

ENERĢLADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS HAKLAS [CHRISTINE STIX-HACKL]

SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 1. decembrī 1(1)

Apvienotās lietas C-181/04, C-182/04 un C-183/04

Elmeke NE

pret

Ypourgos Oikonomikon

[Symvoulío tis Epikrateias (Grieķija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Pievienotās vārtības nodoklis – Atbrīvojumi no nodokļa – Jāras kuģu nomas atbrīvojums no nodokļa – Piemērojamība

I – Ievads

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Symvoulío tis Epikrateias* vēršas Tiesā, lai saņemtu Padomes Sestās PVN direktīvas 77/388/EEK 15. pantu (2) (turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”) interpretāciju attiecībā uz eksporta darījumu, tiem pielīdzināmu darījumu un starptautiskā transporta saistībā ar kuģu uzpildei paredzētās degvielas transportēšanu par samaksu atbrīvojumu no nodokļa. Turklāt Grieķijas tiesa gadījumā, ja nodokļu atbrīvojums nav piemērojams, vēlas zināt, cik tālā saskaņā ar tiesiskās pārvērtības principu nodokļu iestādes rīcība var tikt pamatota ar nodokļu maksātāja uzticēšanu aizsardzību, kas aizliedz pieprasīt maksāt PVN *a posteriori*.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Kopienas tiesiskais regulējums*

2. Sestās direktīvas 15. panta redakcija izvēlumu veidā ir šāda:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļa nemaksēšanu, apiešanu vai āunprētgā izmantošanu:

[..]

4. Preču piegādi kuģu degvielas uzpildei un apgādei ar pirtiku:

a) ku?iem, kurus izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kuri p?rvad? pasažierus par atl?dz?bu, vai kurus izmanto komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai;

b) ku?iem, kurus izmanto gl?bšanas vai pal?dz?bas darbiem uz j?ras vai kurus izmanto piekrastes zvejai, p?d?j? gad?jum? iz?emot ku?u apg?des kr?jumus;

[..]

5. Š? panta 4. punkta a) un b) apakšpunkt? min?to j?ras ku?u pieg?di, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? šajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, ieskaitot zvejas apr?kojumu, pieg?di, ?ri, remontu un tehnisko apkopi;

[..]

8. Pakalpojumu sniegšanu, iz?emot 5. punkt? nor?d?tos pakalpojumus, lai apmierin?tu min?taj? punkt? nor?d?to j?ras ku?u vai to kravu tieš?s vajadz?bas;

[..]"

B – *Valsts tiesiskais regul?jums*

3. Likuma Nr. 1642/1986, ar kuru tiek transpon?ta Sest? direkt?va Grie?ijas ties?bu sist?m?, 22. panta redakcija, kas bija sp?k? attiec?gaj? laika period?, paredz:

"1) No nodok?a ir atbr?vota:

a) t?du ku?u pieg?de un imports, kas paredz?ti komerci?lai ku?ošanai vai zvejniec?bai, ko veic visp?r?j? k?rt?b? ar PVN apliekamie nodok?u maks?t?ji, vai jebkura cita veida izmantošanai, izjaukšanai vai milit?ro sp?ku izmantošanai un izmantošanai visp?r?j?m valsts vajadz?b?m, peldošo transporta l?dzek?u, kurus izmanto gl?bšanas un pal?dz?bas darbiem uz j?ras, k? ar? citu priekšmetu un materi?lu, ko paredz?ts ieb?v?t? vai izmantot ku?os vai peldošajos gl?bšanas transporta l?dzek?os j?r?, pieg?de un imports. Iz??mums ir priv?tie ku?i, kas paredz?ti izklaidei vai sportam;

[..]

c) degvielu, sm?rvielu, p?rtikas un citu pre?u, kas paredz?tas ku?u, peldošo un gaisa transporta l?dzek?u, kas saska?? ar a) un b) apakšpunkta noteikumiem ir atbr?voti no nodok?a, apg?dei, pieg?de un imports. Attiec?b? uz ku?iem un peldošiem transporta l?dzek?iem iekšzemes komerci?lai ku?ošanai vai ku?u, kas paredz?ti cita veida izmantošanai valsts iekšien?, k? ar? zvejas ku?u, kas zvejo Grie?ijas teritori?lajos ?de?os, atbr?vojums no nodok?a aprobežojas ar degvielu un sm?rviel?m;

d) ku?u frakt?šana un lidapar?tu noma, lai veiktu ar nodokli apliekamus dar?jumus vai dar?jumus, kas atbr?voti no nodok?a, ar ties?b?m veikt priekšnodok?a atskait?šanu. Iz??mums ir priv?to ku?u un lidapar?tu, kas paredz?ti izklaidei vai sportam, frakt?šana un noma. No nodok?a maks?šanas ir atbr?voti peldošie transporta l?dzek?i, kurus komercdarb?b? izmanto t?risma m?r?iem Likuma Nr. 438/1976 (*FEK A' 256*) izpratn?, ja tie ku?ošanas laik? piest?j ar? ?rvalstu ost?s [..]. Š? punkta noteikumi, kas attiecas uz ku?iem Likuma Nr. 438/1976 izpratn?, ir sp?k? ar? attiec?b? uz p?r?jiem ku?iem, kurus izmanto komercdarb?bai; [..]."

III – **Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi**

4. Sabiedrībai *Elmeka* pieder tankkuģis, ar ko tā veic naftas produktu iekšzemes pārvadājumus dažādu frakciju, kuri tirgo šķidro kurināmo, vārdā.

