EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

14. september 2006 *

Liidetud kohtuasjades C-181/04–C-183/04,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Symvoulio tis Epikrateiase (Kreeka) 3. märtsi 2004. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 19. aprillil 2004, menetlustes

Elmeka NE

versus

Ypourgos Oikonomikon,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris ja G. Arestis (ettekandja),

kohtujurist: C. Stix-Hackl,
kohtusekretär: abikohtusekretär H. von Holstein,

* Kohtumenetluse keel: kreeka.

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. septembri2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Kreeka valitsus, esindajad: M. Apessos, S. Spyropoulos ja I. Bakopoulos ning S. Chala,

— Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 1. detsembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) — mida on muudetud nõukogu 14. detsembri

1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; edaspidi „kuues direktiiv") — artikli 15 lõike 4 punkti a ja lõigete 5 ja 8, samuti õiguspärase ootuse kaitse ja õiguskindluse põhimõtete tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlused on esitatud Elmeka NE (edaspidi „Elmeka") ja Ypourgos Oikonomikoni (rahandusministeerium) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase otsust keelduda käibemaksuvabastuse andmisest tehingutele, millega seoses tekkis kohustus tasuda prahtimislõivu laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kütuse transpordilt.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 15 sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

4. järgmiste laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimine:

   a) avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavad laevad;

   b) merepäästeks või -abiks või rannalähedaseks püügiks kasutatavad laevad, v.a viimaste proviant;

   [...]

5. lõike 4 punktides a ja b nimetatud merelaevade tarnimine, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendile andmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sh kalapüügiseadmete tarnimine, rendile andmine, remont ja hooldus;

[...]

8. lõikes 5 nimetamata teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses nimetatud lõikes osutatud merelaevade või nende lastiga;

[...]"

Siseriiklikud õigusnormid

4 Kuues direktiiv Kreeka õiguskorda üle seadusega nr 1642/1986 käibemaksu ja muude sätete kohaldamise kohta (FEK A' 125), selle seaduse § 22 lõige 1 sätestab asjaomasel perioodil kehtinud redaktsioonis:

„Maksust on vabastatud:

a) kaubanduslikuks meresõiduks või kalapüügiks või mis tahes muus vormis käitlemiseks, lammutamiseks või relvajõudude ja üldisemalt riigi poolt kasutamiseks ettenähtud laevade või merepäästeks ja -abiks vajaminevate veesõidukite tarnimine ja importimine maksukohustuslase poolt, kelle suhtes kohaldatakse tavapärast käibemaksuskeemi, samuti merepäästeks vajaminevates laevades või veesõidukites sisalduvate või kasutatavate seadmete ja materjalide tarnimine või importimine. Sinna hulka ei kuulu isiklikuks kasutamiseks ja lõbusõiduks või sportlikuks tegevuseks ettenähtud laevad;

[...]

c) punktide a ja b sätete kohaselt maksust vabastatud laevade, vee- ja õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kütuse, määrdeainete, toidu ja muu kauba tarnimine ja importimine. Sisekaubanduslikuks navigeerimiseks või muuks siseriiklikuks kasutamiseks ettenähtud laevade või veesõidukite puhul, samuti kalalaevade puhul, mille tööpiirkond jääb Kreeka territoriaalvetesse, on maksust vabastatud üksnes kütus ja määrdeained;

d) laevade prahtimine ja õhusõidukite rendile andmine eesmärgiga teostada maksustatavaid tehinguid või maksust vabastatud tehinguid koos tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega. Maksust on vabastatud isiklikuks kasutamiseks ja lõbusõiduks või sportlikuks tegevuseks ettenähtud laevade või õhusõidukite prahtimine ja rendile andmine. [...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

5 Elmeka tegevusala on Kreekas naftatooteid transportiva tankeri kasutamine erinevate vedelkütuseid turustavate prahtijate nimel.

6 Maksurevisjoni käigus, mis puudutas Elmeka raamatupidamisdokumente ja -kirjeid majandusaastate 1994–1996 kohta, tuvastati, et nimetatud äriühingu üks prahtija oli Panama äriühing Oceanic International Bunkering SA (edaspidi „Oceanic"), mille tegevusala on naftatoodete turustamine. Lisaks tuvastati, et Elmeka ei märkinud arvetele käibemaksu kogu prahtimise eest, mida tuli talle iga konossemendi alusel tasuda seoses Kreekas asuvate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud naftatoodete transpordiga, põhjusel et tegemist oli käibemaksust vabastatud tehingutega.

