

Sprawy połączone od C-181/04 do C-183/04

Elmeka NE

przeciwko

Ypourgos Oikonomikon

(wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożone przez Symvoulio tis Epikrateias)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 15 pkt 4 lit. a), art. 15 pkt 5 i 8 – Zwolnienie
dotyczące wynajmu statków morskich – Zakres

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny
system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 15 pkt 4 lit. a) i art. 15 pkt 5)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny
system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 15 pkt 8)

3. *Prawo wspólnotowe – Zasady – Ochrona uzasadnionych oczekiwań*

1. Artykuł 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, do którego odwołuje się art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, zmienionej dyrektywą 92/111, należy stosować nie tylko do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożą pasażerów za opłatą, lecz również do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu i są używane do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

W istocie, nawet jeżeli niektóre wersje językowe art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy prowadzą do rozbieżnych wykładni, struktura i cel tego przepisu przemawiają za stosowaniem kryterium wykorzystywania do żeglugi na pełnym morzu do wszystkich rodzajów statków wymienionych w tym przepisie. Gdyby przepis ten interpretować w ten sposób, że dotyczy on nie tylko statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu, art. 15 pkt 4 lit. b), który przewiduje takie zwolnienie dla statków, które są używane do połowu przybrzeżnego ryb, byłby zbyt wąski.

(por. pkt 14, 16 oraz pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 15 pkt 8 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, iż zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, przeznaczonych dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich.

W celu bowiem zagwarantowania spójnego stosowania szóstej dyrektywy w jej całości, zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 nie może obejmować usług świadczonych na

wcześniejszym etapie obrotu.

(por. pkt 24, 25 oraz pkt 2 sentencji)

3. W ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej krajowe organy podatkowe są zobowiązane do przestrzegania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy, w przypadku gdy decyzję administracji podatkowej państwa członkowskiego zezwolono podatnikowi na zaniechanie naliczania podatku od wartości dodanej jego partnerowi handlowemu, podatnik mógł powziąć racjonalne przekonanie, że przedmiotowa decyzja została wydana przez właściwy organ.

(por. pkt 26, 36 oraz pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 14 września 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 15 pkt 4 lit. a), pkt 5 oraz pkt 8 – Zwolnienie dotyczący wynajmu statków morskich – Zakres

W sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Symvoulio tis Epikrateias (Grecja) postanowieniami z dnia 3 marca 2004 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 19 kwietnia 2004 r., w postępowaniach

Elmeka NE

przeciwko

Ypourgos Oikonomikon,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris i G. Arestis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: H. Von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 września 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu greckiego przez M. Apessosa, S. Spyropoulosa, I. Bakopoulosa oraz przez S. Chalę, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Bragugli, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 grudnia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 15 pkt 4 lit. a), pkt 5 oraz pkt 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 384, str. 47, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasady pewności prawa.

2 Wnioski te zostały przedłożone w ramach sporu pomiędzy spółką Elmeka NE (zwaną dalej „Elmek”) i Ypourgos Oikonomikon (ministrem finansów), dotyczącego odmowy zwolnienia od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) czynności leżących u podstaw opłat za fracht paliw w celu zaopatrzenia statków.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 15 szóstej dyrektywy stanowi:

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

[...]

4. dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków, które:

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

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

[...]

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

[...]

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

[...].

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 22 ust. 1 ustawy nr 1642/1986 dotyczącej opodatkowania podatkiem VAT oraz innych postanowień (FEK A' 125), która stanowi transpozycję szóstej dyrektywy do greckiego porządku prawnego, w brzmieniu obowiązującym w okresie, którego dotyczy spór, stanowi, co następuje:

„Zwalnia się od podatku:

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

[...]