5. Uzņēmuma grāmatvedības dokumentu un uzņēmuma ierakstu nodokļu kontroles laikā attiecībā uz darbību 1994., 1995. un 1996. gadā kompetentā valsts nodokļu iestāde konstatēja, ka šā uzņēmuma frakciju – piegādājumu vidū ir arī Panamas sabiedrība *Oceanic International Bunkering SA*, kuras darbības mērķis ir naftas produktu un smērvielu tirdzniecība. Tāpat nodokļu iestādes konstatēja, ka sabiedrība *Elmeka* iepriekšminētajai sabiedrībai nav aprēķinājusi PVN par bruto frakcijas, ko tā saņemusi naftas produktu transportam, kas paredzēts kuģu apgādei iekšzemei, ar pamatojumu, ka runa ir par darījumiem, kas atbilstoši PVN.

6. Ar 1994. gada 21. jūnija vāstuli prasījuma *Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraio* [Pirejas finanšu pārvalde, kas nodarbojas ar kuģniecības lietām] uzdeva jautājumu par to, vai apgādājot ar degvielu, kuras izcelsme ir Pirejas ostas reida pārstrādes fabrikas, kuģus, kas izceļo uz ārvalstīm, tai ir bijis arī likumu uzlikts pienākums aprēķināt PVN par konosamentu (kravas pavadzīmi), kuru tā izrakstījusi sabiedrībai *Oceanic International Bunkering*, vai arī uz to attiecas atbilstošs nodokļa saskaņā ar Likuma Nr. 1642/1986 [22. pantu], un ja tā, tad atbilstoši kādai procedūrai. Ar 1994. gada 24. jūnija vāstuli Pirejas finanšu pārvalde atbildēja iepriekš minētajai iestādei, ka attiecīgā konosamenti ir atbilstoši PVN.

7. Ar pamatojumu, ka no 1993. gada 1. janvāra naftas produktu pārvadājiem tika atcelts atbilstošs nodoklis PVN un tādējādi prasījuma sniegtie pakalpojumi ir kļuvuši par apliekamiem ar PVN, jo tie tiek sniegti valsts iekšienā, atbildīgā nodokļu iestāde 1997. gada 5. jūnijā attiecībā uz trim strādātajiem nodokļu gadiem, t.i., no 1994. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim (lieta C-183/04), no 1995. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim (lieta C-182/04) un no 1996. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim (lieta C-181/04), izdeva lēmumus, kas uzlika pienākumu prasītājam samaksāt nesamaksātā nodokļa starpību, nodokļa uzdevu par katru attiecīgo gadu sakarā ar neprecīzu deklarāšanu un naudas sodu.

8. Vispirms prasījuma minētos lēmumus apstrīdēja *Dioikitiko Protodikeio Pireos* (Pirejas Pirmās instances administratīvā tiesa), kura šo prasību noraidīja. Attiecībā uz šo spriedumu tālāk *Elmeka* iesniedza apelācijas sūdzību *Dioikitiko Efeteio Pireos* (Pirejas Administratīvā apelācijas tiesa), kas pasludināja pirmās instances spriedumu par daļēji spēkā neesošu. *Dioikitiko Efeteio Pireos* galvenokārt uzskatīja, ka Pirejas finanšu pārvaldes labvēlīgā izturēšanās ir radījusi nodokļu maksātājam ilgstošu un tiesisku pārliedzi, ka tas nav apliekams ar PVN, kā rezultātā tas nav to pārnesis uz patērētāju, šā nodokļu maksātāja iepriekšējās darbības nav apliekamas ar šo nodokli, ja tas apdraud attiecīgā uzņēmuma finansiālo stabilitāti. Tātad prasītāja iesniedza konkrētus faktus attiecībā uz risku par tās finansiālo sabrukumu. Turklāt *Dioikitiko Efeteio* nosprieda, ka atbilstošs nodoklis PVN attiecināms tikai uz degvielas piegādi, ko nepastarpināti veic pats piegādātājs un nevis uz piegādi, kas tiek veikta piegādātāja uzdevumā, izmantojot tādus pārvadātājus kā prasītāju. Līdz ar to *Dioikitiko Efeteio* nolēma, ka prasītājam jāmaksā nodokļa parāda pamatsumma, bet nav jāmaksā nodokļu uzdevums un naudas sods, jo prasītāja bija tikai sekojusi nodokļu pārvaldes norādījumiem.

9. Pret šo spriedumu prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību *Symvoulia tis Epikrateias* (Valsts padome). Šā procesa ietvaros ar 2004. gada 3. marta rīkojumu, kas Tiesas kanceleijā saņemts 2004. gada 19. aprīlī, *Symvoulia tis Epikrateias* vārsās Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālo nolēmumu šādos jautājumos:

1) Vai 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta noteikumi Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (Direktīva

77/388/EEK), uz ko norēda šīs direktīvas 15. panta 5. punkts, jārinterpretē tā, ka tie attiecas gan uz tādū kuģu fraktsānu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību, gan uz tādū kuģu fraktsānu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai, vai arī tie attiecas tikai uz tādū kuģu fraktsānu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā, tādējādi, ka otrajā gadījumā noteikumiem Likuma Nr. 1642/1986 22. panta 1. punkta d) apakšpunktā attiecībā uz kuģiem, uz ko attiecas fraktsāna, būtu plašāka piemērošanas joma nekā direktīvas noteikumiem?

2) Vai saistībā ar atbrīvojumu atbilstoši Sestās direktīvas 15. panta 8. punktam pakalpojumi jāparedz sniegt pašam ražotājam, vai arī šo atbrīvojumu var piemērot arī tad, ja pakalpojumi ir paredzēti trešai personai, ja vien pakalpojums sniedz, lai apmierinātu tā paša panta 5. punktā norādīto kuģu, kas ir arī minēti panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā norādītie kuģi, tiešās vajadzības?

