

GENERALINIS ADVOKATAS

CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,

pateikta 2005 m. gruodžio 1 d.1(1)

Sujungtos bylos C-181/04, C-182/04 ir C-183/04

Elmeke NE

prieš

Ypourgou Oikonomikon

(*Symvoulío tis Epikrateias* (Graikija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinis vertės mokestis – Atleidimas nuo mokesčio – Jūrinių laivų nuomos atleidimas nuo mokesčio – Taikymo sritis“

I – **Vadas**

1. Šioje byloje dėl prejudicinio sprendimo priimimo *Symvoulío tis Epikrateias* (Graikija) Teisingumo Teismo prašo išaiškinti Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB(2) dėl PVM (toliau – Šeštoji direktyva) 15 straipsnio dėl eksporto ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimo nuo mokesčio, kuriuos vykdant imamas pervežimo mokestis už kuro, skirto jūrinių laivų kuro atsargoms, pervežimui. Be to, tuo atveju, jei atleidimas nuo mokesčio netaikomas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar mokesčio institucijos veiksmai pagal teisėtą lankesio apsaugos principą galėjo apmokestinamajam asmeniui sukelti pagrįstą įsitikinimą, kuriam prieštarautų apmokestinimas PVM vėliau.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Bendrijos teisė*

2. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio b) lent numatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčio 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 pakranėje žvejybai, išskyrus pakranės žvejybos laivų aprūpinimą maisto atsargomis;

<...>

5. Jūrinių laivų, nurodytų 4 dalies a ir b punktuose, tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, nuomojimą ir juose įmontuotas ar naudojamos įrangos, įskaitant ir žvejybos įrangą, tiekimą, nuomojimą, remontą ir priežiūrą;

<...>

8. Nenurodytas 5 dalyje paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodytų jūrinių laivų ar jų krovinių tiesioginiams reikmėms; <...>.“

B – *Nacionalinė teisė*

3. Šiuo metu galiojančio įstatymo Nr. 1642/1986, kuris perkelia Šeštąją direktyvą į teisinę Graikijos sistemą, 22 straipsnis nustato:

„1. 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 ginkluotųjų pajėgų ar valstybės apskritai naudojimui, tiekimas ir importas, plaukiančių transporto priemonių, naudojamų gelbėjimui arba pagalbai jūroje, bei objektų ir reikmenų, kurie juos įmontuoti ar skirti naudoti gelbėjimo jūroje 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 plaukiančių transporto priemonių 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 skirti toliau apmokestinamiesiems sandoriams arba atleistiems nuo mokesčio sandoriams vykdyti su teise atskaityti pirkimo mokestį. Asmeniniam naudojimui skirtų laivų ir orlaivių nuoma pramogų ir sporto tikslams nuo mokesčio neatleidžiama. Komerciniams laivų nuoma turistiniams reikmėms nuo mokesčio įstatymo Nr. 438/1976 (FEK A'256) prasme atleidžiama tada, kai jie turistinių kelionių metu taip pat plaukia užsienio šalių priešuosius <...>. Šio punkto nuostatos dėl laivų įstatymo Nr. 438/1976 prasme galioja ir visiems kitiems komerciniams laivams; <...>.“

III – Faktinės bylos aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

4. *Elmeka* vykdo naftos produktų pervežimo savo tanklaiviu šalies viduje vairių frachtuotojų, prekiaujančių skystais degalais, vardu, veiklą.

5. Kompetentingos nacionalinės mokesčių institucijos, atlikusios mokestinį tyrmą 1994 m., 1995 m. ir 1996 m. apskaitos ir dokumentų patikrinimą, nustatė, kad vienas iš jos frachtuotojų-tiekėjų buvo bendrovė *Oceanic International Bunkering*, kurios buveinė yra Panamoje ir kuri verčiasi prekyba naftos produktais ir tepalais. Taip pat nustatyta, kad *Elmeka* savo sąskaitose

fakt?rose min?tai bendrovei nenurodydavo PVM nuo krovinio pervežimo mokes?io, neatskai?ius mokes?i?, kur? ji gaudavo už naftos produkt?, skirt? laivams šalies viduje apr?pinti kuro atsargomis, gabenim?, remdamasi tuo, kad šie sandoriai atleidžiami nuo PVM.

6. 1994 m. birželio 21 d. laišku ieškov? kreip?si ? Pir?jo laivininkyst?s mokes?i? tarnyb?, kuriame ji klaus?, ar savo tanklaiviu apr?pindama kuro atsargomis laivus, naudojamus užsienio kelion?ms ir vežan?ius kur? iš rafinavimo fabrik?, esan?i? Pir?jo uosto reiduose, ji savo s?skaitose fakt?rose už kiekvien? *Oceanic International Bunkering* ? apyvart? išleist? konosament? pagal ?statym? tur?jo nurodyti PVM, ar ji buvo atleista nuo šio mokes?io, ar ji buvo atleista nuo šio mokes?io pagal ?statym? Nr. 1642/1986 ir kokia tokiu atveju proced?ra reik?t? vadovautis. Pirmiau nurodyta institucija 1994 m. birželio 24 d. laišku nurod?, kad min?ti konosamentai yra atleisti nuo PVM.