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

d) czarter statków lub wynajem statków powietrznych związany z wykonywaniem czynności opodatkowanych lub czynności zwolnionych, które uprawniają do dokonania odliczenia podatku naliczonego. Zwolnienia tego nie stosuje się do czarteru i wynajmu statków lub statków powietrznych używanych do celów prywatnych, celów rekreacyjnych lub sportowych [...].

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

5 Przedmiotem działalności statutowej spółki Elmeka jest eksploatacja tankowca, używanego do transportu produktów ropopochodnych na terenie Grecji, na rzecz podmiotów handlujących paliwami ciekłymi, które dokonują czarteru statku.

6 Podczas kontroli ksiąg rachunkowych i dokumentów księgowych Elmeki, dotyczących lat podatkowych 1994–1996, stwierdzono, że wśród dokonujących czarteru dostawców była panamska spółka Oceanic International Bunkering SA (zwana dalej „Oceanic”), której przedmiotem działalności statutowej jest handel produktami ropopochodnymi. Ustalono również, że Elmeka nie fakturowała podatku VAT od frachtu brutto, który otrzymywała na podstawie kartego konosamentu związanego z transportem produktów ropopochodnych, służących zaopatrzeniu statków w Grecji, zwiadczonego na rachunek spółki Oceanic, uznając, iż są to czynności zwolnione od podatku.

7 W piśmie z dnia 21 czerwca 1994 r. skierowanym do Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion

Peiraios (organu podatkowego w Pireusie, w?a?ciwego w sprawach morskich, zwanego dalej „organem podatkowym w Pireusie”) Elmek? wyst?pi?a z pytaniem, czy w ramach zaopatrywania przez nale??cy do niej tankowiec, na rachunek sp?ki Oceanic, statków wykonuj?cych rejsy za granic? i transportuj?cych paliwo pochodz?ce z rafinerii redy portu w Pireusie, jest ona zobowi?zana na podstawie obowi?zuj?cych przepisów do fakturowania podatku VAT od konosamentów, które wystawia na rzecz tej sp?ki, czy te? jest zwolniona od podatku na mocy ustawy nr 1642/1986, a je?eli tak, to na jakiej podstawie. W odpowiedzi na powy?sze pytanie organ podatkowy w Pireusie poinformowa? Elmek?, ?e rzeczony konosamenty s? zwolnione od podatku VAT.

8 W nast?pstwie zawieszenia ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1993 r. zwolnienia od podatku VAT, z którego korzysta?o ?wiadczenie us?ug transportu produktów ropopochodnych, us?ugi wykonane przez Elmek? zosta?y poddane opodatkowaniu podatkiem VAT, bowiem by?y one wykonywane na terenie kraju, niezale?nie od tego, ?e ich odbiorca posiada? siedzib? poza obszarem Wspólnoty. W zwi?zku z powy?szym w?a?ciwy organ podatkowy w drodze decyzji dotycz?cych trzech lat podatkowych b?d?cych przedmiotem sporu – a mianowicie roku 1994 (sprawa C?183/04), 1995 (sprawa C?182/04) oraz 1996 (sprawa C?181/04) – okre?li? podatek do zap?aty przez Elmek?, w wysoko?ci ró?nicy mi?dzy podatkiem nale?nym a uiszczonym, dodatkowe zobowi?zanie podatkowe zwi?zane z nierzetelnymi deklaracjami podatkowymi za ka?dy wy?ej wymieniony rok oraz grzywn?.