7 Elmeka palus 21. juunil 1994. aastal Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraiosele (Pireuse maksuamet laevanduse valdkonnas, edaspidi „Pireuse maksuteenistus") saadetud kirjas teavet selle kohta, kas ta on välismaale sõitvate laevade tankimise ja proviandiga varustamise korral Pireuse sadamapiirkonna naftatöötlemistehastest pärit kütusega kohustatud vastavalt seadusele märkima käibemaksu äriühingule Oceanic International Bunkering väljastatud konossemendile või oli ta seaduse

nr 1642/1986 kohaselt maksust vabastatud, ning kui see on nii, siis millise menetluse alusel. Pireuse maksuamet teatas oma vastuses, et kõnealused konossemendid olid käibemaksust vabastatud.

8 Pärast käibemaksuvabastuse kaotamist naftatoodetega seotud transporditeenustelt maksustati Elmeka osutatud teenused käibemaksuga, kuna need toimusid riigi territooriumil, sõltumata asjaolust, et teenuste saaja oli asutatud väljaspool ühendust. Neil asjaoludel kohustas pädev maksuhaldur Elmekat kolme kõnealust aastat ehk 1994. (C-183/04), 1995. (C-182/04) ja 1996. (C-181/04) aastat puudutava kolme otsusega tasuma tasumisele kuuluva maksu põhisumma vahe, samuti iga kõnealuse aasta kohta ebatäpse deklaratsiooni esitamise eest täiendavad summad ning trahvi.

9 Elmeka vaidlustas nimetatud otsused Dioikitiko Protodikeio Pireoses (Pireuse esimese astme halduskohus). Kuna viimane jättis tema kaebuse rahuldamata, esitas nimetatud äriühing apellatsioonkaebuse Dioikitiko Efeteio Pireosele (Pireuse teise astme halduskohus), kes möönis pärast esimese astme kohtu otsuse tühistamist antud asjas, et kui Pireuse maksuameti vastutulelik käitumine tekitas maksukohustuslases kestva ja seaduspärase veendumuse, et tal puudub käibemaksu tasumise kohustus, mille tagajärjel jättis ta selle maksu tarbimiselt kajastamata, ei ole nimetatud maksukohustuslane kohustatud seda maksu tasuma, kui hilisem maksustamine seaks ohtu tema ettevõtte majandusliku stabiilsuse. Sellel alusel otsust siiski ei tühistatud, kuna Elmeka ei olnud tuginenud konkreetsetele tõenditele, mis tema finantsseisundile vastavad, ning järelikult ei ole ta suutnud täita ühte kestva ja seaduspärase veendumuse olemasoluga seotud põhimõtte kohaldamise tingimustest. Lisaks otsustas Dioikitiko Efeteio Pireos, et Elmeka poolt kütuse transportimine ei kuulunud seaduse nr 1642/1986 § 22 lõike 1 punkti c

kohaldamisalasse ning et pädeva maksuhalduri 5. juuni 1997. aasta otsusega nr 6 nimetatud äriühingult käibemaksu tasumise nõudmine oli õigustatud. Seega jäeti kaebus antud punktis rahuldamata.

10 Selle peale esitas Elmeka kassatsioonkaebuse Symvoulio tis Epikrateiasele, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised, kohtuasjades C-181/04–C-183/04 identselt sõnastatud eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi [...] artikli 15 lõike 4 punkti a, millele viitab sama direktiivi artikli 15 lõige 5, tuleb tõlgendada nii, et ta puudutab nii avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks kui ka kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade prahtimist, või puudutab see üksnes avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade prahtimist, arvestades seda, et viimasel juhul oleks seaduse nr 1642/1986 § 22 lõike 1 alapunkti d reguleerimisala direktiivi omast laiem osas, mis puudutab prahtimisega seotud laevade kategooriaid?

2. Kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 8 alusel maksuvabastuse saamiseks peab teenuseid osutama laeva omanikule või võib neid teenuseid osutada ka kolmandale isikule, tingimusel et need oleks otseselt vajalikud sama artikli lõikes 5 nimetatud laevadele, millele on samuti osutatud selle artikli lõike 4 punktides a ja b?