3) Vai Kopienas tiesību normas un principi, kas attiecas uz [PVN], atļauj – un ar kādiem nosacījumiem – *a posteriori* pieprasīt maksāt nodokli, ko nodokļu maksātājs attiecīgajā laikā posmā nav samaksājis attiecībā uz otru līgumslēdzēju un ko tas tādējādi nav maksājis nodokļu iestādei, jo tas rīcībā pārliecināja, ka viņam nav jāmaksā šis nodoklis?

IV – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

10. Lai konstatētu, vai uz strādīgajiem nodokļiem par degvielas pārvadājumiem attiecas Sestās direktīvas 15. panta 5. vai 8. punkta paredzētā atbrīvojumi no PVN, iesniedzējtiesa ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu vēlas būtībā uzzināt, vai Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunktā, uz ko atsaucas abi iepriekš nosauktie punkti, minētais izmantošanas kritērijs “kuģošanai atklātā jūrā” attiecas tikai uz tādū kuģu fraktsānu, kurus izmanto pasažieru pārvadāšanai par atlīdzību, vai tas paredz arī tādū šajos noteikumos minēto kuģu fraktsānu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

A – Galvenie lietās dalībnieku argumenti

11. Komisija uzskata, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta normas attiecas uz kuģiem tikai tiktāl, ciktāl ar šiem kuģiem atklātā jūrā pārvadā pasažierus par atlīdzību un tos izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai. Līdz ar to kritēriji visiem attiecīgajiem kuģiem esot jāpiemēro kumulatīvi.

12. Grieķijas valdība šim uzskatam piekrīt.

13. Turpretim Itālijas valdība uzskata, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts būtu jāinterpretē tādējādi, ka, no vienas puses, atbrīvojums no [PVN] attiecas uz kuģu fraktsānu, kas atklātā jūrā pārvadā pasažierus par atlīdzību, un, no otras puses, – uz kuģu fraktsānu, kas tiek izmantoti komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

B – Vērtējums

14. K? Komisija izkl?st?jusi sav? atzinumu?, ka liel?k? da?a da?do valodu versiju Sest?s direkt?vas 15. panta 4. punkta a) apak?punkts izsaka ?o normu t?, ka atbr?vojums no nodok?a attiecas tikai uz t?du ku?u frakt??šanu, kas ku?o atkl?t? j?r? un vienlaic?gi veic pasa?ieru p?rvad?jumus pret atl?dz?bu, nodarbojas ar komercdarb?bu, r?pniecisku darb?bu vai zvejniec?bu. Tom?r da?u valodu versijas cita starp? pie?auj ar? t?du ??s normas interpret?ciju, ka ?? norma par atbr?vojumu no nodok?a aptver tikai pasa?ieru p?rvad?jumus veico?os ku?us, kuriem turkl?t j?ku?o ar? atkl?t? j?r?, l?dz ar to da?do valodu versiju sal?dzin?šana, proti, interpret?cija saska?? ar [direkt?vas] tekstu, nav devusi nep?protamu rezult?tu.

15. Tom?r str?d?g?s normas visp?r?j? sist?ma un m?r?is (3), ??iet, ir v?rstis uz to, ka ?aj? norm? min?tais krit?rijs “ku?o?ana atkl?t? j?r?” attiecas uz visiem nosauktajiem ku?u veidiem.

16. Pirmk?rt, ir j?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 15. panta 4. punkta b) apak?punkts ir paredz?ts ?pa?? atbr?vojums no nodok?a ku?iem, kas frakt?ti piekrastes zvejniec?bai. K? pareizi izkl?st?jusi Grie?ijas vald?ba, ??da norma b?tu lieka, ja krit?rijs “ku?o?ana atkl?t? j?r?” attiektos vien?gi uz pasa?ieru ku?iem un t?d?j?di visi ku?i, kas nodarbojas ar zvejniec?bu, b?tu atbr?voti no PVN nodok?a, jau pamatojoties uz 15. panta 4. punkta a) apak?punktu.

17. Otrk?rt, ??du interpret?ciju apstiprina ar? str?d?g? nodok?u atbr?vojuma m?r?is un nol?ks. No 15. panta nosaukuma (“Atbr?vojums eksportam ?rupus Kopienas un l?dz?giem dar?jumiem, k? ar? starptautiskajam transportam”) izriet, ka Sest?s direkt?vas 15. panta noteikumu m?r?is ir atbr?vot no PVN pieg?di un pakalpojumus ku?iem un lidapar?tiem, kas nodro?ina p?robe?u satiksmi (4).

18. Ja krit?rijs “ku?o?ana atkl?t? j?r?” tiktu attiecin?ts tikai uz pasa?ieru ku?iem, tad ar? bez ?? krit?rija no nodok?a b?tu atbr?vota virkne ku?u, kas nekad neatst?j valsts teritoriju, proti, piem?ram, ku?i, kas j?r? tiek izmantoti piekrastes satiksmei vai zvejniec?bai attiec?g?s valsts ekonomisk?s zonas ?de?os, k? ar? ku?i, kas veic nacion?los p?rvad?jumus komercdarb?bas ietvaros vai veic zvejniec?bu iek?zemes ?de?os vai up?s.

19. Turkl?t interpret?cija, saska?? ar kuru Sest?s direkt?vas 15. panta 4. punkta a) apak?punkts ir piem?rojams ne tikai to ku?u frakt??šanai, kurus izmanto ku?o?anai atkl?t? j?r?, neatbilst Tiesas past?v?gajai judikat?rai, saska?? ar kuru min?tie atbr?vojumi ir interpret?jami ?auri, jo tie ir iz??mumi no visp?r?j? principa, saska?? ar kuru jebkur? nodok?a maks?t?ja pret atl?dz?bu sniegts pakalpojumu apgroz?jums ir apliekams ar nodokli (5).