7. Motyvuodama tuo, kad 1993 m. sausio 1 d. ?sigaliojus atleidimo nuo PVM, kuris buvo taikomas naftos produkt? vežimo paslaugoms, panaikinimui, ieškov?s paslaugos tur?jo b?ti apmokestinamos PVM, nes jos buvo teikiamos šalies viduje, kompetentinga mokes?i? tarnyba, 1997 m. birželio 5 d. pri?musi sprendimus d?l gin?ijam? mokestini? met?, t. y. 1994 m. sausio 1 d. – gruodžio 31 d. (byla C?183/04), 1995 m. sausio 1 d. – gruodžio 31 d. (byla C?182/04) ir 1996 m. sausio 1 d. – gruodžio 31 d. (byla C?181/04), pareikalavo iš ieškov?s sumok?ti pagrindinio mok?tino mokes?io skirtum?, mokes?io priemok? už kiekvieni? mokestinius metus d?l neteisingos informacijos ir baud?.

8. Ieškov? pirmiausia gin?ijo min?tus sprendimus *Dioikitiko Protodikeio Peiraios* (Pir?jo administracinis pirmosios instancijos teismas), ir šis ieškin? atmet?. Bendrov? padav? apeliacini? skund? *Dioikitiko Efeteio Peiraios* (Pir?jo administracinis apeliacinis teismas), kuris iš dalies pirmosios instancijos teismo sprendim? panaikino. Apeliacinis teismas iš principo konstatavo, kad jei real?s mokes?i? tarnybos veiksmai suk?l? apmokestinamajam asmeniui ilgalaik? ir teis?t? ?sitikinim?, jog PVM jam netaikomas, tod?l pareiga j? sumok?ti neperleidžiama vartotojams, šiam apmokestinamajam asmeniui negali b?ti taikomas mokestis, jei, apmokestinus juo v?liau, finansiniam jo verslo stabilumui iškilt? pavojus. Ta?iau ieškov? nenurod? jos verslui gresian?io finansinio pavojaus. Be to, *Dioikitiko Efeteio* nusprend?, kad atleidimas nuo PVM taikomas tik kuro vežimo paslaugoms, kurias teikia patys tiek?jai, bet netaikomas vežimo paslaugoms, kurias tiek?j? vardu teikia transporto bendrov?s, kaip antai ieškov?. Tod?l *Dioikitiko Efeteio* nusprend?, kad iš ieškov?s buvo teis?tai pareikalauta sumok?ti pagrindin? ?siskolinim?, bet ieškovei nereikia mok?ti priemokos ir baudos, nes ji r?m?si vien tik mokes?i? tarnybos nurodymais.

9. Š? teismo sprendim? ieškov? apskund? *Symvoulis tis Epikrateias* (Valstyb?s taryba). 2004 m. kovo 3 d. *Symvoulis tis Epikrateias* pri?m? nutarim?, kur? Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2004 m. balandžio 19 d., d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? šioje byloje, pateikiant šiuos klausimus:

1. Ar 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kuriuo remiasi 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? atleidimas nuo mokes?i? taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, ar toks atleidimas yra taikomas ir tada, kai paslaugos teikiamos tretiesiems asmenims su s?lyga, kad jos skirtos 15 straipsnio 5 dalyje nurodyt? laiv?, t. y. nurodyt? 15 straipsnio 4 dalies a ir b punktuose, tiesiogin?ms reikm?ms

tenkinti?

3. Ar Bendrijos teisės normos ir principai, susiję su PVM, leidžia, – jei taip, kokį mechanizmą naudojant, – reikalauti sumokėti mokestį vėliau, kurio mokėjimo prievolės mokesčio mokėtojas per tam tikrą laikotarpį neperleido kitai sutarties šaliai ir kuris nebuvo sumokėtas mokesčių administratoriui, nes jo veiksmai į šį tikino, jog jis neturi perleisti šio mokesčio mokėjimo prievolės?

IV – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas nustatyti, ar nagrinėjami kuro pervežimo mokesčiai patenka į atleidimo nuo mokesčio, numatyto Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 ir 8 dalyse, taikymo sritį, pirmuoju klausimu iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkte minimas naudojimo laivybai atviroje jūroje kriterijus, kurį nurodo dvi pirmiau minėtos to paties straipsnio dalys, susijęs tik su laivais, gabenančiais keleivius už atlygą, ar taip pat šioje nuostatoje nurodytais laivais, naudojamais komerciniame, pramonės arba žvejybos veikloje.

A – Pagrindiniai šalies argumentai

11. Komisijos manymu, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkte kalbama tik apie tuos laivus, kurie plaukioja atviroje jūroje ir kurie gabena keleivius už atlygą arba kurie naudojami komerciniame, pramonės ar žvejybos veikloje. Taigi šie kriterijai turėtų būti taikomi kumuliatyviai.