3. Kas ja milliste eeskirjade kohaselt lubavad ühenduse käibemaksualased reeglid ja põhimõtted tagasiulatuvalt nõuda maksu maksukohustuslaselt, kes jättis

kõnealusel perioodil teise lepingupoole maksusumma kajastamata ja seetõttu selle maksuhaldurile tasumata, kuna viimase käitumine oli temas tekitanud veendumuse, et tal puudus selle maksu kajastamise kohustus?"

11 Euroopa Kohtu presidendi 2. juuni 2004. aasta määrusega on kohtuasjad C-181/04–C-183/04 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides liidetud.

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

12 Eelotsusetaotlused esitanud kohus küsib oma esimeses küsimuses sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punktis a mainitud kriteerium „kasutamine avamerel navigeerimiseks", millele viitab sama artikli lõige 5, puudutab üksnes neid laevu, mida kasutatakse tasu eest reisijate vedamiseks või puudutab see ka kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavaid laevu.

13 Kreeka valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon on nõus, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkti a sätted puudutavad laevu üksnes ulatuses, milles neid kasutatakse avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või

kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutamiseks. Itaalia valitsus leiab seevastu, et nimetatud sätteid tuleb tõlgendada nii, et neis ettenähtud maksuvabastus puudutaks esiteks laevu, mida kasutatakse avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks, ja teiseks laevu, mida kasutatakse kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil.

14 Isegi kui kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkti a teatud keeleversioone võib erinevalt tõlgendada, toetavad artikli ülesehitus ja eesmärk siiski avamerel navigeerimiseks kasutamise kriteeriumi kohaldamist igat tüüpi laevadele, mida nimetatud sättes mainitakse. Selle artikli pealkirjast, nimelt „Ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus" tuleneb, et selle artikli sätetega soovitakse vabastada tankimine ja proviandiga varustamine ning teatud tingimustel merelaevadele kauba tarnimine käibemaksust. Avamerel navigeerimiseks kasutamise kriteerium ei võimalda maksuvabastust paljudele merel kasutatavatele laevadele, mida kasutatakse kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil, kui selline tegevus ei toimu avamerel. Kui seda sätet tuli mõista nii, et see puudutab üksnes laevu, mida kasutatakse avamerel navigeerimiseks, oleks üleliigne sama artikli lõike 4 punkt b, mis näeb samuti ette maksuvabastuse laevadele, mida kasutatakse rannalähedaseks püügiks.

15 Tõlgendus, mille järgi kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkti a üksnes avamerel navigeerimiseks kasutatavatele laevadele, vastab muu hulgas Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale, mille kohaselt tuleb kitsalt tõlgendada maksuvabastusi, mis kujutavad endast erandeid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksukohustuslase poolt iga tasu eest teenuse osutamine (vt eelkõige 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C-185/89: Velker International Oil Company, EKL 1990, lk I-2561, punkt 19, ja 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air, EKL 2004, lk I-8379, punkt 25).

16 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 punkti a, millele viitab sama artikli lõige 5, kohaldatakse mitte üksnes avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks kasutatavatele laevadele, vaid ka avamerel navigeerimiseks ja kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavatele laevadele.

Teine küsimus

17 Eelotsusetaotlused esitanud kohus küsib oma teises küsimuses sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 8 ettenähtud maksuvabastus puudutab üksnes sama artikli lõikes 5 nimetatud teenuste osutamist, mis on merelaevadele ja nende lastile otseselt vajalikud ning osutatud laeva omanikule endale, või puudutab kõnealune maksuvabastus selliseid teenuseid ka siis, kui neid osutatakse kolmandale isikule.

18 Sellega seoses tuleb meenutada, et eelotsusetaotlused esitanud kohtus pooleliolevate kohtuasjade ese on Elmeka poolt kütuse transporditoimingute tegemine Oceanicu nimel, kes müüb selle kõnealuste laevade omanikele. Elmeka osutab sealjuures teenuseid mitte otseselt laevaomanikele, vaid Oceanicule, kes tarnib kauba ise laevaomanikele.

19 Kreeka ja Itaalia valitsuse ning komisjoni arvates tuleb selleks, et saada kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 8 ettenähtud maksuvabastust, osutada teenuseid laevaomanikule endale.

