YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

14 päivänä syyskuuta 2006 *

Yhdistetyissä asioissa C-181/04–C-183/04,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Symvoulio tis Epikrateias (Kreikka) on esittänyt 3.3.2004 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 19.4.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Elmeka NE

vastaan

Ypourgos Oikonomikon,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris ja G. Arestis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

* Oikeudenkäyntikieli: kreikka.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.9.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Apessos, S. Spyropoulos, I. Bakopoulos ja S. Chala,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.12.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisukysymykset koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna

14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi), 15 artiklan 4 alakohdan a alakohdan, 5 ja 8 alakohdan tulkintaa sekä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita.

2 Nämä pyynnöt on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat Elmeka NE -niminen yhtiö (jäljempänä Elmeka) ja Ypourgos Oikonomikon (valtiovarainministeri) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu ei ole vapauttanut arvonlisäverosta liiketoimia, joiden johdosta on suoritettava rahtimaksuja kuljetettaessa polttoainetta alusten tankkausta ja varastojen täydennystä varten.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

4. tavaroiden luovutukset seuraavanlaisten vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten:

   a) avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen;

   b) meripelastus- ja avustusalukset sekä rannikkokalastusalukset, lukuun ottamatta jälkimmäisten varastojen täydennystä;

– –

5. edellä 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen – mukaan lukien kalastusvarusteiden – luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

– –

8. muut kuin 5 alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat siinä tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita;

– –"

Kansallinen lainsäädäntö

4 Arvonlisäverolain soveltamisesta ja muista säännöksistä annetun lain 1642/1986, jolla kuudes direktiivi saatetaan osaksi Kreikan oikeusjärjestystä ja sellaisena kuin se oli voimassa merkityksellisenä ajankohtana, 22 §:n 1 momentissa säädetään muun muassa seuraavaa:

"Arvonlisäverosta vapautetaan

a) sellaisten alusten luovutus tai maahantuonti, joita käytetään kaupalliseen meriliikenteeseen tai kalastukseen, kun tällaisen toiminnan harjoittaja itse on arvonlisäverovelvollinen tavanomaisen arvonlisäverosääntelyn mukaisesti, tai joita hyödynnetään muulla tavoin tai jotka on tarkoitettu romutettaviksi taikka sotavoimien tai yleensä valtion käytettäväksi, sekä meripelastusalusten ja rannikon avustusalusten luovutus tai maahantuonti samoin kuin kaikkiin edellä mainittuihin aluksiin liittyvän ja niissä käytetyn varustuksen luovutus ja maahantuonti; näihin aluksiin ei lasketa kuuluviksi virkistys- tai urheilukäyttöön tarkoitettuja yksityisaluksia,

– –

c) sellaisten alusten, muiden vesikulkuneuvojen ja ilma-alusten poltto- ja voiteluaineiden tankkausta ja varastojen ja muonavarastojen täydennystä varten tarvittavien tavaroiden luovutus ja maahantuonti, jotka on vapautettu arvonlisäverosta edellä olevien a ja b kohdan nojalla; maan sisäiseen kaupalliseen liikenteeseen ja muuhun maan sisäiseen hyväksikäyttöön tarkoitettujen alusten, muiden vesikulkuneuvojen ja ilma-alusten sekä Kreikan aluevesillä kalastavien kalastusalusten osalta vapautus koskee vain poltto- ja voiteluaineita,

d) sellaisten alusten rahtaus tai ilma-alusten vuokraus, joita käytetään verotettavaan toimintaan tai verovapaaseen toimintaan, johon liittyy oikeus vähentää ostoihin sisältyvät verot. Vapautus ei koske virkistys- tai urheilukäyttöön tarkoitettujen yksityisten alusten tai ilma-alusten rahtausta tai vuokrausta. – –"

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

5 Elmekan tarkoituksena on hyödyntää säiliölaivaa, jolla kuljetetaan öljytuotteita Kreikassa nestemäisiä polttoaineita kauppaavien eri rahtaajien lukuun.