9 Elmek? wnios?a odwo?anie od wymienionych decyzji do Dioikitiko Protodikeio Pireos (s?du administracyjnego pierwszej instancji). W zwi?zku z oddaleniem skarg przez ten s?d, sp?ka wyst?pi?a z apelacj? do Dioikitiko Efeteio Pireos (administracyjny s?d apelacyjny w Pireusie), który uchyli? wyrok s?du pierwszej instancji i stwierdzi?, ?e je?li dzia?anie organu podatkowego w Pireusie wywo?a?o u podatnika trwa?e i uzasadnione przekonanie, i? nie podlega on podatkowi VAT z takim skutkiem, i? nie nalicza? on tego? podatku swoim odbiorcom, to podatnik ten nie podlega rzeczonemu podatkowi, o ile na?o?enie podatku a posteriori zagra?a?oby stabilno?ci finansowej jego przedsi?biorstwa. Jednak?e ów zarzut apelacyjny nie zosta? uwzgl?dniony z uwagi na to, ?e Elmek? nie przedstawi?a konkretnych danych dotycz?cych jej sytuacji finansowej oraz i? w konsekwencji nie zdo?a?a ona wykaza? spe?nienia jednej z przes?anek zastosowania zasady dotycz?cej trwa?ego i uzasadnionego przekonania. Dioikitiko Efeteio Pireos uzna? tak?e, ?e wykonywany przez Elmek? transport paliw nie podlega art. 22 ust. 1 lit. c) ustawy nr 1642/1986, oraz i? decyzja nr 6 z dnia 5 czerwca 1997 r. w?a?ciwego organu podatkowego w sposób prawid?owy okre?la podatek VAT do zap?aty przez t? sp?k?. Z powy?szych powodów apelacja zosta?a zatem oddalona.

10 Elmek? wnios?a skarg? na ten wyrok do Symvoulío tis Epikrateias, który postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi, które zosta?y sformu?owane w jednakowy sposób w ka?dej ze spraw od C?181/04 do C?183/04:

„1. Czy art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy [...], do którego odwo?uje si? art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dotyczy on czarteru zarówno statków morskich przewo??cych pasa?erów za op?at?, jak i statków u?ywanych do celów handlowych, przemys?owych lub rybo?ófstwa, czy te? dotyczy on wy??cznie czarteru statków morskich, co w ostatnim przypadku oznacza, ?e przepisy art. 22 ust. 1 lit. d) ustawy nr 1642/1986 maj?, w odniesieniu do kategorii statków obj?tych czarterem, szerszy zakres zastosowania ni? przepis dyrektywy?

2. Czy zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy wymaga, by us?uga by?a ?wiadczona na rzecz samego armatora, czy te? zwolnienie to przys?uguje równie?, gdy us?uga jest ?wiadczona na rzecz podmiotu trzeciego, je?eli jest ona zwi?zana z zaspokajaniem

bezporednich potrzeb statków wymienionych w art. 15 pkt 5, czyli statków, o których również mowa w art. 15 pkt 4 lit. a) i b)?

3. Czy zgodnie z przepisami i zasadami prawa wspólnotowego dotyczącymi podatku VAT dopuszczalne jest – a jeżeli tak, to pod jakimi warunkami – udanie a posteriori zapłaty podatku, którego podatnik w tym czasie nie naliczył swojemu partnerowi handlowemu, i w wyniku czego nie wpłacił podatku na rachunek administracji podatkowej, bądź przekonany, że nie jest on zobowiązany do naliczenia tego podatku, przy czym przekonanie to zostało wywołane przez zachowanie organów podatkowych?”.

11 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 2 czerwca 2004 r. sprawy od C-181/04 do C-183/04 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak również wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

12 W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy kryterium wykorzystywania statku do „łęgugi na pełnym morzu”, wskazane w art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy, do którego odwołuje się art. 15 pkt 5, dotyczy wyłącznie statków morskich przewożących pasażerów za opłatą, czy też dotyczy on również statków używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

13 Rząd grecki i Komisja Wspólnot Europejskich są zgodne co do tego, iż art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczy wyłącznie statków, które są wykorzystywane do łęgugi na pełnym morzu oraz przewożących pasażerów za opłatą bądź są używane do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa. Natomiast zdaniem rzędu włoskiego przepis ten należy interpretować w ten sposób, że określone w nim zwolnienie dotyczy, po pierwsze, statków wykorzystywanych do łęgugi na pełnym morzu, które przewożą pasażerów za opłatą, oraz, po drugie, statków używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