20 Tuleb meenutada, et maksuvabastused moodustavad ühenduse õiguses iseseisvate mõistete kogumi, mida tuleb tõlgendada kuuendas direktiivis sätestatud ühise käibemaksusüsteemi kontekstis (vt eelkõige 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC, EKL 1997, lk I-3017, punkt 21; 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler, EKL 2002, lk I-6833, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus Cimber Air, punkt 23). Peale selle, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 15, tuleb maksuvabastusi tõlgendada kitsalt.

21 Tehingud, mis on seotud kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 4 mainitud laevade tankimise ja proviandiga varustamisega, on maksust vabastatud tänu asjaolule, et nad on käsitatavad eksporditehingutena (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Velker International Oil Company, punkt 21).

22 Nii nagu kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 1 ettenähtud automaatset maksuvabastust kohaldatakse üksnes sellise kauba lõpptarnimisele, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik, kohaldatakse eksporditehingute puhul sama artikli lõikes 4 ettenähtud maksuvabastust üksnes seoses kauba tarnimisega laeva operaatorile, kes kasutab neid kaupu tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ning seega ei saa seda laiendada kauba tarnimisele eelnevates turustamisetappides (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Velker International Oil Company, punkt 22).

23 Maksuvabastuse laiendamine etappidele, mis eelnevad laeva operaatorile kaupade lõpptarnimisele, nõuaks, et liikmesriigid rakendaksid maksust vabastatud kaupade tarnimise lõppsihtkoha kindlakstegemiseks kontrolli- ja järelevalvemehhanisme. Need mehhanismid kujutaksid liikmesriikide ja asjaomaste operaatorite jaoks piiranguid, mis oleks sobimatud kuuenda direktiivi artikli 15 esimeses lauses sätestatud „maksuvabastuse nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega" (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Velker International Oil Company, punkt 24).

24 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 28 märkis, on nimetatud põhjendused ülekantavad teenuste maksuvabastusele kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 8 mõttes. Sellest järeldub, et kogu ulatuses kuuenda direktiivi ühtse kohaldamise tagamiseks kohaldatakse selles sättes ettenähtud maksuvabastust üksnes teenustele, mida osutatakse otse laevaomanikule ja seda ei saa laiendada teenustele, mida osutati eelnevates turustamisetappides.

25 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ettenähtud maksuvabastus puudutab merelaevadele otseselt vajalikke teenuseid, mida osutatakse vahetult laevaomanikule.

Kolmas küsimus

26 Eelotsusetaotlused esitanud kohus küsib oma kolmandas küsimuses sisuliselt seda, kas ühenduse õiguse käibemaksualaseid reegleid ja põhimõtteid arvestades võib siseriikliku maksuhalduri otsus, millega keelatakse maksukohustuslasel kajastada teise lepingupoole käibemaksusummat, isegi kui tegemist on ebaseadusliku otsusega, tekitada õiguspärase ootuse maksukohustuslases, kes maksu tasumise tagasiulatuvalt vaidlustab.

27 Komisjon leiab, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõte ei võimalda nõuda tagasiulatuvalt käibemaksu tasumist, mille maksukohustuslane jättis kõnealustel majandusaastatel teise lepingupoole osas kajastamata ja mida ta ei ole maksuhaldurile tasunud, kui viimase tegutsemine mitme aasta jooksul veenis maksukohustuslast põhjendatult, et ta ei ole kohustatud seda maksu kajastama. Komisjon lisas siiski

kohtuistungil, et asjaolu, et pädev maksuhaldur jättis teabe edastamata, võib viia teistsuguse järelduseni.

28 Kreeka valitsus leiab seevastu, et ühenduse käibemaksualased reeglid ei takista sellise maksu hilisemat kogumist, mis oli maksuhaldurile jäetud tasumata, kuna maksukohustuslane oli veendunud, et ta ei olnud kohustatud maksu kajastama, kui see veendumus põhines asjaomaste seadusesätete tõlgendamisel, mille väljaandmist maksukohustuslane maksuhaldurilt taotles ja eelkõige, kui see ametiasutus ei olnud pädev taotlusele vastama.

29 Itaalia valitsus leiab, et esiteks õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtete õiglane tasakaalustamine ja teiseks vajadus järgida ühenduse käibemaksualaseid õigusnorme peavad viima järelduseni, mille kohaselt ei saa Kreeka riik põhikohtuasjades nõuda mis tahes karistust ega intresside tasumist, samas tuleb nimetatud maks sellegipoolest tasuda.