20. ?emot v?r? iepriek? min?tos apsv?rumus, es ierosinu uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t t?d?j?di, ka Sest?s direkt?vas 15. panta 4. punkta a) apak?punkts, uz ko atsaucas 15. panta 5. punkts, attiecas tikai uz atkl?t? j?r? ku?o?o?iem ku?iem, kas veic pasa?ieru p?rvad?jumus par atl?dz?bu, nodarbojas ar komercdarb?bu, r?pniecisku darb?bu vai zvejniec?bu.

21. Visbeidzot, ir j?atz?m?, ka tas ir valsts tiesas zi??, ?emot v?r? ?o atbildi, p?rbaud?t, vai Grie?ijas ties?bu akti attiec?b? uz ku?u kategoriju, kurus skar frakt??šana, atbilst Sest?s direkt?vas pras?b?m.

V – Par otro prejudici?lo jaut?jumu

22. Ar savu otro prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las uzzin?t, vai Sest?s direkt?vas 15. panta 8. punkts paredz?tais atbr?vojums no nodok?a paredz, ka pakalpojums j?sniedz tieši attiec?g? ku?a r?derim, vai pakalpojumu var sniegt ar? tre??m person?m, ja ?is pakalpojums dom?ts ku?a tie?o vajadz?bu apmierin?šanai.

A – *Galvenie lietas dalībnieku argumenti*

23. Komisija, k? ar? Grie?ijas un It?lijasvald?bas uzskata, lai pakalpojums var?tu tikt atbr?vots no PVN nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 15. panta 8. punktu, tad šis pakalpojums j?sniedz tieši pašam r?derim.

B – *V?rt?jums*

24. Vispirms ir j?atg?dina šaj? liet? noz?m?g? darb?ba, proti, degvielas transports ku?u apg?dei, ko *Elmeka* veikusi frakt?t?ja–pieg?d?t?ja *Oceanic International Bunkering*, kas tirgo degvielu attiec?go ku?u r?deriem, v?rd?. L?dz ar to *Elmeka* savus pakalpojumus nesniedz tieši r?derim, bet gan frakt?t?jam–pieg?d?t?jam, kas pieg?d? r?derim degvielu saska?? ar 15. panta 4. punkta a) apakšpunktu no PVN nodok?a atbr?votas pieg?des ietvaros, cikt?l izpild?ti visi nosac?jumi par š?da nodok?a atbr?vojuma sa?emšanu.

25. K? izkl?st?juši š? procesa lietas dalībnieki, Tiesa liet? *Velker* nosprieda, ka 15. panta 4. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiec?b? uz pre?u pieg?di ku?iem ir j?saprot t?, ka atbr?vojums ir sp?k? tikai attiec?b? uz t?d?m pieg?d?m, kas veiktas tieši ku?a izmantot?jam, kas š?s preces izmanto ku?a apg?dei, un t?d?? nevar attiekties uz pre?u pieg?di, kas veikta agr?k? tirdzniec?bas stadij? (6).

26. Min?t?s lietas sprieduma pamatojum? Tiesa vispirms nor?d?ja, ka ?paši attiec?b? uz atbr?vojumiem no nodok?a, kas ir iz??mumi no visp?r?j? pien?kuma “valst?” maks?t nodokli, ir j?veic šaura interpret?cija (7). Turkl?t Tiesa konstat?ja, ka 15. panta 4. punkt? min?tie dar?jumi ir atbr?voti no PVN, jo tos var piel?dzin?t eksporta dar?jumiem, attiec?b? uz kuriem 15. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a tiek piem?rots tikai pre?u, ko pats p?rdev?js vai k?ds cits vi?a v?rd? izved ?rpus Kopienas, gala pieg?dei (8).

27. Visbeidzot, ir j?nor?da uz š?du Tiesas apsv?rumu min?taj? spriedum?: “Atbr?vojuma no nodok?a paplašin?šana attiec?b? uz stadij?m, kas ir agr?kas par pre?u gala pieg?di ku?a izmantot?jam, liktu valst?m ieviest kontroles un uzraudz?bas meh?nismus, lai nodrošin?tu pieg?d?to pre?u gala adres?tu atbr?vošanu no nodok?a. Šie meh?nismi noteikti nerad?tu administr?cijas vienk?ršošanu, bet gan dal?bvalst?m un attiec?gajiem uz??m?jiem rad?tu sarež??jumu, kas b?tu nesader?gi ar Sest?s direkt?vas 15. panta pirmaj? teikumu paredz?to “pareizu un vienk?ršu atbr?vojuma [...] piem?rošanu” (9).”

28. Manupr?t, min?t? sprieduma pamat? esošie apsv?rumi ir attiecin?mi ar? uz pakalpojumu atbr?vojumu no nodok?a 15. panta 8. punkta izpratn?. T?pat nav ac?mredzamu iemeslu, k?d?? šaj? liet? attiec?b? uz atbr?vojumu no PVN nodok?a piem?rošanas b?tu j?noš?ir pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana, ja abi dar?jumi attiecas uz ku?iem, kas ku?o atkl?t? j?r?.

29. T?d??, ?emot v?r? spriedumu liet? *Velker*, es uzskatu, ka p?c analo?ijas ar 15. panta 4. punkt? atrun?to gad?jumu par pre?u pieg?di ku?iem, kas ku?o atkl?t? j?r?, tas pats b?tu attiecin?ms uz pakalpojumiem, kas dom?ti attiec?g? ku?a tiešo vajadz?bu nodrošin?šanai, proti, lai šie pakalpojumi var?tu tikt atbr?voti no nodok?a saska?? ar 15. panta 8. punktu, tie ir j?sniedz tieši r?derim.

