TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2006. gada 14. septembrī *

Apvienotās lietas no C-181/04 līdz C-183/04

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Symvoulio tis Epikrateias* (Grieķija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2004. gada 3. martā un kas Tiesā reģistrēti 2004. gada 19. aprīlī, tiesvedībās

Elmeka NE

pret

Ypourgos Oikonomikon.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši J. Makarčiks [*J. Makarczyk*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], P. Kūris [*P. Kūris*] un Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents),

ģenerāladvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

* Tiesvedības valoda — grieķu.

ņemot vērā rakstveida procesu, un pēc tiesas sēdes 2005. gada 8. septembrī,

ņemot vērā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

— Grieķijas valdības vārdā — M. Apesoss [*M. Apessos*], S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], kā arī S. Hala [*S. Chala*], pārstāvji,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kuram palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 1. decembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta, 5. un 8. punkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze

(OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), kā arī par tiesiskās paļāvības aizsardzības principu un tiesiskās drošības principu.

2 Šie lūgumi iesniegti tiesvedībā starp sabiedrību *Elmeka NE* (turpmāk tekstā — "*Elmeka*") un *Ypourgos Oikonomikon* (finanšu ministrs) sakarā ar šī ministra atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") darījumus saistībā ar kuģu uzpildei paredzētās degvielas transportēšanu par samaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 15. pants paredz:

"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 nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

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

a) kuģiem, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību vai kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai;

b) kuģiem, kurus izmanto glābšanas vai palīdzības darbiem uz jūras vai kurus izmanto piekrastes zvejai, pēdējā gadījumā izņemot kuģu apgādes krājumus;

[..]

5. Šā panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā minēto jūras kuģu piegādi, pārveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, fraktēšanu un īri, kā arī šajos kuģos iebūvētā vai lietotā aprīkojuma, ieskaitot zvejas aprīkojumu, piegādi, īri, remontu un tehnisko apkopi;

[..]

8. Pakalpojumu sniegšanu, izņemot 5. punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu minētajā punktā norādīto jūras kuģu vai to kravu tiešās vajadzības;

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

4 Likuma Nr. 1642/1986 par PVN piemērošanu un citiem noteikumiem (*FEK A' 125*) 22. panta 1. punkta, ar kuru transponē Sesto direktīvu Grieķijas tiesību sistēmā, redakcija, kas bija spēkā attiecīgajā laika periodā, paredz:

"No nodokļa ir atbrīvota:

a) tādu kuģu piegāde un imports, kas paredzēti komerciālai kuģošanai vai zvejniecībai, ko veic vispārējā kārtībā ar PVN apliekamie nodokļu maksātāji, vai jebkura cita veida izmantošanai, izjaukšanai vai militāro spēku izmantošanai un izmantošanai vispārējām valsts vajadzībām, peldošo transporta līdzekļu, kurus izmanto glābšanas un palīdzības darbiem uz jūras, kā arī citu priekšmetu un materiālu, ko paredzēts iebūvēt vai izmantot kuģos vai peldošajos glābšanas transporta līdzekļos jūrā, piegāde un imports. Izņēmums ir privātie kuģi, kas paredzēti izklaidei vai sportam;

[..]

c) degvielu, smērvielu, pārtikas un citu preču, kas paredzētas kuģu, peldošo un gaisa transporta līdzekļu, kas saskaņā ar a) un b) apakšpunkta noteikumiem ir atbrīvoti no nodokļa, apgādei, piegāde un imports. Attiecībā uz kuģiem un peldošiem transporta līdzekļiem iekšzemes komerciālai kuģošanai vai kuģu, kas paredzēti cita veida izmantošanai valsts iekšienē, kā arī zvejas kuģu, kas zvejo Grieķijas teritoriālajos ūdeņos, atbrīvojums no nodokļa aprobežojas ar degvielu un smērvielām;

d) kuģu fraktēšana un lidaparātu noma, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus vai darījumus, kas atbrīvoti no nodokļa, ar tiesībām veikt priekšnodokļa atskaitīšanu. Izņēmums ir privāto kuģu un lidaparātu, kas paredzēti izklaidei vai sportam, fraktēšana un noma. [..]"

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

5 *Elmeka* sabiedrības mērķis ir apkalpot tankkuģi, kas Grieķijā transportē naftas produktus dažādu fraktētāju, kuri tirgo šķidro kurināmo, vārdā.