6 Elmekan kirjanpitoaineistoa verovuosilta 1994–1996 koskevassa verotarkastuksessa todettiin, että kyseisen yhtiön rahtaajiin ja tavarantoimittajiin kuului Oceanic International Bunkering SA -niminen panamalainen yhtiö (jäljempänä Oceanic), jonka tarkoituksena oli öljytuotteiden kauppa. Todettiin myös, ettei Elmeka ollut laskuttanut arvonlisäveroa niistä bruttorahtimaksuista, jotka se sai kunkin konossementin perusteella alusten tankkaukseen Kreikassa Oceanic-yhtiön lukuun tarkoitettujen öljytuotteiden kuljetusten osalta, sillä perusteella, että kyse oli arvonlisäverosta vapautetuista liiketoimista.

7 Elmeka pyysi Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraiosille (merenkulkuasioista vastaava Pireuksen verovirasto, jäljempänä Pireuksen verovirasto) osoitetulla 21.6.1994 päivätyllä kirjeellä tietoja siitä, oliko sillä huolehtiessaan säiliölaivansa avulla Oceanic-yhtiön lukuun sellaisten ulkomaanliikenteessä toimivien alusten, jotka kuljettavat Pireuksen sataman edustalla sijaitsevista öljynjalostamoista tulevaa polttoainetta, polttoaineen tankkauksesta lain mukaan velvollisuus laskuttaa

arvonlisävero sen mainitulle yhtiölle osoittamassaan konossementissa vai oliko se vapautettu kyseisestä verosta lain 1642/1986 nojalla ja tässä tapauksessa, minkä menettelyn mukaisesti. Vastauksena tähän pyyntöön Pireuksen verovirasto ilmoitti sille, että kysymyksessä olevat konossementit on vapautettu arvonlisäverosta.

8 Sen jälkeen kun öljytuotteiden kuljetuspalveluiden osalta myönnetty arvonlisävero-vapautus poistettiin 1.1.1993 lukien, Elmekan suorittamista palveluista oli maksettava arvonlisäveroa sillä perusteella, että ne suoritettiin valtion alueella, riippumatta siitä, että niiden vastaanottaja oli sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle. Tässä tilanteessa toimivaltaiset veroviranomaiset vaativat kyseisiä kolmea verovuotta eli verovuotta 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) ja 1996 (C-181/04) koskevilla kolmella päätöksellä Elmekaa maksamaan erotuksen varsinaisen veron osalta, veronkorotusta virheellisen ilmoituksen johdosta kultakin asianomaiselta verovuodelta sekä sakkoa.

9 Elmeka riitautti mainitut päätökset Dioikitiko Protodikeio Pireosissa (Pireuksen ensimmäisen asteen hallintotuomioistuin). Koska se hylkäsi kyseisen yhtiön kanteen, tämä haki muutosta Dioikitiko Efeteio Pireosissa (Pireuksen muutoksenhakuasteen hallintotuomioistuin), joka kumottuaan ensimmäisessä oikeusasteessa annetun tuomion myönsi esillä olevassa asiassa, että jos verovelvolliselle on Pireuksen veroviraston myönteisen käyttäytymisen seurauksena syntynyt pitkäaikainen ja perusteltu vakaumus siihen, ettei sen ollut maksettava arvonlisäveroa, minkä johdosta se ei ole vyöryttänyt kyseistä veroa kulutukseen, kyseisen verovelvollisen ei ollut maksettava mainittua veroa, jos veron määrääminen jälkikäteen johtaa siihen, että sen yrityksen taloudellinen tasapaino vaarantuu. Kyseinen kumoamisperuste hylättiin kuitenkin sillä perusteella, ettei Elmeka ollut vedonnut taloudelliseen tilanteeseensa liittyviin konkreettisiin seikkoihin ja että näin ollen se ei ollut näyttänyt toteen yhden pitkäaikaisen ja perustellun vakaumuksen olemassaoloa koskevan säännön soveltamisedellytyksen täyttymistä. Dioikitiko Efeteio Pireos päätti myös, että Elmekan suorittamat polttoaineiden kuljetukset eivät kuuluneet

lain 1642/1986 22 §:n 1 momentin c kohdan soveltamisalaan ja että arvonlisävero oli perustellusti määrätty mainitun yhtiön maksettavaksi 5.6.1997 tehdyllä toimivaltaisten veroviranomaisten päätöksellä nro 6. Valitus hylättiin näin ollen tältä kohdin.