12. Graikijos vyriausybė pritaria Komisijos nuomonei.

13. Italijos vyriausybė, priešingai, teigia, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad atleidimas nuo mokesčio, pirma, taikomas laivams, kurie naudojami laivybai atviroje jūroje ir gabena už atlygą keleivius, antra, laivams, kurie naudojami komerciniame, pramonės arba žvejybos veikloje.

B – Vertinimas

14. Komisija savo pastabose pažymi, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas dauguma kalbinių versijų nurodo, jog pagal šią nuostatą atleidimas nuo mokesčio taikomas tik laivams, kurie ne tik naudojami laivybai atviroje jūroje, bet ir gabena už atlygą keleivius, arba kurie naudojami komerciniame, pramonės ar žvejybos veikloje. Tačiau kai kurios versijos, be kita ko, leidžia šią nuostatą aiškinti taip, kad atleidimas nuo mokesčio vien tik keleiviniams laivams taikomas tik tokiu atveju, kai jie naudojami laivybai atviroje jūroje, todėl kalbinių versijų lyginimas ar pažodinis aiškinimas nepriveda prie vieningos išvados.

15. Vis dėlto atsižvelgiant į nagrinjamąsias nuostatos struktūrą ir tikslą⁽³⁾ galima teigti, kad laivybos atviroje jūroje kriterijus taikomas visoms šioje nuostatoje nurodytoms laivų rūšims.

16. Pirma, reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies b punkte ypač pabrėžiamas atleidimas nuo mokesčio laivams, naudojamiems pakraninėje žvejybai. Graikijos vyriausybė teisingai pažymėjo, kad jei laivybos „atviroje jūroje“ kriterijus būtų taikomas vien tik keleiviniams laivams, visi žvejybai naudojami laivai pagal 15 straipsnio 4 dalies a punktą būtų atleisti nuo PVM, tad ši nuostata būtų perteklinė.

17. Antra, tokį aiškinimą pagrindžia ginijamo atleidimo nuo mokesčio tikslas. Būtent iš 15 straipsnio pavadinimo („Eksporto ir panašūs sandorai bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčio“) aišku, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio nuostatos numato bendrą tvarką atleisti nuo PVM tarptautinio transporto orlaiviams ir laivams⁽⁴⁾ vykdomą tiekimą ir paslaugas.

18. Laivybos „atviroje j?roje“ kriterij? taikant tik keleiviniams laivams, atleidimas nuo mokes?io b?t? taikytinas daugybei laiv?, niekada neišplaukian?i? iš teritorini? vanden?, taigi, pavyzdžiui, laivams, kurie, nors ir naudojami laivybai j?roje, užsiima tik pakran?i? žvejyba arba žvejyba atitinkamos valstyb?s nar?s ekonomin?je zonoje, arba tik nacionalinio susisieki?mo laivams, kurie naudojami vidaus vandenyse arba up?se komercin?je, pramon?s ar žvejybos veikloje.

19. Be to, aiškinimas, kad Šeštosios 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 aiškinimas griežtai, nes jis yra bendrojo principo, teigian?io, jog kiekviena apmokestinamojo asmens už atlyg? suteikta paslauga apmokestinama PVM, išimtis⁵.

20. Taigi ? pirm?j? klausim? si?lau atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kur? nurodo to paties straipsnio 5 dalis, taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje j?roje ir kurie gabena keleivius už atlyg?, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje j?roje ir naudojamiems komercin?je, pramon?s ar žvejybos veikloje.

21. Galiausiai reikia pažym?ti, kad, atsižvelgdamas ? š? atsakym?, nacionalinis teismas turi išnagrin?ti, ar Graikijos teis?s aktas, reglamentuojantis nuomojam? laiv? kategorijas, atitinka Šeštosios direktyvos reikalavimus.

V – D?l antrojo prejudicinio klausimo

22. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas antruoju klausimu iš esm?s klausia, ar 15 straipsnio 8 dalyje numatytas atleidimas nuo mokes?io taikomas tik tiesiogiai laivo, naudojamo laivybai atviroje j?roje, savininkui teikiamoms paslaugoms, ar ir tada, kai paslaugos yra teikiamos tretiesiems asmenims su s?lyga, kad paslaugos galiausiai skirtos šio laivo tiesiogin?ms reikm?ms tenkinti.

A – Pagrindiniai šali? argumentai

23. Komisija kartu su Graikijos ir Italijos vyriausyb?mis mano, kad atleidimas nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 punkt? taikomas tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms.

B – Vertinimas

24. Pirmiausia reikia atsižvelgti ? bylai svarbias operacijas, b?tent *Elmeka* vykdomas kuro laivams apr?pinti pervežimo operacijas frachtuotojo-tiek?jo *Oceanic International Bunkering*, kuris parduoda degalus min?t? laiv? savininkams, vardu. Vadinasi, *Elmeka* savo paslaugas teikia ne tiesiogiai laiv? savininkams, o frachtuotojui-tiek?jui, kuris tiekia kur? laivo savininkams pagal 15 straipsnio 4 dalies a punkt? d?l atleidimo nuo PVM, jei ?vykdytos visos tokio atleidimo nuo mokes?io s?lygos.

