasis asmuo buvo įsitikinęs, kad jis neturi perleisti šio mokesčio mokėjimo pareigos, kai šis įsitikinimas atsirado dėl mokesčio administratoriaus tarnybos apmokestinamajam asmeniui paprašius pateikti atitinkamą teisinį nuostatą išaiškinimo, nors ši tarnyba nebuvo kompetentinga atsakyti į tokius klausimus.

29 Italijos vyriausybė mano, kad teisinga pusiausvyra tarp teisinio saugumo ir teisėtų įtekėjusių apsaugos principų bei būtinybų atitikti Bendrijos teisės normas, reglamentuojančias PVM, turi vesti prie išvados, kad pagrindinėse bylose Graikijos valstybė neturėtų paskirti jokios baudos nei reikalauti mokėti palūkanas, bet minėtas mokestis vis dėlto turi būti sumokėtas.

30 Iš prašymų priimti prejudicinę sprendimą aišku, kad turi būti išnagrinėti 1997 m. birželio 5 d. laikini kompetentingo mokesčio administratoriaus sprendimai, reikalaujantys sumokėti mokėtiną PVM už 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) ir 1996 (C-181/04) mokestinius metus ir panaikinantys Pirėjo mokesčio tarnybos pirmiau suteiktą atleidimą nuo minėto mokesčio.

31 Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, teisinio saugumo ir teisėtų įtekėjusių apsaugos principai yra teisinės Bendrijos sistemos dalis. Todėl šie principai turi laikytis ne tik Bendrijos institucijos, bet ir valstybės narės, vykdydamos Bendrijos direktyvomis joms suteiktus įgaliojimus (žr. ypač 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Belgocodex*, C-381/97, Rink. p. I-8153, 26 punktą ir 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimo „*Goed Wonen*“, C-376/02, Rink. p. I-3445, 32 punktą). Iš to yra aišku, kad nacionalinės institucijos turi laikytis tokio subjekto teisėtų įtekėjusių apsaugos principo.

32 Kalbant apie asmens, kuris pasinaudojo palankiais veiksmais, teisėtų įtekėjusių apsaugų, pirmiausia reikia nustatyti, ar mokesčio administratoriaus veiksmas atsargiam ir nuvokiam tokio subjekto sukurtą pagrįstą įtekėjusių (šiuo klausimu žr. 1975 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Union nationale des coopératives agricoles de céréales ir kt. prieš Komisiją ir Tarybą*, C-95/74–C-98/74, C-15/75 ir C-100/75, Rink. p. 1615, 43–45 punktus ir 1978 m. vasario 1 d. Sprendimo *Lühns*, C-78/77, Rink. p. 169, 6 punktą). Jei atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, reikėtų nustatyti šio įtekėjusių teisėtumą.

33 Šioje byloje, kaip teigiama prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusio teismo sprendimuose, *Elmeka* pateikė Pirėjo mokesčio tarnybai klausimą, ar, aprėpinant laivus kuro ir maisto atsargomis, ji pagal įstatymo Nr. 1642/1986 22 straipsnį atleidžiama nuo PVM ir, jei taip, – pagal kokią procedūrą. Minėta tarnyba jai atsakė, kad konosamentai atleidžiami nuo PVM pagal minėto 22 straipsnio c ir d punktus.

34 Be to, reikia pabrėžti, kad Graikijos vyriausybė tiek pastabose raštu, tiek per posėdį nurodė, jog nacionalinėje teisėje yra aiškiai suformuluota nuostata, kurioje nurodyta nacionalinė institucija, kompetentinga atsakyti į piliečių pateiktus su mokesčiais susijusius teisinius klausimus.

35 Todėl nacionalinis teismas turi išnagrinėti, ar *Elmeka*, kurios veikla yra naftos produktų pervežimas tanklaiviu įvairių frachtuotojų vardu, galėjo pagrįstai tikėti, kad Pirėjo mokesčio tarnyba buvo kompetentinga nuspręsti dėl atleidimo nuo mokesčio taikymo jos veiklai.

36 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad bendroje PVM sistemoje nacionalinės mokesčių institucijos turi laikytis teisėtų įkesių apsaugos principo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindiniai bylų aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo galėjo pagrįstai tikėti, kad nagrinjamą sprendimą priėmė kompetentinga institucija.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindiniais bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias pateikė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

- 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kuriuo remiasi to paties straipsnio 5 dalis, taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje jūroje ir gabena keleivius už atlygą, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje jūroje ir naudojamiems komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.**
- Šeštosios direktyvos 77/388 15 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, kurios reikalingos jūrinio laivo tiesioginėms reikmėms.**
- Bendroje pridėtinės vertės mokesčio sistemoje nacionalinės mokesčių institucijos turi laikytis teisėtų įkesių apsaugos principo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindiniai bylų aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo galėjo pagrįstai tikėti, kad nagrinjamą sprendimą priėmė kompetentinga institucija.**

Parašai.

* Proceso kalba: graikų.