6 *Elmeka* grāmatvedības dokumentu un ierakstu nodokļu kontroles laikā attiecībā uz darbībām no 1994. līdz 1996. gadam tika konstatēts, ka šīs sabiedrības fraktētāju-piegādātāju vidū ir arī Panamas sabiedrība *Oceanic International Bunkering SA* (turpmāk tekstā — "*Oceanic*"), kuras sabiedrības mērķis ir naftas produktu tirdzniecība. Tāpat tika konstatēts, ka *Elmeka* nav aprēķinājusi PVN par bruto fraktēšanu, ko tā saņēma, pamatojoties uz katru konosamentu naftas produktu transportam, kas paredzēts kuģu apgādei Grieķijā sabiedrības *Oceanic* vārdā, tādēļ ka runa ir par darījumiem, kas ir atbrīvoti no šī nodokļa.

7 Ar 1994. gada 21. jūnija vēstuli *Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios* (Pirejas finanšu pārvalde, kas nodarbojas ar kuģniecības lietām, turpmāk tekstā — "Pirejas finanšu pārvalde") *Elmeka* uzdeva jautājumu par to, vai ar savu tankkuģi, apgādājot sabiedrības *Oceanic* vārdā kuģus, kas izceļo uz ārvalstīm, un transportējot degvielu,

kuras izcelsme ir Pirejas ostas reida pārstrādes fabrikas, tai bija likumīgas tiesības aprēķināt PVN par konosamentu, kuru tā izrakstījusi šai sabiedrībai, vai tai bija jāatskaita šis nodoklis saskaņā ar Likumu Nr. 1642/1986 un, ja tā, tad atbilstoši kādai procedūrai. Atbildot uz šo jautājumu, Pirejas finanšu pārvalde norādīja, ka attiecīgie konosamenti ir atbrīvoti no PVN.

8 Pēc tam, kad no 1993. gada 1. janvāra tika atcelts atbrīvojums no PVN, kas bija piešķirts naftas produktu transporta pakalpojumu sniegšanai, *Elmeka* sniegtie pakalpojumi tika aplikti ar PVN sakarā ar to, ka tie tiek sniegti valsts iekšienē, neatkarīgi no fakta, ka to saņēmējs ir dibināts ārpus Kopienas. Šādos apstākļos kompetentā nodokļu iestāde ar trijiem lēmumiem par attiecīgajām trijām darbībām, proti, 1994. gadā (C-183/04), 1995. gadā (C-182/04) un 1996. gadā (C-181/04), noteica *Elmeka* samaksāt paša nesamaksātā nodokļa starpību, kā arī tā paaugstināšanu sakarā ar neprecīzu deklarēšanu par katru attiecīgo gadu un naudas sodu.

9 *Elmeka* minētos lēmumus apstrīdēja *Dioikitiko Protodikeio Pireos* (Pirejas Pirmās instances administratīvā tiesa). Tā kā minētā tiesa *Elmeka* prasību noraidīja, šī sabiedrība iesniedza apelācijas sūdzību *Dioikitiko Efeteio Pireos* (Pirejas Administratīvā apelāciju tiesa), kas, atceļot pirmās instances tiesas spriedumu, šajā lietā atzina, ka, ja Pirejas finanšu pārvaldes labvēlīga izturēšanās ir radījusi nodokļu maksātājam ilgstošu un tiesisku pārliecību, ka tas nav apliekams ar PVN, kā rezultātā tas nav to pārnesis uz patēriņu, šis nodokļu maksātājs nav apliekams ar šo nodokli, ja tā aplikšana ar nodokli *a posteriori* apdraud viņa uzņēmuma finansiālo stabilitāti. Tomēr šis atcelšanas pamats tika noraidīts, jo *Elmeka* nesniedza konkrētus faktus attiecībā uz tās finansiālo situāciju un tātad tā nebija pierādījusi, ka ir izpildīts viens no noteikuma par ilgstošas un tiesiskas pārliecības esamības piemērošanas nosacījumiem. Tāpat *Dioikitiko Efeteio Pireos* nosprieda, ka *Elmeka* veiktais degvielas transports nav ietverts Likuma Nr. 1642/1986 22. panta 1. punkta

c) apakšpunktā un ka kompetentās nodokļu iestādes 1997. gada 5. jūnija lēmumā Nr. 6 minētā sabiedrība bija pamatoti aplikta ar PVN. Apelācija tika noraidīta arī šajā punktā.

10 *Elmeka* tātad iesniedza kasācijas sūdzību pret šo noraidījuma spriedumu *Symvoulio tis Epikrateias*, kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus, kuru redakcija ir vienāda visās lietās no C-181/04 līdz C-83/04:

"1) Vai 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta noteikumi Sestajā direktīvā [..], uz ko norāda šīs direktīvas 15. panta 5. punkts, jāinterpretē tā, ka tie attiecas gan uz tādu kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību, gan uz tādu kuģu fraktēšanu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai, vai arī tie attiecas tikai uz tādu kuģu fraktēšanu, 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 fraktēšana, būtu plašāka piemērošanas joma nekā direktīvas noteikumiem?