25. Šio proceso šalys savo pastabose nurod?, kad Teisingumo Teismas byloje *Velker* yra nusprend?s, jog 15 straipsnio 4 dalyje numatyt? atleidim? nuo mokes?io, taikomo prek?ms, skirtoms laivams kuro ir maisto atsargomis apr?pinti, reikia suprasti taip, kad jis gali b?ti taikomas tik prek? tiekimo operacijoms, kuri? gav?jas yra laivo naudotojas, naudojantis šias prekes kaip laivo atsargas, tod?l atleidimas negali b?ti taikomas šioms prek?ms ankstesniame prekybos etape⁽⁵⁾⁽⁶⁾⁽⁷⁾.

26. Aiškindamas šio sprendimo priežastis, Teisingumo Teismas pirmiausia nurod?, kad b?tina griežtai aiškinti atleidimo nuo mokes?io atvejus, kurie nukrypsta nuo operacij? „šalies viduje“

apmokestinimo taisyklės(8). Jis taip pat konstatavo, kad 15 straipsnio 4 dalyje nurodytos operacijos atleidžiamos nuo mokesčio todėl, kad jos prilyginamos eksporto operacijoms, kurioms 15 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik galutiniam prekių, kurias gabena pardavėjas ar jos gabenamos pardavėjo vardu, tiekimui(9).

27. Galiausiai reikia nurodyti, kad Teisingumo Teismas tame sprendime yra konstatavęs: „<...> išplėtus atleidimą nuo mokesčio ir taikant jį ankstesniuose prekybos etapuose už galutinę prekių tiekimą laivų naudotojams, valstybės narės turėtų sukurti kontrolės ir priežiūros mechanizmus, padedančius nustatyti galutinę prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo mokesčio, paskirtį. Tokie mechanizmai ne tik nesupaprastintų administracinį procedūrą, bet ir sukurtų valstybėms narėms ir dalyvaujantiems šio subjekto apribojimus, nesuderinamus su „teisingu ir sąžiningu atleidimo nuo mokesčio taikymu“, numatytu Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmame sakinyje“. (10) (Neoficialus vertimas)

28. Mano manymu, šio sprendimo išvadas taip pat galima taikyti paslaugų atleidimui nuo mokesčio 15 straipsnio 8 dalies prasme. Taip pat nėra priežasties, kodėl nagrinėjamu atveju taikant atleidimą nuo PVM reikėtų daryti skirtumą tarp prekių tiekimo ir paslaugų teikimo ir tiems patiems laivybai atviroje jūroje naudojamiems laivams.

29. Todėl, atsižvelgdama į sprendimą *Velker*, manau, kad tam, jog paslaugos patektų 15 straipsnio 8 dalyje numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo srityje pagal analogiją su 15 straipsnio 4 dalyje reglamentuojamu prekių, skirtų aprūpinti laivus, naudojamus laivyboje atviroje jūroje, tiekimu, jos turi būti teikiamos tiesiogiai laivo savininkui ir turi būti skirtos atitinkamo jūrinio laivo tiesioginiams reikmėms.

30. Atsižvelgdama į tai, kas buvo išdėstyta, siūlau antrąjį klausimą atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiams paslaugoms.

VI – Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

31. Trečiuoju klausimu iš esmės klausiama, ar pagal PVM reglamentuojančius Bendrijos teisės aktus ir principus, ypač teisėtą lėkesių ir teisinio saugumo principą, neprieštaraujama reikalavimui, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, sumokėti mokestį vėliau.

A – Pagrindiniai šalių argumentai

32. Komisija teigia, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika dėl palankių administracinio akto panaikinimo ir Teisingumo Teismo praktika, susijusia su teisėtais lėkesiais ir teisiniu saugumu PVM srityje, šioje byloje apmokestinamojo asmens apsaugai reikia taikyti teisėtą lėkesių principą. Vis dėlto per posėdį Komisija pridūrė, kad Graikijos vyriausybės pastabose raštu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta aplinkybė, jog informaciją dėl atleidimo nuo mokesčio bendrovei *Elmeka* suteikė ne kompetentinga valdžios institucija, galimas daiktas, galėtų vertinimą pakeisti.

33. Graikijos vyriausybė mano, kad vertinant teisėtą lėkesių apsaugos principo taikomumą, viena vertus, reikėtų pasverti teisėtą lėkesių buvimą, o, kita vertus, – teisėtumo principą. Nagrinėjamu atveju vėlesnis apmokestinimas PVM neprieštarautų Bendrijos teisės normoms dėl PVM reglamentavimo, nes apmokestinamąjį asmenį lėkesiai, be kita ko, buvo pagrįsti tuo, kad minėta informacija, gavusi ieškovs prašymą, suteikė mokesčių tarnyba, kuri pagal įstatymus nėra kompetentinga atsakyti į tokį klausimą.

34. Italijos vyriausybė teigia, kad atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, ypač į

sprendim? *Gemeente Leusden*(11) ir ? tai, kad, viena vertus, reikia išlaikyti pusiausvyr? tarp teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos princip?, antra vertus, laikytis Bendrijos teis?s akt? d?l PVM, reik?t? daryti išvad?, kad valstyb? nar? gali reikalauti sumok?ti PVM, bet ne baud? arba pal?kanas.