10 Elmeka haki siis tähän hylkäävään tuomioon muutosta Symvoulio tis Epikrateiasissa, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, jotka on muotoiltu kaikissa asioissa C-181/04–C-183/04 samaa sanamuotoa käyttäen:

"1) Koskeeko – – kuudennen – – direktiivin – – 15 artiklan 4 alakohdan a alakohta, johon tämän direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa viitataan, sekä sellaisten avomeriliikenteeseen käytettävien alusten rahtausta, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, että sellaisten alusten rahtausta, joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen, vai pelkästään avomeriliikenteeseen käytettävien alusten rahtausta, jolloin viimeisessä tapauksessa lain 1642/1986 22 §:n 1 momentin d kohta on ulottuvuudeltaan laajempi sellaisten alusten luokan osalta, joita rahtaus koskee, kuin kyseinen direktiivin säännös?

2) Edellyttääkö vapauttaminen verosta edellä mainitun kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdan mukaan sitä, että palvelut on suoritettu laivanvarustajalle itselleen, vai myönnetäänkö vapautus myös, kun palvelut on suoritettu kolmannelle, asettamalla pelkästään se edellytys, että palvelujen suoritukset suoraan palvelevat saman artiklan 5 alakohdassa tarkoitettujen alusten – eli 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen alusten – välittömiä tarpeita?

3) Onko yhteisön oikeuden arvonlisäveroa koskevien sääntöjen ja periaatteiden mukaan sallittua – ja millä edellytyksin – määrätä menneeltä ajalta vero, kun

verovelvollinen ei ole vyöryttänyt sitä kyseisenä ajankohtana sopimuskumppaninsa maksettavaksi ja kun se ei siten ole suorittanut valtiolle tätä veroa, koska se oli ollut veroviranomaisten toiminnan johdosta vakuuttunut siitä, ettei sen pitänyt vyöryttää kyseistä veroa?"

11 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 2.6.2004 antamalla määräyksellä asiat C-181/04–C-183/04 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

12 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy sitä, liittyykö kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 alakohdan a alakohdassa mainittu "avomeriliikenteeseen" käyttämistä koskeva kriteeri, johon saman artiklan 5 alakohdassa viitataan, ainoastaan aluksiin, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, vai koskeeko se myös aluksia, joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen.

13 Kreikan hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat samaa mieltä katsoessaan, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 alakohdan a alakohdan säännökset koskevat aluksia ainoastaan siltä osin kuin niitä käytetään avomeriliikenteeseen ja niillä

kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai niitä käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen. Italian hallitus katsoo sitä vastoin, että mainittuja säännöksiä on tulkittava siten, että niissä säädetty vapautus koskee yhtäältä avomeriliikenteeseen käytettäviä aluksia, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, ja toisaalta aluksia, joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen.