30. ?emot v?r? iepriekš min?to, es ierosinu uz otro prejudici?lo jaut?jumu atbild?t t?d?j?di, ka, Sest?s direkt?vas 15. panta 8. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši pašam r?derim.

VI – Par trešo prejudiciālo jautājumu

31. Trešā prejudiciālā jautājuma mērķis būtībā ir noskaidrot, cik tāl Kopienas tiesiskais regulējums un principi attiecībā uz PVN tiesībām, it īpaši tiesiskās paātvības un uzticēšanās aizsardzības princips, ir pretrunā nodokļu uzrēķinam *a posteriori*, ņemot vērā pamata prasības apstākļus.

A – Galvenie lietas dalībnieku argumenti

32. Komisija šajā sakarā izklāsta, ka Tiesas pastāvīgā judikatūra par labvēlīgu administratīvo aktu atsaukšanu, kā arī attiecīgā judikatūra par tiesiskās paātvības un drošības aizsardzību PVN jomā šajā prāvā iestājas par tiesiskās paātvības aizsardzības principa piemērošanu, lai aizsargātu nodokļu maksātāju. Mutvārdu procesā Komisija tomēr piebilda, ka Grieķijas valdības pirmo reizi tās rakstveida atbildē par lūgumu sniegt prejudiciālo nolikumu izklāstītais apstāklis, ka izziņu par atbrīvojumu no nodokļa *Elmeka* nav izsniegusi kompetentā nodokļu iestāde, iespējams, varētu būt pamats citam vērtējumam.

33. Grieķijas valdība uzskata, ka tiesiskās paātvības principa piemērojamība ir jāizvērtē, pamatojoties uz salīdzinājumu starp, no vienas puses, nodokļa maksātāja pārliecību, ka viņam šis nodoklis nav jāmaksā, un, no otras puses, [šādas pārliecības] tiesiskumu. Kopienas tiesību normas PVN jomā šajā gadījumā neiestātos pret PVN pieprasījumu *a posteriori*, jo nodokļu maksātāja pārliecība cita starpā bijusi pamatota ar to, ka pēc *Elmeka* pieprasījuma strādāgo izziņu sniegusi nodokļu iestāde, kas tiesiski nav bijusi kompetenta atbildēt uz šo pieprasījumu.

34. Itālijas valdība norāda, ka, ņemot vērā Tiesas judikatūru, īpaši spriedumu apvienotās lietās *Gemeente Leusden* (10), salīdzinot tiesiskās drošības un tiesiskās paātvības aizsardzības principa ievērošanu, no vienas puses, un vajadzību ievērot Kopienas regulējumu PVN jomā, no otras puses, būtu jānonāk pie secinājuma, ka dalībvalsts drīkst pieprasīt pašā PVN nomaksu, bet nedrīkst prasīt maksāt soda naudu vai procentus.

B – Vērtējums

35. Vispirms ir jāatgādina, ka Kopienas tiesību normu īstenošana principā tiek veikta saskaņā ar valsts tiesību procesuālajām un materiālajām normām, taču saglabājot Kopienas tiesības, tajā skaitā Kopienas tiesību vispārīgos principos, noteiktās robežas (11).

36. Tas attiecas arī uz valsts nodokļu iestāžu veikto PVN aprēķinu un iekasēšanu. Sestā direktīvā par nodokļa aprēķinu ar atpakaļejošu datumu, kas ir šīs prasības priekšmets, kā tādā neregulā. Iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai un cik lielā mērā būtu jāpieaujams šāds nodokļa aprēķins, īpaši ņemot vērā apstākli, ka nodokļa maksātāja pārliecība par viņa darījumu atbrīvojumu no nodokļa radīja uzticēšanās nodokļu iestādes izsniegtai izziņai.

37. Vispirms jākonstatē, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesiskās paātvības aizsardzības princips ir Kopienas tiesību sistēmā daļa un tādēļ, īstenojot Kopienas tiesību normas, šis princips ir jāievēro gan Kopienas institūcijām, gan dalībvalstīm, proti, katrai valsts iestādei, kas veic Kopienas tiesību piemērošanu (12).

38. No tā Tiesa secināja, ka, no vienas puses, tas būtu jāuzskata par pieņemamu, ja valsts tiesības, piemēram, tādā jomā kā nepamatoti izmaksātu Kopienas atbalstu atgriešanas pieprasījums, aizsargā tiesisko paātvību un drošību. Taču valsts tiesību akti nedrīkst būt vērīgi uz to, ka Kopienas tiesību normu īstenošana kā st praktiski neiespējama vai tiek pārņemta, tātad valsts tiesības ir jāpiemēro nediskriminējot attiecībā uz procesiem, kuros tiek

izskatīti līdzīgi vienas valsts strīdi. Turklāt Kopienu intereses ir jāņem vērā pilnā apmērā (13).

39. No otras puses, Tiesa virknē spriedumu valsts pasākumus, it īpaši PVN jomā izdotos valsts tiesību aktus, ir izvērtējusi tieši ņemot vērā tiesiskās paņēmības, kā arī tiesiskās drošības aizsardzības principus (14).

40. Tātad, piemēram, Tiesa ir secinājusi, ka, ja vienreiz ir piešķirts nodokļa maksājuma statuss, tad to nevar atņemt ar atpakaļejošu spēku, izņemot krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos, jo tādējādi tiktu pārkāpti tiesiskās paņēmības un tiesiskās drošības aizsardzības principi, tātad kā tādā gadījumā nodokļu maksājam ar atpakaļejošu spēku tiktu liegtas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu attiecībā uz viņa veiktajiem ieguldījuma izdevumiem (15).