B – *Vertinimas*

35. Pirmiausia reikia prisiminti, kad Bendrijos teis?s aktai iš esm?s vykdomi remiantis formaliais ir materialiais nacionalin?s teis?s kriterijais, atsižvelgiant ? Bendrijos teis?s ir bendr?j? teis?s princip? apribojimus(12).

36. Taip yra ir nacionalini? valdžios institucij? nustatomo ir renkamo PVM atveju. Šeštoji direktyva neregamentuoja v?lesnio apmokestinimo PVM, kuris yra nagrin?jamos bylos dalykas. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas klausia, ar ir kiek toks apmokestinimas yra teis?tas, ypa? atsižvelgiant ? t? aplinkyb?, jog apmokestinamojo asmens l?kes?ius, kad jo operacijos atleidžiamos nuo mokes?io, suk?l? mokes?i? administratoriaus suteikta informacija.

37. Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažym?ti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? teis?t? l?kes?i? apsaugos principas yra Bendrijos teis?s sistemos dalis, tod?l vykdydamos Bendrijos teis?s aktus šio principo turi laikytis ne tik Bendrijos institucijos, bet ir valstyb?s nar?s bei nacionalin?s valdžios institucijos, ?galios taikyti Bendrijos teis?s aktus(13).

38. Tod?l Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad yra teis?ta, kai išieškant neteisingai išmok?t? Bendrijos pagalb? nacionalin? teis? gina teis?tus l?kes?ius ir teisin? saugum?. Ta?iau nacionalin? teis? negali b?ti taikoma taip, kad Bendrijos teis?s akt? ?gyvendinimas tapt? praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas, ir nacionalin? teis? turi b?ti taikoma nediskriminuojant, lyginant su to paties pob?džio nacionalin?mis bylomis. Be to, b?tina visiškai atsižvelgti ? Bendrijos interes?(14).

39. Ta?iau kita vertus, Teisingumo Teismas daugelyje savo sprendim? nacionalines priemones, ypa? PVM srityje priimtus ?statymus, vertino tiesiogiai atsižvelgdamas ? teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principus(15).

40. Teisingumo Teismas konstatavo, kad jau kart? pripažinto mokes?i? mok?tojo statuso, nepažeidžiant teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo princip?, išskyrus apgavyst?s ir piktnaudžiavimo atvejus, v?liau atimti nebegalima, nes tada mokes?i? mok?tojui *a posteriori* b?t? atimta teis? pasinaudoti mokes?io atskaita nuo tur?t? investavimo išlaid?(16).

41. Vis d?lto šiose bylose buvo nagrin?jamas klausimas, ar šie teis?s aktai ir j? pataisos gali sukelti ginam? teis?t? l?kes?i?(17). Šiuo atveju kyla klausimas, ar ir kaip mokes?i? administratoriaus suteikta klaidinga informacija gali sukelti toki? l?kes?i?.

42. Mano manymu, iš principo niekas neprieštarauja tam, kad administratoriaus veiksmai gali sukelti teis?t? l?kes?i?, kuriuos gina Bendrijos teis?, nes, remiantis Teisingumo Teismo praktika, kaip k? tik nurodžiau(18), teis?t? l?kes?i? apsaugos principo turi laikytis kiekviena valdžios institucija, kuriai pavesta ?gyvendinti Bendrijos teis?. Taip pat esu pažym?jusi(19), kad Teisingumo Teismas, remdamasis teis?t? l?kes?i? apsaugos principo taikomumu Bendrijos teis?je d?l neteisingai išmok?tos pagalbos, iš esm?s taip pat pripažino nacionalin?s teis?s akt? teis?tum? d?l teis?t? l?kes?i? apsaugos. Teis?tus l?kes?ius bylose d?l pagalbos galintis sukelti faktorius taip pat paprastai nustatomas remiantis valstyb?s administracijos veiksmais.

43. Kita vertus, Teisingumo Teismas daugelyje sprendim? d?l valstybi? nari? valdžios institucij? ar tarnyb? klaiding? veiksm? ar klaid? taikant Bendrijos teis? yra konstatav?s, kad „valstyb?s

nar?s veiksmai, pažeidžiantys Bendrijos teis?, negali sukelti teis?t? l?kes?i? ?kio subjektui, kuriam taip susidariusi situacija yra naudinga.“(20) (Neoficialus vertimas)

44. Vis d?lto, mano manymu, remiantis šia Teisingumo Teismo praktika taip pat negalima daryti išvados, kad nagrin?jamu atveju teis?t? l?kes?i? apsaugos s?lygos ne?vykdytos.