14 Tältä osin vaikka kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 alakohdan a alakohdan tietyt kieliversiot mahdollistavat erilaisia tulkintoja, kyseisen säännöksen rakenne ja tarkoitus puoltavat kuitenkin sitä, että avomeriliikenteeseen käyttämistä koskevaa kriteeriä sovelletaan kaikkiin kyseisessä säännöksessä mainittuihin eri aluksiin. Saman artiklan otsikosta, joka on "Yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset", ilmenee, että kyseisen artiklan säännösten tarkoituksena on arvonlisäverosta vapauttaminen polttoaineen tankkauksen ja varastojen täydennyksen perusteella – ja tietyin edellytyksin – tavaroiden luovutukset merialuksille. Alukset, joita käytetään merellä ja joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen, eivät avomeriliikenteeseen käyttämistä koskevan kriteerin soveltamisen perusteella voi kuulua vapautuksen piiriin, jollei kyseisiä toimintoja harjoiteta avomerellä. Jos kyseinen säännös olisi ymmärrettävä siten, että se koskee myös muita vesialuksia kuin sellaisia vesialuksia, joita käytetään avomeriliikenteeseen, saman artiklan 4 alakohdan b alakohta, jossa säädetään tällaisesta vapautuksesta myös rannikkokalastusalusten osalta, olisi tarpeeton.

15 Lisäksi tulkinta, jonka mukaan 15 artiklan 4 alakohdan a alakohtaa sovelletaan ainoastaan avomeriliikenteeseen käytettäviin vesialuksiin, vastaa yhteisöjen tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on perittävä jokaisesta palvelusta, jonka verovelvollinen suorittaa vastiketta vastaan (ks. mm. asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990, Kok. 1990, s. I-2561, 19 kohta ja asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004, Kok. 2004, s. I-8379, 25 kohta).

16 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 alakohdan a alakohtaa, johon saman artiklan 5 alakohdassa viitataan, sovelletaan avomeriliikenteeseen käytettäviin aluksiin, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, ja tämän lisäksi myös avomeriliikenteeseen käytettäviin aluksiin, joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen.

Toinen kysymys

17 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, koskeeko kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa säädetty vapautus ainoastaan palveluja, jotka suoraan palvelevat saman artiklan 5 alakohdassa tarkoitettujen merialusten ja niiden lastin välittömiä tarpeita ja jotka on suoritettu laivanvarustajalle itselleen, vai koskeeko kyseinen vapautus tällaisia palveluja myös silloin kun ne suoritetaan kolmannelle.

18 Tältä osin on huomautettava, että ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevat asiat koskevat sellaisia polttoaineen kuljetustoimia, jotka Elmeka on suorittanut Oceanicin lukuun, joka myy polttoaineen asianomaisten alusten laivanvarustajille. Elmeka ei näet suorita palvelujaan välittömästi laivanvarustajille vaan Oceanicille, joka itse hoitaa tavaroiden toimituksen mainituille laivanvarustajille.

19 Kreikan ja Italian hallitukset sekä komissio katsovat, että palvelut on suoritettava laivanvarustajalle itselleen, jotta niihin voidaan soveltaa kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa säädettyä vapautusta.

20 On huomautettava, että verovapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava kuudennella direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä (ks. mm. asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 21 kohta; asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok. 2002, s. I-6833, 25 kohta ja em. asia Cimber Air, tuomion 23 kohta). Lisäksi, kuten edellä tämän tuomion 15 kohdassa on todettu, arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti.

21 Kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 alakohdassa mainitut vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä koskevat toimet on vapautettu siitä syystä, että ne ovat verrattavissa vientitoimiin (ks. vastaavasti em. asia Velker International Oil Company, tuomion 21 kohta).

22 Siltä osin kuin on kyse vientitoimista, on todettava, että samoin kuin kuudennen direktiivin 15 artiklan 1 alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan ilman eri toimenpiteitä yksinomaan sellaisten tavaroiden lopullisiin luovutuksiin, jotka luovuttajan toimesta tai tämän lukuun lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle, saman artiklan 4 alakohdassa säädettyä vapautusta voidaan soveltaa ainoastaan tavaroiden luovutuksiin vesialusten käyttäjälle, joka käyttää kyseisiä tavaroita polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydentämiseen, eikä sitä voida näin ollen laajentaa koskemaan edeltävässä myyntiportaassa tapahtuvia tavaroiden luovutuksia (ks. vastaavasti em. asia Velker International Oil Company, tuomion 22 kohta).