41. Tomēr minētajās lietās galvenais jautājums bija par to, vai valsts tiesību akti vai, attiecīgi, to grozījumi var pamatot paņēmības faktu, kas būtu jāaizsargā (16). Šajā lietā galvenais jautājums ir par to, vai un cik lielā mērā nepareiza nodokļu iestādes izsniegta izziņa var pamatot šādu paņēmības faktu.

42. Manuprāt, principā nekas neiestājas pret to, ka arī administratīvā rīcība var pamatot arī Kopienu tiesību aizsargātu paņēmību, jo, kā jau es iepriekš izklāstīju (17), saskaņā ar Tiesas judikatūru paņēmības aizsardzības princips ir jāievēro visām iestādēm, kas veic Kopienu tiesību īstenošanu. Tāpat Tiesa, kā jau es iepriekš konstatēju (18), pamatojoties uz Kopienu tiesību principa par tiesiskās paņēmības aizsardzību piemērojamību attiecībā uz nepamatoti izmaksātiem atbalstiem, apstiprina valsts tiesiskās paņēmības aizsardzības normu principālu pieņemamību. Ar atbalstu gadījumos iespējamo paņēmību pamatojošo apstākļu parasti veido valsts administratīvā rīcība.

43. Turklāt virknē spriedumu, kas arī bija saistīti ar valstu institūciju vai, attiecīgi, iestāžu maldiem un kļūdām, Tiesa, piemērojot Kopienu tiesību normas, konstatēja, ka "dalībvalsts prakse attiecībā uz tirgus dalībniekiem, kas ir pretrunā Kopienu tiesību normām un nostāda šos dalībniekus izdevīgākā situācijā, nevar pamatot tiesisku paņēmību" (19).

44. Katrā ziņā es uzskatu, ka arī no šīs judikatūras nevar secināt, ka šajā lietā nevar pastāvēt aizsargājama paņēmība.

45. Minētās judikatūras pamatā drīzāk ir uzskats, ka dalībvalstu prakse, kas pārkāpj "precīzu Kopienas tiesību normu" (20), nedrīkst visbeidzot izraisīt to, ka attiecīgā Kopienu tiesību norma netiek īstenota, atsaucoties uz paņēmības aizsardzības principu. Šeit būtu jāņem vērā arī vispārējās intereses tādās jomās kā valsts atbalsts vai eksporta vai, attiecīgi, pašas Kopienas līdzekļu kompensācijas, kurās dalībvalstīm līdz šim nav bijušas pašu intereses pareizi piemērot attiecīgās Kopienu tiesību normas. ņemot vērā iepriekš minēto, ar stingru tiesiskās paņēmības aizsardzības ieviešanu ir jānovērš tas, ka dalībvalstis ar savu rīcību, kas ir pretrunā Kopienu tiesību normām, attiecībā uz tirgus dalībniekiem varētu nepieaut pilnīgu Kopienas tiesību normu piemērošanu.

46. Nedaudz atšķirīga man šīet situācija PVN uzlikšanas jomā, kas primāri notiek dalībvalstu interesēs. Šeit risks, ka dalībvalsts ar savu Kopienu tiesību pretrunā esošo praksi varētu par labu kādam tirgus dalībniekam un kaitējot visai Kopienai, negatīvi ietekmēt Kopienu tiesību pilnīgu piemērošanu, ir daudz mazāks. Šajā kontekstā drīzāk rodas jautājums par tirgus dalībnieka tiesisko aizsardzību pret dalībvalsts administratīvu rīcību, īstenojot Kopienu tiesību normas, un nav saprotams, kādā tirgus dalībnieks [strīdā] ar dalībvalsts iestādi nevarētu atsaukties uz Kopienu tiesību principu par tiesiskās paņēmības aizsardzību.

47. Līdz ar to es uzskatu, ka Sestā direktīva, interpretējot to tiesiskās paņēmības

aizsardzības principa kontekstā, būtībā var nepieņemt nodokļa uzlikšanu *a posteriori*, ja nodokļa maksātāja tiesisko pārvērtību pamato nodokļa iestādes nepareiza atbilde.

48. Tiesas judikatūra attiecībā uz tiesiskās pārvērtības aizsardzības principu kā priekšnosacījumu tam min nodokļa maksātāja labo ticību attiecībā uz viena atbrīvošanu no nodokļa (21).

49. Izskatāmā lietā, manuprāt, šajā sakarā paši svarīgi ir divi aspekti, proti, pirmkārt, vai bija iespējams atpazīt nodokļa izziņas nepareizību un, otrkārt, administratīvās rīcības kā tādā spēja pamatot nodokļa maksātāja labo ticību attiecībā uz viena darījumu atbrīvojumu no nodokļa.

50. Attiecībā uz nodokļa izziņas nepareizības atpazīstamību jāpiebilst, ka Tiesa valsts atbalsta tiesību jomā attiecībā uz tiesiskās pārvērtības aizsardzību nosaka augstas prasības katram attiecīgajam tirgus dalībniekam, jo tas drīkst paauties uz vienu pieširt valsts atbalsta tiesiskumu tikai tad, ja šis atbalsts sniegts, ievērojot EKL 88. pantā paredzētās procedūras. Tiesa šeit runā par "rīpīgu uzņēmumu", kam ir "regulāri iespējams" "pārliecināties, ka procedūras ir tikušas ievērotas" (22). Taču Tiesa šeit atsaucas uz vienu valsts atbalsta tiesību procedūras aspektu, kas vēl ir samērā saprotams, turpretim izskatāmā lietā runa ir par atbrīvojuma no nodokļa tiesiskumu, tātad par materiālu aspektu, par kura pareizību attiecīgais uzņēmums visbeidzot tikpat kā nevar "pārliecināties" (23).