45. Ši Teisingumo teismo praktika labiau grindžiama tuo, kad valstyb?s nar?s veiksmai, kurie „aiškiai pažeidžia Bendrijos teis?s nuostat?“(21), negali d?l teis?t? l?kes?i? apsaugos principo tapti priežastimi to, kad nagrin?jama Bendrijos teis?s nuostata galiausiai b?t? nevykdoma. Taip pat b?tina atsižvelgti ? bendruosius interesus pagalbos ar gr?žinamosios eksporto išmokos, arba nuosav? Bendrijos išteklį srityse, kuriose iki šiol pa?ios valstyb?s nar?s nebuvo suinteresuotos, kad atitinkami Bendrijos teis?s aktai b?t? taikomi teisingai. D?l šios priežasties griežtai taikant teis?t? l?kes?i? apsaugos princip? siekiama neleisti, kad valstyb?s nar?s Bendrijos teis? pažeidžian?iais veiksmais gal?t? galiausiai sutrukdyti visiškai taikyti Bendrijos teis? ?kio subjektui.

46. Situacija tur?t? b?ti vertinama kitaip, atsižvelgiant ? PVM surinkim?, kuris pirmiausia yra susij?s su valstybi? nari? interesais. Šiuo atveju pavojus, kad valstyb? nar? ?kio subjekto naudai ir Bendrijos nenaudai trukdys visiškai taikyti Bendrijos teis? pažeidžian?iais veiksmais, yra daug mažesnis. Šiame kontekste pirmiausia kyla klausimas d?l ?kio subjekto teisin?s apsaugos valstyb?s nar?s, taikan?ios Bendrijos teis?, administracinį veism? atžvilgiu ir neaišku, kod?l ?kio subjektas valstyb?s nar?s valdžios institucij? atžvilgiu negali remtis iš Bendrijos teis?s kylan?iu teis?t? l?kes?i? apsaugos principu.

47. Tod?l, mano manymu, aiškinant Šešt?j? direktyv? pagal teis?t? l?kes?i? apsaugos princip?, reikalavimas sumok?ti mokes?ius v?liau iš esm?s gal?t? jai prieštarauti, jei teis?tus apmokestinamojo asmens l?kes?ius suk?l? neteisingas nacionalinio mokes?i? administratoriaus atsakymas.

48. Vis d?lto pagal Teisingumo Teismo praktik? teis?t? l?kes?i? apsaugos principas taikomas su s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo s?žiningai tik?jo es?s atleistas nuo mokes?io(22).

49. Nagrin?jamu atveju, mano nuomone, ypa? svarbu atsižvelgti ? du aspektus: viena vertus, ? galimyb?, kad informacija d?l mokes?io gali b?ti neteisinga, antra vertus, ? administracinio veiksmo, kuris leido apmokestinamajam asmeniui s?žiningai tik?ti esant atleistam nuo mokes?io, tinkamum?.

50. Kalbant apie galimyb?, kad informacija d?l mokes?io gali b?ti neteisinga, reikia pažym?ti, kad Teisingumo Teismas valstyb?s pagalb? reglamentuojan?ioje teis?je d?l teis?t? l?kes?i? apsaugos ?kio subjektams kelia tokius aukštus reikalavimus, jog jie teis?tus l?kes?ius d?l pagalbos teis?tumo turi tik tuo atveju, jei ta valstyb?s pagalba buvo suteikta laikantis EB 88 straipsnyje numatytos proced?ros. Teisingumo Teismas šiuo atveju daro prielaid?, kad tai yra „r?pestingas ekonominis subjektas“, kuris „paprastai turi ?sitikinti, jog šios proced?ros buvo laikomasi“(23). Ta?iau Teisingumo Teismas remiasi gan?tinai aiškiu valstyb?s pagalbos proced?ros aspektu, o nagrin?jamu atveju kalbama apie atleidimo nuo mokes?io teis?tum?, taigi apie material? aspekt?, kurio teisingumu galiausiai nagrin?jama bendrov? beveik neturi galimyb?s „?sitikinti“(24).

51. Be to, šiame kontekste reikia pažym?ti, kad, kaip aiškiai matyti iš atsakym? ? pirmuosius du prejudicinius klausimus, iš esm?s d?l gin?ijamo atleidimo nuo mokes?io galima pateikti kelet? išaiškinim?, tod?l, mano manymu, atitinkamos Šeštosios direktyvos nuostatos n?ra tiek „aiškios“, kad apmokestinamasis asmuo šiuo atveju neb?t? gal?j?s s?žiningai tik?ti mokes?i? administratoriaus suteiktos informacijos teisingumu.

52. Klausim? d?l konkretaus administracinio veiksmo, kuris leidžia apmokestinamajam asmeniui s?žiningai tik?ti tuo, kad jo sandoriai atleisti nuo mokes?io, tinkamumo turi išnagrin?ti nacionalinis teismas, atsižvelgiant ? tai, ar konkre?ios nagrin?jamos bylos aplinkyb?s patvirtina apmokestinamojo asmens s?žiningum?.

53. Graikijos vyriausyb?s per žodin? proceso dal? nurodyta aplinkyb?, kad informacij? suteik? nekompetentinga mokes?i? tarnyba, gali patvirtinti apmokestinamojo asmens nes?žiningum? tik tiek, kiek tokios kompetencijos nebuvim? b?t? tur?j?s ?žvelgti vidutinio r?pestingumo subjektas, o tai nuspr?sti turi nacionalinis teismas. Mano manymu, d?l klaidos, atsiradusios d?l kompetencijos pasiskirstymo valdžios institucijos viduje, negalima taip paprastai kaltinti ekonominio subjekto.