14 W tym miejscu należy wskazać, że nawet jeżeli niektóre wersje językowe art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy prowadzą do rozbieżnych wykładni, struktura i cel tego przepisu przemawiają za stosowaniem kryterium wykorzystywania do łęgugi na pełnym morzu do wszystkich rodzajów statków wymienionych w tym przepisie. Z tytułu tego artykułu, który brzmi „Zwolnienia wywozu poza obszar Wspólnoty, operacji podobnych i transportu międzynarodowego”, wynika, że celem tego przepisu jest zwolnienie od podatku VAT zaopatrzenia statku oraz, pod pewnymi warunkami, dostaw towarów na statki morskie. Stosowanie kryterium wykorzystywania do łęgugi na pełnym morzu wyklucza zwolnienie statków morskich używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa w zakresie, w jakim działalność ta nie jest wykonywana na pełnym morzu. Gdyby przepis ten interpretować w ten sposób, że dotyczy on nie tylko statków, które są wykorzystywane do łęgugi na pełnym morzu, art. 15 pkt 4 lit. b), który przewiduje takie zwolnienie dla statków, które są używane do połowu przybrzeżnego ryb, byłby zbyt wąski.

15 Ponadto wykładnia, zgodnie z którą art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy należy stosować wyłącznie do statków, które są wykorzystywane do łęgugi na pełnym morzu, jest zgodna z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, stosownie do którego zwolnienie od podatku VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowi ono wyjątek od ogólnej zasady, zgodnie z którą każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika podlega podatkowi od obrotów (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. str. I-2561, pkt 19 oraz z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. str. I-8379, pkt 25).

16 W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy, do którego odwołuje się art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, należy stosować nie tylko do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożą pasażerów za opłatą, lecz również do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu i są używane do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

W przedmiocie pytania drugiego

17 W pytaniu drugim sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy dotyczy wyłączenie świadczenia usług na potrzeby statków morskich, wymienionych w art. 15 pkt 5, jak również ich ładunku, które są wykonywane na rzecz samego armatora, czy też zwolnienie to dotyczy również tego rodzaju usług, gdy są one świadczone na rzecz podmiotu trzeciego.

18 W tym zakresie należy przypomnieć, że sprawy zawisłe przed sądem krajowym dotyczą transportu paliw wykonywanego przez Elmek na rachunek Oceanic, która sprzedaje te paliwa armatorom statków. W rzeczywistości Elmek nie świadczy usług bezpośrednio na rzecz armatorów, lecz na rzecz Oceanic, która samodzielnie dokonuje dostawy towarów na rzecz tych armatorów.

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

20 Należy przypomnieć, że zwolnienia od podatku stanowi samodzielne instytucje prawa wspólnotowego, które należy rozpatrywać w kontekście wspólnego systemu podatku VAT wprowadzonego przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyroki z 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 21; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. I-6833, pkt 25 oraz ww. wyrok w sprawie Cimber Air, pkt 23). Ponadto, jak wskazano w pkt 15 niniejszego wyroku, zwolnienia od podatku VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły.

21 Dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków, o których mowa w art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy, są zwolnione od podatku, bowiem stanowi czynności równoznaczne z wywozem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Velker International Oil Company, pkt 21).

22 Jeżeli chodzi o wywóz, to podobnie jak zwolnienie, o którym mowa w art. 15 pkt 1 szóstej dyrektywy, stosuje się wyłączenie do kołowej dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rachunek do miejsca przeznaczenia znajdujęcego się poza terytorium Wspólnoty, tak zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 4 może być stosowane wyłączenie do dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki, który wykorzystuje te towary do zaopatrzenia statków, a zatem nie może ono obejmować dostaw towarów na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Velker International Oil Company, pkt 22).