23 Vapautuksen laajentaminen myyntiportaisiin, jotka edeltävät tavaroiden lopullista luovutusta alusten käyttäjälle, edellyttäisi näet sitä, että valtiot ottavat käyttöön tarkastus- ja valvontamekanismeja verottomasti luovutettujen tavaroiden lopullisen määränpään varmistamiseksi. Kyseiset mekanismit muodostaisivat valtioille ja asianomaisille toimijoille velvoitteita, jotka ovat yhteensoveltumattomia kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun "vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen" kanssa (ks. vastaavasti em. asia Velker International Oil Company, tuomion 24 kohta).

24 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 28 kohdassa korostanut, mainittuja perusteluja voidaan kuitenkin soveltaa myös kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa tarkoitettujen palvelujen vapauttamiseen verosta. Tästä seuraa, että sen varmistamiseksi, että kuudetta direktiiviä sovelletaan kokonaisuudessaan yhdenmukaisesti, kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, jotka suoritetaan suoraan laivanvarustajalle, eikä sitä voida siis laajentaa koskemaan palveluja, jotka suoritetaan edeltävässä myyntiportaassa.

25 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädetty vapautus koskee palveluja, jotka suoritetaan suoraan laivanvarustajalle merialusten välittömiin tarpeisiin.

Kolmas kysymys

26 Kolmannella kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää vastausta siihen, voiko yhteisön oikeuden arvonlisäveroa koskevien sääntöjen ja periaatteiden perusteella sellainen kansallisten veroviranomaisten toimi, jolla hyväksytään se, ettei verovelvollinen vyörytä arvonlisäveroa sopimuskumppaninsa maksettavaksi – vaikka kyseinen toimi on lainvastainen –, synnyttää verovelvolliselle perustellun luottamuksen, joka estää mainitun veron maksamisen myöhemmin.

27 Komissio katsoo, että luottamuksensuojan periaatteen nojalla ei ole mahdollista vaatia jälkeenpäin sellaisen arvonlisäveron maksamista, jota verovelvollinen ei ole vyöryttänyt sopimuskumppaninsa maksettavaksi kyseisten verovuosien kuluessa ja jota se ei ole suorittanut veroviranomaisille, silloin kun veroviranomaisten käyttäytyminen useiden vuosien aikana on perustellusti saanut kyseisen verovelvollisen vakuuttuneeksi siitä, ettei sillä ollut velvollisuutta vyöryttää kyseistä veroa.

Komissio on suullisessa käsittelyssä kuitenkin vielä todennut, että se, ettei tietoa ole toimittanut toimivaltainen veroviranomainen, voisi mahdollisesti johtaa erilaiseen arviointiin.

28 Kreikan hallitus katsoo sitä vastoin, että yhteisön oikeuden arvonlisäveroa koskevat säännöt eivät estä kantamasta jälkeenpäin veroa, jota ei ole suoritettu veroviranomaisille siitä syystä, että verovelvollinen oli vakuuttunut siitä, ettei sillä ollut velvollisuutta vyöryttää kyseistä veroa, silloin kun kyseinen vakaumus perustuu jonkin verohallinnon viranomaisen verovelvollisen pyynnöstä merkityksellisistä lainsäännöksistä esittämään tulkintaan ja etenkin kun kyseinen viranomainen ei ollut toimivaltainen ottamaan kantaa kyseiseen pyyntöön.

29 Italian hallitus katsoo, että yhtäältä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden suojaamisen ja toisaalta arvonlisäveroa koskevan yhteisön lainsäädännön noudattamisen tarpeen välisen oikeudenmukaisen tasapainon on johdettava päätelmään, jonka mukaan Kreikan valtio ei pääasioissa voi määrätä minkäänlaista seuraamusta eikä edes vaatia korkojen maksamista, vaikka mainittu vero olisi kuitenkin suoritettava.