51. Turklāt šajā sakarā jāpiebilst, ka strīdīgais atbrīvojums no nodokļa, kā tas kļūst skaidrs no atbildēm uz abiem pirmajiem prejudiciālajiem jautājumiem, principā pieļauj vairākas interpretācijas un tādēļ attiecīgās Sestās direktīvas normas, manuprāt, nav tik "precīzas", lai uzskatītu, ka izskatāmā lietā nodokļa maksātājs nebūtu drīkstējis labi ticībā paauties uz nodokļa iestādes izsniegtās izziņas pareizību.

52. Kas attiecas uz administratīvās rīcības konkrēto spēju kā tādā, pamatojot nodokļa maksātāja labo ticību attiecībā uz viena darījumu atbrīvojumu no nodokļa, tad tas ir valsts tiesas kompetencē pārbaudīt, vai izskatāmās lietas konkrētie apstākļi var apstiprināt nodokļa maksātāja labo ticību (24).

53. Grieķijas valdības mutvārdu procesā minētais apstāklis, ka izziņu izsniegusi nekompetenta nodokļa iestāde, varētu atspēkot nodokļa maksātāja labo ticību tikai tiktāl, ciktāl viņi rīpīgi tirgus dalībniekam būtu jāatpazīst [šīs iestādes] nekompetence, kas ir jāizvērtē valsts tiesai. Manuprāt, iestāžu kādā attiecībā uz valsts kompetenču sadali nedrīkst kaitēt tirgus dalībniekam.

54. Turklāt, ar šo steidzams nodokļa iestādes kādas labojums vai, attiecīgi, paskaidrojums par izziņu izsniegtās iestādes nekompetenci, iestātes pret nodokļa maksātāja labo ticību.

55. Ēmot vār? iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestā direktīvā ir jāinterpretē, Ēmot vār? tiesiskās paāvābas aizsardzības principu, kas nepieāauj nodokļa uzlikšanu *a posteriori*, ja valsts nodokļu iestādes izsniegta izziāa ir radājusi tiesisko paāvābu uz to, ka tādā darījumi, kādā minēti pamata prāv?, ir atbrīvoti no nodokļa. Valsts tiesai, Ēmot vār? konkrētos apstākļus pamata prāv?, ir jāizlemj, vai pastāv šāda tiesiskā paāvāba, kuras priekšnosacījums ir tas, ka nodokļu maksātājs rēkojies labā ticībā?. Nodokļu maksātāja labā ticība nekompetentajai nodokļu iestādei, kura izsniedza strādgo, nepareizo izziāu, var tik apšaubāta tikai tiktāl, cik tā, pēc valsts tiesas uzskatiem, vidēji rēpēgam tirgus dalībniekam būtu bijis jāatpazīst [šā nodokļu iestādes] nekompetence. Nodokļa maksātāja labā ticība var noliegt arī dažādā citi apstākļi, kē steidzams nodokļu iestādes kādas labojums vai, attiecēgi, paskaidrojums par izziāu izsniegušās iestādes nekompetenci.

VII – Par tiesāšanas izdevumiem

56. Izdevumi, kas radušies Grieāijas un Itālijas valdēbēm, kē arī Komisijai, nav atlīdzināmi. Attiecēbā uz lietas dalībniekiem pamata lietē šē tiesvedēba ir stadija procesē, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tē lemj par tiesāšanas izdevumiem.

VIII – Secinājumi

57. Ēmot vār? iepriekš minēto, es ierosinu uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Sestās PVN direktīvas 77/388/EKK 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, uz ko atsaucas 15. panta 5. punkts, attiecas tikai uz atklētā jār? ku?ojošiem kuēiem, kas veic pasaāieru pērvadājumu par atlīdzību, nodarbojas ar komercdarību, rēpniecisku darbību vai zvejniecību;

2) Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši pašam rēderim;

3) Ēmot vār? iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestā direktīvā ir jāinterpretē, Ēmot vār? tiesiskās paāvābas aizsardzības principu, kas nepieāauj nodokļa uzlikšanu *a posteriori*, ja valsts nodokļu iestādes izsniegta izziāa ir radājusi tiesisko paāvābu par to, ka tādā darījumi, kādā minēti pamata prāv?, ir atbrīvoti no nodokļa. Valsts tiesai, Ēmot vār? konkrētos apstākļus pamata prāv?, ir jāizlemj, vai pastāv šāda tiesiskā paāvāba, kuras priekšnosacījums ir tas, ka nodokļu maksātājs rēkojies labā ticībā?. Nodokļu maksātāja labā ticība nekompetentajai nodokļu iestādei, kura izsniedza strādgo, nepareizo izziāu, var tik apšaubāta tikai tiktāl, cik tā, pēc valsts tiesas uzskatiem, vidēji rēpēgam tirgus dalībniekam būtu bijis jāatpazīst [šā nodokļu iestādes] nekompetence. Nodokļa maksātāja labā ticība var noliegt arī dažādā citi apstākļi, kē steidzams nodokļu iestādes kādas labojums vai, attiecēgi, paskaidrojums par izziāu izsniegušās iestādes nekompetenci.

1 – Oriāināvaloda – vācu.

2– Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīvā 77/388/EEK par to, kē saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozājuma nodokēiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēāinu bēze (OV L 145, 1. lpp.).

3– Skat. 2000. gada 24. februāra spriedumu lietē Cē434/97 Komisija/Frāncija (*Recueil*, Iē1129. lpp., 22. punkts) un 1990. gada 27. marta spriedumu lietē Cē372/88 *Cricket St. Thomas* (*Recueil*, Iē1345. lpp., 19. punkts).