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

3) Vai Kopienu tiesību normas un principi, kas attiecas uz [PVN], atļauj — un ar kādiem nosacījumiem — *a posteriori* pieprasīt maksāt nodokli, ko nodokļu

maksātājs attiecīgajā laika posmā nav ņēmis vērā attiecībā uz otru līgumslēdzēju un ko tas tādējādi nav maksājis nodokļu iestādei, jo tās rīcība pārliecināja, ka viņam nav jāmaksā šis nodoklis?"

11 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2004. gada 2. jūnija rīkojumu lietas no C-181/04 līdz C-183/04 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī galīgā sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

12 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai izmantošanas kritērijs "kuģošanai atklātā jūrā", kas minēts Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunktā, uz ko atsaucas šī paša panta 5. punkts, attiecas tikai uz tādu kuģu fraktēšanu, kurus izmanto pasažieru pārvadāšanai par atlīdzību, vai tas paredz arī tādu kuģu fraktēšanu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

13 Grieķijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija ir vienisprātis, uzskatot, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta noteikumi attiecas uz kuģiem tikai tad, ja tie tiek fraktēti kuģošanai atklātā jūrā un pārvadā pasažierus par atlīdzību vai tos

izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai. Turpretī Itālijas valdība uzskata, ka minētie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas, no vienas puses, uz kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību, un, no otras puses, uz tādu kuģu fraktēšanu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

14 Šajā sakarā pat tad, ja dažas Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta valodu versijas pieļauj atšķirīgu interpretāciju, to vispārējā sistēma un mērķis ir piemērot fraktēšanas kritēriju kuģošanai atklātā jūrā visiem šajā normā minēto kuģu veidiem. No paša šī panta nosaukuma, proti, "Atbrīvojums eksportam ārpus Kopienas un līdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskajam transportam", izriet, ka šī panta noteikumu mērķis ir atbrīvot no PVN kuģu apgādi un ar zināmiem nosacījumiem preču piegādi jūras kuģiem. Kuģu fraktēšanas, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā, kritērija piemērošana neļauj saņemt atbrīvojumu no nodokļa to kuģu fraktēšanai, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai. Ja šī norma būtu jāsaprot kā tāda, kas neattiecas tikai uz to kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā, tā paša panta 4. punkta b) apakšpunkts, kas paredz šādu atbrīvojumu no nodokļa arī kuģiem, kas tiek fraktēti piekrastes zvejniecībai, būtu lieks.

15 Turklāt interpretācija, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts ir piemērojams tikai to kuģu fraktēšanai, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā, neatbilst Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru minētie atbrīvojumi ir interpretējami šauri, jo tie ir izņēmumi no vispārējā principa, saskaņā ar kuru jebkurš nodokļa maksātāja pret atlīdzību sniegts pakalpojumu apgrozījums ir apliekams ar nodokli (skat. it īpaši 1990. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-185/89 *Velker International Oil Company, Recueil*, I-2561. lpp., 19. punkts, un 2004. gada 16. septembra spriedumu lietā C-382/02 *Cimber Air*, Krājums, I-8379. lpp., 25. punkts).

16 Tātad uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, uz ko atsaucas šī paša panta 5. punkts, ir piemērojams ne tikai attiecībā uz to kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību, bet arī uz tādu kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

Par otro jautājumu

17 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas tikai uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti šī paša panta 5. punktā minēto jūras kuģu, kā arī to kravu tiešajām vajadzībām un kas paredzēti pašam rēderim, vai arī šis atbrīvojums no nodokļa attiecas arī uz tādiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti trešām personām.

18 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka lietas, kuras izskata iesniedzējtiesa, ir par degvielas transporta darījumiem, ko *Elmeka* veikusi *Oceanic*, kas tirgo degvielu attiecīgo kuģu rēderiem, vārdā. Faktiski *Elmeka* savus pakalpojumus nesniedz tieši rēderiem, bet gan *Oceanic*, kas pati veic preču piegādi minētajiem rēderiem.

19 Grieķijas un Itālijas valdības, kā arī Komisija uzskata, ka, lai saņemtu Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, pakalpojumi ir jāsniedz pašam rēderim.