54. Nepaisant to, tai, kad mokes?i? administratorius greitai ištais? klaid? arba išaiškino, jog informacij? suteikusi tarnyba buvo nekompetentinga tai daryti, gal?t? liudyti apie apmokestinamojo asmens nes?žiningum?.

55. Tod?l ? tre?i?j? prejudicin? klausim? si?lau atsakyti taip, kad aiškinant Šešt?j? direktyv? pagal teis?t? l?kes?i? apsaugos princip?, reikalavimas sumok?ti mokes?ius v?liau jai prieštarauja tada, kai nacionalinio mokes?i? administratoriaus atsakymas sukelia apmokestinamajam asmeniui pagr?st? l?kes?i?, kad jo pagrindin?je byloje nagrin?jama veikla atleidžiama nuo mokes?io. Atsižvelgiant ? konkre?ias pagrindin?s bylos aplinkybes nacionalinio teismas turi nustatyti, ar s?žiningai veikiantis apmokestinamasis asmuo gal?jo tur?ti teis?t? pagr?st? l?kes?i?. Ar apmokestinamasis asmuo s?žiningai patik?jo nekompetentingos mokes?i? tarnybos pateikta neteisinga informacija, galima abejoti tik tiek, kiek, nacionalinio teismo nuomone, tokios kompetencijos nebuvim? b?t? tur?j?s ?žvelgti vidutinio r?pestingumo subjektas. Tai, kad mokes?i? administratorius greitai ištais? klaid? ar išaiškino, kad informacij? suteikusi tarnyba buvo nekompetentinga tai daryti, taip pat gal?t? paneigti apmokestinamojo asmens s?žiningum?.

VII – D?l bylin?jimosi išlaid?

56. Graikijos ir Italijos vyriausybi? bei Komisijos, kurios pateik? savo pastabas Teisingumo Teismui, patirtos išlaidos neatlyginamos. Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas.

VIII – Išvada

57. Atsižvelgdama ? tai, kas buvo išd?styta pirmiau, si?lau ? prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kur? nurodo to paties straipsnio 5 dalis, taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje j?roje ir kurie gabena keleivius už atlyg?, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje j?roje ir naudojamiems komercin?je, pramon?s ar žvejybos veikloje.

2. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje numatytas atleidimas nuo mokes?io taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms.

3. Aiškinant Šešt?j? direktyv? pagal teis?t? l?kes?i? apsaugos princip?, reikalavimas sumok?ti mokes?ius v?liau jai prieštarauja tada, kai nacionalinio mokes?i? administratoriaus atsakymas sukelia apmokestinamajam asmeniui pagr?st? l?kes?i?, kad jo pagrindin?je byloje nagrin?jama veikla atleidžiama nuo mokes?io. Atsižvelgdamas ? konkre?ias pagrindin?s bylos aplinkybes nacionalinis teismas turi nustatyti, ar s?žiningai veikiantis apmokestinamasis asmuo gal?jo tur?ti

teisėt? pagręst? lękesęi?. Ar apmokestinamasis asmuo sęžiningai patikęjo nekompetentingos mokesęi? tarnybos pateikta neteisinga informacija, galima abejoti tik tiek, kiek, nacionalinio teismo nuomone, tokios kompetencijos nebuvimę bęt? turęj?s ęžvelgti vidutinio rępestingumo subjektas. Tai, kad mokesęi? administratorius greitai ištaisę klaidę ar išaiškino, kad informaciję suteikusi tarnyba buvo nekompetentinga tai daryti, taip pat galęt? paneigti apmokestinamojo asmens sęžiningumę.

1 – Originalo kalba: vokieęi?.

2 – 1977 m. geguęž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dęl valstybię narię apyvartos mokesęi? derinimo – Bendra pridętinęs vertęs mokesęio sistema: vienodas apskaięiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

3 – Žr. 2000 m. vasario 24 d. Sprendimę *Komisija prieš Prancęziję* (Cę434/97, Rink. p. lę1129, 22 punktas) ir 1990 m. kovo 27 d. Sprendimę *Cricket St. Thomas* (372/88, Rink. p. lę1345, 19 punktas).

4 – Komisija tai patvirtino vęliau pateiktame pasięlyme dęl tikslesnio pridętinęs vertęs mokesęio reglamentavimo Bendrijoje, tenkinant tarptautinio transporto orlaivię ir laivę bei traukinię vidaus poreikius: žr. 1980 m. sausio 23 d. pasięlymę dęl Tarybos direktyvos dęl pridętinęs vertęs mokesęio ir akcizę reglamentavimo Bendrijoje tenkinant tarptautinio transporto orlaivię ir laivę bei traukinię vidaus poreikius (OL C 31, p. 10). Pasięlymo preambulęje teigiama, kad pagal Šeštosios direktyvos „15 straipsnio nuostatas tam tikromis sęlygomis nuo mokesęi? turęt? bęti atleistos prekię tiekimo paslaugos tarptautinio transporto jęriniams laivams ir orlaiviams“.