4– Komisija to ir apstiprinājusi arī vāāāku priekšlikumu par konkrētāku Kopienā tiesību regulājumu attiecēbā uz PNV piemērošanu gaisā, jēras un dzelzceāa transportā, kas veic pērrobežu

p?rvad?jumus, apg?dei: skat. 1980. gada 23. janv?ra Priekšlikumu Padomes direkt?vai par Kopienas ties?bu regul?jumu attiec?b? uz PVN un akc?zes nodok?a piem?rošanu gaisa, j?ras un dzelzce?a transporta l?dzek?u apg?dei, kas veic p?rrobežu p?rvad?jumus (OV C 31, 10. lpp.). Priekšlikuma pamatojum? teikts, ka Sest? direkt?va "15. panta noteikumos paredz ar noteiktiem nosac?jumiem atbr?vot no nodok?a pre?u pieg?di ku?iem un lidapar?tiem, kas veic p?rrobežu p?rvad?jumus".

5– 2003. gada 20. novembra spriedums liet? C?212/01 *Unterpertinger* (*Recueil*, l?13859. lpp., 34. punkts), 2002. gada 10. septembra spriedums liet? C?141/00 *Ambulanter Pflegedienst K?gler* (*Recueil*, l?6833. lpp., 28. punkts), 1997. gada 5. j?nija spriedums liet? C?2/95 *Sparekassernes Datacenter* (*Recueil*, l?3017. lpp., 20. punkts) un 1989. gada 15. j?nija spriedums liet? 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (*Recueil*, 1737. lpp., 13. punkts).

6– 1990. gada 26. j?nija spriedums liet? C?185/89 *Velker* (*Recueil*, l?2561. lpp., 22. un 30. punkts).

7– Skat. sprieduma 19. un 20. punktu.

8– Skat. sprieduma 21. un 22. punktu.

9– Skat. sprieduma 24. punktu.

10– 2004. gada 29. apr??a spriedums apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (*Recueil*, l?5337. lpp.).

11– 2001. gada 9. oktobra spriedums apvienotaj?s liet?s C?80/99, C?81/99 un C?82/99 *Flemmer u.c.* (*Recueil*, l?7211. lpp., 55. punkts) un 1983. gada 21. septembra spriedums apvienotaj?s liet?s no 205/82 l?dz 215/82 *Deutsche Milchkontor GmbH u.c.* (*Recueil*, 2633. lpp., 17. punkts).

12– Turkl?t šaj? sakar? skat. ar? 1988. gada 26. apr??a spriedumu liet? 316/86 *Kr?cken* (*Recueil*, 2213. lpp., 22. punkts), 1993. gada 1. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?31/91 l?dz C?44/91 *Lageder u.c.* (*Recueil*, l?1761. lpp., 33. punkts), 1998. gada 3. decembra spriedumu liet? C?381/97 *Belgocodex* (*Recueil*, l?8153. lpp., 26. punkts) un 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?396/98 *Schloßstraße* (*Recueil*, l?4279. lpp., 44. punkts).

13– Skat. cita starp? ar? 1997. gada 20. marta spriedumu liet? C?24/95 *Alcan* (*Recueil*, l?1591. lpp., 24. un 25. punkts), k? ar? iepriekš 11. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s no 205/82 l?dz 215/82, 30.–32. punkts.

14– Skat. cita starp? ar? 2005. gada 26. apr??a spriedumu liet? C?376/02 *Stichting "Goed Wonen"* (Kr?jums, l?3445. lpp., 34. punkts), iepriekš 10. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02, 69. punkts; iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?396/98, 44. punkts, un iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?381/97, 26. punkts.

15– 2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C?400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, l?4321. lpp., 34.–38. punkts).

16– Skat. iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?396/98, 45. punkts.

17– Skat. iepriekš 37. punktu.

18– Skat. iepriekš 38. punktu.

19– Skat. iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?31/91 l?dz C?44/91, 34. punkts; 1983. gada 16. novembra spriedumu liet? 188/82 *Thyssen* (*Recueil*, 3721. lpp.) un 1982. gada 15. decembra spriedumu liet? 5/82 *Maizena* (*Recueil*, 4601. lpp., 22. punkts).

20 Skat. ar? konkr?ti iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?31/91 l?dz C?44/91, 35. punkts, un iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? 316/89, 24. punkts.

21– Skat. cita starp? 1998. gada 16. j?lija spriedumu liet? C?298/96 *Öelmühle Hamburg* (*Recueil*, l?4767. lpp., 29. punkts) un 2002. gada 19. septembra spriedumu liet? C?336/00 *Huber* (*Recueil*, l?7699. lpp., 59. punkts).

22– Skat. cita starp? 2004. gada 11. novembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?183/02 P un C?187/02 P *Demessa* un *Territorio Histórico de Álava*/Komisija (Kr?jums, l?10609. lpp., 44. punkts), 1990. gada 20. septembra spriedumu liet? C?5/89 Komisija/V?cija (*Recueil*, l?3437. lpp., 14. punkts) un iepriekš 13. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?24/95, 25. punkts.

23– Š?iet, ka Tiesa neizmanto ar? vienu vienotu, stingru r?p?bas nov?rt?jumu, bet gan dr?z?k atsaucas uz konkr?t? uz??muma veidu, piem?ram, run?jot par “vid?ji r?p?gu lauksaimnieku”: skat., piem?ram, iepriekš 21. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?336/00, 58. punkts, p?d?jais ievilkums; skat. ar? 2002. gada 14. marta ?ener?ladvok?ta Alb?ra [*Alber*] secin?jumu šaj? liet? 119. punktu, saska?? ar kuru “lauksaimniekam attiec?b? uz t? pien?kumu ieg?t inform?ciju nevar izvirz?t t?das pašas pras?bas k? lielajiem uz??mumiem konkurences ties?bu kontekst?”.

24– Skat., piem?ram, iepriekš 12. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?381/97, 26. punkts.