20 Jāatgādina, ka atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni, kas ir jāaplūko ar Sesto direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas kontekstā (skat. it īpaši 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-2/95 *SDC*, *Recueil*, I-3017. lpp., 21. punkts; 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Kügler*, *Recueil*, I-6833. lpp., 25. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Cimber Air*, 23. punkts). Turklāt, kā jau norādīts šī sprieduma 15. punktā, atbrīvojumi no PVN ir interpretējami šauri.

21 Sestās direktīvas 15. panta 4. punktā minētie kuģu apgādes darījumi ir atbrīvoti no nodokļa sakarā ar faktu, ka tie ir pielīdzināmi eksporta darījumiem (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Velker International Oil Company*, 21. punkts).

22 Attiecībā uz eksporta darījumiem — tāpat kā Sestās direktīvas 15. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa pilnā apmērā ir piemērojams tikai preču, ko nosūta vai transportē pats pārdevējs vai kāds cits viņa vārdā ārpus Kopienas, gala piegādei — šī paša panta 4. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa var tikt piemērots tikai preču piegādei kuģa izmantotājam, kas šīs preces lieto kuģu apgādei, un tātad nevar tikt piemērots plašāk arī preču piegādei, kas veikta agrākā tirdzniecības stadijā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Velker International Oil Company*, 22. punkts).

23 Atbrīvojuma no nodokļa paplašināšana attiecībā uz stadijām, kas ir agrākas par preču gala piegādi kuģa izmantotājam, liktu valstīm ieviest kontroles un uzraudzības mehānismus, lai nodrošinātu piegādāto preču gala adresātu atbrīvošanu no nodokļa. Šie mehānismi valstīm un attiecīgajiem uzņēmējiem radītu sarežģījumus, kas būtu nesaderīgi ar Sestās direktīvas 15. panta pirmajā teikumā paredzēto "pareizu un vienkāršu atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu" (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Velker International Oil Company*, 24. punkts).

24 Tomēr, kā to norāda arī ģenerāladvokāte savu secinājumu 28. punktā, minētie apsvērumi ir attiecināmi arī uz pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa Sestās direktīvas 15. panta 8. punkta izpratnē. No tā izriet, ka, lai nodrošinātu visas Sestās direktīvas viendabīgu piemērošanu, šajā normā minētais atbrīvojums no nodokļa ir attiecināms tikai uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši rēderim, un nevar tikt paplašināti attiecināts arī uz tiem, kas sniegti agrākā tirdzniecības stadijā.

25 Tātad uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 15. panta 8. punkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši rēderim jūras kuģu tiešajām vajadzībām.

Par trešo jautājumu

26 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ņemot vērā Kopienu tiesību normas un principus attiecībā uz PVN, valsts nodokļu iestādes tiesību akts, ar kuru nodokļu maksātājam ļauj neuzrēķināt PVN otram līgumslēdzējam, var, pat ja šis akts ir prettiesisks, nodokļu maksātājam radīt tiesisku pārliecību, kas iestājas pret minētā nodokļa maksāšanu *a posteriori*.

27 Komisija uzskata, ka tiesiskās paļāvības aizsardzības princips neļauj *a posteriori* prasīt PVN maksājumu, ko nodokļu maksātājs nav uzrēķinājis otram līgumslēdzējam, veicot attiecīgās darbības, un ko tas nav pārskaitījis nodokļu iestādei, ja tās izturēšanās vairāku gadu garumā ir tiesiski pārliecinājusi šo nodokļu maksātāju, ka

tam šis nodoklis nav jāuzrēķina. Tiesas sēdē Komisija tomēr piebilda, ka fakts, ka kompetentā nodokļu iestāde šo informāciju neesot paziņojusi, iespējams, varētu novest pie atšķirīga vērtējuma.

28 Turpretī Grieķijas valdība uzskata, ka Kopienu tiesību normas attiecībā uz PVN nav šķērslis, lai *a posteriori* piedzītu nodokli, kas nav pārskaitīts nodokļu iestādei tāpēc, ka nodokļu maksātājs bijis pārliecināts, ka viņam šis nodoklis nav jāuzrēķina, ja šī pārliecība atbilst attiecīgo tiesību normu interpretācijai, ko pēc nodokļu maksātāja lūguma sniegusi nodokļu iestāde, un it īpaši — ja šī iestāde nav bijusi kompetenta atbildēt uz šo lūgumu.

29 Itālijas valdība uzskata, ka, lai taisnīgi līdzsvarotu tiesiskās drošības, kā arī tiesiskās paļāvības aizsardzības principu nodrošināšanu, no vienas puses, un vajadzību ievērot Kopienu regulējumu PVN jomā, no otras puses, ir jānonāk pie secinājuma, saskaņā ar kuru Grieķija pamata lietās nedrīkst noteikt nekādu sodu, ne arī prasīt procentu samaksu, kaut gan pats minētais nodoklis tomēr ir jāatlīdzina.