30 Ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee, että kyse on toimivaltaisten veroviranomaisten 5.6.1997 tekemistä väliaikaisista päätöksistä, joilla verovuosiin 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) ja 1996 (C-181/04) perustuva arvonlisävero määrättiin maksettavaksi, minkä johdosta Pireuksen veroviraston aikaisemmin esittämä mainitusta verosta vapauttamista koskeva asiakirja peruutettiin.

31 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet ovat osa yhteisön oikeusjärjestystä. Tästä syystä yhteisön toimielinten tulee noudattaa niitä, ja tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät yhteisön direktiiveissä niille annettua toimivaltaa (ks. mm. asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998, Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta ja asia C-376/02, "Goed Wonen", tuomio 26.4.2005, Kok. 2005, s. I-3445, 32 kohta). Tästä ilmenee, että kansallisten viranomaisten on noudatettava talouden toimijoiden luottamuksensuojan periaatetta.

32 Myönteisestä toimesta etua saavan henkilön luottamuksensuojaa koskevan periaatteen osalta on aluksi määritettävä, onko huolelliselle ja harkitsevalle talouden toimijalle syntynyt hallintoviranomaisten toimien vuoksi perusteltu luottamus (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat 95/74–98/74, 15/75 ja 100/75, Union nationale des coopératives agricoles de céréales ym. v. komissio ja neuvosto, tuomio 10.12.1975, Kok. 1975, s. 1615, 43–45 kohta ja asia 78/77, Lührs, tuomio 1.2.1978, Kok. 1978, s. 169, 6 kohta). Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, tämän jälkeen on osoitettava kyseisen luottamuksen perusteltavuus.

33 Esillä olevassa asiassa, kuten ennakkoratkaisupyynnöissä on esitetty, Elmeka esitti Pireuksen verovirastolle kysymyksen siitä, oliko se alusten polttoaineen tankkauksen ja varastojen täydennyksen osalta vapautettu lain 1642/1986 22 §:n perusteella arvonlisäverosta ja tässä tapauksessa, minkä menettelyn mukaisesti. Mainittu verovirasto vastasi sille ilmoittaen, että konossementit oli vapautettu arvonlisäverosta sanotun 22 §:n c ja d kohdan perusteella.

34 Lisäksi on korostettava Kreikan hallituksen todenneen sekä kirjallisissa huomautuksissaan että suullisessa käsittelyssä, että on olemassa sellainen sisäisen oikeuden

nimenomainen säännös, jossa nimetään toimivaltainen kansallinen viranomainen vastaamaan kansalaisten esittämiin kysymyksiin verotusta koskevien oikeudellisten ongelmien osalta.

35 Tältä osin kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, saattoiko Elmeka, jonka tarkoituksena on käyttää säiliölaivaa, jolla kuljetetaan öljytuotteita eri rahtaajien lukuun, olettaa perustellusti, että Pireuksen verovirasto oli toimivaltainen ottamaan kantaa vapautuksen soveltamiseen sen toimintoihin.

36 Edellä olevien huomautusten perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kansallisten veroviranomaisten on yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä noudatettava luottamuksensuojan periaatetta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, saattoiko verovelvollinen pääasioissa kyseessä olevissa olosuhteissa perustellusti olettaa, että kysymyksessä olevan päätöksen oli tehnyt toimivaltainen viranomainen.

Oikeudenkäyntikulut

37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 15 artiklan 4 alakohdan a alakohtaa, johon saman artiklan 5 alakohdassa viitataan, sovelletaan avomeriliikenteeseen käytettäviin aluksiin, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, ja tämän lisäksi myös avomeriliikenteeseen käytettäviin aluksiin, joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388 15 artiklan 8 alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädetty vapautus koskee palveluja, jotka suoritetaan suoraan laivanvarustajalle merialusten välittömiin tarpeisiin.**

3) **Kansallisten veroviranomaisten on yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä noudatettava luottamuksensuojan periaatetta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, saattoiko verovelvollinen pääasioissa kyseessä olevissa olosuhteissa perustellusti olettaa, että kysymyksessä olevan päätöksen oli tehnyt toimivaltainen viranomainen.**

Allekirjoitukset