23 W istocie stosowanie zwolnienia na etapach poprzedzających ostateczną dostawę towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki wymagałoby od państwa ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu zapewnienia, że towary objęte zwolnieniem zostaną dostarczone do miejsca ostatecznego przeznaczenia. Mechanizmy tego rodzaju oznaczająby dla państw oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z określonym w art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy celem polegającym na „zapewnieniu właściwego i prostego zastosowania zwolnień” (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Velker International Oil Company,

pkt 24).

24 Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 28 opinii, wymienione powyżej przesłanki znajdują zastosowanie również do zwolnienia od podatku usług w rozumieniu art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy. Z powyższego wynika, że w celu zagwarantowania spójnego stosowania szóstej dyrektywy w jej całości, zwolnienie przewidziane w tym przepisie znajduje zastosowanie wyłącznie do usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, a zatem zakres jego stosowania nie może obejmować usług świadczonych na wcześniejszym etapie obrotu.

25 W związku z powyższym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, przeznaczonych dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich.

W przedmiocie pytania trzeciego

26 W pytaniu trzecim sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy zgodnie z przepisami i zasadami prawa wspólnotowego dotyczącymi podatku VAT działanie administracji podatkowej, polegające na zezwoleniu podatnikowi na zaniechanie naliczania podatku swojemu partnerowi handlowemu, może prowadzić, nawet jeżeli działanie to byłoby sprzeczne z prawem, do powstania uzasadnionych oczekiwań po stronie podatnika, co wyklucza zapłatę a posteriori rzeczzonego podatku.

27 W ocenie Komisji zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań wyklucza możliwość oddania zapłaty a posteriori podatku VAT, którego podatnik nie naliczył swojemu partnerowi handlowemu w związku z bieżącymi przedmiotem sporu usługami i którego nie wpisał na rachunek administracji podatkowej, bowiem zachowanie organów podatkowych przez wiele lat wywoływało u podatnika uzasadnione przekonanie, że nie jest on zobowiązany do naliczania rzeczzonego podatku. Podczas rozprawy Komisja wskazała jednak, że okoliczności, iż informacja taka nie została udzielona przez właściwy organ administracji podatkowej może ewentualnie prowadzić do odmiennej oceny.

28 Natomiast rzędn grecki uważa, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące podatku VAT nie wykluczają pobrania a posteriori podatku niewpłaconego na rzecz administracji podatkowej, ponieważ podatnik był przekonany, iż nie jest zobowiązany do naliczania tego podatku, jeżeli przekonanie to wynikało z interpretacji właściwych przepisów prawa wydanej, na wniosek podatnika, przez organ administracji podatkowej, gdy w szczególności organ ten nie był właściwy w sprawie tego wniosku.

29 Zdaniem rzędu włoskiego zachowanie należytej równowagi między ochroną zasady pewności prawa i ochroną zasady uzasadnionych oczekiwań a konieczności przestrzegania regulacji wspólnotowej dotyczącej podatku VAT prowadzi do wniosku, iż w sprawach bieżących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, Grecja nie może nałożyć jakiejkolwiek sankcji ani nawet grzyfów odsetek, niemniej rzeczony podatek podlega zapłacie.

30 Z postanowień odsyłanych wynika, że przedmiotem sporu są decyzje wstępne z dnia 5 czerwca 1997 r. właściwego organu administracji podatkowej, dotyczące rozliczenia podatku VAT za rok podatkowy 1994 (w sprawie C-183/04), 1995 (w sprawie C-182/04) oraz 1996 (w sprawie C-181/04), w wyniku których uchylono zwolnienie od tego podatku, uprzednio przyznane przez organ podatkowy w Pireusie.

31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasada pewności prawa stanowi część wspólnotowego porządku prawnego. Z tego

wzgl?du musz? by? przestrzegane przez instytucje wspólnotowe, lecz równie? przez pa?stwa cz?onkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez dyrektywy wspólnotowe uprawnienie? (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C?381/97 Belgocodex, Rec. str. I?8153, pkt 26 oraz z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C?376/02 „Goed Wonen”, Zb.Orz. str. I?3445, pkt 32). Z powy?szego wynika, ?e w?adze krajowe s? zobowi?zane do przestrzegania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa? podmiotów gospodarczych.