30 No iesniedzējtiesas lēmumiem izriet, ka runa ir par kompetentās nodokļu iestādes 1997. gada 5. jūnija pagaidu lēmumiem par PVN atmaksu par 1994. gada (C-183/04), 1995. gada (C-182/04) un 1996. gada (C-181/04) darbību, pamatojoties uz kuriem tika atcelts dokuments par minēto atbrīvojumu no nodokļa, ko iepriekš bija pieņēmusi Pirejas finanšu pārvalde.

31 Šajā sakarā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi ir daļa no Kopienu tiesību sistēmas. Tādējādi tie ir jāievēro Kopienu iestādēm, kā arī dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Kopienu direktīvas (skat. it īpaši 1998. gada 3. decembra spriedumu lietā C-381/97 *Belgocodex*, *Recueil*, I-8153. lpp., 26. punkts, un 2005. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-376/02 "Goed Wonen", Krājums, I-3445. lpp., 32. punkts). No tā izriet, ka valsts iestādēm ir jāievēro uzņēmēju tiesiskās paļāvības aizsardzības princips.

32 Attiecībā uz labvēlīga tiesību akta adresāta tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, pirmkārt, ir jānosaka, vai šis administratīvo iestāžu akts ir radījis uzmanīga un saprātīga uzņēmēja saprātīgu paļāvību (šajā sakarā skat. 1975. gada 10. decembra spriedumu apvienotajās lietās no 95/74 līdz 98/74, 15/75 un 100/75 *Union nationale des coopératices agricoles de céréales* u.c./Komisija un Padome, *Recueil*, 1615. lpp., 43.–45. punkts, un 1978. gada 1. februāra spriedumu lietā 78/77 *Lührs*, *Recueil*, 169. lpp., 6. punkts). Ja atbilde uz šo jautājumu izrādās pozitīva, otrkārt, ir jāpierāda šīs paļāvības tiesiskais raksturs.

33 Šajā lietā, kā tas tika izklāstīts arī iesniedzējtiesas lēmumos, *Elmeka* Pirejas finanšu pārvaldei uzdeva jautājumu par to, vai, veicot kuģu apgādi, tā tiek atbrīvota no PVN saskaņā ar Likuma Nr. 1642/1986 22. pantu un, ja tiek, tad saskaņā ar kādu procedūru. Minētā finanšu pārvalde tai atbildēja, paziņojot, ka konosamenti ir atbrīvoti no PVN atbilstoši minētā 22. panta c) un d) apakšpunktam.

34 Turklāt ir jānorāda, ka Grieķijas valdība gan savos rakstveida apsvērumos, gan tiesas sēdē atzīmēja, ka pastāv skaidra valsts tiesību norma, kas nosaka kompetento valsts

iestādi, lai atbildētu uz pilsoņu uzdotajiem jautājumiem par juridiskajām problēmām finanšu jomā.

35 Šajā sakarā valsts tiesai ir jāpārbauda, vai *Elmeka*, kuras sabiedrības mērķis ir apkalpot tankkuģi, kas transportē naftas produktus dažādu fraktētāju vārdā, varētu saprātīgi prezumēt, ka Pirejas finanšu pārvalde ir kompetenta lemt par atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu tās darbībām.

36 Ņemot vērā iepriekšējos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka kopējas PVN sistēmas ietvaros valsts nodokļu iestādēm ir jāievēro tiesiskās paļāvības aizsardzības princips. Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai pamata lietu apstākļos nodokļu maksātājs saprātīgi varēja prezumēt, ka attiecīgo lēmumu ir pieņēmusi kompetentā iestāde.

Par tiesāšanās izdevumiem

37 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, uz ko atsaucas šī paša panta 5. punkts, Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK, ir piemērojams ne tikai attiecībā uz to kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību, bet arī uz tādu kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai;**

2) **Sestās direktīvas 77/388 15. panta 8. punkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā noteikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši rēderim jūras kuģu tiešajām vajadzībām;**

3) **kopējas pievienotās vērtības nodokļu sistēmas ietvaros valsts nodokļu iestādēm ir jāievēro tiesiskās paļāvības aizsardzības princips. Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai pamata lietu apstākļos nodokļu maksātājs saprātīgi varēja prezumēt, ka attiecīgo lēmumu ir pieņēmusi kompetentā iestāde.**

[Paraksti]