30 Eelotsusetaotlustest tuleneb, et kõne all on pädeva maksuhalduri 5. juuni 1997. aasta esialgne otsus, mis puudutab käibemaksu tasumist 1994. (C-183/04), 1995. (C-182/04) ja 1996. (C-181/04) majandusaasta eest, muutes Pireuse maksuameti tehtud varasemat otsust maksust vabastamise kohta.

31 Selle kohta tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et õiguspärase ootuse kaitse ja õiguskindluse põhimõtted on osa ühenduse õiguskorrast. Nendest peavad kinni pidama ühenduse institutsioonid, kuid ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile ühenduse direktiividega antud pädevust (vt eelkõige 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: Belgocodex, EKL 1997, lk I-8153, punkt 26, ja 26. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/02: „Goed Wonen", EKL 2005, lk I-3445, punkt 32). Sellest järeldub, et siseriiklikud ametivõimud on kohustatud kinni pidama ettevõtjate õiguspärase ootuse kaitse põhimõttest.

32 Mis puudutab soodustava otsuse adressaadi õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, siis tuleb kõigepealt kindlaks määrata, kas haldusasutuse aktid tekitasid ettenägelikus ja mõistlikus ettevõtjas põhjendatud ootuse (vt selle kohta 10. detsembri 1975. aasta otsus liidetud kohtuasjades 95/74–98/74, 15/75 ja 100/75: Riiklik Põllumajandus- ja Teraviljaühistute Liit jt *vs.* komisjon ja nõukogu EKL 1975, lk 1615, punktid 43–45, ja 1. veebruari 1978. aasta otsus kohtuasjas 78/77: Lührs, EKL 1978, lk 169, punkt 6). Jaatava vastuse korral tuleb seejärel tuvastada sellise ootuse õiguspärane olemus.

33 Antud kohtuasjas, nagu ka eelotsusetaotlused esitanud kohus esile tõi, edastas Elmeka Pireuse maksuametile küsimuse, milles uuris, kas laevade tankimise ja proviandiga varustamise raames oli ta seaduse nr 1642/1986 § 22 alusel maksust vabastatud ja kui, siis millise menetluse alusel. Nimetatud amet teatas vastuses, et konossemendid on käibemaksust vabastatud nimetatud § 22 punktide c ja d alusel.

34 Lisaks tuleb märkida, et Kreeka valitsus viitas nii oma kirjalikes märkustes kui ka kohtuistungil, et siseriiklikus õiguses on sõnaselge säte, mis määrab pädeva

siseriikliku ametivõimu, kes vastab kodanike küsimustele, mis on tõusetunud seoses maksuvaldkonnaga seotud õiguslike probleemidega.

35 Seoses sellega on siseriikliku kohtu kohustus uurida, kas Elmeka, mille tegevusala on naftatooteid transportiva tankeri kasutamine erinevate prahtijate nimel, võis põhjendatult eeldada, et Pireuse maksuamet oli pädev tegema otsust tema tegevuse maksust vabastamise taotluse osas.

36 Eeltoodud märkusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et ühise käibemaksusüsteemi raames on siseriiklikud maksuhaldurid kohustatud kinni pidama õiguspärase ootuse kaitse põhimõttest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus on hinnata, kas põhikohtuasjades esinenud asjaoludel võis maksukohustuslane põhjendatult eeldada, et kõnealuse otsuse tegi pädev ametiasutus.

Kohtukulud

37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 15 lõike 4 punkti a, millele viitab sama artikli lõige 5, mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, kohaldatakse mitte üksnes avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks kasutatavatele laevadele, vaid ka avamerel navigeerimiseks ja kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavatele laevadele.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 15 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ettenähtud maksuvabastus puudutab merelaevadele otseselt vajalikke teenuseid, mida osutatakse vahetult laevaomanikule.**

3. **Ühise käibemaksusüsteemi raames on siseriiklikud maksuhaldurid kohustatud kinni pidama õiguspärase ootuse kaitse põhimõttest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus on hinnata, kas põhikohtuasjades esinenud asjaoludel võis maksukohustuslane põhjendatult eeldada, et kõnealuse otsuse tegi pädev ametiasutus.**

Allkirjad