5 – 1989 m. biręželio 15 d. Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (Cę348/87, Rink. p. 1737, 13 punktas); 1997 m. biręželio 5 d. Sprendimas *SDC* (Cę2/95, Rink. p. lę3017, 20 punktas); 2002 m. rugsęjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (Cę141/00, Rink. p. lę6833, 28 punktas); 2003 m. lapkrięio 20 d. Sprendimas *Unterpertinger* (Cę212/01, Rink. p. lę13859, 34 punktas).

6 – 1990 m. biręželio 26 d. Sprendimas (Cę185/89, Rink. p. lę2561, 22 ir 30 punktai).

7 – Žr. sprendimo 19 ir 20 punktus.

8 – Žr. sprendimo 21 ir 22 punktus.

9 – Žr. sprendimo 24 punktę.

10 – 2004 m. balandęžio 29 d. Sprendimas (Cę487/01 ir Cę7/02, Rink. p. lę5337).

11 – 1983 m. rugsęjo 21 d. Sprendimas *Deutsche Milchkontor GmbH ir kt.* (Cę205/82–Cę215/82, Rink. p. 2633, 17 punktas) ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimas *Flemmer ir kt.* (Cę80/99, Cę81/99 ir Cę82/99, Rink. p. lę7211, 55 punktas).

12 – Šia prasme, be kita ko, 1988 m. balandęžio 26 d. Sprendimas *Krücken* (316/86, Rink. p. 2213, 22 punktas); 1993 m. balandęžio 1 d. Sprendimas *Lageder ir kt.* (Cę31/91–Cę44/91, Rink. p. lę1761, 33 punktas); 1998 m. gruodęžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (Cę381/97, Rink. p. lę8153, 26 punktas) ir 2000 m. biręželio 8 d. Sprendimas *Schlossstraße* (Cę396/98, Rink. p. lę4279, 44 punktas)

13 – Žr., be kita ko, 1997 m. kovo 20 d. Sprendimę *Alcan Deutschland* (Cę24/95, Rink. p. lę1591, 24 ir 25 punktai) ir *Deutsche Milchkontor ir kt.* (minętas 11 išnašoje, 30–32 punktai).

14 – Žr., be kita ko, 2005 m. balandęžio 26 d. Sprendimę *Stichting „Goed Wonen“* (Cę376/02, Rink.

p. I?0000, 34 punktas); *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (min?tas 10 išnašoje, 69 punktas); *Schloßstraße* (min?tas 12 išnašoje, 44 punktas) ir *Belgocodex* (min?tas 12 išnašoje, 26 punktas).

15 – 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Breitsohl* (C?400/98, Rink. p. I?4321, 34–38 punktai).

16 – Sprendimas *Schloßstraße* (min?tas 12 išnašoje, 45 punktas).

17 – Žr. 37 punkt?.

18 – Žr. 38 punkt?.

19 – Žr. sprendim? *Lageder ir kt.* (min?tas 12 išnašoje, 34 punktas); 1983 m. lapkri?io 16 d. Sprendim? *Thyssen* (C?188/82, Rink. p. 3721) ir 1982 m. gruodžio 15 d. Sprendim? *Maizena* (C?5/82, Rink. p. 4601, 22 punktas).

20 – Žr. sprendim? *Lageder ir kt.* (min?tas 12 išnašoje, 35 punktas) ir sprendim? *Krücken* (min?tas 12 išnašoje, 24 punktas).

21 – Žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendim? *Ölmühle Hamburg* (C?298/96, Rink. p. I?4767, 29 punktas) ir 2002 m. rugs?jo 19 d. Sprendim? *Huber* (C?336/00, Rink. p. I?7699, 59 punktas).

22 – Žr., be kita ko, 2004 m. lapkri?io 11 d. Sprendim? *Daewoo Electronics ir Territorio Histórico de Álava prieš Komisij?* (C?183/02 P ir C?187/02 P, Rink. p. I?10609, 44 punktas); 1990 m. rugs?jo 20 d. Sprendim? *Komisija prieš Vokietij?* (C?5/89, Rink. p. I?3437, 14 punktas) ir sprendim? *Alcan Deutschland* (min?tas 13 išnašoje, 25 punktas).

23 – Atrodo, kad Teisingumo Teismas taip pat netaiko vienodai griežto r?pestingumo mato, o remiasi konkre?iu ?moni? tipu, pavyzdžiui, vidutiniškai r?pestingu žemdirbiu: žr., pavyzdžiui, 21 išnašoje nurodyto sprendimo byloje C?336/00 58 punkto paskutin? ?trauk?; taip pat žr. 2002 m. kovo 14 d. generalinio advokato Alber išvados toje byloje 119 punkt?, kuriame teigiama: „D?l pareigos savarankiškai gauti informacij? žemdirbiui negalima kelti toki? pat reikalavim? kaip dideliam ekonominiam subjektui konkurencijos teis?je.“ (Neoficialus vertimas)

24 – Žr. sprendim? *Belgocodex* (min?tas 12 išnašoje, 26 punktas).