32 Mo?liwo?? skorzystania z zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa? przez podmiot, na którego rzecz zosta?o wydane korzystne rozstrzygni?cie, wymaga przede wszystkim ustalenia, czy dzia?anie organów administracji wywo?a?o u ostro?nego i rozwa?nego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwanie (zob. podobnie wyroki z dnia 10 grudnia 1975 r. w sprawach po??czonych od 95/74 do 98/74, 15/75 oraz 100/75 Union nationale des coopératives agricoles de céréales i in. przeciwko Komisji i Radzie, Rec. str. 1615, pkt. 43–45 oraz z dnia 1 lutego 1978 r. w sprawie 78/77 Lührs, Rec. str. 169, pkt 6). Je?eli oka?e si?, ?e odpowied? na to pytanie jest twierd?ca, nale?y nast?pnie ustali? uzasadniony charakter tych?e oczekiwa?.

33 W niniejszej sprawie, jak zosta?o to wskazane w postanowieniach odsy?aj?cych, Elmeka wyst?pi?a do organu podatkowego w Pireusie z pytaniem maj?cym na celu ustalenie, czy w ramach zaopatrzenia statków by?a ona zwolniona od podatku VAT w rozumieniu art. 22 ustawy nr 1642/1986, a je?eli tak, to na jakiej podstawie. W udzielonej spó?ce odpowiedzi organ ten stwierdzi?, ?e konosamenty s? zwolnione od podatku VAT na podstawie rzeczonego art. 22 lit. c) i d).

34 Nale?y ponadto podkre?li?, ?e rz?d grecki wskaza?, zarówno w uwagach pisemnych, jaki i podczas rozprawy, ?e w prawie krajowym wyst?puje wyra?ny przepis okre?laj?cy organ w?a?ciwy w zakresie udzielania odpowiedzi na pytania obywateli dotycz?ce prawa podatkowego.

35 W tym wzgl?dzie nale?y wskaza?, ?e do s?dziego s?du krajowego nale?y ustalenie, czy Elmeka, której przedmiotem dzia?alno?ci statutowej jest eksploatacja tankowca u?ywanego do transportu produktów ropopochodnych na rzecz ró?nych podmiotów, które dokonuj? czarteru statku, mog?a powzi?? racjonalne przekonanie, ?e organ podatkowy w Pireusie jest w?a?ciwy, aby udzieli? informacji odno?nie do stosowania zwolnienia w zakresie prowadzonej przez ni? dzia?alno?ci.

36 Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, na pytanie trzecie nale?y odpowiedzie?, ?e w ramach wspólnego systemu podatku VAT krajowe organy podatkowe s? zobowi?zane do przestrzegania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa?. Do s?du krajowego nale?y dokonanie oceny, czy w okoliczno?ciach spraw w post?powaniach przed s?dem krajowym podatnik móg? powzi?? racjonalne przekonanie, ?e decyzja b?d?ca przedmiotem sporu zosta?a wydana przez w?a?ciwy organ.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, do którego odwo?uje si? art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, zmienionej dyrektyw? Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., nale?y stosowa? nie tylko do**

statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożą pasażerów za opłatą, lecz również do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu i są używane do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

2) Artykuł 15 pkt 8 szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, iż zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, przeznaczonych dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich.

3) W ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej krajowe organy podatkowe są zobowiązane do przestrzegania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy w okolicznościach spraw w postępowaniach przed sądem krajowym podatnik mógł powziąć racjonalne przekonanie, że decyzja będąca przedmiotem sporu została wydana przez właściwy organ.

Podpisy

* Język postępowania: grecki.